

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

**O MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO À LUZ DE “O CAPITAL NO
SÉCULO XXI”: A APLICABILIDADE DA ANÁLISE DE PIKETTY A FIM DE
PENSAR UMA FORMA MAIS JUSTA E DEMOCRÁTICA DE TRIBUTAR**

AMANDA ZAHÍE ROSTUM DAVID

**RIO DE JANEIRO
2018/ 1º SEMESTRE**

AMANDA ZAHÍE ROSTUM DAVID

O MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO À LUZ DE “O CAPITAL NO SÉCULO XXI”: A APLICABILIDADE DA ANÁLISE DE PIKETTY A FIM DE PENSAR UMA FORMA MAIS JUSTA E DEMOCRÁTICA DE TRIBUTAR

Monografia 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 orientação do **Profa. Ms. Laís Gramacho Colares.**

RIO DE JANEIRO
2018/ 1º SEMESTRE

AMANDA ZAHÍE ROSTUM DAVID

D249m David, Amanda Zahié Rostum
O MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO À LUZ
DE “O CAPITAL NO SÉCULO XXI”: A APLICABILIDADE
DA ANÁLISE DE PIKETTY A FIM DE PENSAR UMA
FORMA MAIS JUSTA E DEMOCRÁTICA DE TRIBUTAR /.
Amanda Zahié Rostum David -- Rio de Janeiro, 2018.
71 f.

Orientadora: Laís Gramacho Colares.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Análise jurídico-econômica; 2. Desigualdade; 3. Justiça
Fiscal; 4. Thomas Piketty; 5. Tributação.
I. Colares, Lais Gramacho, orient. II. Título.

AMANDA ZAHIE ROSTUM DAVID

O MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO À LUZ DE “O CAPITAL NO SÉCULO XXI”: A APLICABILIDADE DA ANÁLISE DE PIKETTY A FIM DE PENSAR UMA FORMA MAIS JUSTA E DEMOCRÁTICA DE TRIBUTAR

Monografia 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 orientação da **Profa. Ms. Laís Gramacho Colares.**

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientadora: Profa. Ms. Laís Gramacho Colares

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO
2018/ 1º SEMESTRE

À minha mãe, Monica Rostum.

RESUMO

O presente trabalho analisa a teoria desenvolvida por Thomas Piketty, na quarta parte de sua obra “O Capital no Século XXI”, frente à realidade brasileira. A problemática consiste em verificar de que forma suas propostas se coadunam com o modelo constitucional aqui vigente e se as mesmas são economicamente viáveis no cenário nacional a fim de diminuir os níveis de desigualdade social e promover a justiça fiscal por meio da tributação. Para realizar essa análise jurídico-econômica, serão trazidos outros autores que confirmam e que contrapõem as ideias do economista francês.

PALAVRAS-CHAVE: Análise jurídico-econômica; Desigualdade; Justiça Fiscal; Thomas Piketty; Tributação.

ABSTRACT

The current research analyses the Theory developed by Thomas Piketty, in the fourth part of his work, “Capital in the Twenty-First Century”, taking into account Brazilian reality. The issue concerns the verification of how his proposals are in accordance with the current constitutional model and whether they are economically viable in the national scenario in order to reduce levels of social inequality and promote fiscal justice through taxation. In order to carry out this legal-economic analysis, other authors who oppose and who confirm Piketty’s ideas will be considered.

KEYWORDS: Fiscal Justice; Inequality; Legal-economic analysis; Taxation; Thomas Piketty.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

TABELA 1 – Perfil do patrimônio em função da idade na França, 1820-2010. Patrimônio médio por grupo de idade (em % do patrimônio médio entre 50-59 anos)	21
TABELA 2 – Rendimento do Capital (depois dos impostos) e taxa de crescimento mundial desde a Antiguidade até 2010	23
TABELA 3 – O crescimento da produção por habitante desde a Revolução Industrial (Taxa de crescimento anual média)	24
TABELA 4 – A taxa de crescimento das maiores riquezas mundiais, 1987-2013	25
TABELA 5 – Desenvolvimento do Estado Social na Europa até o Final do Século XIX	32
TABELA 6 – Justiça Fiscal	36
TABELA 7 – Tabela de Preços e Tributos Sobre Produtos e Serviços Essenciais	47
TABELA 8 – Comparação da Carga Tributária Brasileira com outros países em percentual do PIB (dividida entre renda, patrimônio e consumo)	48
TABELA 9 – Quantidade de Alíquotas da Tabela Progressiva do IRPF nos Exercícios de 1924 a 2016	51
TABELA 10 – Lucro e Tributação no Brasil	53
TABELA 11 – Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE (2015)	55
TABELA 12 – Tributação Sobre Doações no Mundo	55
TABELA 13 – Tributação Sobre Doações no Brasil	56
TABELA 14 – Alíquotas Impostos Sobre Grandes Fortunas	59

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. ANÁLISE DA DESIGUALDADE	12
1.1. Para que (e para quem) serve a desigualdade?	12
1.2. A influência econômico-social da tributação nas democracias	15
1.3. O que sugere a relação capital/renda?	18
1.4. Há regresso em termos de desigualdade?	23
2. A ESTRUTURA DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO E DESIGUALDADE SOCIAL	28
2.1. Breve análise histórica do sistema brasileiro de tributação desde a constituição de 1891 e a sua repercussão na estrutura da desigualdade	28
2.2. O Brasil se propõe constitucionalmente a um Estado de bem-estar social?	32
2.3. O princípio da capacidade contributiva e o Estado de bem-estar social	35
2.4. Progressividade versus regressividade	38
2.5. O caráter extrafiscal dos impostos em busca da igualdade	41
3. PROPOSTAS DE PIKETTY E O CENÁRIO BRASILEIRO	46
3.1. Impostos sobre o consumo	46
3.2. Imposto progressivo sobre a renda	49
3.3. Imposto sobre herança e imposto sobre grandes fortunas	57
3.4. Imposto mundial sobre o capital, blocos econômicos e guerra fiscal	61
CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

INTRODUÇÃO

Esta monografia tem como objetivo a análise da obra de Piketty com enfoque na quarta parte de seu livro, “Para Regular o Capital no Século XXI”. O trabalho volta-se a compreender como a sua análise pode ser aplicada ao caso brasileiro e se a mesma é verdadeiramente viável no contexto nacional. Para tanto, faz-se necessária a análise de questões relativas ao histórico do modelo de tributação brasileiro, bem como interpretar o sentido dos comandos inseridos pelo constituinte originário de 1988 ao longo do texto constitucional, o que será brevemente desenvolvido no presente trabalho, a fim de que possamos analisar conjuntamente a referida obra e o cenário nacional.

No contexto a ser abordado, modelo de tributação se traduz nas escolhas político-econômicas que definem as bases tributáveis de um país, no caso, o Brasil. Para além de definir essas bases, o modelo de tributação também estabelece a intensidade da tributação, a forma como ela vai se dar frente às bases tributáveis escolhidas. Nada obstante o tema possua teor intrinsecamente jurídico, não se pode prescindir observar que as referidas escolhas talvez sejam balizadas por agentes políticos que perseguem interesses econômicos.

Muitos defendem que, apesar da margem que existe para atuação desses agentes ainda nos dias de hoje, a Constituição estabelece diretrizes no que diz respeito aos objetivos a serem alcançados por meio da tributação. Em outros países, como os EUA, há maior margem para se debater acerca da forma de Estado adotada pelo constituinte originário, mas o legislador brasileiro delineou o modelo de Estado prestador para fins diretivos. Então, o poder constituinte originário teria optado por um projeto político-econômico com um viés social que visaria diminuir as diferenças a fim de promover a igualdade material e a solidariedade social. Nesse sentido, a doutrina defende que os atores que formatam o modelo tributário brasileiro, hoje, estão atrelados a uma constituição programática com fulcro no Estado de bem-estar social.

No trabalho, será investigado de que forma a carga tributária incidente sobre o consumo pode ser capaz de onerar aqueles cujos recursos, em grande parte, não constituem patrimônio, mas, ao contrário, são vertidos para subsistência, para obtenção do mínimo existencial, ou seja, onera os contribuintes que ostentam menor capacidade econômica, desmantelando a estrutura de bem-estar prevista pelo constituinte originário.

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

No entanto, como as propostas de Piketty para esses problemas causariam grande impacto na base tributária, ainda é importante identificar de que forma as mesmas se coadunam com o constitucionalismo instituído em cada país. O presente estudo, então, tem como objetivo a análise das supracitadas ideias à luz do sistema constitucional tributário brasileiro. Para isso, será elucidada a análise de Piketty e de outros autores que seguem a mesma linha econômica, tais quais Stiglitz e Atkinson, em contraponto com ideias liberais, como de Milton Friedman, para, em seguida, observar o cenário brasileiro. Por último, será analisado se as teses do autor podem ser adaptadas à situação fática aqui analisada.

1. ANÁLISE DA DESIGUALDADE

1.1. Para que (e para quem) serve a desigualdade?

É certo que, tanto para os economistas mais ortodoxos quanto para grande parte dos heterodoxos, a desigualdade pode funcionar como força motriz para o desenvolvimento saudável de dada sociedade¹.

A teoria dos incentivos, acertadamente, pressupõe que a igualdade plena de resultados desestimula o crescimento e aperfeiçoamento, tendo em vista que, no final das contas, o esforço e o mérito não terão um peso tão grande para o tão almejado “sucesso”. Esse é um ponto em comum tanto para os mais liberais quanto para aqueles que defendem o papel redistribuidor do Estado na economia².

No entanto, a divergência surge quando os mais conservadores tentam concluir, a partir da premissa anterior, no sentido de que igualdade de oportunidades é suficiente para que se consiga manter, minimamente, uma percepção geral de sociedade justa, sem a qual não se alcança a menor coesão social.

Antes de analisar desses dois posicionamentos, cabe aqui elucidar o que seria uma “percepção geral de sociedade justa”. Ao passo que a expressão pode parecer um tanto quanto abrangente, Joseph Stiglitz aponta que, pelo que observam os estudos mais recentes sobre economia comportamental, os juízos que criamos a respeito do que nos é apresentado são constantemente afetados por preconceitos. Daí a psicologia moderna e a economia comportamental propuseram-se a entender o que determina esses preconceitos e desvios de percepção que temos sobre a realidade³.

Cabe ressaltar que a economia, como ciência social, difere-se das ciências exatas justamente porque nossas crenças alteram a realidade. Como exemplo, crenças sobre o funcionamento da mecânica quântica não alteram o funcionamento da mesma. Ao contrário,

¹ STIGLITZ, Joseph E. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand, 2013, p. 146.

² *Ibidem*, p. 177.

³ *Ibidem*, p. 175

crenças difundidas sobre o funcionamento da economia, de fato, alteram a dinâmica econômica⁴.

Então, é possível, agora, retomar à pergunta, o que faz com que percebamos uma sociedade como justa? Seria a igualdade o fator-chave? Se sim, em qual dos seus vieses, a igualdade de resultados ou a de oportunidades?

