

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

POR QUE TRIBUTOS? A NECESSIDADE DE ARRECADAR E O CASO DO IGF NA  
CRFB/88

MATHEUS MURILLO MACIEL

Rio de Janeiro

2021

MATHEUS MURILLO MACIEL

POR QUE TRIBUTOS? A NECESSIDADE DE ARRECADAR E O CASO DO IGF NA  
CRFB/88

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 Ribeiro Moreira.**

Rio de Janeiro

2021

## CIP - Catalogação na Publicação

MM152q MACIEL, MATHEUS MURILLO  
POR QUE TRIBUTOS? A NECESSIDADE DE ARRECADAR E O  
CASO DO IGF NA CRFB/88 / MATHEUS MURILLO MACIEL. --  
Rio de Janeiro, 2021.  
73 f.

Orientador: EDUARDO RIBEIRO MOREIRA.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS. 2.  
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 3.  
INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. 4. TRIBUTOS. 5.  
DIREITOS FUNDAMENTAIS. I. MOREIRA, EDUARDO RIBEIRO,  
orient. II. Título.

MATHEUS MURILLO MACIEL

POR QUE TRIBUTOS? A NECESSIDADE DE ARRECADAR E O CASO DO IGF NA  
CRFB/88

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 Ribeiro Moreira.**

Data da Aprovação: 13/12/2021.

Banca Examinadora:

Eduardo Ribeiro Moreira  
Orientador

Luis Claudio Martins de Araujo  
Membro da Banca

Jacqueline Taís Menezes Paez Cury  
Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

## DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Luiz e Ana, a quem tudo devo.

Ao meu irmão mais velho, Lucas; meus avós, Josirene e Jair (*in memoriam*); minha tia Jane; que de mim carinhosamente cuidaram.

Às minhas queridas Gabrielle e Adrielly, bem como aos meus queridos Gabriel, João, Luan, Lorhan e Mateus, por todo o apoio durante a caminhada universitária.

Cada palavra aqui escrita também carrega um pouco de vocês.

## RESUMO

Os tributos acompanham as civilizações humanas desde que delas se tem notícia. Consolidados no Estado Moderno, estes devem obedecer a uma série de preceitos para que possam ser considerados válidos. Ainda que indesejados, de uma forma geral, são necessários para o funcionamento do Estado, que deverá conceder aos seus cidadãos uma existência livre e digna. Por isso, qualquer renúncia ou benefício tributário considerados indevidos, ferem toda a coletividade, na medida em que tolhem a capacidade financeira do Estado de promover o bem-estar à população, em especial à parcela mais carente. Nesse contexto, o presente trabalho busca demonstrar a importância da justa instituição e arrecadação de tributos para que se possa alcançar os objetivos fundamentais elencados na Carta da República, utilizando-se, para tanto, a pesquisa bibliográfica. Em um recorte específico, será analisado o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) na Constituição Federal de 1988, o qual, tendo sido previsto há mais de três décadas, até o presente momento não foi instituído, o que caracteriza omissão inconstitucional. Sendo o único imposto previsto exclusivamente para os reconhecidamente ricos, também é o único que não foi criado. Com isso, se buscará revelar as facetas de um sistema tributário injusto e regressivo.

Palavras-chaves: Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); Constituição Federal de 1988; inconstitucionalidade por omissão; tributos; direitos fundamentais.

## ABSTRACT

Taxes come along with human civilisation as far as we know. Established in the modern State, taxes must obey several constitutional and legal requirements to be considered valid. Although they may be considered unwanted, they are highly necessary to the functioning of a State, which must provide to its citizens a free and dignified life. That is the reason why any improper tax waiver or benefit damages all collectivity, because they reduce government's financial capacity to promote population welfare, specially to the underprivileged. In this context, by utilizing bibliographical research, the present work seeks to demonstrate the relevance of a fair tax creation and revenue to achieve fundamental goals of the national Constitution. In a specific framework, it will be analysed the case of the Wealth Tax on the Federal Constitution of 1988, which, although it is on the constitution for more than three decades, it has not been created yet, what represents an unconstitutional omission. Being the only tax planned to the riches, it also is the only one not established to this date. In this way, the demonstration of an unfair tax system is also a target on this work.

**Keywords:** Wealth Tax; Federal Constitution of 1988; unconstitutionality by omission; taxes; fundamental rights.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
a.C	Antes de Cristo
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
Dieese	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IRPF	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Projeto de Lei
PLP	Projeto de Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
CAPÍTULO 1 .....	11
1.1 – Tributos: uma visão geral .....	11
1.2 – A tributação como fator de perturbação da ordem social.....	12
1.3 – A tributação como relação de poder .....	13
1.4 – A tributação nos documentos constitucionalistas.....	14
1.5 – A tributação no Estado Constitucional.....	17
1.6 – O estado constitucional e os direitos fundamentais.....	19
1.7 – Conclusões iniciais.....	21
CAPÍTULO 2 .....	23
2.1 – A teoria do custo dos direitos .....	23
2.1.1 – Todos os direitos são positivos.....	23
2.1.2 – Todos os direitos têm custos .....	25
2.2 – Posições antagônicas: a reserva do possível e o mínimo existencial .....	27
2.3 – Por que renunciar receitas? .....	31
CAPÍTULO 3 .....	34
3.1 – Das expressões de riqueza.....	34
3.1.1 – Do consumo.....	34
3.1.2 – Da renda .....	35
3.1.3 – Do patrimônio .....	39
CAPÍTULO 4 .....	42
4.1 – Retomando conceitos .....	42
4.2 – Debates sobre um imposto controvertido.....	42
4.3 – Grandes fortunas: um conceito indeterminado.....	45
4.4 – Da inconstitucionalidade por omissão.....	49
4.4.1 – ADO nº 55: uma possível tomada de posição pelo STF.....	52
4.5 – A omissão na efetivação de direitos fundamentais e a possibilidade do controle judicial de políticas públicas .....	54
4.6 – As grandes fortunas na Pandemia da Covid-19: um avanço da desigualdade.....	58
CONCLUSÃO .....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	66

## INTRODUÇÃO

Tem-se nos tributos — em especial nos impostos — uma figura que há milênios é controvertida perante a humanidade. É hoje famosa a expressão “dai a César o que é de César”; frase atribuída a Jesus Cristo na bíblia cristã, teria origem em um questionamento sobre a validade de se pagar impostos ao império romano.

Passados dois milênios, os tributos se consolidaram e hoje formam a principal forma de financiamento de um Estado. Porém, se é certo que atualmente não enfrentamos nas democracias alguns dos problemas vistos no passado, há diversas outras questões espinhosas a serem encaradas entre os variados sistemas tributários que existem ao redor do globo.

Um dos principais problemas de um sistema tributário é verificado na desigualdade na carga tributária que um Estado atribui a seus contribuintes. Embora seja simples e encarada como justa a lógica de acordo com a qual aqueles que menos possuem, menos devem pagar, ao passo que os que mais possuem, mais devem contribuir, na prática, tal conceito pode ser de difícil aplicação.

Isso porque, embora não se deseje adentrar questões políticas, sempre controvertidas, é notório que há, no Brasil, um panorama de desigualdade que há séculos perdura, e pouco parece incomodar os detentores do poder político. Assim, por vezes se observam distorções no ordenamento tributário, de modo que as classes sociais mais influentes eventualmente são beneficiadas em um sistema regressivo, que onera mais os menos abastados.

Nesse contexto, tem-se no Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na Constituição Federal de 1988, um símbolo da ausência de vontade política de tributar os reconhecidamente ricos. Isso porque, passados 33 anos de sua previsão constitucional, até a presente data ainda não foi regulamentado e instituído, o que revela uma perda anual de bilhões de reais em receitas que poderiam ser recebidas pela União e alocadas no combate à pobreza, por força do art. 80, III, do ADCT.

Tal cenário revela um problema de cunho social, político e jurídico. Social, pois se deixa de alocar recursos no combate à pobreza; político, pois revela a perpetuação de um sistema que não busca a redução da injustiça fiscal, o que, inclusive, se verá que possui outras

manifestações; e jurídico, pois torna norma constitucional sem efeito, o que é inconstitucional por omissão.

Dessa forma, a inconstitucionalidade por omissão é o principal problema jurídico que desponta ao comentar o IGF. É um período demasiado longo sem que tenham sido adotadas providências concretas para a instituição do imposto. Além disso, incomoda o fato de, sendo um imposto previsto para os ricos, permanece o único elencado na Constituição Federal que até o momento não existe.

Com isso, ainda que sejam constantes as discussões sobre a efetividade de um imposto sobre riquezas, deve-se atentar para o fato que, no Brasil, não se trata de mero debate sobre a necessidade da instituição de um novo imposto ou não; trata-se, sim, de um imperativo constitucional, haja vista que, na forma atual, vige uma situação de inconstitucionalidade, que não pode existir em um ordenamento constitucional.

Mas, para além disso, há principalmente que se pensar nos efeitos práticos da não instituição de um imposto como esse. O primeiro, decerto, é a perda de arrecadação, e a partir daí, conforme se analisará mais detidamente ao longo do presente estudo, surgem importantes danos para a população quanto a seus direitos.

Isso porque, como se sabe, o mundo hoje está consolidado no modelo produtivo do capitalismo. Embora aqui não se discuta sua validade, este é um ponto de extremada relevância, vez que, em um sistema onde a iniciativa privada é a responsável pela atividade econômica, o Estado é *absenteísta* nesta seara, não participando, ou pouco participando, da produção de riquezas em um determinado país.

Todavia, igualmente se sabe que são necessários recursos para os atos mais básicos da vida cotidiana, o que também é extensível ao Estado, mesmo que este seja um ente fruto da criação humana, que não tem necessidades *per se*, tem, porém, o objetivo precípua de promover a pacificação social e a estabilidade das relações humanas, garantindo a todos uma existência digna e íntegra.

Assim, não pode o Estado promover suas atividades básicas e necessárias sem que tenha recursos financeiros para tanto. Como o ente estatal em regra não está envolvido com a

realização da atividade econômica, deve extrair recursos daqueles que estão, e o faz por meio dos tributos. Caso não o faça, renunciará à possibilidade de promover direitos fundamentais a seus cidadãos, em especial àqueles que do Estado dependem para existir dignamente.

Dessa forma, ao longo do presente estudo se buscará demonstrar que, sendo necessária a arrecadação pecuniária realizada através de impostos, esta deverá ser realizada de forma tão justa quanto possível, em um sistema progressivo, que não beneficie indevidamente aqueles que não precisam, mas que onere de maneira isonômica os contribuintes.

Além disso, remeter-se-á ao simbólico caso do IGF, que, passadas três décadas de sua previsão constitucional, jamais foi instituído, o que representa verdadeira bandeira da desigualdade tributária que assola o ordenamento tributário brasileiro. Regressivo, e por vezes sem sentido, o sistema tributário nacional merece ser reformulado em suas bases para que alcancemos uma sociedade justa e igualitária.

Finaliza-se esta breve introdução destacando que não se busca apontar a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas como uma solução definitiva para o problema brasileiro, mas evidenciar que a construção de uma sociedade justa e igualitária inclui a construção de um sistema tributário justo e coerente, sem afrontas à parte desfavorecida da população.

## CAPÍTULO 1

### 1.1 – Tributos: uma visão geral

Atualmente, em linhas simples, os tributos podem ser identificados como exações estatais pecuniárias obrigatórias, que se justificam na medida em que sua arrecadação é alocada para a sustentação do aparelho estatal, este que tem entre seus objetivos a manutenção da ordem social, redução das desigualdades e promoção da dignidade a cada cidadão. Antes, porém, interessa realizar breve análise de seu histórico.

É certo que os tributos há muito acompanham a humanidade. Fernando Zilveti destaca que a figura da obrigação tributária surgiu provavelmente entre 7.000 e 4.000 anos antes da era cristã<sup>1</sup>. Tamanha longevidade implica, logicamente, em mudanças contínuas ao decorrer da história, estando presente em maior ou menor intensidade a ideia de contribuição individual para a coletividade.

De forma ilustrativa, já os sumérios, entre 3000 e 2000 a.C, possuíam conceitos de arrecadação como cobrança de impostos decorrentes de guerras<sup>2</sup>; os egípcios, no milênio anterior, a tributação nas formas direta e indireta<sup>3</sup>; posteriormente, os gregos, a progressividade<sup>4</sup>; e, os romanos, a cobrança em pecúnia<sup>5</sup>.

Ou seja, em suas distintas formas, a tributação acompanhou a evolução das sociedades, adequando-se às suas particularidades. Contudo, não obstante a atual ideia de contribuição para a coletividade e manutenção das estruturas sociais possa aparentar, à primeira vista, medida de justiça e solidariedade social, demonstrou-se ao curso da história que a relação entre aquele que arrecada e aquele que contribui pode ser gravemente conturbada.

Tome-se, por exemplo, o muito famoso princípio *pecunia non olet*, amplamente difundido e conhecido entre os atuais tributaristas. Mary Beard, em sua formidável obra sobre

---

<sup>1</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 62.

<sup>3</sup> Ibidem, p. 62.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 64.

<sup>5</sup> Ibidem, p. 72.

a Roma Antiga, conta que Vespasiano instituiu um imposto sobre a urina humana<sup>6</sup>, que à época figurava como importante insumo na produção e lavagem de tecidos, motivo pelo qual teria surgido o conhecido dito segundo o qual “o dinheiro não tem cheiro”<sup>7</sup>. Ou, ainda, pense-se no esdrúxulo imposto sobre a barba, instituído por Pedro, o Grande, no ano de 1699, que onerava aqueles que se negassem a permitir o corte da barba.<sup>8</sup> É de fácil imaginação que tais tributos tenham sido de enorme impopularidade.

## 1.2 – A tributação como fator de perturbação da ordem social

Mas, para além de mera impopularidade, importa recordar que a tributação pode ser causa de grandes perturbações à ordem social. Entre vários acontecimentos, pode-se destacar no caso brasileiro aquele que levaria à morte Joaquim José da Silva Xavier, popularmente conhecido como Tiradentes: a Inconfidência Mineira.

Entre os diversos problemas do Brasil Colônia, encontrava-se a tributação confiscatória e expropriatória promovida pelo governo colonial aos colonos. De acordo com Mary Del Priore e Renato Venancio, os mineiros se viam obrigados a prestar à Coroa Portuguesa imposto na forma de 100 arrobas (1.500 quilos) de ouro; com o declínio da extração aurífera, o pagamento de tal tributo se tornou dificultado, em decorrência da diminuição da capacidade econômica, e se encontrava em atraso, em um total de 528 arrobas, no ano em que ocorreu a revolta.<sup>9</sup>

Nesse contexto, em 1750, foi instituída a derrama, que constituía um tributo para cobrança dos pagamentos atrasados. Ou seja, não bastasse a impossibilidade de pagamento do tributo vigente por excesso de exação, passou-se a cobrar em cima do que já não se podia arcar, sendo a derrama de extremo caráter confiscatório. Em decorrência — e a isto somam-se outros fatores da vida colonial —, em 1789 eclodiu a revolta que ficou conhecida por

---

<sup>6</sup> BEARD, Mary. SPQR: uma história da Roma Antiga. Trad. Luis Reyes Gil. 1ª ed. São Paulo: Planeta, 2017, p. 393.

<sup>7</sup> Em outra versão, conta-se que Vespasiano teria respondido à pergunta de seu filho, Tito, que o haveria indagado a razão da tributação de banheiros públicos, de forma que estaria tornando a cidade malcheirosa, pois os cidadãos estariam utilizando locais inadequados para suas necessidades fisiológicas. Vespasiano, por sua vez, teria sacado uma moeda de ouro e afirmado que não tem cheiro.

<sup>8</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 183.

<sup>9</sup> DEL PRIORE, Mary; VENANCIO, Roberto. *Uma breve história do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Planeta, 2016, p. 145.

Inconfidência Mineira, que, embora de caráter heterogêneo, buscava afastar abusos do governo colonial e cortar o cordão umbilical ao qual a colônia se conectava à metrópole.<sup>10</sup>

Os citados autores trazem interessante pronunciamento, atribuído a Tiradentes, que a despeito de o Brasil possuir grandes riquezas, era pobre porque:

*“a Europa como uma esponja lhe estava chupando toda a substância, e os Exmos. Generais, de três em três anos, traziam uma quadrilha... que depois de comerem a honra, a fazenda e os ofícios que deviam ser dos habitantes, se iam rindo deles para Portugal.”<sup>11</sup>*

Conforme se verá mais adiante no presente estudo, a indignação apresentada por Tiradentes pode ser considerada de razoável atualidade, embora distintos os personagens do Brasil contemporâneo.

Isso porque, por óbvio, a República Federativa do Brasil é um país independente e soberano, sem amarras evidentes a outra nação, além de constituir internamente um Estado Democrático de Direito, no qual oficialmente se obedece e se sujeita à Constituição Federal promulgada em 1988. Porém, se é bem certo que hoje impera a democracia, não se pode olvidar que há poderes sociais e classes dominantes que influenciam e por vezes dobram o poder político, o que, conforme se verá, influencia até mesmo a forma de tributação.