Ao contrário do que aponta a escola ortodoxa, e, seguindo a linha de economistas heterodoxos, para que haja percepção de justiça social, é necessária certa dose de igualdade de resultados acompanhada de elevada igualdade de oportunidades.

Nesse sentido, conforme explica Ronald Dworkin⁵, a distribuição de riquezas em uma sociedade é produto da sua ordem jurídica, a incluir suas normas fiscais. Portanto, não são somente as leis que regem a propriedade e as relações para a sua aquisição e transferência que importam para a dinâmica da desigualdade, como também são de grande influência as normas fiscais, previdenciárias e políticas. Por isso, o combate às disparidades sociais pode ser harmonizada com a liberdade individual e a livre iniciativa desde que estas sejam compatibilizadas com a justiça social através de um sistema tributário que promova a redistribuição de riquezas.

Cabe ressaltar que, no Brasil, o conceito de "economista ortodoxo" é normalmente usada no sentido de designar alguém que compartilha o programa de pesquisa neoclássico, definido a partir de um núcleo duro de proposições formado por princípios como a racionalidade econômica, compreendida como a maximização da satisfação ou lucro, e o equilíbrio dos mercados como norma ou "ponto de referência" para o funcionamento do sistema. Em oposição a heterodoxia se define como rejeição ao núcleo duro desse programa⁶.

É possível depreender, ainda que intuitivamente, que, enquanto seres sociais, a coesão não pode coexistir com ululantes disparidades econômicas entre indivíduos de uma mesma

⁴ *Ibidem*, p. 225.

⁵ DWORKIN, Ronald. A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, “Introdução: A Igualdade é importante?”, p. 135.

⁶ OREIRO, José Luis; GALA, Paulo. **O núcleo duro da divergência entre ortodoxos e heterodoxos na economia**. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrissima/2016/10/1824987-o-nucleo-duro-da-divergencia-entre-ortodoxos-e-heterodoxos-na-economia.shtml>>. Acesso em: 03/06/2018.

sociedade. É natural que a percepção do bem-estar individual esteja correlacionada com a qualidade de vida que nossos semelhantes possuem.

No entanto, para fins de demonstração, pode-se supor que a formação da percepção individual do bem-estar não seja assim tão claramente ligada a uma moderada equidade de resultados. Ainda assim, a riqueza real existente, sem distorções da economia, é limitada e quantificável.

Por isso, a super remuneração de poucos, necessariamente, resulta na amplificação da sub remuneração de muitos. Isso é o que se dá na economia real, calculada pelas riquezas efetivamente geradas sem as distorções causadas por práticas como *rent-seeking*, as quais não geram qualquer tipo de contribuição social por meio da produção (podemos ilustrar a situação com o exemplo dos monopolistas que atribuem um preço desmedido ao seu produto, que está a destruir o valor excedente). Práticas de *rent-seeking* são conceituadas por Stiglitz como aquelas que modulam o meio econômico-social em que estão inseridas para conseguirem, sem agregar nenhuma riqueza extra à sociedade, obterem recursos financeiros. Conforme explicado pelo autor⁷:

Os países ricos em recursos naturais têm uma péssima reputação no que toca a atividades de *rent-seeking*. É bem mais fácil enriquecer nestes países ganhando acesso aos recursos com condições favoráveis do que produzindo riqueza. Este costuma ser um jogo de soma negativa, o que em parte explica que, em média, tais países tenham crescido mais devagar em comparação com países idênticos sem a recompensa de tais recursos

Acontece que as práticas de *rent-seeking* são possíveis porque o poder político e o poder econômico costumam andar juntos. Dessa forma, decisões políticas acabam sendo pautadas por interesses enviesados de certos setores da elite econômica que em nada tem a ver com o interesse público.

A título de exemplo, será considerada a ajuda prestada pelo Estado Americano no contexto do colapso financeiro de 2008 aos bancos em crise. A percepção gerada, com sucesso, foi a de que salvar a economia dependia de salvar os bancos. E, é claro, salvação proporcionada pelo Estado Americano aos bancos foi financiada por milhões de contribuintes.

⁷ STIGLITZ, Joseph E. *Op. Cit.*, p. 101.

Em meio a essa situação de nítido mau desempenho dos executivos na condução de suas atividades, a ajuda financeira do Estado não se restringiu aos bancos, mas beneficiou também os banqueiros, os quais renomearam suas elevadas bonificações concedidas a título de incentivo. Passaram de “bônus de desempenho” para “bônus de retenção”. As injustificadas gratificações, então, comprovadamente independiam do desempenho, e vieram às custas de muitos, aos quais apenas restou uma fatia ainda menor do “bolo”⁸.

A situação descrita acima eclodiu no movimento *Occupy Wall Street*, e demonstra como a percepção das injustiças na igualdade de resultados gera tensões sociais. Essas rupturas na coesão do tecido social deixam marcas ao longo da história republicana e, com o passar do tempo, aprofundam-se.

A percepção do paulatino aprofundamento dessas rupturas gera enorme descrédito do povo frente ao funcionamento das instituições democráticas- caminhando, então, a democracia para seu esvaziamento.

1.2. A influência econômico-social da tributação nas democracias

O conceito de democracia é um tanto moldável conforme a vontade do intérprete, mas, este constitui, por certo, na política moderna, um caminho do qual os governos não podem ousar se afastar, conforme ensina Paulo Bonavides em seu curso de Ciência Política⁹:

Chegamos, por conseguinte, à conclusão de que raros termos de ciência política vêm sendo objeto de tão frequentes abusos e distorções quanto a democracia. Foi isso o que Kelsen pôs de manifesto numa de suas obras fundamentais, em cujo preâmbulo fez ponderada advertência sobre os desacordos pertinentes a esse conceito. Para Kelsen, a democracia é sobretudo um caminho: o da progressão para a liberdade. Variam, pois, de maneira considerável, as posições doutrinárias acerca do que legitimamente se há de entender por democracia. Afigura-se-nos porém que substancial parte dessas dúvidas se dissipariam, se atentássemos na profunda e genial definição *lincolniana* de democracia: governo do povo, para o povo, pelo povo; “governo que jamais perecerá sobre a face da Terra.

Superado o posicionamento supracitado, para que um Estado Constitucional contemporâneo continue percorrendo esse caminho do qual não pode se afastar, sob a égide do constitucionalismo moderno, ele há de ser um Estado de Direito Democrático. Isso significa

⁸ *Ibidem*, pp. 180-181.

⁹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 345.

dizer que tem de coexistir o Estado de Direito e o Estado Democrático, havendo uma conexão entre ambos¹⁰.

Daí a concepção de que o constitucionalismo moderno espera a conjunção da soberania popular, conforme ideia primitiva de democracia forjada ainda na Grécia antiga, como também se requer a limitação do poder. Dessa forma, a Constituição dos Estados funciona como um fator limitador das maiorias eventuais.

Jon Elster estabeleceu brilhante analogia entre os pré-compromissos políticos assumidos em uma Assembleia Constituinte e as tensões geradas por maiorias eventuais em sentido contrário, a partir dos escritos de Homero, em Odisseia. No livro XII da Odisseia, o herói Ulisses estava ciente dos desafios que enfrentaria na viagem de regresso a Ítaca. Advertido pela feiticeira Circê, sabia que a maior das provações seria o “canto das sereias”, cujo poder de fascínio e sedução tinha o condão de desviar os homens de seus objetivos e levar suas embarcações às rochas. Consciente de suas fraquezas, Ulisses determinou que seus marinheiros, além de taparem os próprios ouvidos com cera, amarrassem-no ao mastro do navio, não o soltando em hipótese alguma, mesmo em face de uma ordem posterior nesse sentido¹¹.

Então elas cantaram, e suas vozes magníficas inundaram-me o coração com o desejo de as ouvir, e, com um movimento das sobranceiras, ordenei meus camaradas que me soltassem; eles, porém, curvaram-se sobre seus remos e continuaram a remar.

Tal qual o personagem, a sociedade, em momentos de sobriedade e mobilização política, toma decisões fundamentais no corpo de uma Constituição e limita seu poder de deliberação futura.

Conforme expõem Daniel Sarmiento e Cláudio Pereira Neto¹², idealmente, as Constituições decorrem de uma intensa mobilização cívica popular, que se dão em épocas extraordinárias, não sendo usuais na vida cotidiana. Por isso, a supremacia constitucional tem por objetivo proteger o povo dos desígnios arbitrários de seus representantes quando a população não estiver tão intensamente inserida na tomada de decisões políticas.

¹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 52.

¹¹ HOMERO. **Odisseia**. Trad. Frederico Lourenço. Lisboa: Cotovia, 2005, p. 242.

¹² SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 26.

O Estado Democrático de Direito apresenta-se nestes moldes nos dias de hoje por grande influência dos horrores que aconteceram durante a Segunda Guerra Mundial, em que o Estado Democrático prescindia a observância do Estado de Direito. Conforme exprime Konrad Hesse¹³, para que a ordem constitucional seja efetivada, é mister que na sociedade não prevaleça a “vontade de poder”, mas, ao revés, a “vontade de constituição”, o qual Karl Loewenstein denominou *sentimento constitucional*¹⁴.

Para Lênio Streck, o Estado Democrático de Direito depende da concretização dos Direitos Fundamentais, da igualdade e da Justiça Social. Então, “a lei (Constituição) passa a ser uma forma privilegiada de instrumentalizar a ação do Estado na busca do desiderato apontado pelo texto constitucional, entendido no seu todo dirigente-principiológico”¹⁵

Portanto, a conglobação dos fatores i) vontade do povo e ii) limitação de poder servem como delineadores do estado que se almeja contemporaneamente. Conforme expõe Canotilho¹⁶:

O estado constitucional é mais do que Estado de Direito. O elemento democrático não foi apenas introduzido para travar o poder (*to check the power*); foi também reclamado pela necessidade de legitimação do mesmo poder (*to legitimize State power*). Se quisermos um Estado Constitucional assente em fundamentos não metafísicos, temos de distinguir claramente duas coisas: (1) uma é a de legitimidade do direito, dos direitos fundamentais e do processo de legislação no nosso sistema jurídico; (2) outra é a de legitimidade de uma ordem de domínio e da legitimação do exercício do poder político.

Nesse sentido, temos que a concentração de riquezas gera uma distorção nas democracias, pois o poder econômico acaba por influenciar pesadamente a tomada de decisões políticas, fazendo com que a legitimação do exercício desse poder seja usurpada por agentes de mercado. É o que acontece em práticas como *rent-seeking*, que são aquelas que modulam o meio econômico-social em que estão inseridas, sem agregar nenhuma riqueza extra à sociedade. Essas que fazem com que o Estado se afaste do ideal vislumbrado pelo constitucionalismo moderno. Portanto, um princípio que se relaciona fortemente a um sistema democrático de governo é a busca pela isonomia.

¹³ Cf. HESSE, Konrad. **Die Normative Kraft der Verfassung**. Editora Tübingen : J.C.B. Mohr, 1959.

¹⁴ LOWENSTEIN, Karl. **Political Power and the Governmental Process**. Chicago: The University of Chicago, 1957, p. 200.

¹⁵ STRECK, Lenio Streck. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 54.

¹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Op. Cit.*, p. 100.

No entanto, diferentemente do que pensavam os gregos antigos, hoje, isonomia possui uma conotação não apenas formal, como também material. Por isso, a busca por maior igualdade, não só de oportunidades, como de resultados mostra-se uma questão latente das sociedades ocidentais modernas.

Seguindo essa lógica, pode ser vista na tributação um meio que em muito pode colaborar para se alcançar a igualdade material, que conforme já exposto, depende tanto da igualdade de oportunidades como de certa dose de equidade de resultados. A partir da justiça redistributiva, o Direito Tributário tem, portanto, o condão de cooperar na construção de uma sociedade mais democrática. Por meio de instrumentos previstos na legislação tributária de grande parte das sociedades ocidentais da atualidade, como a progressividade dos impostos, pode-se fazer com que as discrepâncias de rendas sejam atenuadas.

Nesse sentido, sociedades que adotam sistemas tributários que freiam essas distorções, como aqueles implementados nos países nórdicos, a exemplo da Dinamarca, tendem a possuir menor nível de desigualdade, conforme demonstrado pela escala Gini. Isso gera maior coesão social, conduzindo a menores níveis de violência, criminalidade e outras mazelas sociais que acabam sendo acentuadas pelas fortes disparidades econômicas.

1.3. O que sugere a relação capital/renda?

A ideia de ter seu trabalho reconhecido, o que normalmente se dá por meio de salários compatíveis com a tarefa desempenhada, elidindo a mais-valia excessiva, conforme explicita Stiglitz, faz com que se produza mais individualmente, e, em consequência, enquanto sociedade, cria-se mais riquezas e inovemos mais. Certamente, a percepção de justiça, não apenas contribui para o bem-estar de uma sociedade por questões principiológicas, mas porque também traz melhores resultados na economia¹⁷.

De igual importância para a motivação dos trabalhadores é a sua percepção de que estão a ser tratados de forma justa. Embora nem sempre seja claro o que é justo, e ainda que as noções de justiça das pessoas possam ser influenciadas pelos seus interesses pessoais, existe uma percepção crescente de que a atual disparidade de salários é injusta. Quando os executivos defendem que os salários têm de ser reduzidos ou que é necessário haver despedimentos, em nome da competitividade, mas depois vão imediatamente aumentar os seus ordenados, os trabalhadores consideram acertadamente que o que se passa é injusto. Essa injustiça afeta o seu empenho atual,

¹⁷ STIGLITZ, Joseph E. *Op. Cit.*, p. 175.

a sua lealdade para com a empresa, a sua vontade em cooperar com outros, como sua vontade em investir no futuro. Como qualquer empresa deve saber, um trabalhador feliz é um trabalhador mais produtivo, e é provável que um trabalhador que acredita que a empresa está a pagar demais aos altos funcionários em relação ao que os outros recebem não seja um trabalhador feliz.

É, de fato, importante que a renda advinda do trabalho seja percebida enquanto justa pelos trabalhadores para que tenhamos a manutenção saudável do capitalismo. No entanto, na economia financeira dos tempos de hoje, a renda do trabalho pode sofrer distorções frente aos rendimentos do capital. Presente o ensejo, cabe aqui elucidar a diferença entre capital e renda elaborada por Piketty¹⁸, segundo o qual:

A renda é um fluxo e corresponde à quantidade de bens produzidos e distribuídos ao longo de um determinado período (geralmente se usa o ano calendário como período de referência). O capital é um estoque e corresponde à quantidade total de riqueza existente em um dado instante. Esse estoque resulta dos fluxos de renda apropriados ou acumulados ao longo dos anos anteriores.

Piketty chega à conclusão, a partir do exame da evolução da renda e do patrimônio em duas dezenas de países desenvolvidos e emergentes nos últimos dois séculos, de que a desigualdade entre ricos e pobres tende a aumentar na medida em que a taxa de rendimento do capital (r) torna-se maior do que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais (g). Piketty, então, deduz da relação capital/renda uma forma de justificar o crescimento da espiral de desigualdade em dada sociedade.

Quando $r > g$, a desigualdade aumenta, pois os patrimônios originados no passado se recapitalizam mais rapidamente do que a progressão da produção e dos salários. Segundo Piketty, “essa desigualdade exprime uma contradição lógica fundamental. O empresário tende inevitavelmente a se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho”¹⁹.

Posteriormente à publicação de seu livro, Piketty esclarece de forma mais pormenorizada o papel da inequação $r > g$ em sua análise do crescimento da desigualdade. Especificamente, uma lacuna mais alta tenderá a ampliar enormemente a desigualdade de estado estacionário de uma distribuição de riqueza que surge de uma dada mistura de choques (incluindo choques de renda do trabalho). O economista explica que desigualdade $r > g$ é verdadeira no equilíbrio de estado estacionário dos modelos econômicos mais comuns, não

¹⁸ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 56.

¹⁹ *Ibidem*, p. 342.

sendo um problema em si mesmo, incluindo modelos de representante-agente em que cada indivíduo possui uma participação igual no capital social. Em uma estrutura de representante-agente, o que $r > g$ significa é que, no estado estacionário, cada família precisa apenas reinvestir uma fração de sua renda de capital para garantir que seu estoque de capital cresça na mesma taxa que o tamanho da economia, e a família possa consumir uma fração $1 - (g/r)$.

Isso não diz nada sobre desigualdade. Isso está simplesmente dizendo que a propriedade do capital permite alcançar níveis de consumo mais altos - o que é, na verdade, o mínimo que se pode pedir da propriedade do capital. De fato, $r > g$ corresponde a uma condição padrão de "eficiência dinâmica" em modelos econômicos padrão. Em contraste, a desigualdade corresponderia a uma situação a que os economistas frequentemente se referem como "ineficiência dinâmica": seria preciso investir mais do que o retorno ao capital para garantir que o estoque de capital de uma pessoa continuasse crescendo tão rapidamente como o tamanho da economia. Isso corresponderia a uma situação de acumulação excessiva de capital do ponto de vista da eficiência social e econômica.

Então, qual é a relação entre a inequação $r > g$ e a desigualdade?

No mundo real, muitos choques nas trajetórias de riqueza das famílias podem contribuir para tornar a distribuição de riqueza altamente desigual (na verdade, em todos os países e período de tempo para o qual temos dados, distribuição de riqueza dentro de cada faixa etária é substancialmente mais desigual do que a distribuição de renda, o que é difícil de explicar com modelos de ciclo de vida padrão de acumulação de riqueza).

Existem choques demográficos: algumas famílias têm muitos filhos e tem que dividir heranças em várias partes, alguns têm poucos; alguns pais morrem tarde, alguns morrem em breve e assim por diante. Há também choques nas taxas de retorno: algumas famílias são boas em investimentos, outros vão à falência. Há choques no mercado de trabalho. Por essas razões, alguns ganham altos salários, outros não. Existem diferenças nos parâmetros que afetam o nível de economia: algumas famílias consomem mais de uma fração $1 - (g/r)$ de sua renda de capital, e podem até consumir o valor total do capital; outros podem reinvestir mais do que uma fração g / r e tem um forte gosto por deixar legados e perpetuar grandes fortunas.

Uma propriedade central desta grande classe de modelos é que a discrepância no longo prazo da desigualdade da riqueza tende a ser ampliada se o intervalo $r - g$ for maior. Em outras palavras, a desigualdade atingirá um nível finito, devido aos choques que vão garantir sempre algum grau de mobilidade de riqueza descendente e ascendente, de modo que a desigualdade permaneça limitada no longo prazo.

No entanto, este nível de desigualdade finito será uma função de subida acentuada da lacuna $r-g$. Intuitivamente, uma lacuna maior entre r e g funciona como um mecanismo amplificador de desigualdade econômico-social, para uma determinada variação de choques. Em outras palavras: uma diferença maior entre r e g permite sustentar um nível de desigualdade maior e mais persistente ao longo do tempo (isto é, um *gap* maior $r - g$ leva tanto a maior desigualdade e menor mobilidade)²⁰.

Em seu livro, Piketty também observa que as guerras podem servir como uma espécie de tábula rasa do passado no momento que diminuem bruscamente o retorno do capital e o rejuvenescem, freando a espiral de desigualdade ocasionada pela potencialização da inequação $r > g$. Nesse sentido, são um dos mais potentes choques que abalam a estrutura crescente da desigualdade, conforme explica²¹:

No século XX, foram as guerras que fizeram tábula rasa do passado e reduziram bruscamente o retorno do capital, dando, assim, a ilusão de uma superação estrutural do capitalismo e dessa contradição fundamental (...) todos os patrimônios foram abalados por uma série de choques ao longo dos anos 1914-1945 - destruições, inflação, falências, expropriações e assim por diante - e a relação capital / renda foi fortemente reduzida. Poderíamos ainda pensar, à primeira vista, que esses choques golpearam todos os patrimônios da mesma maneira, de forma que o perfil por idade da riqueza tenha permanecido inalterado. No entanto, as gerações mais jovens, que não tinham muito a perder, conseguiram se recuperar desses choques com mais facilidade do que as pessoas mais velhas.

No entanto, essa relação da diminuição da inequação capital/renda não se mantém por muito tempo, de forma que o capital volta a se acumular no pós-guerra e, por conseguinte, envelhecer. Segundo os dados coletados por Piketty²²:

O perfil observado em 1947 não passava de uma lembrança distante em 1960: os sexagenários e septuagenários ultrapassaram ligeiramente os quinquagenários. E em

²⁰ PIKETTY, Thomas. **Property, Inequality, and Taxation: Reflections on Capital in the Twenty-First Century**. Tax L. Rev. 631 2014-2015.

²¹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 385.

²² *Ibidem*, Loc. Cit.

1980 foi a vez dos octogenários. O perfil tornou-se cada vez mais acentuado nos anos 1990-2000. Em 2010, o patrimônio médio dos octogenários superou o dos quinquagenários em mais de 30%.

**TABELA 1 – Perfil do patrimônio em função da idade na França, 1820-2010.
Patrimônio médio por grupo de idade (em % do patrimônio médio entre 50-59 anos).**

	20-29 anos	30-39 anos	40-49 anos	50-59 anos	60-69 anos	70-79 anos	80 anos e mais
1820	29%	37%	47%	100%	134%	148%	153%
1850	28%	37%	52%	100%	128%	144%	142%
1880	30%	39%	61%	100%	148%	166%	220%
1902	26%	57%	65%	100%	172%	176%	238%
1912	23%	54%	72%	100%	158%	178%	257%
1931	22%	59%	77%	100%	123%	137%	143%
1947	23%	52%	77%	100%	99%	76%	62%
1960	28%	52%	74%	100%	110%	101%	87%
1984	19%	55%	83%	100%	118%	113%	105%
2000	19%	46%	66%	100%	122%	121%	118%
2010	25%	42%	74%	100%	111%	106%	134%

Fonte: O Capital no Século XXI²³.

Diante do supracitado quadro, o fluxo de capital transmitido pela herança tende a se elevar conforme a equalização anteriormente gerada pelas guerras se esvai diante da progressiva consolidação da estrutura do capitalismo, que tende a impulsionar a inequação capital/renda a se tornar mais acentuada.