Porém, antes de adentrar a relação jurídico-tributária como hoje se conhece, faz-se necessário rememorar os tempos em que não havia limites sólidos à tributação, tempos esses em que os soberanos não detinham o pudor de instituir tributos como a derrama, anteriormente comentada, pois ausentes os freios necessários para o exercício de seus poderes.

### 1.3 – A tributação como relação de poder

Importa, portanto, remetermo-nos ao período da monarquia absolutista, que posteriormente se denominou na França como Antigo Regime. Nesse contexto, anterior às constituições modernas como as conhecemos, vivia-se um regime centralizado na figura do rei, com especiais privilégios para a aristocracia e o clero, em detrimento do povo.

---

<sup>10</sup> Ibidem, p. 146.

<sup>11</sup> Ibidem. Frase atribuída a Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes.

Destaca-se, como é cediço, que nesse tipo de governo sobressaem as relações de poder, ou seja, o rei comanda seus súditos de acordo com sua vontade, com poucas limitações. Assim, a tributação se desenvolve em meio a um terreno autoritário, com limites igualmente insuficientes, inexistentes garantias contemporâneas como o não-confisco, a não-surpresa, entre outras. Nesse cenário, pouco se pode falar em reversão do conteúdo arrecadado para o bem-estar da população.

Fernando Zilveti destaca que, no início do milênio passado, “o rei soberano fazia da arrecadação um negócio seu, particular, sem qualquer compromisso estrutural com despesas de custeio de serviços ou utilização de bens para o contribuinte”<sup>12</sup>. Nesse panorama governamental, que ainda duraria por séculos, e por óbvio sofreria diversas modificações, inclusive algumas para reduzir a centralização do rei, é inviável pensar na tributação como forma de bem-estar social.

Revela-se, assim, a face expropriatória da arrecadação de tributos, que, não obstante sempre presente, a ela não se deve resumir, posto que é mister que haja o retorno para os que contribuem, mas, como se viu, à época não se verificava.

#### 1.4 – A tributação nos documentos constitucionalistas

Até a eclosão da Revolução Francesa, momento crucial para a consolidação do Estado Constitucional, alguns documentos de cunho constitucionalistas são bem conhecidos, como a Magna Carta (1215), *Petition of Right* (1628), *Habeas Corpus Act* (1679) e *Bill of Rights* (1689).<sup>13</sup>

É possível observar, já na Magna Carta, referências à limitação ao poder do soberano de tributar. Em seu teor, é possível destacar:

*“Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (commue concilium regni), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento*

<sup>12</sup> Ibidem, p. 101.

<sup>13</sup> ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *CONSTITUCIONALISMO*. Tomo Direito Administrativo e Constitucional, Edição 1, Abril de 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/98/edicao-1/constitucionalismo>>. Acesso em: 25.09.2021.



*da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.*"<sup>14</sup>

Nesse primeiro momento, percebe-se que há uma pequena transição na forma de instituir e cobrar os tributos. Fica exposta, neste ponto, a ideia de consentimento na tributação. Por óbvio, trata-se de um consentimento limitado, restrito às classes favorecidas à época, como o clero e a nobreza, mas que retira do soberano a única e última palavra na instituição e arrecadação tributária. A tributação como forma de favorecimento do bem comum, porém, ainda está distante.

Mais adiante, na *Petition of Rights*, de 1628, novamente se pode perceber que a tributação era causa de distúrbios entre o soberano e os súditos, que inclusive, poderiam ser presos em decorrência do não pagamento dos tributos arbitrários cobrados<sup>15</sup>. Observa-se a importância da questão nos seguintes trechos da petição:

*“Os lordes espirituais e temporais e os comuns, reunidos em parlamento, humildemente lembram ao rei, nosso soberano e senhor, que uma lei feita no reinado do rei Eduardo I, vulgarmente chamada Statutum de tallagio non concedendo, declarou e estabeleceu que **nenhuma derrama ou tributo (tallage or aid) seria lançada ou cobrada neste reino pelo rei ou seus herdeiros sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do povo deste reino**; que, por autoridade do Parlamento, reunido no vigésimo quinto ano do reinado do rei Eduardo III, foi decretado e estabelecido que, daí em diante, **ninguém poderia ser compelido a fazer nenhum empréstimo ao rei contra a sua vontade, porque tal empréstimo ofenderia a razão e as franquias do país**; que outras leis do reino vieram preceituar que **ninguém podia ser sujeito ao tributo ou imposto chamado benevolence ou a qualquer outro tributo semelhante, que os nossos súditos herdaram das leis atrás mencionadas e de outras boas leis e provisões (statutes) deste reino a liberdade de não serem obrigados a contribuir para qualquer taxa, derramo, tributo ou qualquer outro imposto que não tenha sido autorizado por todos, através do Parlamento.***

(...)

*Por todas estas razões, os lordes espirituais e temporais e os comuns humildemente imploram a Vossa Majestade que, a partir de agora, **ninguém seja obrigado a contribuir com qualquer dádiva, empréstimo ou benevolence e a pagar qualquer taxa ou imposto, sem o consentimento de todos, manifestado por ato do Parlamento; e que ninguém seja chamado a responder ou prestar juramento, ou a executar algum serviço, ou encarcerado, ou, de uma forma ou de outra molestado ou inquietado, por causa destes tributos ou da recusa em os pagar; e que nenhum homem livre fique sob prisão ou detido por qualquer das formas acima indicadas; e***

<sup>14</sup> BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *Magna Carta 1215 – (Magna Charta Libertatum)*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em: 25.09.2021.

<sup>15</sup> BEZERRA, Jeane Almeida. Carta de Direitos Inglesa (BILL OF RIGHTS, 1689): Um importante documento na constituição dos Direitos Humanos. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/carta-de-direitos-inglesa-bill-of-rights-1689-um-importante-documento-na-constituicao-dos-direitos-humanos/>>. Acesso em: 25.09.2021.

*que Vossa Majestade haja por bem retirar os soldados e marinheiros e que, para futuro, o vosso povo não volte a ser sobrecarregado; e que as comissões para aplicação da lei marcial sejam revogadas e anuladas e que, doravante, ninguém mais possa ser incumbido de outras comissões semelhantes, a fim de nenhum súdito de Vossa Majestade sofrer ou ser morto, contrariamente às leis e franquias do país.*<sup>16</sup>(grifou-se)

Assim, quatro séculos após a edição da Magna Carta, a relação tributária ainda era objeto de agruras entre soberano e súditos. Havia, contudo, precedentes para que se reclamasse contra a tributação praticada; viu-se que foram invocadas leis anteriores, a exemplo daquela do reinado de Eduardo I que, de forma semelhante à Magna Carta, impunha o consentimento do clero e da nobreza para imposição de novas espécies tributárias.

Apesar da elevada importância do *Habeas Corpus Act* (1679) para o constitucionalismo e a garantia dos direitos fundamentais, não há, contudo, referências diretas à tributação naquele documento, embora não se despreze a possibilidade de ter sido usado contra prisões arbitrárias conexas a questões tributárias.

Por fim, a declaração inglesa de direitos (*Bill of Rights*), de 1689, surge em um contexto de tensões entre o Parlamento Inglês e a coroa.<sup>17</sup> Entre diversas demandas, originadas a partir de arbítrios e abusos promovidos pelo já falecido Rei Jaime II, destaca-se, em tom de reivindicação:

*“Que é ilegal a arrecadação de dinheiro para uso da Coroa, sob pretexto de prerrogativa, sem autorização do Parlamento, por um período de tempo maior, ou de maneira diferente daquela como é feita ou outorgada.”*<sup>18</sup>

Consolida-se, portanto, a ideia de que a tributação deve ser autorizada pelo Parlamento para que vigore de maneira legítima, afastando-a da livre discricionariedade do soberano.

<sup>16</sup> BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *PETIÇÃO DE DIREITO – 1628*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html>>. Acesso em: 25.09.2021.

<sup>17</sup> BEZERRA, Jeane Almeida. Carta de Direitos Inglesa (BILL OF RIGHTS, 1689): Um importante documento na constituição dos Direitos Humanos. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/carta-de-direitos-inglesa-bill-of-rights-1689-um-importante-documento-na-constituicao-dos-direitos-humanos/>>. Acesso em: 25.09.2021.

<sup>18</sup> BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *Declaração Inglesa de Direitos – 1689*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/a-declaracao-inglesa-de-direitos-1689.html>>. Acesso em: 25.09.2021.

Com isso, é possível vislumbrar a forma com que a tributação e a relação tributária evoluem de acordo com a ordem vigente. Se, por um lado, o rei perde cada vez mais seu livre-alvedrio sobre a criação e arrecadação de tributos, a destinação destes ainda está distante de satisfazer o povo, em prol do bem comum. Neste momento, o poder de tributar apenas foi transferido da soberania régia para o controle parlamentar, ainda ausentes as garantias implementadas no Estado Constitucional Democrático.

### 1.5 – A tributação no Estado Constitucional

Na aurora do Estado Constitucional, a França moderna borbulhava em questões sociais. Marcelo Pichioli da Silveira<sup>19</sup>, ao comentar a célebre obra de Emmanuel Joseph Sieyès, “O que é o Terceiro Estado?”, destaca o viés econômico-tributário apresentado no quarto capítulo da obra de Sieyès. Nas palavras do autor francês:

*“tudo é igual. Então é por espírito de igualdade que se pronunciou contra o Terceiro Estado a exclusão mais desonrosa de todos os postos, de todos os lugares incolores? É por espírito de igualdade que se arrancou um excesso de tributo para criar essa quantidade prodigiosa de recursos de todos os tipos, destinados exclusivamente ao que se chama de ‘nobreza pobre’? [...] Para quem são todos esses privilégios em matéria judicial, as atribuições, as avocações etc., com que se desanima ou se destrói a parte contrária? São para o Terceiro Estado não privilegiado?”<sup>20</sup> (grifou-se)*

A reclamação de Sieyès, como se verá em momento oportuno, é pertinente para se encarar a problemática atual da tributação: o excesso de exação para as classes desprivilegiadas e a concessão de benesses para as mais abastadas.

Naquele ponto, na França de Sieyès, como ressalta Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>21</sup>, a Constituição ainda não detinha a supremacia a ela atribuída atualmente. O ilustre autor ressalta que, em seu lugar, vigia a ideia de total soberania da vontade do povo, mas que esta era expressa por meio do Parlamento, ou seja, do Poder Legislativo. Sob o comando desse Parlamento, suposto representante da vontade do povo, ainda não poderiam florescer os desígnios da Constituição.

<sup>19</sup> SILVEIRA, Marcelo Pichioli da. *A CONSTITUINTE BURGUESA (QU’EST-CE QUE LE TIER ÉTAT?)*, DE EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS. Empório do Direito, 2018. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/a-constituente-burguesa-qu-est-ce-que-le-tiers-etat-de-emmanuel-joseph-sieyes>>. Acesso em: 25.09.2021

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de DIREITO Constitucional*. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 44.

Branco explica que “*essa concepção de supremacia incontestável do Parlamento debilita o valor efetivo da Constituição, que não se encontra, nesse contexto, protegida contra o Legislativo*”<sup>22</sup>. Assim, há de certa forma uma transferência dos poderes centralizadores do soberano para o Parlamento, também não pairando sobre este os necessários freios para o afastamento do arbítrio, de modo que o poder do Estado ainda era forte e ingerente sobre a vida do cidadão.

A ideia de supremacia constitucional, como explica o citado autor brasileiro, ganhou terreno em solo americano no início do Século XIX porque “*o caminho que os norte-americanos arquitetaram para si foi o do equilíbrio dos poderes, precavendo-se contra as ambições hegemônicas do Congresso*”<sup>23</sup>. Ou seja, nos Estados Unidos, de forma distinta da França, houve maior preocupação na distribuição e equilíbrio do poder, garantindo que eventuais abusos promovidos pelas instituições pudessem ser combatidos por meio da Constituição, dada a sua posição de supremacia, garantida por um controle de constitucionalidade promovido por um Poder Judiciário ainda em desenvolvimento.

Atualmente, porém, Branco<sup>24</sup> destaca que vivemos um momento de superação supremacia do parlamento, qual seja o do neoconstitucionalismo, que é:

*“marcado pela superioridade da Constituição, a que se subordinam todos os poderes por ela constituídos, garantida por mecanismos jurisdicionais de controle de constitucionalidade. A constituição, além disso, se caracteriza pela absorção de valores morais e políticos (fenômeno por vezes designado como materialização da Constituição), sobretudo em um sistema de direitos fundamentais autoaplicáveis. Tudo isso sem prejuízo de se continuar a afirmar a ideia de que o poder deriva do povo, que se manifesta ordinariamente por seus representantes”*<sup>25</sup>

Portanto, ao ser alçada à categoria de documento supremo que inicia uma nova ordem constitucional, no topo do ordenamento jurídico, irradiando seus comandos para todo ele, regulando e organizando também a ordem social, a constituição curva os poderes constituídos, que a ela devem obediência, em seus termos, que, em uma perspectiva contemporânea, traduzem a vontade do povo.

---

<sup>22</sup> Ibidem, p. 46.

<sup>23</sup> Ibidem, p. 48.

<sup>24</sup> Ibidem, p. 53.

<sup>25</sup> Ibidem, p. 53.

Assim, é possível afirmar que a tributação encontra no Estado Constitucional, no qual a Constituição é Suprema, terreno fértil para alcançar seus propósitos de serviço ao bem comum, na medida em que é feita mediante autorização do povo para o próprio povo, e possui os devidos meios de controle e afastamento do arbítrio. Paul Kirchhof tece importante comentário sobre a tributação nessas condições:

*“Todo tributo grava o contribuinte e, portanto, somente terá existência de acordo com o direito constitucional e com a ciência do direito quando seu fundamento de imposição puder ser justificado de forma compreensível e de forma a garantir a liberdade e a igualdade do contribuinte.”<sup>26</sup>*

Dessa forma, observa-se que na medida em que o tributo confere ao agora denominado contribuinte um ônus, sua instituição deverá ser bem justificada e deverá observar princípios de igualdade, liberdade e, por que não, solidariedade.

#### 1.6 – O estado constitucional e os direitos fundamentais

Em outro contexto, o Estado Constitucional é notadamente marcado pela proteção dos direitos fundamentais. Isso porque, forjado sob a égide do constitucionalismo liberal, esteve sempre presente a noção de proteção do indivíduo contra o arbítrio daqueles que detêm o poder, em especial o soberano. Assim, preceitos de liberdade — de não ingerência do Estado na vida do indivíduo — são especialmente sensíveis neste primeiro momento; tais preceitos, transformados em direitos, ainda hoje são observados nas constituições, e costumam ser denominados direitos de primeira dimensão ou direitos negativos.

Apesar de terem sido obtidos avanços com o Estado Constitucional Liberal, no sentido de terem sido superados alguns dos autoritarismos vigentes no Antigo Regime, não foram, contudo, suficientes para a construção de uma sociedade igualitária e fraterna. Como é possível extrair do relato de Sieyès anteriormente transcrito, às pessoas integrantes de classes sociais pobres foram renegados os benefícios da transição para a nova ordem constitucional.

Tais pessoas, contudo, não podem ser relegadas à própria sorte. Para além de um Estado absentéista, deve existir um Estado que conceda a seus cidadãos um mínimo de qualidade de vida que, dada a desigualdade social, a eles costuma ser negada. Assim, deve existir um

---

<sup>26</sup> KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin 2016, p. 17.

Estado provedor, que disponibilize saúde, educação, condições adequadas para o exercício do trabalho, direitos esses que são popularmente conhecidos como de segunda dimensão ou direitos positivos; a esse tipo de Estado dá-se o nome de Estado Social. Quanto a esse assunto, Ingo Wolfgang Sarlet sustenta que:

*“Além da íntima vinculação entre as noções de Estado de Direito, Constituição e direitos fundamentais, estes, sob o aspecto de concretizações do princípio da dignidade da pessoa humana, bem como dos valores de igualdade, liberdade e justiça, constituem condição de existência e medida da legitimidade de um autêntico Estado Democrático e Social de Direito, tal qual como consagrado também em nosso direito constitucional positivo vigente.”<sup>27</sup>*

Observa-se, então, que em um Estado Constitucional, na forma como o conhecemos, existe, junto à ideia de proteção contra o arbítrio, a promoção do bem-estar aos cidadãos. Não basta somente ao cidadão que o governo não o encarcere ou promova outras atitudes maléficas, comuns ao Antigo Regime; deve, por outro lado, ser beneficiado e protegido na medida em que concorre em desvantagem com os demais.

A questão se torna ainda mais interessante ao ser vista pela perspectiva das constituições analíticas, como é a brasileira. O constituinte originário reservou aos direitos fundamentais o Título II da Carta de 88, na qual apenas no artigo 5º estão contidos 78 incisos, que tratam de direitos individuais, além dos artigos seguintes que tratam sobre os direitos sociais; recorde-se que os direitos não se limitam aos dispositivos citados, estando presentes em outras seções da Constituição, ou mesmo de forma implícita.