Tendo em vista o referido quadro, pode-se pensar em taxar o capital intensamente a fim de extinguir a inequação existente entre r e g . No entanto, isso seria inibir o próprio crescimento (g), haja vista que isso seria um grande desestímulo ao rentismo e, por conseguinte, a uma das razões de ser da atividade empresária.

Conforme aduz Milton Friedman²⁴, a tributação progressiva sobre a renda incide muito mais sobre a riqueza gerada do que sobre a existente, fazendo com que o empreendimento de risco, essencial para o fomento ao progresso, seja desestimulado. De fato, a progressividade do imposto de renda como única ferramenta para alterar a distribuição de renda pode ser um freio à geração de riqueza, ou seja, à produção, tendente a agravar novamente a inequação estruturada por Piketty $r > g$.

No entanto, a fim de solucionar o problema da hipotributação do capital sem frear o crescimento, Piketty propõe o imposto progressivo anual sobre o capital, o que abarca uma

²³ *Ibidem*, p. 385.

²⁴ FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Actual Editora, 2017, p. 175.

dimensão mais abrangente do que a renda. Essa proposta será analisada de forma mais pormenorizada no decorrer do trabalho face à realidade brasileira, tendo em vista que os problemas relacionados à desigualdade se apresentam, no Brasil, de forma muito mais intensa. No entanto, isso não torna a análise do economista inadaptável ao cenário nacional, pois as proporções são diferentes, mas os problemas, em muito, similares.

1.4. Há regresso em termos de desigualdade?

A partir da análise de Piketty, pode-se concluir que o principal fator que explica a superconcentração patrimonial das sociedades até a Primeira Guerra Mundial é o fato de se tratarem de economias caracterizadas por um baixo crescimento e por uma taxa de rendimento do capital clara e continuamente superior à taxa de crescimento.

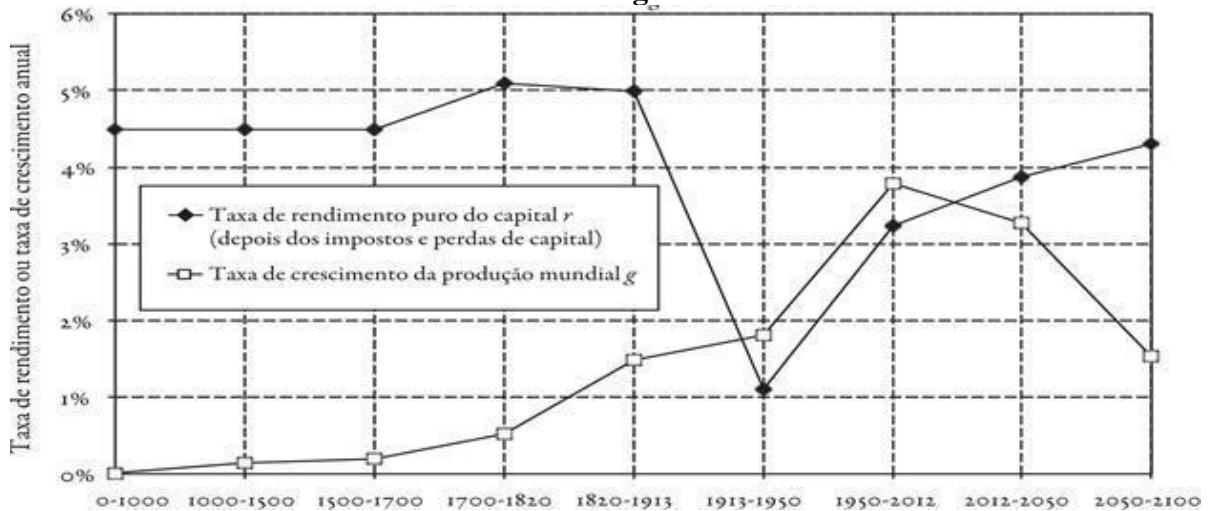
Foi visto que, com a Grande Guerra, fez-se tábula rasa do passado e interrompeu-se o ciclo de desigualdade proporcionado pela supracitada inequação por meio dos impostos sobre o capital, o que praticamente desmoronou a relação capital/renda, que antes atingia patamares estratosféricos. No entanto, com o decorrer da história, o mercado financeiro conseguiu subverter a lógica e baixar esses tributos até sua iminente eliminação. Nesse sentido, Piketty²⁵ esclarece:

A partir da Primeira Guerra Mundial, as taxas dos impostos sobre as rendas, os lucros e os maiores patrimônios logo alcançaram níveis significativos. Desde os anos 1980-1990, num contexto ideológico amplamente transformado, cada vez mais marcado pela globalização financeira e pela concorrência exacerbada entre os Estados para atrair o capital, as taxas desses impostos começaram a cair e, em alguns casos, não estão longe de simplesmente desaparecer.

Conforme observa-se a seguir, o brutal distanciamento que tínhamos entre a taxa de rendimento puro do capital e a taxa de crescimento da produção mundial no período de 1820 a 1913 está caminhando no sentido de se restabelecer.

²⁵ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 346.

TABELA 2 – Rendimento do Capital (depois dos impostos) e taxa de crescimento mundial desde a Antiguidade até 2010.



Fonte: O Capital no Século XXI²⁶.

Porém, apesar de essa política de diminuição das alíquotas dos impostos sobre o capital estar há quase 40 anos em vigor, ainda não se está de volta aos níveis de desigualdade da Belle Époque. Será que as sociedades estão mesmo caminhando no sentido retornarem à desigualdade como ela foi vista em seu ápice no contexto das sociedades modernas?

No âmbito das sociedades tecnológicas contemporâneas, as taxas de crescimento vistas são consideravelmente superiores ao que se observa no decorrer da história. Não somente, não é provável que taxas acima de 1,5% continuem se perpetuando por muito tempo, até porque, nos países onde elas se deram, isso foi ocasionado por atrasos substanciais frente à outras nações. Mesmo em períodos de elevado avanço desenvolvimentista, as taxas não superam, consideradas sistemicamente, o patamar de 1,5%, conforme ilustrado a seguir.

²⁶ *Ibidem*, p. 347.

TABELA 3 – O crescimento da produção por habitante desde a Revolução Industrial (Taxa de Crescimento Anual Média).

Período	Produção mundial por habitante	Europa	América	África	Ásia
0-1700	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
1700-2012	0,8%	1,0%	1,1%	0,5%	0,7%
1700-1820	0,1%	0,1%	0,4%	0,0%	0,0%
1820-1913	0,9%	1,0%	1,5%	0,4%	0,2%
1913-2012	1,6%	1,9%	1,5%	1,1%	2,0%
1913-1950	0,9%	0,9%	1,4%	0,9%	0,2%
1950-1970	2,8%	3,8%	1,9%	2,1%	3,5%
1970-1990	1,3%	1,9%	1,6%	0,3%	2,1%
1990-2012	2,1%	1,9%	1,5%	1,4%	3,8%
1950-1980	2,5%	3,4%	2,0%	1,8%	3,2%
1980-2012	1,7%	1,8%	1,3%	0,8%	3,1%

Fonte: O Capital no Século XXI²⁷.

Embora possa não parecer, um crescimento da ordem de 1% ao ano causa significativas mudanças geracionais. Em 25 anos, tendo a variável “g” no patamar de 1%, isso corresponde a um crescimento acumulado do patamar de 25%. Ou seja, nesse exemplo, um quarto da produção considerada não existia há 25 anos. Por isso, um crescimento baixo implica na transformação lenta e gradual da sociedade no decorrer das gerações, enquanto um crescimento elevado exprime mudanças galopantes nas condições de vida.

Isso traz consequências importantes para a estrutura da desigualdade e para a dinâmica da pobreza. O crescimento pode fazer com que desigualdades tomem proporções gritantes muito rapidamente com a construção de grandes fortunas nos setores econômicos que incharam no período. No entanto, pode fazer também com que a herança seja menos determinante, tendo em vista que a quantidade de riqueza anteriormente acumulada não faz frente à nova riqueza gerada, tomando proporções menores²⁸.

Ainda assim, o crescimento não é capaz, conforme demonstram as análises dos períodos históricos, de sobrepor a taxa de rendimento do capital, excetuados períodos muito específicos. E, conforme demonstrado no subcapítulo anterior, isso é normal na dinâmica econômica do

²⁷ *Ibidem*, p. 97.

²⁸ *Ibidem*, p. 79.

capitalismo. Em média, nos países ricos atualmente, a taxa de retorno do capital é da ordem de 5%. Dependendo do quão rico se é, pode-se contratar excelentes gestores de patrimônio e ter taxas de 7 a 8% ao ano sobre os rendimentos do capital, enquanto detentores de parcelas mais modestas de capital têm de se contentar com um retorno médio entre 2 e 3% ao ano. Então, a diferença r-g pode ser demasiadamente elevada para os patrimônios do topo, mas não necessariamente para a economia como um todo²⁹.

Isso se dá, tanto porque esses gestores permitem a identificação de melhores investimentos, como porque pode-se arriscar mais quando o patrimônio é maior, conforme demonstrado abaixo.

TABELA 4 – A taxa de crescimento das maiores riquezas mundiais, 1987-2013.

	Taxa de crescimento real média anual (descontada a inflação)
Os cem milionésimos mais ricos (cerca de 30 pessoas adultas em 3 bilhões nos anos 1980, 45 pessoas em 4,5 bilhões nos anos 2010)	6,8%
Os vinte milionésimos mais ricos (cerca de 150 pessoas adultas em 3 bilhões nos anos 1980, 225 pessoas em 4,5 bilhões nos anos 2010)	6,4%
Riqueza média mundial por habitante (adulto)	2,1%
Renda média mundial por habitante (adulto)	1,4%
População adulta mundial	1,9%
PIB mundial	3,3%

Fonte: O Capital no Século XXI³⁰.

Não somente, a renda com a qual as pessoas do topo da pirâmide vivem consiste em apenas uma pequena parcela do capital que possuem. Por isso, também conseguem fazer seus ativos se multiplicarem devido à diferença entre a taxa de rendimento do capital e a taxa de imposto sobre a renda. O imposto sobre o capital, então, permitiria que houvesse uma complementação do imposto sobre a renda nos casos em que se possui uma renda fiscal insuficiente se comparada ao patrimônio.

²⁹ *Ibidem*, p. 429.

³⁰ *Ibidem*, p. 424.

Diante deste quadro, vemos que talvez se alcance os níveis de desigualdade equiparáveis àqueles vistos no século XIX. Apesar da maior taxa de crescimento da renda e da produção nacional, tem-se, por exemplo, a possibilidade de crescimento demográfico negativo (uma tendência em ascensão nas sociedades contemporâneas), o que faria com que a produção diminua e faça com que os patrimônios acumulados no passado adquiram uma importância extraordinária frente à riqueza existente.

Portanto, que esse quadro catastrófico de desigualdade, como antes visto na Belle Époque, é apenas uma hipótese, que pode ser alterada por diversos fatores político-sociais impossíveis de prever com exatidão, conforme mencionado. No entanto, é salutar prestar atenção no perigoso caminho que se segue neste início de século XXI já há algumas décadas.