Quanto à questão da tributação, o constituinte reservou ao sistema tributário nacional o Capítulo I, do Título VI, da Carta de 88, em uma parcela que envolve do artigo 145 ao 162, detalhando princípios, instituindo normas gerais, espécies tributárias, além de outras diversas disposições.

Portanto, no Brasil, assim como as normas de direitos fundamentais, as principais matérias de ordem tributária se encontram na Constituição. Ou seja, os tributos extraem sua validade diretamente da carta constitucional, promulgada em assembleia constituinte com representantes eleitos pelo povo para nela exprimirem e consagrarem seus desígnios

---

<sup>27</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. rev. e atual. 2. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p. 63.

Entre as tantas disposições de ordem tributária presentes na Constituição estão as espécies tributárias, de forma mais notória aquela que tem caráter arrecadatório por excelência, o imposto, principal objeto do presente estudo. Isso porque, embora as demais espécies tributárias carreguem recursos aos cofres públicos, possuem outras funções que não a arrecadatória, o que as excluem do âmbito de interesse.

Importa, então, deste momento em diante, dissertar por que a Constituição, os direitos fundamentais e os tributos estão intimamente conectados e por que estes são necessários para conferir eficácia àqueles, dentro do contexto constitucional. Antes, porém, realizaremos conclusões iniciais acerca do que até aqui foi exposto.

### 1.7 – Conclusões iniciais

Neste momento inicial, pôde-se tecer algumas considerações acerca da evolução da tributação junto às sociedades, seus objetivos e alguns dos problemas enfrentados.

Como se viu, os primórdios da tributação remontam às primeiras grandes civilizações humanas que se têm notícia. Embora não se possa consagrar a homogeneidade durante esse longo período, houve duradouros momentos na história em que a arbitrariedade dos soberanos encontrou terreno fértil na tributação para dominar aqueles por eles governados, com vistas a satisfazer interesses escusos.

Assim, é possível observar que, por séculos na história ocidental, a tributação, embora pudesse deter a roupagem de arrecadação para o bem comum, como por vezes implementada para a defesa contra ameaças exteriores de guerra, não tinha como objetivo primário a satisfação de necessidades da coletividade. Observou-se que a situação dos súditos era recorrentemente conflituosa na seara tributária, que não detinham uma forma efetiva para que seus direitos fossem resguardados.

Tais conflitos, como demonstrado, podiam gerar graves perturbações à ordem social, por vezes alcançando o ápice do derramamento de sangue. Mesmo que já findado o tempo do Antigo Regime, os problemas tributários ainda hoje geram grandes conflitos sociais. Tome-se, por exemplo, o recente caso da Colômbia, no qual, em julho de 2021, foi atingida a triste

marca de mais de 60 mortos<sup>28</sup>, número representado por manifestantes que protestavam contra uma reforma tributária considerada injusta pela base da pirâmide social.

Com isso, percebe-se que o tema da tributação é sensível ao convívio social, de modo que a arrecadação necessariamente deve ser parcimoniosa e isonômica, sem que se onere mais aqueles que menos detêm recursos, como não raramente ocorre, haja vista que não somente é medida de justiça, como de pacificação social.

Avalia-se, também, que no estágio atual de organização social humano, alcançado por meio do Estado Constitucional Democrático, passa a ser possível ao cidadão ter os instrumentos jurídicos necessários para que se alcancem postulados de justiça tributária, consagrados e defendidos em uma constituição.

Dessa forma, pode-se concluir, inicialmente, que para que seja possível existir o justo convívio social, no qual se busca a redução das desigualdades às quais os indivíduos estão submetidos, com vistas à obtenção da paz social, é necessário que se alcance uma forma de tributação justa e dotada de solidariedade.

---

<sup>28</sup> PROTESTOS NA COLÔMBIA CONTRA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA TÊM 70 PRESOS E 50 FERIDOS. Folha de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mundo/2021/07/milhares-de-colombianos-protestam-apos-governo-apresentar-nova-reforma-tributaria.shtml?origin=folha>. Acesso em 31.10.2021.



## CAPÍTULO 2

### 2.1 – A teoria do custo dos direitos

Após décadas do ápice do Estado Social, impulsionado pela crescente econômica do pós-guerra, o modelo começa a entrar em crise no início dos anos 1970.<sup>29</sup> A pouca receita fiscal do período aliada aos altos gastos do modelo de Estado impulsionaram um levante conservador, que não enxergava no Estado Social a saída da crise econômica, mas, pelo contrário, que sua diminuição seria a solução.<sup>30</sup>

Há, então, nesse período uma forte tendência de retorno ao Estado Liberal, que, com a chegada de Margaret Thatcher ao cargo de Primeira-Ministra no Reino Unido e de Ronald Reagan ao de Presidente dos Estados Unidos, levou, nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, a

*“uma verdadeira revolução conservadora que acabou por recolocar os interesses do mercado no centro a ação social a partir da desregulamentação, das privatizações e do combate à progressividade tributária, no que se convencionou chamar de neoliberalismo”<sup>31</sup>*

Com isso, passa a ocorrer uma série de desregulamentações estatais, privatizações, reduções de direitos sociais, entre outros fatores que, três décadas depois, levou o mundo à beira do colapso em 2008 quando o banco Lehman Brothers foi à falência nos Estados Unidos, com a chamada crise do *subprime*.

Nesse contexto de neoliberalismo econômico surge, na virada do milênio, aquela que ficou conhecida como “teoria do custo dos direitos”. Elaborada por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, essa teoria, elaborada marcadamente em resposta à tendência neoliberal americana, possui dois pilares básicos que muito agregam à discussão da matéria, quais sejam: todos os direitos são positivos<sup>32</sup> e todos os direitos possuem uma dimensão econômica, ou seja, custos.

#### 2.1.1 – Todos os direitos são positivos

---

<sup>29</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 72.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 73.

<sup>32</sup> HOLMES, Stephen.; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book kindle*, pos. 416.

No primeiro ponto, segundo o qual todos os direitos são positivos, importa recordar a classificação já anteriormente apresentada. Direitos positivos, consolidados na vigência do Estado Social, são aqueles que demandam uma ação do Estado, um movimento na máquina estatal para que os cidadãos possam ter acesso a determinados direitos, como a educação e a saúde. São, portanto, distintos dos direitos negativos, de cunho absenteísta, no qual o Estado possui um dever de não-ingerência na vida do indivíduo, para garantir outros direitos, como os de liberdade.

Os celebrados autores são enfáticos ao classificarem essa divisão dicotômica como fútil<sup>33</sup>. Para eles, os direitos se tornaram tão abundantes que se torna rasa uma tentativa de classificá-los em grupos excludentes. Em suas palavras:

*“Mesmo deixando de lado anomalias de sabor arcaico, como o ‘direito à rebelião’, será difícilimo organizar em dois grupos mutuamente exclusivos e conjuntamente exaustivos o exame de pretensões e contrapretensões que ajudam a estruturar as expectativas comuns e o comportamento cotidiano dos cidadãos norte-americanos hoje.”<sup>34</sup>*

Em quadra nacional, Ingo Sarlet concorda, com ressalvas, com esse pensamento, na medida que reconhece parecer *“inglória a tentativa de advogar uma dicotomia entre os direitos negativos e positivos”<sup>35</sup>* sob uma ótica econômica, mas vê ainda utilidade na distinção, como uma espécie de *“dualismo relativo”<sup>36</sup>*, na medida que ainda é juridicamente relevante sob a perspectiva dos direitos fundamentais.

Nesse ponto, contudo, a teoria pode ser encarada como uma resposta à sociedade norte-americana, notadamente afeita à ordem neoliberal. Isso porque, nos Estados Unidos, país em que os direitos de liberdade possuem elevada carga de importância, os direitos sociais ou positivos são, por vezes, relegados ao segundo plano e até mesmo combatidos pela elite norte-americana.

De forma exemplificativa, pode-se extrair da obra a seguinte passagem, em que os autores dialogam com o leitor:

---

<sup>33</sup> Ibidem, pos. 441.

<sup>34</sup> Ibidem, pos. 473-481.

<sup>35</sup> SARLET; Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. rev. e atual. 2. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p. 211.

<sup>36</sup> Ibidem.

*“No campo da verdadeira autonomia, longe do alcance do Estado, a propriedade não resta bem protegida. (No armazém abandonado nos arredores da cidade, onde você perdeu sua carteira, seu direito de propriedade não vale muita coisa.) Além disso, nos locais em que o poder público é incapaz de intervir com eficácia, a extorsão é coisa comum e os tomadores de empréstimos são incapazes de obter empréstimos a longo prazo, pois uma das funções do Estado liberal é estender os horizontes de tempo dos agentes privados, impondo de modo previsível regras conhecidas e estáveis. A propriedade vale pouco quando o vendedor e seus potenciais não acreditam no futuro. A confiança numa estabilidade de longo prazo é em parte um produto da imposição confiável das leis, ou seja, de uma ação estatal vigorosa e decisiva.*

*Mas a primeira coisa que o Estado tem de fazer para permitir o funcionamento do sistema de mercado é superar a antiga lei do mais forte. O livre mercado não funciona quando indivíduos que buscam lucro exercem sem coibição alguma a violência criminoso. Os libertários reconhecem esse fato, mas não apreciam o quanto ele nega sua pretensa oposição ao “governo”, à tributação e aos gastos públicos.”<sup>37</sup> (grifou-se)*

Assim, para Holmes e Sunstein, todos os direitos são positivos, pois todos os direitos demandam ações estatais em maior ou menor intensidade, mesmo aqueles classicamente designados como direitos negativos. Sua forma incisiva de classificar tal divisão como fútil e a forma enérgica com que tratam a matéria fazem sentido no contexto norte-americano, mas, como alerta Sarlet, a classificação, se feita de forma não dicotômica-excludente ainda é útil para o direito.

Com as adequadas ressalvas, esse pensamento é importante e leva ao próximo pilar da teoria, segundo o qual todos os direitos têm custos financeiros e, portanto, impactam na ordem econômico-tributária do Estado, noção essa ainda mais relevante para o presente estudo.

### 2.1.2 – Todos os direitos têm custos

Após a vivência das experiências socialistas no Século XX, o mundo, com a exceção de um número diminuto de países, vive sob o espectro do capitalismo. Nesse sistema, em que a liberdade privada é privilegiada, os tributos adquirem particular relevância, na medida em que o Estado se abstém de atuar na atividade econômica. Nessa seara, o insigne tributarista Hugo de Brito Machado tece interessantes considerações acerca da atividade financeira do Estado:

---

<sup>37</sup> HOLMES, Stephen.; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. E-book kindle, pos. 979-986.

*“A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.”<sup>38</sup>*

Ou seja, o tributo é a medida adequada e necessária para que o Estado possa exercer suas atividades sem que precise praticar atividade econômica, o que o torna fundamental no sistema capitalista, de modo que a tributação não deve ser evitada, mas moderada.

Se o Estado precisa de fundos para alcançar seus objetivos fundamentais, que, no caso brasileiro, estão elencados no art. 3º da Constituição Federal<sup>39</sup>, todos de cunho social, com intuito de promoção do bem comum, os tributos são um dos meios para que isso se realize. Em outras palavras, para que os direitos fundamentais se concretizem, é necessário que o Estado tenha os recursos necessários para sua garantia e promoção, e tais recursos são em sua maior parte proveniente da tributação.

Ressalta-se que tal afirmação não significa que os tributos são o único meio para a realização dos direitos fundamentais; do contrário, há diversos aspectos a serem analisados e estudados. Todavia, estes outros aspectos fogem do escopo do presente estudo, de modo que não serão aqui discorridos.

Em retorno à teoria de Stephen Holmes e Cass Sunstein, os autores traçam correlação simples e direta entre recursos e direitos, na medida que afirmam que *“Os direitos diminuirão quando os recursos diminuírem e poderão se expandir à medida que se expandam os recursos públicos.”* Embora tal raciocínio possa ser demasiado simplista ou um pensamento silogístico sem maiores considerações, pode fornecer uma noção básica sobre a eficácia dos direitos fundamentais sob a ótica financeira.

Não obstante os autores remetam constantemente aos direitos de liberdade, de cunho negativo, importa para este estudo realizar a transposição do foco para os direitos sociais. Isso

---

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 24.

<sup>39</sup> Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

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

*II - garantir o desenvolvimento nacional;*

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

*IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.*

porque, ao se analisar a sociedade brasileira, percebe-se um alto nível de desigualdade social, com a manutenção de determinadas estruturas sociais elitistas, que colaboram para a perpetuação da pobreza.

Na medida em que a Constituição Federal recebe a alcunha de Constituição Cidadã por todos os direitos sociais que prevê aos brasileiros, com especial foco ao combate às desigualdades, é importante que tais direitos, que têm custos, sejam promovidos com base em uma tributação justa e progressiva, que alivie a base da pirâmide social, com maior ônus para o topo.

Ou seja, para que possam ser buscados os objetivos elencados pelo constituinte originário na Carta de 1988, faz-se necessário que o Estado tenha recursos, que deverão ser obtidos junto aos contribuintes de maneira justa e isonômica. Assim sendo, a arrecadação não é mero poder do Estado, mas um poder-dever, na medida que quando se abstém de promovê-la, ocorre, em verdade, prejuízo à coletividade, de forma ainda mais evidente aos mais pobres.

Com isso, é possível concluir que o Estado brasileiro, ao não extrair os recursos dos contribuintes aos quais têm direito, posto que o constituinte originário, representante da vontade do povo, o concedeu, incorre em violação aos seus próprios cidadãos que, ainda que recorram ao Poder Judiciário, podem ter eventuais direitos negados, pelo aquilo que se consagrou como reserva do possível.

## 2.2 – Posições antagônicas: a reserva do possível e o mínimo existencial

Uma das principais preocupações da economia é como alocar recursos escassos em necessidades humanas com tendências ilimitadas. Quanto mais um Estado extrai recursos, mais pode prover aos seus cidadãos. Por certo isso não significa que o Fisco deve promover uma tributação predatória e voraz, pois, se assim procedesse, poderia desestimular a atividade econômica e, em última instância, obter ainda menos recursos, na medida em que menos riquezas estariam sendo produzidas, como resultado de uma simples equação.

Tendo em vista esse limite à atuação estatal, deve-se entender que, na medida do justo, do razoável, e do não desestimulante, o Estado deve proceder à maximização da arrecadação, de modo que não pode, portanto, renunciar injustificadamente a receitas às quais têm direito.

Isso é particularmente relevante no caso brasileiro, vez que a Constituição Federal, em seu art. 150, §6º,<sup>40</sup> impõe reserva de lei específica para concessão de subsídio ou isenção, além de outros benefícios tributários.

Tal dispositivo é de considerável relevância se visto à luz da já exposta teoria dos custos dos direitos, porquanto a arrecadação de recursos é fator primordial para efetivação de direitos fundamentais. Dessa forma, não pode caber ao Executivo, ressalvados os casos dos tributos extrafiscais<sup>41</sup>, dispor livremente sobre sua cobrança, posto que deve haver o aval legislativo para maior controle.

Noutro giro, além da interação dos Poderes Executivo e Legislativo no tocante à instituição, cobrança e renúncia de tributos, importa discorrer, nesse contexto, sobre a atuação do Poder Judiciário.

A Constituição Federal destaca em seu art. 5º, XXXV,<sup>42</sup> que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. Revela-se, então, a atribuição de guardião dos direitos, desempenhada pelo Judiciário. Ou seja, ainda que se possa recorrer às instâncias administrativas para se ver livre de abusos a direitos, é o Poder Judiciário que detêm a última palavra no controle de legalidade — com a necessária ressalva à não intromissão no mérito administrativo —.

Assim, na medida em que há uma Carta Constitucional amplamente difusora de direitos e garantias, é dada ao cidadão a possibilidade de recorrer às instâncias judiciais para obter não somente direitos constitucionalmente garantidos, como aqueles previstos em lei. O Judiciário,

---

<sup>40</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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>41</sup> Entende-se por tributo extrafiscal aquele que não tem por *ratio* a arrecadação, mas, sim, uma intervenção estatal na economia, a exemplo dos Impostos de Importação e Exportação. Esses tributos possuem particularidades constitucionais, que conferem ao Poder Executivo maior liberdade sobre eles.

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*; promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 11.12.2021.

porém, não tem por função precípua a administração, embora a pratique em seus quadros; é, em linhas simples, um aplicador de leis e solucionador de conflitos.

Diante disso, não é incomum ao Judiciário receber demandas de indivíduos que pretendem ser beneficiados por direitos fundamentais, mas que por algum motivo não foi possível à Administração Pública a eles os conceder. Remonta-se, portanto, novamente ao problema-chave da economia: como alocar recursos escassos em necessidades ilimitadas?