Conforme já dito anteriormente, apesar da dinâmica dos países Europeus ser muito diferente da brasileira, esses problemas supracitados são pontos em comum. Por isso, não é descabida a adaptação da análise do economista francês para o Brasil.

2. A ESTRUTURA DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO E DESIGUALDADE SOCIAL

2.1. Breve análise histórica do sistema brasileiro de tributação desde a constituição de 1891 e a sua repercussão na estrutura da desigualdade

A República brasileira herdou do Império grande parte da estrutura tributária que esteve em vigor até 1930. Neste sentido, a economia era predominantemente agrícola e demasiadamente aberta, sendo o comércio exterior a principal fonte de receitas públicas durante o Império, em especial, o imposto de importação que, em dados momentos, chegou a corresponder a cerca de 70% da receita auferida internamente pelos entes tributantes. Durante este período, os tributos elencados na Constituição recaem sobre o comércio exterior ou são impostos tradicionais sobre a propriedade, sobre a produção ou sobre transações internas.³¹

Com o decorrer do Estado Republicano, rendas de variadas fontes foram indexadas à base tributária brasileira. Contudo, somente em 1924, o governo instituiu o que concebemos hoje enquanto imposto de renda geral. No que diz respeito aos impostos devidos pelos fluxos internos de produtos, já em 1892 fora implementada a cobrança de um imposto sobre o fumo.

Ainda no final do século XX, a tributação alcançou também outros produtos, implementando-se o imposto de consumo. Em 1922, foi criado o imposto sobre vendas mercantis, posteriormente cunhado enquanto imposto de vendas e consignações.

No decorrer de todo o período anterior à Constituinte de 1934, o imposto de importação manteve-se como a fonte primordial de obtenção de receitas no âmbito da União. Até iniciada a Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total desse ente, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% do montante arrecadado. A diminuição das trocas comerciais com outros países, causada pela intensificação da Guerra, fez com que o governo tentasse auferir receita por meio da tributação de bases domésticas. Por isso, a importância relativa do imposto sobre o consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos cresceu significativamente.³²

³¹BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

³² AMED, F. J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. Rio de Janeiro, 2000.

Com o fim da Primeira Grande Guerra, a receita auferida pelo imposto de importação voltou a subir. No entanto, o montante arrecadado não voltou ao patamar observado antes, correspondendo, aproximadamente, a $\frac{1}{3}$ da receita total da União. Assim como nos dias de hoje, no âmbito dos estados, um imposto indireto era responsável pela maior parte do quantum obtido. No caso, o imposto de exportação era a peça central, equivalendo a mais que 40% dos recursos do ente. O referido tributo recaía sobre as exportações para o exterior como também sobre as operações interestaduais.

A Constituição de 1934, segundo Baleeiro³³, foi claramente inspirada na Constituição de Weimar e como tal, procurava estabelecer um equilíbrio entre o que seria um Estado Liberal e um Estado Intervencionista. Essa constituição e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos.

A supracitada Constituição datada de 1934 estabeleceu barreiras à cobrança do imposto de exportação e, por isso, o imposto de vendas e consignações projetou-se como a mais robusta fonte de receita estadual. Nesse sentido, no começo da década de 40, correspondia a, em média, 45% da receita estadual. Em 1946, já era responsável por cerca de 60% da receita obtida pelos estados.

No mesmo ano, o imposto sobre o consumo arrecadava por volta de 40% da receita tributária da União e o Imposto de Renda, o qual chegou a superar a arrecadação do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% da referida receita. Nesse momento, o país se lança em uma fase de desenvolvimento industrial em que a tributação explora, substancialmente, as bases internas. É forçoso dizer que a intensa exploração das bases domésticas permanece seguindo o mesmo modelo desde então, por meio de impostos que recaem sobre o mesmo objeto, o consumo³⁴.

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 300.

³⁴ HINRICHS, H. H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

Apesar de o princípio da capacidade contributiva só ter sido previsto expressamente somente na Constituição de 1946, mas ele já integrava o nosso ordenamento de forma implícita desde 1824, tendo em vista que o art. 179, XV, da então Carta vigente, estabelecia que “*Ninguém será exento de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres*”. Conforme leciona Ricardo Varsano a respeito do histórico da tributação no Brasil³⁵:

Durante o período 1946/66, cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo. A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966.

Em verdade, a reforma tributária não era vista como uma necessidade somente estrutural, ao revés, era tida como uma urgência arrecadatória, tendo em vista o período de crise político-econômica no qual o país mergulhara. Como bem nos alerta Ulhôa Canto³⁶:

O fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade (...); visa, tão-somente, obter dinheiro, seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas.

Ainda depois da referida reforma, a carga tributária brasileira recebeu grande incremento desde a promulgação da Constituição Cidadã. No período anterior à entrada em vigor da Carta Magna atual, o Brasil obtinha por meio da arrecadação o equivalente a 22,4% do PIB. Até chegar ao momento em que estamos hoje, a CF/88 percorreu diversas alterações através de emendas que majoraram sua carga tributária até que alcançamos 35,9% do PIB.

Essas alterações, no entanto, apesar de alargarem o *quatum* obtido dos contribuintes, não modificaram a estrutura do sistema tributário brasileiro, o qual, como é possível observar, é voltado para arrecadação através dos impostos indiretos, acabando por ser regressivo no topo da pirâmide social. Na contramão, a alíquota máxima do imposto de renda está no marco de 27,5%, extremamente abaixo do patamar previsto por outros países da OCDE.

³⁵ VARSANO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões Para Futuras Reformas.** Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em 13/05/2018.

³⁶ CANTO, G.U. Reforma tributária. **Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base**, v.VI, 1963, mimeo (Documento, 19).

Esse fenômeno será explicado adiante neste trabalho como uma das principais causas geradoras da histórica desigualdade brasileira. É válido constatar, nesse sentido, que a desigualdade brasileira, portanto, torna-se histórica, tanto por causa de uma sociedade constituída inicialmente de forma díspare em termos de oportunidades, quanto por, historicamente, ter um modelo tributário que acentua essas desigualdades já presentes. Conforme observa Ricardo Lodi³⁷:

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

É nítido, portanto, que o modelo brasileiro sempre teve tendências liberais clássicas, no sentido de tributar mais o consumo e menos a renda, conforme também implementadas no governo de Margaret Thatcher, e que isso influenciou e continua influenciando a estrutura de privilégios perpetuada ao longo da história no país.

Agravando ainda mais o quadro de hipotributação da renda e hiper tributação do consumo, temos que a lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 exclui da base de cálculo do imposto de renda de pessoa física a tributação sobre lucros e dividendos, o que aumentou proporcionalmente a participação da tributação sobre o consumo na constituição do montante de 35,9% do PIB que perfazem nossa carga tributária, o que será estudado mais aprofundadamente no subcapítulo de tributação sobre a renda. Em relatório publicado, a OXFAM detecta que³⁸:

Os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos, ou seja, sobre produtos e serviços). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos. Essa

³⁷ RIBEIRO, R. L. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>>. Acesso em 25/04/2018.

³⁸ OXFAM, Brasil. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. Disponível em: <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio A distancia que nos une.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf)>. Acesso em: 20/03/2018.

diferença penaliza proporcionalmente mais aos negros e às mulheres, em comparação com os homens brancos: três em cada quatro brasileiros que estão na faixa dos 10% mais pobres – a que mais gasta com tributos – são negros e mais da metade são mulheres. Por outro lado, dentre os 10% mais ricos, os que pagam a menor quantidade relativa de impostos, dois em cada três são brancos e são homens.

Há argumentos no sentido de que a tributação sobre o consumo é mais economicamente adequada do que a tributação sobre os rendimentos, devido ao fato de que é preferível, do ponto de vista social, que poupar ao invés de consumir. Porém, é claro que a tributação incidente sobre o consumo, embora seja destinada à população como um todo, recai de forma mais pesada aos mais pobres, tendo em vista que os mesmos destinam a maior parte de seus rendimentos à obtenção de insumos essenciais, portanto, ao consumo. Esses setores sociais não têm disponibilidade de capital suficiente para que possam formar reservas a serem tributadas.

Deste modo, não deve haver dúvidas de que a tributação sobre a renda, sobre as heranças e sobre o patrimônio são medidas que mais atendem à ideia de justiça fiscal, por melhor viabilizar a redistribuição de renda, do que a tributação sobre o consumo. Apesar dessa ideia ser unanimidade entre os países da OCDE, tendo em vista os seus perfis tributários, o Brasil é exceção ao modelo adotado nos países que mais avançam em termos de desenvolvimento econômico.

2.2. O Brasil se propõe constitucionalmente a um Estado de bem-estar social?

Neste subcapítulo cabe, antes, elucidar o que se entende por Estado de bem-estar social. O conceito é bastante amplo e pode ser entendido de formas diversas, o que se pode notar pela grande quantidade de publicações no sentido de melhor delinear a referida classificação. Por isso, o presente trabalho irá ater-se ao conceito mais abrangente, que não necessariamente demanda um Estado altamente prestacional, ou seja, conside-se o mínimo de Direitos fundamentais positivos a serem garantidos pela ação estatal na organização e implementação das políticas de provisão de bem-estar, independentemente do grau em que se efetiva a participação do Estado, reduzindo os riscos sociais aos quais os indivíduos estão expostos, baseando-se em uma noção de direito social.

Por isso, o conceito difundido por Wilenski³⁹ é de grande utilidade para delimitar os pilares do Estado de bem-estar social, segundo o qual, o fundamento do Welfare State é a

³⁹ WILENSKY, H.L. *The Welfare State and Equality*. Berkeley: University of California Press, 1975.

existência de um padrão mínimo (garantido pelo Estado) de renda, alimentação, saúde, alojamento e instrução, assegurado a qualquer cidadão como um direito político e não como caridade.