Decerto não é possível ao Poder Judiciário conceder, por meio de seu poder de coação, todas as necessidades a todos os indivíduos. Leve-se em conta, ainda, o fator de elevada desigualdade em um país em que sabidamente há milhões de necessitados. O Executivo não consegue direta e individualmente atender a tais necessidades e, embora teoricamente o Judiciário o possa determinar mediante a aplicação da lei e da Constituição ao caso concreto, também não o faz, por limitações de cunho prático e financeiro.

Nesse contexto, importa discorrer sobre o que se denomina “reserva do possível”. A Juíza de Direito Viviane Nóbrega Maldonado explica que a teoria, que remonta ao direito germânico, surge no julgamento BVergGE, 33, 330, no qual a Corte Constitucional Alemã negou a concessão de duas vagas universitárias a dois estudantes alemães (as vagas da universidade pretendida já estavam esgotadas), na medida em que o Estado deve suprir diversas demandas, e que já havia sido feito o devido investimento naquela área, de modo que a concessão de uma vaga para cada cidadão considerado individualmente, implicaria na diminuição de recursos para outras áreas, prejudicando o princípio da igualdade.<sup>43</sup>

Ressaltando que a teoria, na forma apresentada pelo Tribunal Alemão, não se resume ao aspecto financeiro da demanda<sup>44</sup>, a douta magistrada contrapõe com o caso brasileiro, na medida em que a

*“doutrina e jurisprudência brasileiras, ao início, analisaram o princípio da reserva do possível sob a exclusiva ótica do desprovimento de recursos financeiros para*

---

<sup>43</sup> MALDONADO, Viviane Nóbrega. *O Poder Judiciário e o princípio da reserva do possível*. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 13, nº 40, p. 191, Abril-Junho/2015. Disponível em: <<https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/40c%2013.pdf?d=636688172701896480>>. Acesso em: 10.10.2021.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 192.

*fazer frente às demandas atinentes aos direitos fundamentais de segunda dimensão, notadamente os de cunho social”<sup>45</sup>*

Ou seja, no Brasil, ao ser incorporada a teoria alemã, limitou-se sua aplicação ao âmbito financeiro. Em outras palavras, o Poder Judiciário nega a concessão de um benefício sob a argumentação de que o Estado não pode prover a cada um individualmente porque não tem recursos para tanto. Nesse sentido, como visto, de fato, foge do escopo do Judiciário questões de ordem orçamentária fora de suas estruturas, posição esta que cabe ao Executivo e ao Legislativo. Contudo, deve-se questionar em quais situações tal argumento é válido.

Antes, porém, importa recorrer a outro conceito igualmente importante ao se falar em reserva do possível: o de mínimo existencial. Se, por um lado, o Estado não possui o dever de conceder a cada um uma vida abastada, dotada de privilégios e excessos, ao menos deve garantir que cada indivíduo deve ter uma existência minimamente digna. Tal conceito é basilar e não se limita ao âmbito nacional, na medida em que o próprio artigo 1 da Declaração Universal dos Direitos Humanos consagra que “*todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidades e direitos*”<sup>46</sup>.

Ou seja, se cada ser humano nasce livre e igual em dignidades, cabe ao Estado consertar eventuais distorções criadas no âmbito social, posto que nenhum indivíduo é mais merecedor de uma vida digna que outro; assim, cada um deve receber do Estado, na medida que necessite, um mínimo para uma existência digna, em outras palavras, um mínimo existencial.

Pois bem, embora “mínimo existencial” não seja um conceito denso, com sentido fechado, mas passível de considerações, não é de elevada dificuldade constatar o que pode ser de pronto descartado ou de pronto acatado. Tome-se, por exemplo, a fome. Certamente nenhum brasileiro deveria ser entregue à própria sorte ao ponto de sofrer as agruras fome. Constatada tal situação, deve o Estado promover as medidas adequadas para que o problema venha a ser eliminado, seja na elaboração de políticas públicas pelo Executivo, seja pela concessão de tutela do Poder Judiciário.

---

<sup>45</sup> Ibidem, p. 211.

<sup>46</sup> DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. ONU, 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 10.10.2021.



Porém, não basta ao indivíduo que não sofra com a fome. Para uma existência digna, deve ter acesso a níveis adequados de educação, saúde, segurança, lazer, trabalho digno, entre outras demandas da vida que a todos aprazem, e na Constituição figuram como direitos sociais. Direitos esses que, se não promovidos pelo Executivo, podem ou devem ser garantidos pelo Judiciário.

Assim, surgem posições antagônicas: se por um lado o indivíduo pleiteia junto ao Estado um mínimo para viver dignamente, por outro as instituições sustentam que não possuem os devidos recursos para beneficiar a todos individualmente. Forma-se, então, o clássico embate que ocupa as mentes dos juristas e, no dia a dia, dos magistrados, qual seja o da reserva do possível em face do mínimo existencial.

Embora a questão possa ser analisada para além do aspecto financeiro — e que, ainda dentro deste, possa ser buscado um ponto de equilíbrio —, para que se busque uma coexistência digna dos conceitos, há de se impor ao Estado o dever de não desprezar eventuais recursos que possa obter.

### 2.3 – Por que renunciar receitas?

Surge, então, a seguinte questão: por que desprezaria um Estado recursos para seu financiamento? É relativamente comum, no imaginário popular, que o Fisco seja um arrecadador voraz, que está sempre em busca do dinheiro dos contribuintes, para que satisfaça a sanha arrecadatória.

Embora não seja este o papel que o Estado deve assumir na arrecadação, de fato, muito se vê no âmbito do contencioso tributário cobranças inconstitucionais e/ou ilegais, além daquelas que, ao revés de qualquer interpretação lógica da legislação tributária, possuem o véu de legalidade por determinação dos Tribunais Superiores. Ou, ainda, o que falar das guerras fiscais ocorridas entre os entes da federação?

Assim, questiona-se: por que um Estado por vezes implacável em sua arrecadação renunciaria deliberadamente a receitas às quais têm direito? Importa, então, remeter ao jogo político da República.

Fabrício Augusto de Oliveira explica que, na vigência da Constituição Federal de 1988, ou seja, no período da redemocratização, pouco se buscou uma reforma estrutural que permitisse um crescimento sustentável da economia aliado à justiça tributária. O autor destaca que, mesmo nos governos considerados de esquerda — Lula e Dilma —, vigia — e ainda vige — um sistema no qual o capital e as grandes rendas são protegidas, de modo que o financiamento do Estado a partir das grandes rendas e dos grandes patrimônios não opera como deveria.<sup>47</sup>

Ou seja, há, no caso brasileiro, determinados setores que dobram o poder político conforme sua vontade, operando para que não venha a sofrer com o justo ônus da carga tributária que, em um sistema progressivo, onera mais os mais ricos.

Tal assertiva nos remete à concepção de Constituição formulada por Ferdinand Lassale, segundo o qual a constituição real, na verdade, é a soma dos fatores de poder que dominam uma sociedade. Renato Carlos Sobral Santos cita o ilustre teórico ao destacar que, para Lassale, “*De Nada serve o que se escreve numa folha de papel se não se ajusta à realidade, aos fatores reais e efetivos do poder.*”<sup>48</sup>.

Assim, analisando a conjuntura do cenário político e social brasileiro, não é surpresa que haja rotineiras renúncias fiscais, que são justificáveis ou não. A título exemplificativo Fabrício Augusto de Oliveira expõe em tabela dados sobre os gastos tributários do Governo Federal, os quais o autor identifica como renúncias, desonerações e subsídios, segundo os quais em 2010 houve R\$ 184,5 bilhões em gastos tributários, os quais correspondiam a 3,60% do PIB e 17,52%, gastos estes que evoluíram, em 2014, ao patamar de R\$ 263,1 bilhões, correspondentes a 4,76% do PIB e 23,06% da arrecadação.<sup>49</sup>

Indaga-se, então, como pode um Estado rejeitar direitos de mínimo existencial aos seus cidadãos, sob a justificativa de ausência de recursos, quando na verdade renuncia a valores exorbitantes aos quais têm direito?

---

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 22.

<sup>48</sup> SANTOS, Roberto Carlos Sobral. *Concepção de constituição adotada por Ferdinand Lassale, Carl Schmitt e Hans Kelsen*. Jus.com.br, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/29843/concepcao-de-constituicao-adotada-por-ferdinand-lassale-carl-schmitt-e-hans-kelsen>>. Acesso em: 24.11.2021.

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 127.

Reconhece-se, todavia, que nem toda renúncia fiscal é indevida, na medida em que, deve, sim, existir mecanismos que possam estimular a economia, especialmente com vistas a reduzir desigualdades regionais no âmbito da federação. Não se pode, porém, renunciar indevidamente a recursos, na medida que estes possuem papel primordial nas atividades desempenhadas pelo Estado na busca do bem comum.

Assim, a despeito de toda a discussão que possa permear o assunto sobre concessão de benefícios tributários e renúncias fiscais, importa remetermo-nos para a receita que não somente é desprezada pelo Estado brasileiro, como o fato de assim ser, implica em afronta direta à Constituição Federal vigente e à vontade do povo brasileiro, que elegeu representantes para representá-lo na Constituinte: a receita proveniente do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Antes, porém, serão analisados os motivos pelos quais a tributação do patrimônio e das grandes fortunas é medida de justiça fiscal, de modo que, ainda que existam distintos argumentos contrários à instituição do IGF no caso brasileiro, esta deve ser buscada para que se possa alcançar um ideal de sociedade solidário e fraterno.

## CAPÍTULO 3

### 3.1 – Das expressões de riqueza

De uma forma geral, pode-se afirmar que para uma pessoa física, tributa-se o consumo, a renda e o patrimônio. Embora muito comum a tributação sobre o consumo e a renda, a questão se torna mais espinhosa ao adentrar o tema da criação de impostos sobre grandes patrimônios. Se considerarmos que, em regra, tributa-se expressões de riquezas, as grandes fortunas estão no último patamar de uma escala fictícia na qual o consumo e a renda estão em degraus anteriores. Explica-se.

#### 3.1.1 – Do consumo

O consumo, em uma perspectiva simplista, estaria no primeiro patamar da escala de riquezas, haja vista que é necessário para viver. Em outros termos, o indivíduo assalariado, que depende apenas de si para seu próprio sustento, e que obtenha mensalmente o valor de um salário-mínimo, possuirá apenas para consumir.

Isso porque, ao receber seu salário, deverá alocá-lo para cobrir despesas básicas, como moradia, alimentação e vestuário, o que significa que seus rendimentos dificilmente sobejarão. Tudo isso, contudo, é tributado. No caso brasileiro, há o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que onera aquisições de produtos. Ou seja, ao adquirir bens indispensáveis à sua subsistência, o indivíduo recolhe dinheiro aos cofres públicos por estar.

Trata-se, decerto, de imposto com baixo cunho de justiça fiscal. Isso porque se trata de um imposto pessoal, no qual não se diferencia a capacidade econômica do contribuinte, de modo que uma pessoa que receba mensalmente o valor equivalente a trinta salários-mínimos irá recolher o mesmo que a detentora de um salário-mínimo mensal sobre um mesmo produto. Assim, a tributação sobre o consumo possui caráter regressivo.

Ainda que não se ignore a possibilidade de pequenas correções que se façam por meio de seletividade de alíquotas, a tributação sobre o consumo não alcança um ideal de justiça fiscal. A questão se agrava no caso brasileiro, pois é elevada a carga tributária nesse aspecto, que, em 2015, chegou a alcançar impressionantes 49,7% da carga tributária daquele ano, cerca

de 50% superior à média da OCDE para o mesmo período.<sup>50</sup> Não se verifica, então, no Brasil, alívio na carga tributária quanto ao consumo.

### 3.1.2 – Da renda

Em sequência, aponta-se a renda como expressão de riqueza a ser tributada. Essa, que por vezes é de difícil conceituação — tendo em vista a existência de outros conceitos similares no direito tributário —, pode ser encarada como um aumento patrimonial obtido pelo indivíduo. Ou seja, realiza-se uma equação simples na qual os ganhos do indivíduo são subtraídos de despesas com necessidades básicas, e aquilo que sobeja pode ser tributado como renda.

Cria-se, então, uma estimativa a partir da qual se estima que o sujeito passa a obter renda, consubstanciada na tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Atualmente, a tabela que vige desde o mês de abril de 2015 quanto ao cálculo do IRPF mensal, se encontra da seguinte forma:

<b>Base de cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>	<b>Parcela a deduzir do IRPF (R\$)</b>
Até 1903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

(Fonte: Receita Federal do Brasil)<sup>51</sup>

Porém, destaca-se que o cálculo do IRPF ocorre simultaneamente de forma mensal e anual. Para o cálculo anual do referido imposto, utiliza-se a tabela abaixo:

<b>Base de cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>	<b>Parcela a deduzir do IRPF (R\$)</b>
------------------------------	---------------------	--

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 283.

<sup>51</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2020. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 02.11.2021.

Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

(Fonte: Receita Federal do Brasil)<sup>52</sup>

Para aplicação conjunta das tabelas, pode ser dado como exemplo o caso de um trabalhador assalariado que mudou de emprego ao longo do ano-calendário. Imagine-se que, durante oito meses do ano, o sujeito trabalhou em troca de um salário mensal de R\$ 1.400,00. Com base na tabela mensal, este indivíduo não deverá sofrer retenção na fonte por parte de seu empregador durante esses oito meses de trabalho. Porém, nos últimos quatro meses, trabalhou recebendo R\$ 2.000,00, sobre os quais obrigatoriamente, em uma relação de trabalho celetista, o empregador deverá reter 7,5% sobre a diferença entre os R\$ 2.000,00 e o valor piso do IRPF, R\$ 1.903,98. Considerando que, ao longo do ano, seus rendimentos não alcançaram o piso anual de R\$ 22.847,77, este contribuinte terá direito à restituição do imposto recolhido.

Visitada a sistemática da tributação sobre a renda da pessoa física, importa tecer considerações acerca de sua aplicação no Brasil. Inicialmente, reconhece-se que o escalonamento de alíquotas, progredindo conforme o aumento da renda, é medida de justiça fiscal. Além disso, há também a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPF as despesas consideradas essenciais, como saúde e educação, o que, também, é medida de justiça fiscal.

Assim, percebe-se que, diferentemente do consumo, a tributação sobre a renda possibilita a graduação de alíquotas com base nos rendimentos de um indivíduo. Com isso, o IRPF possui caráter pessoal, o que eleva seu potencial de atendimento à justiça fiscal.

Porém, no caso brasileiro, a tributação da renda não alcança ideais de justiça tributária. Primeiro, o piso para incidência do imposto é demasiado baixo. Apenas no ano de 2021, há a

<sup>52</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2020. *Cálculo anual do IRPF*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>> Acesso em 02.11.2021.

previsão de inflação de 9,17%<sup>53</sup>, o que implica uma alta vertiginosa no preço médio dos produtos, inclusive aqueles necessários para uma subsistência básica, o que implica em verdadeira corrosão do poder de compra do cidadão brasileiro. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado entende que o Imposto de Renda é cobrado mesmo sem capacidade contributiva dos contribuintes. Nos dizeres do tributarista:

*“O que tem acontecido no Brasil, infelizmente, é a cobrança do Imposto de Renda das pessoas físicas sem que tenham estas capacidade contributiva. É o que se pode ver com o cálculo desse imposto segundo a tabela para o ano de 2019 (...). Na verdade, quem ganha apenas vinte e quatro mil reais por ano, ou seja, dois mil reais por mês, ganha apenas o suficiente para não morrer de fome. Não ganha renda, de modo nenhum, sendo um verdadeiro absurdo ter que pagar imposto de renda.”<sup>54</sup>*

Com uma crítica aguda, Hugo de Brito descreve o que se facilmente pode observar a partir da vivência na sociedade brasileira. Não é difícil constatar que com um rendimento mensal de R\$ 2.000,00, o indivíduo não terá muito além do que o necessário para custear suas necessidades básicas e, se for o caso, de sua família. Dessa forma, expõe-se o primeiro problema da tributação da renda das pessoas físicas no Brasil: suas bases estão aquém do mínimo razoável para a incidência do imposto.

Ademais, mesmo no mecanismo de progressividade de alíquotas, que por natureza atende a pressupostos de justiça fiscal, há requintes de injustiça e desigualdade na forma atualmente praticada. Para que tal assertiva se torne mais clara, importa remeter à tributação comparada no plano internacional. Novamente, em menção à obra de Fabrício Augusto de Oliveira, constata-se que a composição da carga tributária no Brasil, no tocante à renda, foi, no ano de 2015, de apenas 21%, enquanto a média dos países da OCDE é de 34,1%, alcançando 49,1% nos Estados Unidos, 35,3% no Reino Unido e impressionantes 63,1% na Suécia.<sup>55</sup>

Contudo, o citado autor explica que, desse percentual, revela-se inconclusivo destacar qual parcela corresponderia ao Imposto de Renda da pessoa física e qual seria da pessoa

<sup>53</sup> FRISCH, Felipe. *Focus: Mercado eleva projeção para inflação em 2021 para 9,17%*. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/11/01/focus-mercado-eleva-projecao-para-inflacao-em-2021-para-917percent.ghtml>>. Acesso em: 02.11.2021.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

<sup>55</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 288

jurídica. Isso porque a Receita Federal do Brasil classifica acima da metade da arrecadação como não alocável, o que dificulta a identificação da origem, se de pessoa física ou jurídica.<sup>56</sup>

Pois bem, embora distintas as realidades dos países comparados, observa-se que, frente aos países tidos por desenvolvidos, a obtenção de receita com base tributação da renda no caso brasileiro está consideravelmente abaixo, o que indica uma tendência contrária ao desenvolvimento.