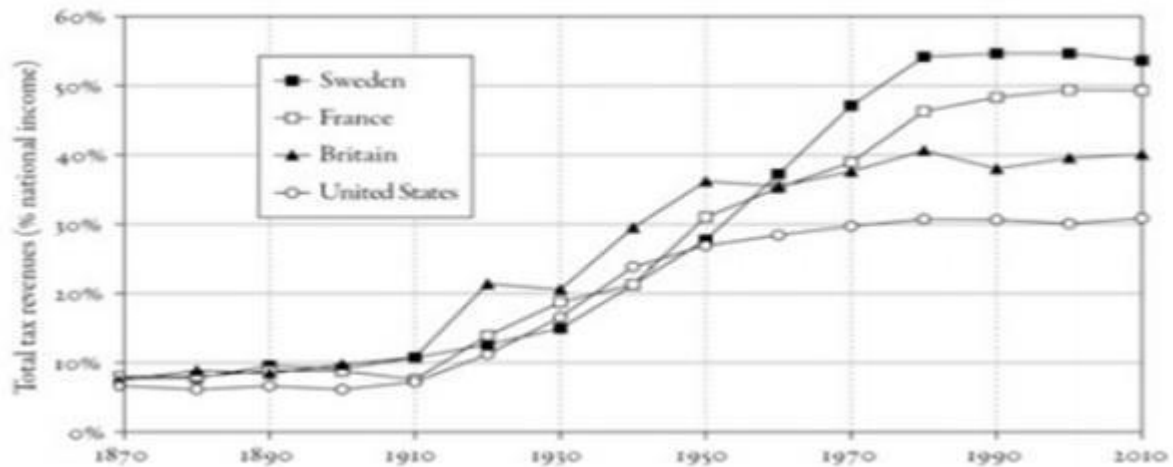
Para Pierson⁴⁰, no momento em que há o comprometimento de um gasto social de pelo menos 3% do Produto Nacional Bruto, podemos falar em surgimento nacional do *Welfare State*, ainda que incipiente. O referido modelo de Estado promove políticas redistributivas na tentativa de diminuir as disparidades fomentadas pelo Estado liberal. Nesta mesma linha de pensamento, Onofre Alves⁴¹ condiera que “o Estado Distribuidor funciona como um “intermediário”, uma vez que deve tributar o excedente de riqueza de alguns, pra prestar serviços a outros que deles necessitam, nos limites e à luz do princípio maior da dignidade da pessoa humana”.

É claro, pode-se dizer que o Estado garantir um grau mínimo de existência para os cidadãos não significa dizer que há grau mínimo de participação estatal. Teoricamente, é possível imaginar um Estado liberal cuja sociedade tenha um padrão de vida acima do mínimo existencial. No entanto, caso essas garantias não se façam presentes, como é o caso do Brasil e dos países analisados, é necessário que o Estado intervenha de alguma forma para evitar a violação aos direitos básicos de seus cidadãos.

Thomas Piketty observa em sua obra o desenvolvimento do Estado Social na Europa, constatando que, até o final do século XIX, as receitas tributárias representavam menos de 10% da renda nacional, chegando a quase 50% em meados do século XX, conforme demonstrado abaixo:

⁴⁰ PIERSON, C. **Beyond the Welfare State?** Cambridge: Polity Press, 1991.

⁴¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma Administração Pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 98, pp. 119-158, 2009.

TABELA 5 – Desenvolvimento do Estado Social na Europa até o Final do Século XIX.

Fonte: O Capital no Século XXI⁴².

Apesar de observarmos claramente esse fluxo contrário às tendências liberais se desenvolverem em boa parte da Europa, o Brasil, afinal, se compromete constitucionalmente com essa proposta de Estado?

Considerando as classificações constitucionais, temos que aquela forjada em 1988 é de cunho programático ou dirigente. Segundo Marcelo Novelino⁴³, as mesmas caracterizam-se por conterem normas definidoras de tarefas e programas de ação a serem concretizados pelos poderes públicos.

De acordo com o artigo 3º da Constituição vigente, nos comprometemos com uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza e o combate aos desequilíbrios sociais. Então, é forçoso dizer que o constituinte originário explicitamente almeja uma sociedade mais igualitária, tanto em seu sentido formal quanto material.

Pela interpretação constitucional, o Norte a ser alcançado é de que nenhum cidadão tenha esses direitos fundamentais violados, os quais se coadunam com as garantias mínimas que o estado de bem-estar social pretende proteger.

2.3. O princípio da capacidade contributiva e o Estado de bem-estar social

⁴² PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 463.

⁴³ NOVELINO, Marcelo. *Direito Constitucional*. 6ª ed., rev., atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012

No intuito de combater os desequilíbrios sociais e criar uma sociedade mais justa e igualitária, o princípio da capacidade contributiva, que já vem consubstanciado expressamente em nosso ordenamento jurídico desde a constituição de 1946, incorpora sua essência na teoria do igual sacrifício. Segundo o artigo 145, §1º, CF:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva pode ser entendido sob dois prismas econômicos: pela ótica da teoria do igual sacrifício, de John Stuart Mill e pela ótica da teoria do benefício, de Adam Smith⁴⁴.

Para Adam Smith, segundo a teoria do benefício, a proporcionalidade contributiva extrai quanto cada um auferiu de vantagem das atividades estatais. Então, na perspectiva do Estado liberal, os benefícios estatais seriam destinados aos cidadãos na medida de sua riqueza. Essa teoria foi pensada a partir da teoria da produtividade marginal, que afirma que, se os mercados funcionam bem, as compensações privadas e as contribuições sociais de cada um são iguais, equilibram-se. Portanto, se os retornos são proporcionais aos benefícios, o montante a devolvido ao Estado por essas prestações também há de ser proporcional. Ou seja, a ideia é que se tenha uma mesma porcentagem incidente sobre bases de cálculo diversas.

Na visão de John Stuart Mill⁴⁵, a utilidade marginal do capital faz com que a riqueza passe a ser menos útil ao seu detentor na medida em que aumenta. Por exemplo, a diferença que R\$ 10.000,00 fazem na vida de alguém que ganha R\$ 50.000,00 ao mês é muito menor do que a diferença que R\$ 90,00 fazem na vida de alguém que ganha R\$ 900,00 mensalmente. De forma geral, nas camadas mais baixas, em que se detém menor capital, o mesmo é utilizado para garantia de necessidades básicas; conforme a concentração de capital aumenta, o caráter essencial das aplicações de recursos diminui.

⁴⁴ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 4a ed., 2006, p. 485.

⁴⁵ MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1983, p.290 .

Nas subtrações acima, foram usados os percentuais de 20% para os mais ricos e 10% para os mais pobres. Apesar de ser uma alíquota ainda maior para um montante mais elevado, temos que, para John Stuart Mill, isso constituiria igual sacrifício para ambos. Essa teoria é um embrião do que hoje conhecemos como progressividade.

Os críticos de John Stuart Mill, como Milton Friedman⁴⁶, afirmam que a utilidade marginal do capital não necessariamente decresce no topo da pirâmide social, é o que se chama economia *trickle-down*. Para esses críticos, quanto mais dinheiro se dá aos do topo, maior será o benefício para a sociedade. Eles creem que o capital será reinvestido de modo a gerar empregos, maior concorrência, tornando o mercado mais competitivo e aumentando o “bolo”, apesar de suas “fatias” ficarem cada vez mais díspares.

No entanto, os defensores da economia *trickle-up*, como Stiglitz, demonstraram que o excesso de capital concentrado só faz com que o poder detido por essas pessoas seja revertido na formação de um mercado que funciona de acordo com seus interesses, através de práticas de *rent-seeking*, já anteriormente conceituadas, e conclui com o seguinte exemplo⁴⁷:

O preço dos medicamentos é tão mais alto que os custos da produção, que compensa às farmacêuticas gastarem enormes quantidades de dinheiro para persuadirem médicos e pacientes a usarem seus medicamentos, de tal modo que agora gastam mais em publicidade do que em investigação. Imaginem o quão competitiva poderia ser a nossa economia- e quantos postos de trabalho poderiam ser criados- se todo esse dinheiro fosse investido em investigação verdadeira e em investimentos verdadeiros para aumentar a produtividade nacional. Quando os mercados são competitivos, os lucros acima da rentabilidade normal do capital não podem ser sustentados, Isso acontece porque, se uma empresa obtém lucros acima desse nível de venda, os rivais tentarão roubar clientes através da descida de preços (...). Nas faculdades de economia, ensinamos os alunos a reconhecer e criar barreiras à concorrência, que ajudam a garantir que os lucros não serão corroídos.

A partir da compreensão de que o capital incorpora crescente inutilidade à medida em que é concentrado, o utilitarismo de John Stuart Mill desencadeou o entendimento, por parte de muitos tributaristas, de que a capacidade contributiva é causa do tributo.

Há também o entendimento de que a lei é a causa jurídica do imposto. Nesse sentido, capacidade contributiva não pode se confundir com capacidade econômica. Portanto, restaria à capacidade contributiva apenas o papel de causa pré-jurídica do imposto. Seguindo essa lógica,

⁴⁶ FRIEDMAN, Milton. *Op. Cit.*, p. 172.

⁴⁷ STIGLITZ, Joseph E. *Op. Cit.*, p. 97.

a Constituição de 1988 conferiu ao conceito de tributo caráter indissociável da legalidade, conforme preceitua o artigo 3º:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifamos)

Tal quesito previsto no artigo em referência diz respeito ao fato de que só a lei pode instituir o tributo. Tal fato decorre diretamente do corolário princípio da estrita legalidade tributária, insculpido nos artigos 150, I, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 97, I, do Código Tributário Nacional, os quais, em suma, possuem o preceito normativo o qual estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de um tributo ou sua extinção”.

Dentro de uma perspectiva macroeconômica, tem-se que a justificativa economicista do imposto atende os interesses do Estado Social a fim de atingir a solidariedade social, enquanto a teoria legalista atendia aos ideais de segurança jurídica do Estado liberal.

No entendimento atual da matéria, a capacidade contributiva não funciona apenas como limitação ao poder de tributar, mas também como método de dividir a carga tributária de modo a levar em conta os princípios da Solidariedade Social e da Igualdade. A isso se dá o nome de Justiça Fiscal. O esquema a seguir exemplifica melhor a questão:

TABELA 6 – Justiça Fiscal.



Fonte: Estudos de Direito Tributário - Volume 02 - Tributação e Direitos Fundamentais⁴⁸.

⁴⁸ RIBEIRO, R. L. *Op. Cit.*, p. 53.

Essa ideia de Capacidade Contributiva enquanto possibilitadora da Justiça Fiscal, sendo embasada nos princípios de Igualdade e de Justiça Social só são possíveis a partir da personificação dos impostos. Por meio da mesma, podemos investigar informações relacionadas à renda e ao patrimônio do sujeito passivo, o que permite graduar a incidência da tributação conforme a real capacidade econômica do contribuinte.

Em síntese, o constituinte originário previu o princípio da capacidade econômica não só como fator limitante do poder de tributar do Estado, mas também como meio de construção de um *Welfare State*. Isso se dá no momento em que insere no comando constitucional a pessoalidade e a progressividade dos impostos, a fim de garantir os direitos fundamentais básicos que o referido Estado de bem-estar social também visa proteger⁴⁹.

2.4. Progressividade versus regressividade

No subcapítulo anterior, foi explorado como a Carta Magna brasileira prevê a implementação de um Estado de bem-estar social, por meio de um sistema tributário progressivo, na medida em que o artigo 145, § 1º determina que os impostos sejam pessoais e graduados na medida da riqueza do contribuinte. Esse dispositivo combinado com o artigo 3º do mesmo diploma legal, informa os princípios da solidariedade social e da justiça fiscal.

Cabe agora esclarecer os motivos pelos quais se diz que o sistema tributário brasileiro acaba por violar os preceitos constitucionais, sendo regressivo. Antes disso, é oportuno esclarecer mais detalhadamente os conceitos-chave deste subcapítulo, tais como regressividade, proporcionalidade e progressividade.