Além disso, ao se deparar com as alíquotas máximas do referido imposto, observa-se que a tributação da renda no Brasil é demasiado benévola para as maiores rendas, na medida em que, no ano de 2018, a alíquota máxima dos Estados Unidos estava no patamar de 37%, enquanto no Reino Unido 45% e, na Suécia, líder do ranking, 61,85%.<sup>57</sup>

Portanto, exposto está o segundo problema na tributação da renda da pessoa física no Brasil: tributa-se pouco aos que detêm elevada renda. Com isso, constata-se que, em um panorama geral, a tributação da renda no Brasil não atende a ideais de justiça fiscal, de modo que, não obstante existam e sejam aplicados mecanismos de justiça tributária, estes são tímidos, não suficientes.

Assim, diferentemente do que ocorre com a tributação do consumo, especialmente onerosa para o cidadão de baixo poder aquisitivo, a tributação da renda, que detém a possibilidade de ser onerosa para o cidadão abastado, não é aproveitada em todo seu potencial, posto que praticada em patamares muito abaixo dos possíveis, o que faz, novamente, com que a base da pirâmide social sofra de forma mais gravosa que o topo com o ônus da tributação.

Tendo em vista que a reforma do IRPF tem o condão de desgastar a relação governamental com os setores privilegiados da sociedade, é de elevada dificuldade sua reforma no sentido de se tornar mais oneroso. Assim, mesmo a tímida mudança proposta no

---

<sup>56</sup> Ibidem.

<sup>57</sup> CAVALLINI, Marta. *Veja como é o Imposto de Renda no Brasil e em outros países*. Globo, G1. 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2019/noticia/2019/04/28/veja-como-e-o-imposto-de-renda-no-brasil-e-em-outros-paises.ghtml>> Acesso em: 02.11.2021



recente PL nº 2337/2021<sup>58</sup>, de elevar as bases de cálculo do IRPF, sendo a mínima de R\$ 2.500,00 e a máxima acima de R\$ 5.300,00, sem sequer modificar as alíquotas, enfrenta dificuldades de aprovação no Congresso Nacional.

Ressalta-se que este é um problema enraizado na República brasileira, pois, como destacado por Fabrício Augusto de Oliveira<sup>59</sup>, governos de todas as posições do espectro político, sejam de direita, centro ou esquerda, não enfrentaram, na vigência da Constituição de 1988, os setores poderosos da sociedade para implementar reformas consistentes e justas.

Dessa forma, conclui-se que, não obstante a tributação da renda tenha o potencial para a redução das desigualdades sociais, de forma a atender postulados emanados da Constituição Federal, na prática, é utilizada de modo a perpetuar problemas estruturais enraizados na sociedade brasileira.

### 3.1.3 – Do patrimônio

A situação se agrava ao se falar em patrimônio, expressão de riqueza que estaria no topo da escala fictícia anteriormente proposta. Isso porque, no Brasil, a tributação neste campo gera “níveis desprezíveis de receitas”<sup>60</sup>, equivalentes a apenas cerca de um ponto percentual do PIB<sup>61</sup>.

A elevação do patrimônio ao topo da comparação se justifica na medida em que este somente se forma para aqueles que, após realizarem todos os gastos com o consumo relacionado a necessidades básicas, são capazes não somente de obter renda, mas de acumulá-la em distintas formas possíveis, a exemplo da obtenção da propriedade de diversos bens ou mesmo de acúmulo de ativos financeiros. Ou seja, a tributação do patrimônio detém maior carga de justiça fiscal que as demais e, por isso, merece especial atenção em um ordenamento que queira reduzir desigualdades e promover o bem comum a todos os cidadãos.

---

<sup>58</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337/2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL+2337/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL+2337/2021)> Acesso em: 02.11.2021.

<sup>59</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020, p. 290.

<sup>60</sup> Ibidem.

<sup>61</sup> Ibidem.

No caso brasileiro, existem quatro impostos sobre o patrimônio, a saber **i)** o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União; **ii)** o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência dos Municípios; **iii)** o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados e do Distrito Federal; e **iv)** o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de competência da União.<sup>62</sup>

Não obstante impostos como o IPTU e o IPVA sejam cobrados de contribuintes que não são, de fato, abastados, sua cobrança é justa medida. Contudo, novamente, percebe-se determinada resistência do poder político quando a tributação se depara com as classes mais elevadas da sociedade.

Tome-se, por exemplo, a não tributação de aeronaves e embarcações pelo IPVA. Aparece um contrassenso que aeronaves e embarcações não sejam veículos automotores, haja vista que conseguem se deslocar por meios próprios, dispensada qualquer outra medida como a tração animal. Contudo, o Supremo Tribunal Federal chancelou o entendimento segundo o qual embarcações e aeronaves não se enquadram em tal conceito.

Embora argumente-se pela legalidade e literalidade do conceito de veículo automotor localizado no Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503/97), que não coadunaria com o conceito de aeronave estampado no Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86), e o de embarcação, presente na Lei nº 2.180/54, que dispõe sobre o Tribunal Marítimo,<sup>63</sup> é fato que, na vigência da Constituição de 88, tais bens poderiam ser tributados por iniciativa parlamentar, posto que não há um justo motivo para não o serem.

Ora, na mesma medida em que um carro ou uma motocicleta são utilizados para transporte terrestre, uma lancha e um iate o fazem por meio aquático, enquanto um helicóptero ou avião o fazem por meio aéreo. Soma-se a isso o fato de os meios de transporte

---

<sup>62</sup> PACHECO, Pedro Camera. *Os impostos sobre o patrimônio e a necessidade de o poder público garantir a possibilidade de uso, gozo e disposição do bem*. Âmbito Jurídico, 2015. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/os-impostos-sobre-o-patrimonio-e-a-necessidade-de-o-poder-publico-garantir-a-possibilidade-de-uso-gozo-e-disposicao-do-bem/>>. Acesso em 21.11.2021.

<sup>63</sup> CAVALCANTI, João Victor Oliveira. *Da não incidência do IPV sobre aeronaves e embarcações*. Migalhas, 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/348462/da-nao-incidencia-do-ipva-sobre-aeronaves-e-embarcacoes>>. Acesso em 21.11.2021.

aquático e aéreo serem ainda mais onerosos para seus usuários, e principalmente para os detentores desses bens. Revela-se, então, uma capacidade econômica atualmente desprezada pelo poder público, embora existam propostas de emenda constitucional em trâmite no Congresso Nacional para mudança dessa realidade, a exemplo da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 110.

Com isso, novamente se pode observar a ausência de interesse público na tributação daqueles que detêm capacidade econômica e poderiam contribuir para os cofres públicos sem que isso implicasse, de fato, em algum dano ao seu patrimônio ou redução de seu nível de vida. Não se torna mais pobre um proprietário de aeronave apenas porque precisa recolher imposto sobre sua posse.

Pois bem, ao se considerar que a tributação do patrimônio é medida de justiça fiscal, importa, a partir deste momento, voltar a atenção para aquela que pode ser tida como a maior expressão de riqueza tributável prevista na Constituição Federal: as grandes fortunas, que, até o momento, ainda não foram oneradas.

## CAPÍTULO 4

### 4.1 – Retomando conceitos

Viu-se, no primeiro capítulo da presente obra, o que são os tributos e os caminhos por estes percorridos para que pudessem hoje ser um dos pilares do Estado de Direito. Necessários para a manutenção das atividades estatais, sua instituição e cobrança não podem implicar em danos aos jurisdicionados, haja vista que, como observado historicamente, os abusos em sua cobrança implicam não somente em insatisfação dos cidadãos, como, em alguns casos, em grave perturbação da ordem social vigente.

No segundo capítulo, à luz das importantes teorias sobre o custo dos direitos, viu-se a relevância dos tributos para que os direitos fundamentais sejam efetivados e preservados. Tendo em vista a necessidade financeira de um Estado majoritariamente absentéista na seara econômica, os tributos, em especial os impostos, são essenciais para que seja possível aos governantes proverem aos seus cidadãos uma existência digna. Por isso, a rejeição a possíveis receitas implica em danos diretos aos indivíduos, que se deparam com negativas mesmo por parte do Poder Judiciário, sob o argumento da reserva do possível.

Posteriormente, no terceiro capítulo, observou-se que o indivíduo pessoa física pode ser tributado em seu consumo, renda e patrimônio. Sob a ótica da justiça fiscal, viu-se que há uma escala crescente nas expressões de riqueza que, quanto mais elevada, menor a vontade política em se tributar. Assim, partindo da injusta oneração de bens de consumo básico, passando pela problemática tributação das rendas, chegou-se à etapa da diminuta tributação do patrimônio, com destaque para a inexistente tributação das grandes fortunas.

Tudo isso exposto, é possível passar a dispor sobre os impostos sobre grandes fortunas de uma forma geral e a necessidade de sua implementação no ordenamento jurídico brasileiro, como previsto na Constituição Federal vigente.

### 4.2 – Debates sobre um imposto controvertido

Denominado Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, esta espécie tributária é matéria constante em debates sobre sua validade. Em um artigo de 2015, Ives Gandra da Silva

Martins e Rogério Gandra da Silva Martins assinaram um artigo para o Valor Econômico no qual classificaram o referido imposto como obsoleto e ineficaz<sup>64</sup>.

Para os autores, que embasaram seus argumentos em experiências tidas por fracassadas da França e Alemanha, além de citar Estados Unidos, Canadá, Inglaterra e Austrália — que não instituíram um imposto sobre as grandes fortunas por não vislumbrarem viabilidade e vantagens em sua instituição —, tal imposto possui caráter ideológico e “eleitoreiro”, bem como teria tido mais efeitos desfavoráveis que favoráveis nos casos em que foi introduzido.<sup>65</sup> Como resolução do problema constitucional brasileiro de sua previsão sem instituição, propuseram sua remoção por meio de emenda constitucional.<sup>66</sup>

Um ano antes da publicação de Ives e Rogério Gandra, porém, foi publicada no Brasil a edição brasileira de “O Capital no Século XXI”, *magnum opus* de Thomas Piketty, economista francês, que o concedeu grande fama internacional. Nele, o célebre autor francês realiza um detalhado estudo, rico em dados e fontes estatísticas, no qual aponta o avanço da desigualdade social gerada pelo sistema capitalista na forma que o conhecemos, além de apontar medidas para que seja freada, tendo por destaque a implementação de um imposto mundial sobre o capital (grandes fortunas).

Para Ives e Rogério Gandra, o IGF, no caso brasileiro, não se justificaria na medida em que supostamente o patrimônio global do indivíduo já teria sido tributado por outros impostos. Nas palavras dos respeitáveis autores:

*“Na tributação patrimonial global, os bens e direitos já foram tributados por outros impostos (no caso brasileiro, o imóvel pelo IPTU, o automóvel pelo IPVA, bens e direitos por impostos indiretos e até a compra desses se deu por renda já tributada). Neste caso, fere-se o princípio da igualdade horizontal, pois tributando o conjunto total dos bens e direitos individualmente já tributado segundo a regra do ‘tratamento desigual a situações desiguais’ cria-se uma bitributação que alcança tão somente as universalidades de bens e direitos que em sua soma total perfazem altos valores.”<sup>67</sup>*

<sup>64</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS*. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto\\_sobre\\_grandes\\_fortunas.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf)> Acesso em: 21.11.2021.

<sup>65</sup> Idem.

<sup>66</sup> Idem.

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS*. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto\\_sobre\\_grandes\\_fortunas.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf)> Acesso em: 21.11.2021.

Cabe, porém, fazer menção ao entendimento de Piketty sobre a questão. Para o autor francês, o imposto sobre o capital, ou seja, sobre as grandes fortunas, deve ser progressivo e anual sobre o patrimônio global<sup>68</sup>, o que o diferencia dos impostos citados pelos autores brasileiros, na medida em que o IPTU, por exemplo, se baseia meramente em um ativo imobiliário, o que está aquém de um imposto sobre grandes fortunas, que deve levar em conta o “total dos ativos, quer sejam imobiliários, financeiros ou corporativos, sem exceção”<sup>69</sup>.

Além disso, para que se evite o problema da bitributação, remete-se às sugestões de Ricardo Lodi Ribeiro<sup>70</sup> para uma tributação mais justa e solidária, segundo o qual o IGF poderia ser instituído, sendo assegurado ao contribuinte o direito à dedução do valor pago dos impostos vigentes sobre a propriedade, ou seja, além do próprio IPTU, o ITR e o IPVA.

Adiciona-se às ideias contrárias o sempre recorrente argumento segundo o qual há um grave problema na instituição de um imposto sobre as fortunas, vez que este propiciaria fuga de capital para países nos quais não foi instituído tal imposto, ou mesmo nos países onde a tributação é menor. Porém, tal argumento é de difícil comprovação em termos práticos. Um estudo da OCDE apontou três pesquisas, todas com conclusões distintas, que variavam entre relevante fuga de capitais no caso francês, para fuga moderada comparada com a receita gerada, bem com pouca evasão no caso suíço.<sup>71</sup>

Novamente, recorre-se a Thomas Piketty sobre essa questão. O economista francês vislumbra tal problemática, motivo pelo qual defende que o imposto seja mundial, de forma que uma colaboração internacional entre os países possibilitasse sua instituição.

Embora um imposto mundial não seja comum no dia de hoje, além de existir a possibilidade de sua instituição representar grandes desafios aos países, é válido ressaltar que já está em curso a implementação de um imposto nesses moldes. Em outubro de 2021, foi aprovada pela OCDE e os países do G20 a criação de um imposto mínimo global para

---

<sup>68</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. *E-book Kindle*, pos. 10206.

<sup>69</sup> Ibidem.

<sup>70</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 252.

<sup>71</sup> OECD (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, p. 66. Disponível em: <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd\\_9789264290303-en#page68](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page68)> Acesso em: 27.11.2021.

empresas multinacionais, com o intuito de evitar a remessa de lucros a paraísos fiscais, evitando, assim, a tributação padrão nos países em que operam.<sup>72</sup>

Ou seja, ainda que existam argumentos contrários à instituição de impostos sobre grandes fortunas, que merecem ser analisados, importa reconhecer que há soluções em curso que cabem a adoção. Além disso, impera reconhecer que há dificuldades e problemas na fiscalização e arrecadação de diversos tributos, como o ISS e o ICMS, que perdem receitas relevantes em razão da informalidade.

Porém, ao voltar-se para o caso brasileiro, é possível constatar que o IGF poderia, inclusive, suprir lacunas existentes no ordenamento tributário atual. Recordar-se a questão da tributação de aeronaves e embarcações; fora do âmbito de incidência do IPVA, este patrimônio, caso o proprietário seja detentor de uma grande fortuna, poderia ser tributado, de modo que não mais permaneceria ileso à tributação.

Ademais, não há, no Brasil, a tributação de dividendos. Ou seja, não são tributados aqueles que recebem a divisão dos lucros de grandes corporações, não importando quão vultosos sejam seus ganhos. Com a tributação das grandes fortunas, não obstante seja distinto o escopo do imposto, tais dividendos poderiam ser objeto de tributação na medida em que se acumulassem e constituíssem patrimônio individual.

Todavia, para além de toda a discussão que possa envolver sua viabilidade e necessidade de instituição, deve ser analisada a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas na Constituição Federal de 1988 que, passados 33 anos de sua previsão, permanece letra morta na carta constitucional, a despeito da receita que poderia gerar.

#### 4.3 – Grandes fortunas: um conceito indeterminado

Paulo Gustavo Gonet Branco leciona que *“a liberdade do legislador na escolha do conteúdo concretizador das normas constitucionais será tanto maior quanto menor for a*

---

<sup>72</sup> KAORU, Thâmara. *Entenda o que é o imposto mínimo global apoiado por líderes do G20*. CNN Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-o-imposto-minimo-global-apoiado-por-lideres-do-g20/>> Acesso em: 30.11.2021.

*densidade dos preceitos constitucionais envolvidos*<sup>73</sup>. Assim, um dispositivo constitucional com elevada densidade normativa restringiria a liberdade do legislador, enquanto um com baixa densidade concederia a ele maiores possibilidades na integração infraconstitucional.

No assunto em questão, a Constituição Federal consagra em seu artigo 153, inciso VII, que a compete à União instituir um imposto sobre grandes fortunas, nos termos da lei complementar. Com isso, o constituinte originário não detalhou a hipótese de incidência do referido imposto, tornando a expressão grandes fortunas um conceito jurídico indeterminado<sup>74</sup>, que necessita ponderação e razoabilidade quando da eventual instituição do imposto.

Ora, ainda que não haja dúvidas que um indivíduo tido por bilionário é detentor de grande fortuna, seria bastante reduzida a incidência de um imposto que apenas incidisse sobre tais pessoas. Dessa forma, deve-se perquirir uma justa faixa patrimonial a partir da qual seria possível incidir tal imposto. Nota-se que, para além de razoável, tal medida é imperativa, posto que ainda que seja um conceito jurídico indeterminado, sua não observação seria materialmente inconstitucional.

Ressalta-se que o constituinte brasileiro optou por utilizar não somente fortunas, mas as qualificou como grandes. Ou seja, ainda que a expressão fortuna denote uma riqueza expressiva, esta não é suficiente para ser tributada; deve, como diz o imposto, ser grande. Uma riqueza grandemente expressiva.

Foge do escopo do presente estudo propor uma fórmula com base em dados estatísticos a partir da qual seria possível conceituar grandes fortunas e, conseqüentemente, onerá-las pelo citado imposto. Contudo, cabe analisar alguns dos projetos de lei que versam sobre a matéria, e que estão em trâmite no Congresso Nacional.

---

<sup>73</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de DIREITO Constitucional*. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 62.

<sup>74</sup> ALMEIDA, Thiago Henrique Costa de. *O imposto sobre grandes fortunas (IGF) como alternativa a crise financeira brasileira*. Âmbito Jurídico, 2016. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf-como-alternativa-a-crise-financeira-brasileira/>>. Acesso em: 30.11.2021.



Em levantamento realizado por Débora Brito e Ana Beatriz Graça<sup>75</sup>, foram apontados nove projetos em trâmite no Congresso que visam a criação do IGF (ressalta-se, porém, que o número de projetos é ainda maior), a saber: PLP 77/2020<sup>76</sup>, PL 964/2020<sup>77</sup>, PL 924/2020<sup>78</sup>, PLP0/2020<sup>79</sup>, PLP 59/2020<sup>80</sup>, PLP 63/2020<sup>81</sup>, PLP 82/2020<sup>82</sup>, PLP 95/2020<sup>83</sup>, PLP 103/2020<sup>84</sup>, todos formulados em 2020, ano da Pandemia da Covid-19, e, exceto aqueles que padecem de vício de inconstitucionalidade formal, foram pensados ao PL 277/2008. Não obstante alguns dos projetos não possam prosseguir, importa analisar ao menos o conceito de grandes fortunas adotado em cada um deles. De forma ilustrativa:

<sup>75</sup> BRITO, Débora; GRAÇA, Ana Beatriz. *Imposto sobre grandes fortunas: 9 projetos no Congresso pretendem criar taxa*. JOTA, 2020/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/legislativo/imposto-sobre-grandes-fortunas-9-projetos-no-congresso-pretendem-criar-taxa-28052020>>. Acesso em: 01.12.2021.

<sup>76</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 77/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1872945&filename=PLP+77/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1872945&filename=PLP+77/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>77</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 964/2020*. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1870284&filename=PL+964/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870284&filename=PL+964/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>78</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 924/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortuna a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia do Covid-19 (Coronavírus). Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1870163](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870163)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>79</sup> BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 50/2020*. Institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8078140&ts=1630435746427&disposition=inline>>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>80</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 59/2020*. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1871199&filename=PLP+59/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1871199&filename=PLP+59/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>81</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 63/2020*. Disciplina as regras de aplicação do Imposto Sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1871231&filename=PLP+63/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1871231&filename=PLP+63/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>82</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 82/2020*. Institui o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1874905&filename=PLP+82/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1874905&filename=PLP+82/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>83</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 95/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1881043&filename=PLP+95/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1881043&filename=PLP+95/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

<sup>84</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 103/2020*. Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1883980&filename=PLP+103/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1883980&filename=PLP+103/2020)>. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Acesso em: 03.12.2021.

<b>Projetos de Lei</b>	PLP 77/2020	PL 964/2020	PL 924/2020
<b>Patrimônio</b>	Excedente a R\$ 20.000.000,00	Excedente a R\$ 50.000.000,00	Excedente a R\$ 5.000.000,00

<b>Projetos de Lei</b>	PLP 59/2020	PLP 63/2020	PLP 82/2020
<b>Patrimônio</b>	A partir de cinco mil vezes o valor de isenção mensal do IRPF. <sup>85</sup>	Excedente a R\$ 5.000.000,00	Excedente a R\$ 20.000.000,00

<b>Projetos de Lei</b>	PLP 95/2020	PLP 103/2020	PLP 50/2020
<b>Patrimônio</b>	Excedente a R\$ 55.000.000,00	Excedente a R\$ 20.000.000,00	A partir de doze mil vezes o valor mensal de isenção do IRPF. <sup>86</sup>

Destaca-se, então, que sob uma perspectiva geral, o legislador brasileiro tem por costume considerar grandes fortunas patrimônios de aproximadamente R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais). Tendo em vista que nas sistemáticas sugeridas o imposto passaria a incidir sobre o excedente, é de moderada razoabilidade sua instituição tendo tal marca como piso.

Outrossim, é interessante notar que, em alguns dos projetos, a base de cálculo é obtida a partir da faixa de isenção mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física. Assim, vincula-se o IGF ao IRPF, em uma associação que pode ser considerada razoável. Contudo, deve-se atentar ao fato que, como já exposto neste trabalho, a faixa de isenção do IRPF está aquém do que pode ser considerado realmente justo, motivo pelo qual urge sua reforma.

Conseqüentemente, caso esteja o IGF vinculado ao IRPF na forma proposta, poderá ocorrer uma injusta desoneração das grandes fortunas ao ser reajustado o sistema tributário no tocante à renda. Dessa forma, uma medida que, por um lado traria o benefício da desoneração

<sup>85</sup> Aproximadamente R\$ 10.000.000,00.

<sup>86</sup> Aproximadamente R\$ 23.000.000,00

dos pobres, também aliviaria a carga fiscal dos reconhecidamente ricos, em um mecanismo que poderia surtir efeitos indesejados.

Noutro giro, se, por uma perspectiva a tributação de patrimônios superiores a R\$ 20.000.000,00 poderia ser discutida, é forçoso reconhecer que onerar patrimônios a partir de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) não é razoável, razão pela qual eventual proposta aprovada neste sentido, o que se ventila apenas a título argumentativo, deveria ser declarada inconstitucional, por exorbitar do alcance constitucional do imposto.

Recordemo-nos que a tributação não pode extrapolar seus limites constitucionais, legais e lógicos, como por vezes é feito no caótico sistema tributário brasileiro. Repise-se que o presente estudo não tem por objetivo fomentar a sanha arrecadatória que não raramente é verificada no Brasil, mas apontar incongruências no ordenamento tributário, sem que isso implique em violação aos direitos dos contribuintes.

Dessa forma, conclui-se que, apesar de a situação atual ser nitidamente inconstitucional — como se verá a seguir —, é necessário ter o cuidado quando da eventual instituição do referido imposto para que não seja transformada a inconstitucionalidade por omissão vigente em inconstitucionalidade por ação, igualmente indesejada.

Importa, portanto, revisitar o conceito de inconstitucionalidade por omissão e seus possíveis efeitos no ordenamento jurídico.

#### 4.4 – Da inconstitucionalidade por omissão

O estudo da inconstitucionalidade por omissão se encontra no âmbito do controle de constitucionalidade. Para Gilmar Mendes,

*“A ideia de controle de constitucionalidade advém do fato de a Constituição apresentar-se como a base indispensável da demais normas jurídicas, que, na lição de Kelsen, ‘regem conduta recíproca dos membros da coletividade estatal, assim como das que determinam os órgãos necessários para aplicá-las e impô-las, e a maneira como devem proceder, isto é, em suma, o fundamento da ordem estatal’.*

*Se do afazer legislativo resulta uma norma contrária ou incongruente com o texto constitucional, seja no plano da regularidade do processo legislativo, seja no plano do*

*direito material regulado, o ordenamento jurídico oferece mecanismos de proteção à regularidade e estabilidade da Constituição.*<sup>87</sup>

Ou seja, ao se considerar que a Constituição possui um papel fundante e supremo no ordenamento jurídico, devem ser adotados diversos mecanismos para que a vontade do povo nela representada seja seguida, de modo que atos e leis a ela contrários representam graves violações ao ordenamento.

Embora o controle de constitucionalidade não se limite ao Poder Judiciário, importa para o presente estudo a participação deste poder constituído na matéria em discussão. Isso porque, não somente é o Supremo Tribunal Federal o guardião da Constituição no Brasil, como, ao adentrar o tema da inconstitucionalidade por omissão, normalmente se trata, mas não se limita, de omissão legislativa, tendo o Judiciário os mecanismos necessários para combater essa mácula no ordenamento.

Porém, é válido ressaltar que a questão da inconstitucionalidade por omissão é relativamente nova na doutrina constitucional, tendo seu conceito amadurecido após a noção de inconstitucionalidade por ação estar consolidada<sup>88</sup>. De acordo com Gilmar Mendes,

*“a omissão legislativa inconstitucional pressupõe a inobservância de um dever constitucional de legislar, que resulta de comandos explícitos da Lei Magna como de decisões fundamentais da Constituição identificadas no processo de interpretação”*<sup>89</sup>

Embora a descrição de Mendes sintetize bem o que é a omissão legislativa constitucional, atualmente o conceito tem avançado ainda mais na doutrina constitucionalista, indo para além da omissão legislativa. Nesse ponto, Carlos Alexandre de Azevedo Campos tece críticas à jurisprudência do Supremo, que para ele “ainda está preso a concepções tradicionais e ortodoxas no que se refere ao tema”<sup>90</sup>

Isso porque, para o citado autor, a omissão inconstitucional vai além de um mero não agir por parte do legislador ou da administração pública. Assim, não apenas dispositivos

---

<sup>87</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de DIREITO Constitucional. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1.211

<sup>88</sup> Ibidem, p. 1.212.

<sup>89</sup> Ibidem.

<sup>90</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Estado de Coisas Inconstitucional*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019. p. 55

normativos constitucionais se encontram em situação de inconstitucionalidade por omissão, em virtude de sua não integração infraconstitucional, mas situações fáticas também. Para Carlos Alexandre,

*“a omissão inconstitucional não pode ser identificada, simplesmente, com a eficácia jurídico-formal dos dispositivos constitucionais. Deve ser relacionada com a efetividade — na realidade, com a falta dessa — dos direitos fundamentais. É com a realização concreta dos direitos fundamentais, a ser alcançada pela atuação adequada da correspondente norma constitucional, que o Estado, a começar pelo Poder Legislativo, está comprometido de forma irrenunciável e incontornável. Com efeito, a ausência estatal ou a atuação incompleta em favor dos direitos fundamentais sempre configurarão grave violação à Carta Federal e, afirmo mais uma vez, isso poderá ocorrer independentemente da eficácia jurídico-formal dos dispositivos constitucionais envolvidos.”<sup>91</sup>*

Dá-se, então, um conceito mais amplo à questão da omissão inconstitucional, indo além de mera integração de norma de eficácia limitada. No caso do IGF, tanto a visão tradicional da doutrina quanto a apresentada por Carlos Alexandre são perfeitamente aplicáveis.

A previsão normativa do referido imposto, que se encontra no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, pode ser tida como norma de eficácia limitada, ou seja, que não está apta a produzir todos os seus efeitos, necessitando, portanto, de integração infraconstitucional para que estejam aptas a gerar todos os efeitos dela decorrentes. Apesar disso, Branco aponta que *“para o constitucionalismo atual, todas as normas constitucionais são autoexecutáveis por si mesmas, até onde possam sê-lo”*.<sup>92</sup> Em suma, tal norma não tem aplicabilidade esvaziada, na medida que, ao menos, se presta como diretriz ao legislador.

Dessa forma, vê-se que há, no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, norma que padece de omissão legislativa inconstitucional, que necessariamente depende do Poder Legislativo para sua concretização, haja vista que há reserva de lei complementar para tanto, o que impede sua instituição por Medida Provisória do Presidente da República.

Porém, dada a inércia parlamentar quanto à instituição do IGF, cabe ao Poder Judiciário, em especial o STF, na figura de guardião da Constituição, atuar para que se concretize a criação do imposto. Nesse tocante, importa nos remeter à Ação Direta de

---

<sup>91</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>92</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. Curso de DIREITO Constitucional. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 69.

Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 55, ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL).

#### 4.4.1 – ADO nº 55: uma possível tomada de posição pelo STF

Atualmente tramita no STF a ADO nº 55. Em outubro de 2019, passados 31 anos da promulgação da Constituição Federal, o PSOL ingressou no STF com uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão, visando o reconhecimento da inconstitucionalidade por omissão quanto à instituição do IGF.

Por meio de uma petição inicial<sup>93</sup> enxuta, porém muito clara e assertiva em seus termos, o partido alertou para os objetivos fundamentais da República, consagrados no art. 3º, da Constituição Federal, que, entre eles, se encontram a construção de uma sociedade justa e solidária, além da busca pela erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades sociais. Em seguida, expôs dados semelhantes aos aqui já relevados, demonstrando que no Brasil muito se tributa o consumo, mas pouco a renda e o patrimônio. Além disso, fez-se referência aos comentários de Pedro Carvalho Jr. E Luana Passos, que abaixo são transcritos:

*“Mesmo que o Wealth Tax não tenha um efeito substancial sobre a distribuição da riqueza, mesmo um efeito marginal poderia ser preferível a nenhum. A riqueza traz consigo um grau de segurança, independência, influência e poder social que não pode ser comparado ao fluxo de renda monetária recebida por alguém. Ela constitui, pelo menos em certa medida, uma base fiscal independente, que poderia ser tributada por um imposto anual e recorrente sobre o patrimônio. A maioria dos países que aplicam ou aplicaram o Wealth Tax são sociedades baseadas no Welfare State, com alta participação do gasto público sobre o PIB.*

(...)

*Os defensores do IGF (imposto sobre grandes fortunas) enxergam nele um mecanismo de enfrentamento às desigualdades sociais via tributação dos com maior capacidade contributiva. O imposto teria uma função redistributiva favorecendo, em especial no caso de sistema tributários regressivos como do Brasil, uma maior justiça tributária.”<sup>94</sup>*

Interessantíssimos os argumentos expostos, haja vista que por vezes se milita contra a instituição do IGF defendendo uma suposta limitação no potencial arrecadatório de um imposto sobre grandes fortunas. Demonstra-se, então, que a questão não se limita a fatores

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF. Petição inicial disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/psol-fortunas.pdf>>. Conjur, 2021. Acesso em: 04.12.2021.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF.

arrecadatórios — embora sejam muito relevantes —, mas impacta questões de desigualdade sociais, bem como de poder social.

Pois bem, recebida a ação, a Mesa do Congresso Nacional pediu pelo não conhecimento da ação e, no mérito, pela improcedência, alegando que sua concessão implicaria em afronta à separação dos Poderes, à legitimidade e independência do Congresso Nacional. Em seguida, a Câmara dos Deputados se manifestou informando a existência do Projeto de Lei Complementar nº 227/2008, que estaria pronto para inclusão em pauta do Plenário.<sup>95</sup>

Instada a se manifestar, a Advocacia-Geral da União (AGU) pugnou pela improcedência do pedido, sustentando que a União não tem a obrigação de instituir o imposto, mas a faculdade; que já há projetos em trâmite no Congresso Nacional; que o IGF é ineficaz; e que poderia causar efeitos negativos para a economia. Em linha semelhante, a Procuradoria-Geral da República (PGR), também defendeu que a instituição do IGF é uma faculdade, não uma obrigação; e que ainda que houvesse uma obrigação constitucional, não caberia ao STF regular provisoriamente a matéria, sob pena de atuar como legislador positivo e afrontar a separação de poderes.

Incluído o feito em sessão de julgamento virtual, o Ministro Relator, Marco Aurélio, votou como procedente a ação, considerado o grande decurso de prazo sem que o imposto fosse instituído. De seu voto é possível extrair preciosas lições:

*“A inoperância do ditame maior é situação a ser afastada, ante apelo do cidadão em tal sentido e a prova da mora injustificável por parte do legislador ou do Chefe do Executivo. Não é admissível transformar a Lei das leis, que é a Constituição Federal, em “sino sem badalo”, na dicção do professor José Carlos Barbosa Moreira, sob pena de ter-se o prejuízo à força normativa do texto e a perda de legitimidade do Judiciário.”<sup>96</sup>*

O ilustre ministro ainda se revelou cauteloso ao tratar sobre possível ingerência indevida de um poder sobre outro. Afastando o argumento da PGR sobre uma possível regulação provisória do Supremo, atuando como legislador positivo, foi destacado:

---

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF.

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF.