Enquanto a progressividade tributária exprime que as alíquotas dos impostos devem ser progressivas, conforme a base de cálculo aumenta, ideia inspirada na obra utilitarista de John Stuart Mill⁵⁰, a regressividade informa que as alíquotas devem diminuir na medida em que a base de cálculo aumenta para que as contribuições dirigidas ao custeio Estatal sejam iguais, independente do sacrifício que isso representa individualmente ou do benefício que seja auferido da atividade estatal.

⁴⁹ *Ibidem, Loc. Cit.*

⁵⁰ MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1983, p.290.

Esse modelo apareceu no Reino Unido por meio da política de *Poll Tax*, mas as manifestações populares impossibilitaram a implantação do imposto e, após uma década de pressão popular, o governo de Thatcher foi derrotado. O *Poll Tax* foi símbolo da falida conduta neoliberal de Margaret Thatcher que levou à sua queda. A Primeira Ministra foi substituída por John Major, que iniciou imediatamente o dismantelamento do referido instrumento arrecadatário. Não somente pelo *poll tax*, como também por outras condutas de governo, a política tributária britânica do período também foi marcada pela regressividade. Dentre essas condutas, podemos destacar o aumento de impostos indiretos e diminuição dos impostos diretos.

No meio desses dois opostos, a proporcionalidade baseia-se na mitigação da pessoalidade dos impostos, pois independentemente da base de cálculo a ser considerada, a alíquota permanece a mesma, sendo a contribuição proporcional ao rendimento auferido. Conforme dito anteriormente, essa ideia tem como fundamento a teoria do custo-benefício de Adam Smith⁵¹, a qual está intimamente ligada à noção de justiça distributiva.

Tem-se que a regressividade se baseia na ideia de justiça comutativa, em que cada um paga a mesma parcela, sob forma de tributo de captação, não olhando para a situação específica do contribuinte. Portanto, justiça seria a igualdade estrita entre os contribuintes, representada pela igualdade formal. Em sentido oposto, a progressividade tem norte nos ideais de justiça social e tem prima pela justiça redistributiva, não só pela igualdade formal, como também, pela igualdade material.

Nos dias de hoje, o princípio da capacidade contributiva aparece em todas as constituições dos Estados Democráticos, seja por meio da progressividade ou da proporcionalidade⁵².

No entanto, apesar de o Brasil formalmente instituir o princípio da capacidade contributiva a ser realizado pela progressividade dos impostos, materialmente concretiza a regressividade tributária. Tamanha mazela se dá porque, assim como no modelo neoliberal de Thatcher, há excessiva carga de impostos indiretos e benevolente carga de boa parte dos

⁵¹ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 4a ed., 2006, p. 485.

⁵² TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário - estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Editora Saraiva, 1984, p. 527.

impostos diretos. A justificativa do porquê se diz regressiva se dará no próximo capítulo, em que esses tributos serão tratados mais especificamente.

Impostos diretos são aqueles suportados diretamente pela pessoa do contribuinte, enquanto os impostos indiretos são suportados por um terceiro que não é sujeito passivo na obrigação tributária. Os impostos indiretos - que recaem sobre o consumo e folha de salários - tendem a ser regressivos porque aqueles que possuem muito pouco ou quase nada para sua subsistência despendem quase tudo que ganham. Não há muito o que poupar, pois há muito pouco para viver. Portanto, se o consumo é muito onerado, oneram-se os mais pobres. O mesmo acontece com a tributação sobre a folha de salários, pois aqueles que são assalariados, em regra, não constituem a parcela mais rica da população, são empregados, e não detentores dos meios de produção.

Na contramão, os impostos diretos - que recaem sobre renda, patrimônio e capital - tendem a ser progressivos, pois, acima de tudo, têm elevada carga de personificação. Ou seja, tributa-se conforme a real capacidade contributiva do sujeito passivo, podendo ser levado em conta critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte⁵³.

Conforme será explorado no próximo capítulo, os lucros e dividendos que são distribuídos para os acionistas também são excluídos da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física, fazendo com que seja excluído do conceito de renda os montantes percebidos pelos grandes detentores de capital, que compõe a parcela mais rica da população.

No sistema tributário pátrio, vemos clara prevalência de impostos indiretos e, quando observamos a repartição dos impostos diretos, vemos que a progressividade não alcança os nichos mais elevados da cadeia econômica. Como exemplo, o Imposto de Renda no Brasil, tem apenas 4 faixas, sufocando as classes baixa e média e aliviando os mais ricos com a estagnação do aumento das alíquotas.

Na tentativa de atender ao princípio constitucional da progressividade, no que diz respeito aos impostos indiretos, a seletividade é trazida ao sistema tributário brasileiro em caráter extrafiscal, tema que será objeto de debate do capítulo a seguir.

⁵³ RIBEIRO, R. L. *Op. Cit.*, p. 57.

Por enquanto, foi explicado o porquê de se dizer que algum sistema tributário possui caráter regressivo. No Brasil, conforme será observado no capítulo 3, o sistema tributário, apesar de constitucionalmente elaborado para atender ao critério da capacidade contributiva através da progressividade ou, ao menos, através da proporcionalidade, também é dotado de regressividade.

2.5. O caráter extrafiscal dos impostos em busca da igualdade

Conforme já exposto anteriormente, tributo, pela definição da Constituição vigente, em seu artigo 3º, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A teoria quinquipartite, adotada pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, preceitua que os tributos se dividem em 5 espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado⁵⁴ preceitua enquanto característica do imposto o fato de não haver vinculação do fato gerador a uma atividade estatal referida pelo contribuinte. Ao contrário, a taxa é determinada pelo tributo com fato gerador uma atividade estatal de prestação de serviço público específico e divisível, de utilização efetiva ou potencial, ou do exercício do poder de polícia. Enquanto isso, a contribuição de melhoria tem como fato gerador a realização de uma obra que implique valorização no imóvel do contribuinte. Além disso, as contribuições sociais são as que têm destinação específica do produto arrecadado e finalidade determinada. Por fim, o empréstimo compulsório é o tributo que tem como finalidade atender a um investimento de caráter urgente, com instituição por meio de lei complementar e a aplicação dos produtos arrecadados para a finalidade de sua instituição.

A principal finalidade dos tributos é, por certo, garantir a arrecadação aos cofres públicos para que o Estado tenha orçamento suficiente para cumprir com seus objetivos constitucionais. Isso é o que se chama na doutrina⁵⁵ de caráter fiscal.

⁵⁴ MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 70-73.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 506.

No que diz respeito a essas espécies tributárias, temos que só os impostos e empréstimos compulsórios são imbuídos de personificação. Entende-se por personificação a possibilidade de pesquisa de dados vinculados ao patrimônio e à renda do contribuinte para mensurar a tributação. No caso dos impostos, a personificação permite a progressividade tributária ou as deduções no Imposto sobre a renda. No caso dos empréstimos compulsórios, esses, na maioria das vezes, adotam o fato gerador dos impostos, seguindo, então, a regra da capacidade contributiva, a qual, por sua vez, também é personificada.

Quanto à capacidade contributiva acima mencionada, temos que, para a doutrina majoritária, apenas os impostos podem ser dotados de tal gradação. No entanto, há de se observar que Hugo de Brito Machado entende que existe a obrigatoriedade da observância do referido princípio apenas em relação aos impostos, sendo que, em relação a qualquer outro tributo, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela.

Domingues de Oliveira, em posição bastante minoritária, entende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável em relação a todos os tributos, conforme assevera⁵⁶:

O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica -se não só ao imposto mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar os recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É sua 'força econômica' que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado. Por outro lado, sendo o princípio expressão tributária da Igualdade, evidentemente que não se poderá admitir que as taxas e as contribuições de melhoria discriminem os contribuintes independentemente das suas diversas riquezas que estejam relacionadas com a atividade estatal ensejadora da instituição desses tributos.

Para além dos tributos que podem ser revestidos de progressividade, temos também que, dentre as espécies tributárias acima mencionadas, apenas os impostos e contribuições especiais podem ser revestidos de extrafiscalidade. Nesse sentido, o caráter extrafiscal consubstancia-se como um modo de intervenção do Estado na sociedade, sobremaneira, em seu âmbito econômico.

Os impostos revestidos de extrafiscalidade não primam pela arrecadação, ao revés dos tributos dotados de fiscalidade, seu objetivo é incentivar ou desincentivar determinado

⁵⁶ DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 50

comportamento no cenário econômico a fim de que as metas estipuladas nas leis orçamentárias, as quais têm o condão de guiar o planejamento fiscal e as prioridades da pauta econômica nacional, sejam cumpridas.

As leis orçamentárias, por sua vez, têm como norte os pilares constitucionais. Segundo Misabel Derzi⁵⁷ um tributo é dotado de extrafiscalidade na medida em que:

Não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia.

Por essas razões, a extrafiscalidade pode ser introjetada aos impostos na tentativa de diminuir as desigualdades sociais, objetivando o primado constitucional da igualdade, tendo em vista que a referida espécie tributária é dotada de personificação, em contraponto à referibilidade que reveste as taxas e contribuições de melhoria. É claro, isso deve se dar dentro dos limites da razoabilidade. Para Humberto Ávila⁵⁸:

O postulado da razoabilidade é utilizado na aplicação da igualdade, para exigir uma relação de congruência entre o critério distintivo e a medida discriminatória. O exame da decisão permite verificar que há dois elementos analisados, critério e medida, e uma determinada relação de congruência exigida entre eles.

O exposto justifica o porquê de a constituição ter previsto em seu artigo 153, VII, o imposto sobre grandes fortunas. Mais do que em caráter arrecadatório, o mesmo visa diminuir a desigualdade, por meio da Justiça Fiscal, a fim de concretizar a solidariedade social.

Não somente, também se observa o caráter extrafiscal dos impostos na própria ideia de progressividade tributária, que não se respalda somente no viés fiscal, mas também como de política econômico-social.

No que diz respeito à justiça de políticas extrafiscais, Friedman⁵⁹ considera que, como liberal, não consegue encontrar justificativa para a tributação progressiva. Para o economista, isso seria coerção para tirar de alguns e dar a outros, o que, em sua análise, conflita com a liberdade individual. Seguindo essa lógica que Friedman defende para a progressividade, nada

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*, p. 255.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 105.

⁵⁹ FRIEDMAN, Milton. *Op. Cit.*, p. 176.

mais óbvio concluir que, para o autor, a extrafiscalidade com viés redistributivo, como um todo, encontra sérias questões principiológicas.

Em contraponto à supracitada ideia, há de se observar que, em sociedades nas quais prevalece o Estado Democrático de Direito, os valores têm de ser ponderados. É nesse sentido que os contratos sociais são firmados e os compromissos constitucionais estabelecidos. É claro que a liberdade é um direito fundamental que deve ser protegido, porém, a fim de se promover uma vida digna a uma parcela maior da população, é mister que as liberdades sejam ponderadas para que seja possível manter, minimamente, a coesão social. De forma diversa, viver-se-ia em completo estado de completa anomia.

Também no âmbito econômico, é questionado se o aumento das alíquotas, em razão da extrafiscalidade, não acabaria por gerar um efeito *spillover*. Esse efeito faz parte da teoria de integração neofuncionalista, que diz que um dos efeitos da integração de determinada função seria a integração de outras funções, por meio de um efeito de transbordamento, o que intensificaria os processos de integração em curso⁶⁰. O termo função significa atividades que são desempenhadas ou sobre as quais os Estados tenham algum tipo de ingerência.