*“Ausente regulamentação do tributo, constitui passo demasiado largo fixar prazo ao legislador, visando a adoção de providências. Mantenho-me fiel ao que venho sustentando, em se tratando da mora de outro Poder. Não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, determinar prazo voltado à atuação do Legislativo. É perigoso, em termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, a decisão torna-se inócua.*

(...)

*Impõe-se a autocontenção. O Supremo tem atuação vinculada, cabendo a defesa, e não o menosprezo, do texto constitucional.”<sup>97</sup>*

O pedido, então, foi julgado procedente apenas para declarar o Congresso Nacional omissivo na elaboração de lei voltada ao art. 153, inciso VII, da CRFB/88, ou seja, na instituição do IGF.

Porém, ainda é cedo para afirmar a posição do Supremo quanto ao tema, além de ser possível que haja retrocesso neste ponto. Isso porque o Ministro Marco Aurélio precisou se aposentar do STF ao atingir a idade limite para os ministros. Assim, por se tratar de julgamento virtual com pedido de destaque por parte do Ministro Gilmar Mendes, o atual presidente do Supremo, Luiz Fux, invalidou os votos dessa natureza, em razão do regulamento da corte.<sup>98</sup> Assim, o julgamento deverá ser reiniciado.

Contudo, espera-se que as valiosas lições oferecidas pelo ex-ministro Marco Aurélio em seu voto sejam aproveitadas pelos demais integrantes da corte, haja vista serem condizentes com os fatos e o bom direito.

Passada a análise da inconstitucionalidade por omissão do texto normativo propriamente, importa remeter à inconstitucionalidade por omissão no que tange aos direitos fundamentais, na forma do conceito de Carlos Alexandre anteriormente exposto. Como visto, a efetivação de direitos fundamentais depende não somente da vontade do poder público, mas de recursos para tanto, recursos estes que provêm da arrecadação de impostos.

#### 4.5 – A omissão na efetivação de direitos fundamentais e a possibilidade do controle judicial de políticas públicas

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF.

<sup>98</sup> MARTINS, Luísa. *Fux invalida mais de dez votos proferidos por Marco Aurélio antes da aposentadoria*. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/10/22/fux-invalida-mais-de-dez-votos-proferidos-por-marco-aurlio-antes-da-aposentadoria.ghtml>>. Acesso em: 01.12.2021.



Impostos são espécies tributárias que não possuem afetação de receitas, ou seja, não há destinação específica do conteúdo arrecadado. Assim, não necessariamente um imposto sobre a propriedade de veículos terá sua vinculada a melhorias nos aspectos que envolvem os automóveis.

Há, porém, exceções constitucionais a essa regra, o que é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas. Nascido na Constituição de 88 sem qualquer previsão de destinação de receita, posteriormente, quando do advento da Emenda Constitucional (EC) nº 31/2000, teve sua afetação ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Este é um ponto de central importância inclusive no que tange ao argumento da curta arrecadação, haja vista que o IGF, no caso brasileiro, não precisa aumentar substancialmente as receitas do governo, posto que aquelas que viriam do imposto seriam integralmente alocadas em um nobre fundo.

Cabe, portanto, nos debruçar sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Previsto pela EC nº 31/2000, foi regulamentado pela Lei Complementar (LC) nº 111/2001. Financiado por outras receitas além da — inexistente — proveniente do IGF, seus objetivos estão no art. 3º da referida lei:

*“Art. 3º Os recursos do Fundo serão direcionados a ações que tenham como alvo:*

*I – famílias cuja renda per capita seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda;*  
*II – as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis.”<sup>99</sup>*

Não se diz, exatamente, quais ações deverão ser tomadas para essas populações. Porém, sabe-se que esse grande número de famílias não tem acesso a necessidades básicas, como moradia, saúde e educação. De acordo com o IBGE, no ano de 2020, no Brasil, a extrema pobreza atingiu aproximadamente 12 milhões de pessoas, e teria atingido até 27 milhões, não fossem os programas sociais de combate à pobreza.<sup>100</sup>

<sup>99</sup> BRASIL. Congresso Nacional, Brasília: 2001. *Lei Complementar nº 111/2001*. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp111.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp111.htm)>. Acesso em: 04.12.2021.

<sup>100</sup> VIECELI, Leonardo. *Sem auxílio, extrema pobreza teria atingido 27 milhões no Brasil em 2020, diz IBGE*. Folha de São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/sem-auxilio-extrema-pobreza-teria-atingido-27-milhoes-no-brasil-em-2020-diz-ibge.shtml?origin=folha>> Acesso em: 04.12.2021.

No referido estudo, considerou-se extrema pobreza aqueles que sobrevivem com até US\$ 1,90 por dia, ou R\$ 155 por cabeça, por mês.<sup>101</sup> Para se ter ideia do que este valor representa, em um estudo realizado pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos (Dieese) em novembro de 2021, a cesta básica alcançou o elevado preço de R\$ 700,00 em uma das capitais do país, não estando em nenhuma capital abaixo de R\$ 464,00.<sup>102</sup>

Se os defensores da não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas argumentam que sua criação pode causar prejuízos à economia, importa destacar que a existência de 12 milhões em extrema pobreza, além de outros tantos milhões em situação de pobreza, também impacta negativamente a atividade econômica.

Pois bem, ainda no tocante ao enunciado do art. 3º, da LC nº 111/2001, as “ações” que devem ser tomadas representam políticas públicas. Estas, que são programas estatais que visam solucionar um problema social ou proporcionar aos cidadãos condições melhores em um aspecto da vida cotidiana, visando garantir a efetividade de direitos fundamentais, normalmente têm sua responsabilidade atribuída ao Poder Executivo, que deverá promover ao povo condições dignas de vida.

Surge, então, novamente a questão da separação dos poderes. Sendo atribuição do Executivo, tem que haver cautela ao suscitar uma ação por parte de outro poder constituído. Assim, para além da questão da declaração da omissão inconstitucional pelo aspecto da simples omissão legislativa, é possível questionar: poderia o Poder Judiciário atuar para instigar a realização de políticas públicas que deixam de acontecer em virtude da não instituição do IGF?

Jean Carlos Dias defende que é possível o controle judicial sobre as políticas públicas. Para o autor:

*“O controle judicial, assim, manifesta-se como uma salvaguarda institucional, a fim de garantir a existência de um modo de vida capaz de respaldar os direitos fundamentais dos cidadãos que integram uma sociedade.”<sup>103</sup>*

---

<sup>101</sup> Ibidem.

<sup>102</sup> CESTA BÁSICA PASSA DE R\$ 700 NO PAÍS; VEJA O CUSTO NAS CAPITAIS. Globo, G1, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/08/cesta-basica-passa-de-r-700-no-pais-veja-o-custo-nas-capitais.ghtml>> Acesso em: 04.12.2021.

<sup>103</sup> DIAS, Jean Carlos. *O Controle Judicial de Políticas Públicas*. 2. ed. rev., atual e ampl. Salvador: Editora Juspodivm, 2016, p. 130.

Tendo em vista que se trata de uma situação diretamente relacionada com direitos fundamentais, é de grande importância a participação do Poder Judiciário, que tem o dever de zelar por esses direitos. A questão também é apontada por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, que ao tratar de direitos positivos, destaca:

*“No caso dos direitos sociais e econômicos, a falta de efetividade pode decorrer da ausência de coordenação entre medidas legislativas administrativas e orçamentárias, implicando a ineficiência de políticas públicas. As falhas de coordenação, a indiferença do legislador, a ineficiência da administração e a insuficiência orçamentária formam um conjunto de vícios estatais que impedem a efetivação desses direitos. São circunstâncias que podem implicar violações a direitos fundamentais independentemente do caráter semântico-estrutural das normas constitucionais sobre direitos sociais e econômicos.”<sup>104</sup>*

Nesse mesmo sentido, Ingo Sarlet também dispõe:

*“Já no que diz com os direitos sociais a prestações, seu ‘custo’ assume especial relevância no âmbito de sua eficácia e efetivação, significando, pelo menos para significativa parcela da doutrina, que a efetiva realização das prestações reclamadas não é possível sem que se despenda algum recurso, dependendo, em última análise, da conjuntura econômica, já que aqui está em causa a possibilidade de os órgãos jurisdicionais imporem ao poder público a satisfação das prestações reclamadas.”<sup>105</sup>*

Percebe-se, então, uma questão de efetivação de direitos, intimamente conectada com a já citada teoria dos custos dos direitos. Ao adentrar este campo, o qual cabe ao Poder Judiciário zelar, a atuação deste poder constituído não é indevida. No Brasil, inclusive, o Supremo Tribunal Federal entende nesse sentido<sup>106</sup>. Tome-se, por exemplo, o julgamento do AgR no RE nº 595.129:

*“AGRAVOS REGIMENTAIS. RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. POLÍTICAS PÚBLICAS. DETERMINAÇÃO PELO PODER JUDICIÁRIO. LIMITES ORÇAMENTÁRIOS. VIOLAÇÃO À SEPARAÇÃO DOS PODERES. INOCORRÊNCIA. AGRAVOS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – A jurisprudência desta Corte entende ser possível ao Poder Judiciário determinar ao Estado a implementação, ainda que em situações excepcionais, de políticas públicas previstas na Constituição, sem que isso acarrete contrariedade ao princípio da separação dos poderes. II – Importa, ainda, acentuar, quanto aos alegados limites orçamentários aos quais estão vinculados os recorrentes, que o*

<sup>104</sup> Ibidem. p. 74.

<sup>105</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. rev. e atual. 2. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p. 294.

<sup>106</sup> ROCHA, Sergio Augusto Barbosa da. *O controle judicial das políticas públicas no Brasil: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Âmbito Jurídico, 2014. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-controle-judicial-das-politicas-publicas-no-brasil-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>>. Acesso em: 05.12.2021

*Estado, ressalvada a ocorrência de motivo objetivamente mensurável, não pode se furtar à observância de seus encargos constitucionais. III – Agravos regimentais a que se nega provimento.” (RE 595.129 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 03/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014)<sup>107</sup> (grifou-se)*

Pode-se concluir, então, que o STF admite a intervenção judicial para concretização de políticas públicas constitucionais. É justamente o caso em questão. Não obstante o IGF não seja, em si, uma política pública, é notório que sua ausência prejudica a instituição de políticas públicas com previsão constitucional. Note-se que, aqui, porém, não caberá ao Judiciário determinar que seja executada determinada política, mas reconhecer que a omissão inconstitucional legislativa existente também é uma omissão na efetivação de direitos fundamentais pela via das políticas públicas, o que deverá ser comunicado ao Congresso Nacional.

Urge, então, uma tomada de decisão no tocante ao IGF, haja vista que está evidente a situação de inconstitucionalidade em que se encontra. Porém, pouco se tem esperança em que, de fato, haverá vontade política para que isso ocorra. Viu-se quando da análise da ADO nº 55, que, mesmo o Ministério Público, que tem por função a defesa da sociedade, das leis e da Constituição, se pôs de forma contrária à criação do imposto.

Ainda que tal hipótese se situe no campo das ideias, pode-se imaginar, ao longo desses 33 anos da promulgação da Constituição Federal, a quantidade de verbas não arrecadadas com o IGF que poderiam ter sido alocadas em políticas públicas de saúde, assistência social, educação e moradia. Ressalte-se que esta não é a solução final para as mazelas da sociedade brasileira, mas revela a falta da busca por uma sociedade menos desigual e solidária.

Vejamos, então, antes que seja finalizado o presente trabalho, o cenário em que nos encontramos, e razões para refletirmos sobre o tipo de sociedade que desejamos.

#### 4.6 – As grandes fortunas na Pandemia da Covid-19: um avanço da desigualdade.

---

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 595.129. DJe 01/07/2014. Ementa de acórdão extraída em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-controle-judicial-das-politicas-publicas-no-brasil-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>>. Acesso em: 05.12.2021.

Na reta final do campeonato brasileiro de 2020, que se estendeu até o ano de 2021, Sport Club Internacional de Porto Alegre e o Clube de Regatas do Flamengo concorriam ao título de campeão brasileiro. Na penúltima rodada, o Internacional, que liderava o campeonato até o momento, iria enfrentar diretamente o Flamengo, rival direto na briga pelo título; se vencesse, o Internacional seria campeão brasileiro.

Para dar ares ainda mais dramáticos à disputa, uma questão que se estendia além do campo se tornou destaque nos dias que precederam o confronto. Rodinei, jogador que atuava como lateral-direito titular do Internacional, estava naquele clube por empréstimo do próprio Flamengo. Antevendo um possível prejuízo em enfrentar o seu jogador no clube em que estava emprestado, o Clube de Regatas inseriu uma multa contratual no valor de R\$ 1.000.000,00 para o Internacional, caso este clube escalasse o jogador para enfrentá-lo.

Assim, em meio às discussões sobre se seria viável o pagamento da multa para o jogador ser escalado, surge uma figura até então desconhecida no âmbito futebolístico: Elusmar Maggi Scheffer. Empresário do ramo do agronegócio, o bilionário, torcedor do Internacional, se ofereceu para pagar a multa imposta pelo Flamengo, o que foi aceito por seu clube, que pôde escalar o jogador. Por um desses acasos do destino, Rodinei foi expulso de campo aos 3 minutos do 2º tempo,<sup>108</sup> o que prejudicou seu time, que posteriormente perdeu aquela partida e o campeonato.

Se por um lado não é possível afirmar que assistiria maior sorte ao Internacional caso o lateral-direito não fosse escalado, por outro, se faz possível questionar a moralidade das grandes fortunas em um país no qual para 12 milhões de pessoas é inacessível uma mera cesta básica. Apesar da frustração provavelmente sentida por Elusmar, o milhão despendido sequer incomodou seu patrimônio, avaliado em bilhões de dólares.

Tudo isso ocorreu em um cenário de uma das piores pandemias dos últimos séculos, que gerou, de acordo com a ONU, “a pior crise sistêmica do planeta desde a sua fundação, em

---

<sup>108</sup> RODINEI É EXPULSO APÓS TORCEDOR DOAR R\$ 1 MILHÃO PARA LATERAL DO INTER JOGAR ‘FINAL’ CONTRA O FLAMENGO. *ESPN*, 2021. Disponível em: <[https://www.espn.com.br/futebol/artigo/\\_id/8222115/rodinei-e-expulso-apos-torcedor-doar-r-1-milhao-para-lateral-do-inter-jogar-final-contra-o-flamengo](https://www.espn.com.br/futebol/artigo/_id/8222115/rodinei-e-expulso-apos-torcedor-doar-r-1-milhao-para-lateral-do-inter-jogar-final-contra-o-flamengo)>. Acesso em: 04.12.2021.

1945”<sup>109</sup>, no sentido de avanço da desigualdade e pobreza mundial. Por outro lado, os super-ricos enriqueceram ainda mais, aumentando em cerca de 5 trilhões de dólares a fortuna dos maiores bilionários, de acordo com a Forbes<sup>110</sup>.

Beira o obscuro que tal realidade se revele sem que haja, de fato, uma tentativa de alterá-la no campo tributário. É de amplo conhecimento que Warren Buffett, um dos maiores bilionários do mundo, declarou recolher menos impostos que sua secretária, defendendo uma maior tributação dos super-ricos, o que é verdadeiramente problemático.

Seria, então, tão custoso aos detentores de grandes fortunas que fossem mais onerados do que atualmente o são? Acrescenta-se a essa pergunta o fato de, no Brasil, não serem tributados lucros e dividendos, ao passo que a tributação do consumo é muito superior à média da OCDE, o que afeta especialmente as classes menos abastadas da sociedade, enquanto os ricos sequer sentem seus impactos.

Não coaduna com os objetivos da República um sistema tributário regressivo e injusto, como se vê no Brasil. Ainda que não seja a instituição do IGF ou a reforma tributária as únicas maneiras de mudarem o quadro social brasileiro, é forçoso reconhecer que uma mudança estrutural na sociedade passa por uma reforma estrutural no sistema tributário. Como se viu, ainda nos governos considerados de esquerda não houve grande mudança no ordenamento tributário, mantendo-se as distorções que o assolam.

Não se busca aqui demonizar o acúmulo de patrimônio, mas apontar a ausência da vontade política de buscar a redução de desigualdades e a erradicação da pobreza, na medida em que tais patrimônios não somente poderiam, como deveriam, por um imperativo constitucional, ser tributados.

Em tempos de crise como este trazido pela Pandemia da Covid-19, é comum que se remeta a este assunto como uma forma de desafogar os danos na economia; foram aqui

---

<sup>109</sup> CARAM, Bernardo. *ONU diz que Covid-19 gerou a pior crise sistêmica do planeta desde sua fundação*. Folha de São Paulo, 2021. Disponível em: <[https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/09/onu-diz-que-covid-19-gerou-a-pior-crise-sistematica-do-planeta-desde-sua-fundacao.shtml?utm\\_source=whatsapp&utm\\_medium=social&utm\\_campaign=compwa](https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/09/onu-diz-que-covid-19-gerou-a-pior-crise-sistematica-do-planeta-desde-sua-fundacao.shtml?utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwa)>. Acesso em: 04.12.2021.

<sup>110</sup> VITORIO, Tamires. *Bilionários ficaram US\$ 5 trilhões mais ricos em meio à pandemia de Covid-19*. CNN Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/mesmo-com-a-pandemia-da-covid-19-bilionarios-ficaram-us-5-trilhoes-mais-ricos/>>. Acesso em: 04.12.2021.

apontados um total de 9 projetos de lei elaborados no ano de 2020, no qual a pandemia assolava o mundo sem que houvesse vacinas para o combate do vírus. Na Argentina, criou-se um imposto de incidência única durante a pandemia.

Em maio de 2021, estimou-se que o governo argentino tenha arrecadado R\$ 2,4 bilhões de dólares com o imposto instituído, alcançando um total de 74% arrecadado do montante previsto e desejado.<sup>111</sup> Se considerarmos a possibilidade de mais contribuintes terem recolhido o imposto devido posteriormente, pode-se afirmar que houve relevante arrecadação, com índices não tão elevados de evasão, como se costuma fazer crer que um imposto dessa natureza é capaz de gerar.

Houve resistência dos ricos quanto à instituição do imposto na Argentina, que teve seu caminho facilitado por se tratar de uma única incidência. Porém, seria interessante que o caso brasileiro não se limitasse a apenas uma cobrança, ainda que seja especulativa a sua forma de criação, ao passo que não há maiores detalhes na Constituição, além de não ter sido editada a lei complementar regulamentadora.

Novamente, ressalta-se que não se busca no IGF a solução para os problemas tributários e sociais brasileiros, mas a mudança de perspectiva em um sistema regressivo e injusto. De Elusmar Maggi a Warren Buffett, viu-se que a riqueza desses indivíduos, e de outros que com eles compartilham a característica das grandes fortunas, por vezes sequer é produtivamente alocada.

É importante que incomode o legislador, suposto representante do povo brasileiro, a desigualdade crescente e gritante que assola o país, ao passo que possui as ferramentas necessárias para que esse cenário comece a mudar.

Encaramos como verdadeira afronta aos cidadãos desfavorecidos a manutenção de um sistema tributário que cristalina e privilegia os ricos e promove a manutenção das estruturas sociais de poder; ao pobre, a mão pesada do Fisco; ao rico, renúncia de receitas importantes para a efetivação de direitos e redução de desigualdades.

---

<sup>111</sup> BLOOMBERG. *Argentina arrecada US\$ 2,4 bilhões com imposto sobre grandes fortunas do país*. O Globo, 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/argentina-arrecada-us-24-bihoes-com-imposto-sobre-grandes-fortunas-do-pais-25001106>>. Acesso em: 04.12.2021.

Em uma breve visita ao conceito de véu da ignorância de John Rawls, podemos imaginar que nenhum indivíduo, sem saber de sua condição financeira, escolheria uma maior onerosidade para os desprovidos, e menos exação para aqueles que mais possuem. Assim, a reforma de um sistema tributário injusto e regressivo perpassa necessariamente por um olhar crítico da realidade por aqueles representantes eleitos que podem mudá-la, ou, como visto historicamente, por uma ruptura da ordem social.

Prefere-se, porém, que a mudança venha pelo caminho institucional.



## CONCLUSÃO

É urgente uma reforma tributária que seja justa e carregue consigo princípios de solidariedade. Como se viu, os tributos têm, ou deveriam ter, o objetivo de viabilizar as atividades estatais na consecução do bem comum.

Ainda que seja uma finalidade consideravelmente nobre, muitas são as agruras que envolvem a tributação. Não foram poucas as ocasiões na história em que os súditos ou contribuintes se insurgiram contra uma forma arbitrária de expropriação de seus recursos, sem que houvesse a contrapartida esperada dos governantes.

No contexto brasileiro, é necessário ter especial atenção à questão tributária, vez que vivemos em uma sociedade historicamente desigual, na qual a ascensão social caminha a passos lentos. Não pode, então, o sistema tributário ser uma forma de perpetuar desigualdades que há muito assolam o país.

É desanimador constatar que tributamos muito o consumo e as classes desfavorecidas, enquanto os mais abastados gozam de distintas benesses tributárias. A situação se agrava, pois, estando em um Estado que é regido pelas normas de uma constituição, esta por vezes não se aplica na realidade quando confrontada com os interesses dos detentores do poder e das decisões públicas.

Assim, caso o Brasil tenha a aspiração de se tornar uma nação desenvolvida, a exemplo de outros países ao redor do planeta, deve com urgência reformar seu sistema tributário. Comparado aos países da OCDE, estamos muito atrás em termos de uma tributação justa e solidária.

Os citados gastos tributários escancaram uma distópica realidade em que bilhões de reais são renunciados, sob o suposto argumento de estimular uma economia, que atualmente se encontra em recessão e há muito não progride.<sup>112</sup> Não há, no Brasil, um vigoroso projeto de redução das injustiças tributárias que atualmente existem; beira o grosseiro a tabela do Imposto de Renda.

---

<sup>112</sup> TONDO, Stephanie. *Brasil está em recessão desde o início da pandemia, afirma FGV*. O Globo, 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/macroeconomia/brasil-esta-em-recessao-desde-inicio-da-pandemia-afirma-fgv-25303942>>. Acesso em: 05.12.2021.

Nesse contexto de regressividade e injustiças tributárias, desponta, então o Imposto sobre Grandes Fortunas como um símbolo da ausência de vontade política de tributar os reconhecidamente ricos. Lamenta vislumbrar que a população assalariada tem seus rendimentos corroídos por uma elevada carga tributária sobre o consumo, enquanto os grandes patrimônios se esquivam dos tributos.

Conclui-se, então, ser imprescindível que ocorra uma reforma tributária como jamais se fez no período democrático. No que tange às pessoas físicas, é necessário que se eleve o piso do IRPF, e que sejam instituídas novas alíquotas progressivas, com um teto acima do que hoje se pratica, muito reduzido se comparado aos países da OCDE.

Além disso, o consumo deve ser desonerado para que mais pessoas possam ter melhor acesso a mercadorias e bens essenciais para uma existência digna. Não se pode admitir que o Estado exerça o papel de um *Robin Hood* inverso, retirando dos pobres para privilegiar os ricos.

Outrossim, o Imposto sobre Grandes Fortunas merece ser mais bem estudado e, finalmente, implementado, para que não somente haja incremento nos recursos para o combate à pobreza, mas para que também seja sanado um problema de inconstitucionalidade que perdura por mais de três décadas. Não merece a parcela desfavorecida da população que seu Estado olhe somente para os detentores do capital.

Sendo um problema de efetividade de direitos fundamentais, é imprescindível a ação integrada dos Poderes da República, em especial do Poder Judiciário, que, supostamente alheio ao jogo político, pode fazer valer a força normativa da constituição para que ocorra mudanças na tributação das grandes fortunas.

Por fim, destaca-se que não foi o objetivo do presente trabalho apontar soluções definitivas para um problema que por muito tempo se estende. Porém, espera-se que com as informações levantadas e aqui expostas seja possível realizar uma reflexão sobre o porquê dos tributos, e porque a situação atual do sistema tributário brasileiro é injusta para com a grande massa dos contribuintes que não enxergam em seus políticos eleitos a figura de verdadeiros representantes do povo e de seus desígnios.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *CONSTITUCIONALISMO*. Tomo Direito Administrativo e Constitucional, Edição 1, Abril de 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/98/edicao-1/constitucionalismo>>. Acesso em: 25.09.2021.

ALMEIDA, Thiago Henrique Costa de. *O imposto sobre grandes fortunas (IGF) como alternativa a crise financeira brasileira*. Âmbito Jurídico, 2016. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf-como-alternativa-a-crise-financeira-brasileira/>>. Acesso em: 30.11.2021.

BEARD, Mary. *SPQR: uma história da Roma Antiga*. Trad. Luis Reyes Gil. 1ª ed. São Paulo: Planeta, 2017.

BEZERRA, Jeane Almeida. Carta de Direitos Inglesa (BILL OF RIGHTS, 1689): Um importante documento na constituição dos Direitos Humanos. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/carta-de-direitos-inglesa-bill-of-rights-1689-um-importante-documento-na-constituicao-dos-direitos-humanos/>>. Acesso em: 25.09.2021.

BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *Declaração Inglesa de Direitos – 1689*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/a-declaracao-inglesa-de-direitos-1689.html>>. Acesso em: 25.09.2021.

BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *Magna Carta 1215 – (Magna Charta Libertatum)*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em: 25.09.2021.

BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS DA USP. *PETIÇÃO DE DIREITO – 1628*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores->

[%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html](#)>. Acesso em: 25.09.2021.

BLOOMBERG. *Argentina arrecada US\$ 2,4 bilhões com imposto sobre grandes fortunas do país*. O Globo, 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/argentina-arrecada-us-24-bihoes-com-imposto-sobre-grandes-fortunas-do-pais-25001106>>. Acesso em: 04.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 103/2020*. Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1883980&filena me=PLP+103/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1883980&filena me=PLP+103/2020)>. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 59/2020*. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1871199&filena me=PLP+59/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1871199&filena me=PLP+59/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 63/2020*. Disciplina as regras de aplicação do Imposto Sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1871231&filena me=PLP+63/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1871231&filena me=PLP+63/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 77/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1872945&filena me=PLP+77/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1872945&filena me=PLP+77/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 82/2020*. Institui o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal; e dá

outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1874905&filena me=PLP+82/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1874905&filena me=PLP+82/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 95/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1881043&filena me=PLP+95/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1881043&filena me=PLP+95/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337/2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 924/2020*. Institui o Imposto sobre Grandes Fortuna a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia do Covid-19 (Coronavírus). Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1870163](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870163)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 964/2020*. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1870284&filena me=PL+964/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870284&filena me=PL+964/2020)>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Congresso Nacional. *Lei Complementar nº 111/2001*. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: Congresso Nacional, 200. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp111.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp111.htm)>. Acesso em: 04.12.2021.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 11.12.2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2020. *Cálculo anual do IRPF*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>>. Acesso em 02.11.2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2020. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em 02.11.2021.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 50/2020*. Institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8078140&ts=1630435746427&disposition=inline>>. Acesso em: 03.12.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55/DF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 595.129. DJe 01/07/2014

BRITO, Débora; GRAÇA, Ana Beatriz. *Imposto sobre grandes fortunas: 9 projetos no Congresso pretendem criar taxa*. JOTA, 2020/2021.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Estado de Coisas Inconstitucional*. 2. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019.

CARAM, Bernardo. *ONU diz que Covid-19 gerou a pior crise sistêmica do planeta desde sua fundação*. Folha de São Paulo, 2021. Disponível em: <[https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/09/onu-diz-que-covid-19-gerou-a-pior-criese-sistematica-do-planeta-desde-sua-fundacao.shtml?utm\\_source=whatsapp&utm\\_medium=social&utm\\_campaign=compwa](https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/09/onu-diz-que-covid-19-gerou-a-pior-criese-sistematica-do-planeta-desde-sua-fundacao.shtml?utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwa)>. Acesso em: 04.12.2021.

CAVALCANTI, João Victor Oliveira. *Da não incidência do IPV sobre aeronaves e embarcações*. Migalhas, 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/348462/da-nao-incidencia-do-ipva-sobre-aeronaves-e-embarcacoes>>. Acesso em 21.11.2021.

CAVALLINI, Marta. *Veja como é o Imposto de Renda no Brasil e em outros países*. Globo, G1. 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2019/noticia/2019/04/28/veja-como-e-o-imposto-de-renda-no-brasil-e-em-outros-paises.ghtml>> Acesso em: 02.11.2021.

CESTA BÁSICA PASSA DE R\$ 700 NO PAÍS; VEJA O CUSTO NAS CAPITAIS. G1, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/08/cesta-basica-passa-de-r-700-no-pais-veja-o-custo-nas-capitais.ghtml>>. Acesso em: 04.12.2021.

DIAS, Jean Carlos. *O Controle Judicial de Políticas Públicas*. 2. ed. rev., atual e ampl. Salvador: Editora Juspodivm, 2016.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. ONU, 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 10.10.2021.

DEL PRIORE, Mary; VENANCIO, Roberto. *Uma breve história do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Planeta, 2016.

FRISCH, Felipe. *Focus: Mercado eleva projeção para inflação em 2021 para 9,17%*. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/11/01/focus-mercado-eleva-projecao-para-inflacao-em-2021-para-917percent.ghtml>>. Acesso em: 02.11.2021.

HOLMES, Stephen.; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book kindle*.



KAORU, Thâmara. *Entenda o que é o imposto mínimo global apoiado por líderes do G20*. CNN Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-o-imposto-minimo-global-apoiado-por-lideres-do-g20/>> Acesso em: 30.11.2021.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MALDONADO, Viviane Nóbrega. *O Poder Judiciário e o princípio da reserva do possível*. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 13, nº 40, p. 191, Abril-Junho/2015. Disponível em: <<https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/40c%2013.pdf?d=636688172701896480>>. Acesso em: 10.10.2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS*. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto\\_sobre\\_grandes\\_fortunas.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf)> Acesso em: 21.11.2021.

MARTINS, Luísa. *Fux invalida mais de dez votos proferidos por Marco Aurélio antes da aposentadoria*. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/10/22/fux-invalida-mais-de-dez-votos-proferidos-por-marco-aurlio-antes-da-aposentadoria.ghtml>>. Acesso em: 01.12.2021.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de DIREITO Constitucional*. 15. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

OECD (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, p. 66. Disponível em: <<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the->

[role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd-9789264290303-en#page68](#)>. Acesso em: 27.11.2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PACHECO, Pedro Camera. *Os impostos sobre o patrimônio e a necessidade de o poder público garantir a possibilidade de uso, gozo e disposição do bem*. Âmbito Jurídico, 2015. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/os-impostos-sobre-o-patrimonio-e-a-necessidade-de-o-poder-publico-garantir-a-possibilidade-de-uso-gozo-e-disposicao-do-bem/>>. Acesso em 21.11.2021.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. *E-book Kindle*.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PROTESTOS NA COLÔMBIA CONTRA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA TÊM 70 PRESOS E 50 FERIDOS. *Folha de São Paulo*, 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mundo/2021/07/milhares-de-colombianos-protestam-apos-governo-apresentar-nova-reforma-tributaria.shtml?origin=folha>> Acesso em 31.10.2021.

ROCHA, Sergio Augusto Barbosa da. *O controle judicial das políticas públicas no Brasil: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Âmbito Jurídico, 2014. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-controle-judicial-das-politicas-publicas-no-brasil-uma-analise-da-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>>. Acesso em: 05.12.2021

RODINEI É EXPULSO APÓS TORCEDOR DOAR R\$ 1 MILHÃO PARA LATERAL DO INTER JOGAR ‘FINAL’ CONTRA O FLAMENGO. *ESPN*, 2021. Disponível em: <[https://www.espn.com.br/futebol/artigo/\\_/id/8222115/rodinei-e-expulso-apos-torcedor-doar-r-1-milhao-para-lateral-do-inter-jogar-final-contr-o-flamengo](https://www.espn.com.br/futebol/artigo/_/id/8222115/rodinei-e-expulso-apos-torcedor-doar-r-1-milhao-para-lateral-do-inter-jogar-final-contr-o-flamengo)>. Acesso em: 04.12.2021.

SANTOS, Roberto Carlos Sobral. *Concepção de constituição adotada por Ferdinand Lassale, Carl Schmitt e Hans Kelsen*. Jus.com.br, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/29843/concepcao-de-constituicao-adotada-por-ferdinand-lassale-carl-schmitt-e-hans-kelsen>>. Acesso em: 24.11.2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13. ed. rev. e atual. 2. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SILVEIRA, Marcelo Pichioli da. *A CONSTITUINTE BURGUESA (QU'EST-CE QUE LE TIER ÉTAT?), DE EMMANUEL JOSEPH SIEYÈS*. Empório do Direito, 2018. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/a-constituente-burguesa-qu-est-ce-que-le-tiers-etat-de-emmanuel-joseph-sieyes>>. Acesso em: 25.09.2021

TONDO, Stephanie. *Brasil está em recessão desde o início da pandemia, afirma FGV*. O Globo, 2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/macroeconomia/brasil-esta-em-recessao-desde-inicio-da-pandemia-afirma-fgv-25303942>>. Acesso em: 05.12.2021.

VIECELI, Leonardo. *Sem auxílio, extrema pobreza teria atingido 27 milhões no Brasil em 2020, diz IBGE*. Folha de São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/sem-auxilio-extrema-pobreza-teria-atingido-27-milhoes-no-brasil-em-2020-diz-ibge.shtml?origin=folha>>. Acesso em: 04.12.2021.

VITORIO, Tamires. *Bilionários ficaram US\$ 5 trilhões mais ricos em meio à pandemia de Covid-19*. CNN Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/mesmo-com-a-pandemia-da-covid-19-bilionarios-ficaram-us-5-trilhoes-mais-ricos/>>. Acesso em: 04.12.2021.

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