Atkinson afirma que, ao contrário do que normalmente é difundido a respeito desse efeito *spillover* concernente à tributação, a regressividade que beneficia os 1% do topo acontece à custa dos outros contribuintes. Isso porque, dentro da lógica de mercado, a elevação da renda do topo reduz os ganhos que outros poderiam ter. Um exemplo disso é o que se dá com a remuneração de executivos. Conforme exemplifica Atkinson⁶¹, as altas alíquotas marginais podem fazer com que muitos executivos não vejam vantagem em tentar negociar um pagamento maior, levando-os a buscar benefícios extra reinvestindo os lucros a fim de ampliar o crescimento da empresa.

Ao revés, a redução das alíquotas tributárias para o topo nos anos 80 fizeram com que os mesmos procurassem aumentar seus bônus, o que acabou sendo pago pelos acionistas. Com dividendos mais baixos, a arrecadação também diminuiu, tendo em vista o cenário global, o que inclui o Brasil, que nessa época ainda tributava dividendos.

⁶⁰ ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015, p. 228.

⁶¹ *Ibidem*, p. 229.

Não somente, a justiça das políticas extrafiscais se demonstra na medida em que a relação esforço e recompensa tende a se tornar menos discrepante conforme as supracitadas políticas são implementadas.

É certo que as pessoas merecem uma parte razoável do que é auferido por seus empregadores e, de fato, o risco da atividade empresária também merece ser recompensado pela mais-valia. No entanto, as políticas tributárias devem ser implementadas de forma a reduzir as injustiças e distorções que o modelo de produção capitalista acaba gerando. Conforme salienta Atkinson⁶², a tributação da forma como se dá, em boa parte dos países nos dias de hoje, acaba por alavancar a armadilha da pobreza, a qual é um oportuno exemplo de *spillover* negativo, em que indivíduos de baixa renda não conseguem progredir economicamente porque um aumento em sua renda faria com que pagassem mais impostos ou perdessem seus benefícios conferidos por programas sociais. Tal fato acaba por desestimular o trabalho e, por conseguinte, a economia.

Diante do que fora exposto, pode-se verificar que, tanto a extrafiscalidade quanto a progressividade, em busca de maior igualdade, pilar constitucional, são deontologicamente e axiologicamente justificáveis. Isso porque, tanto sua fundamentação teórica, quanto seus resultados econômicos efetivos, se sustentam positivamente. No entanto, conforme supracitado, a progressividade posta em prática em um sistema tributário de forma mal planejada pode desestimular os menos abastados a amelharem maior patrimônio, devido à elevação das alíquotas, o que acabaria por corroer seus novos ganhos.

⁶² *Ibidem, Loc. Cit.*

3. PROPOSTAS DE PIKETTY E O CENÁRIO BRASILEIRO

3.1. Impostos sobre o consumo

Entende-se por tributos indiretos aqueles suportados por um terceiro que não é sujeito passivo na obrigação tributária. Nesse sentido, esses tributos recaem de forma igual independentemente de quem terá o ônus econômico. Dentre os tributos indiretos que compõem a carga tributária brasileira (ICMS, ISS, II, IPI, PIS e COFINS), os que serão abordados na presente análise são os impostos que incidem sobre o consumo, tais quais ICMS, ISS, II e o IPI.

Conforme dito anteriormente, diz-se que esses tributos podem e devem obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o que se daria por meio da seletividade. Segundo esse raciocínio, bens supérfluos seriam dotados de maior alíquota do que aqueles indispensáveis à sobrevivência, daí a progressividade se daria em face dos consumidores habituais dos referidos produtos; pois, indivíduos com baixa capacidade econômica não tendem a adquirir bens tão supérfluos quanto os contribuintes com maior riqueza a despendem.

Com relação ao IPI, não resta dúvidas quanto a sua seletividade, pois a CF é expressa no sentido de que “será seletivo, em função da essencialidade do produto”, conforme preceitua o artigo 153, §3, I.

No entanto, quanto ao ICMS, temos que a questão não é pacífica, pois a CF, em seu artigo 155, §2, III, nos informa que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Pelo uso da expressão “poderá”, alguns defendem que a seletividade não é mandatória em tal caso. Apesar do infeliz uso da referida palavra, temos que o modelo de Estado desenhado pelo constituinte de 1988 não abre espaço para tal faculdade. Tendo em vista o grau de desenvolvimento do Direito brasileiro, é retrógrado pensar que devemos nos ater à literalidade da norma como solução para as questões constitucionais.

A capacidade contributiva é enxertada no ordenamento pátrio de forma a consolidar o projeto de Estado de bem-estar social, intimamente afeto à garantia do mínimo existencial, pressuposto básico para o exercício da cidadania.

O conceito de cidadania teve três momentos principais. No Estado Liberal, relacionava-se à liberdade na aceção dos Direitos negativos relacionados à proteção da propriedade. Em seu segundo estágio, relacionava-se ao direito de voto. Em seu entendimento atual, cidadania vincula-se à ideia de solidariedade. Para Ricardo Lobo Torres⁶³, a expressão moderna de cidadania tem como um de seus desdobramentos o direito/dever de cidadania fiscal, ou seja, o direito/dever de pagar impostos para que o Estado consiga cumprir seus objetivos constitucionais de garantia do mínimo existencial a seus cidadãos.

Apesar do supracitado postulado constitucional que garante a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo por meio da seletividade, vemos que isso não é suficiente para reduzir as injustiças causadas por esse tipo de tributação.

O IBGE⁶⁴, em pesquisa intitulada “Indicadores de equidade do sistema tributário nacional”, ao analisar a carga tributária por faixa de salário mínimo, constatou que as pessoas que recebiam até duas vezes o piso salarial pagavam 48,8% da renda em tributos, aquelas que ganhavam mais de 30 salários mínimos contribuía com 26,3% da renda em tributos. Em 2009, a carga de tributos sobre o consumo atingiu 54,9% do montante total arrecadado. Apesar dos anos serem diferentes, temos que no referido período a estrutura da carga tributária brasileira em quase nada se alterou. Conforme observa Piketty⁶⁵:

Com frequência dizemos que eles são “indiretos”, no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos de forma indireta, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras. Em teoria, podemos de fato imaginar um imposto direto sobre o consumo, que dependerá do montante consumido por cada um, mas isso nunca ocorreu.

A partir dos números analisados é forçoso admitir que os menos abastados suportam significativa parcela da carga tributária brasileira devido ao fato de constituírem a maior parte dos consumidores. Não somente, a seletividade também não é aplicada em nosso ordenamento de modo a atenuar esse fato, tendo em vista que os bens de primeira necessidade também são tributados em alíquotas superiores a 15%, em sua maioria, conforme é observado abaixo.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V 2. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 32.

⁶⁴ BRASIL. IBGE. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional, Observatório da equidade.** Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/observatoriodaequidade/relatoriotributario.htm>>. Acesso em 23/05/2018.

⁶⁵ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 613.

TABELA 7 – Tabela de Preços e Tributos Sobre Produtos e Serviços Essenciais.

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

Fonte: Secretaria da Receita Federal⁶⁶

Mesmo que fossem, ainda se observa que os impostos sobre consumo e folha de salários têm como sua fonte principal de receita os mais pobres, devido a sua grande quantidade frente ao total da população.

Vale ressaltar que, conforme dito em momento anterior, os impostos indiretos, mesmo se observado o princípio da seletividade, não são os mais adequados para efetivar o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que as camadas mais elevadas do estrato social, no geral, despendem pequena parte da sua renda para o consumo. Portanto, se 20% de sua renda é utilizada para aquisição desses bens, temos que apenas 20% de sua renda é tributada pelos impostos sobre o consumo. Enquanto isso, os menos favorecidos despendem quase a totalidade de seus rendimentos para subsistirem.

Enquanto isso, no Brasil, em comparação com outros países da OCDE, temos que somos um dos que mais tributam o consumo em detrção à renda, como mostram os dados a seguir, disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal.

⁶⁶ BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária Sobre Produtos de Consumo Popular**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>>. Acesso em 19/02/2018.

TABELA 8 – Comparação da Carga Tributária Brasileira com outros países em percentual do PIB (dividida entre renda, patrimônio e consumo).

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

Fonte: Secretaria da Receita Federal⁶⁷

A grosso modo, a tributação incidente sobre a renda em *terrae brasilis* é quase a metade daquela aplicada, em média, pelos países da referida organização, enquanto os impostos sobre o consumo aqui perfazem 7,2 pontos percentuais a mais do que o parâmetro observado em outros Estados desenvolvidos/em desenvolvimento.

Chega-se, finalmente, a um dos porquês de a carga tributária brasileira ser dita regressiva: escorchantes impostos sobre o consumo. Será analisado no subcapítulo a seguir o outro fator que contribui para a regressividade: as formas como os impostos sobre a renda foram instituídos.

3.2. Imposto progressivo sobre a renda

⁶⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-nobrasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 20/05/2018.

Dentre as inovações do século XX em matéria fiscal, o imposto progressivo sobre a renda constitui um dos pilares para o surgimento do Estado de bem-estar social. Com o advento da progressividade, reduziram-se os níveis de desigualdade, porém, tal instrumento encontra-se, hoje, abalado, devido à concorrência fiscal entre os Estados agravada pelo processo de globalização. Não somente, devido ao fato de a progressividade ter sido instituída em momento de crise econômica, sem grande fundamentação teórica para sua implementação, hoje, encontramos fortes críticas quanto à justiça do referido postulado⁶⁸.

Segundo art. 153, III, CF, o tributo em questão será informado pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Hoje o conceito de renda é definido pelo artigo 43 do CTN, o qual explica que renda é o produto do capital, do trabalho ou de ambos, em conformidade com o supracitado princípio da generalidade.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Entende-se por produto do trabalho o salário do trabalhador, seja ele empregado ou autônomo. Entende-se por produto do capital os juros, rendimentos de aplicações financeiras e ganhos de capital. Considera-se, ainda, renda, para fins de tributação, como o resultado positivo da diferença entre os acréscimos e decréscimos patrimoniais em um dado período de tempo, em que normalmente utiliza-se o ano-calendário. Portanto, se uma pessoa física ou jurídica registrar um ganho isolado, isso não faz com que o imposto seja devido. Neste sentido Carrazza⁶⁹ conceitua

Os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.

No que tange o critério utilizado de disponibilidade econômica ou jurídica para ocorrência do fato gerador, temos que, conforme nos ensina Hugo de Brito Machado⁷⁰:

A disponibilidade configura-se precisamente pela ausência de quaisquer obstáculos à vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao uso ou destinação destes. Se

⁶⁸ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 553

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39.

⁷⁰ MACHADO, H. B. Disponibilidade Jurídica como Elemento do fato Gerador do Imposto de Renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 207, p. 60-61, 2012.

existem obstáculos a serem removidos, ainda que o titular da renda tenha o direito a esta e, portanto, a ação para havê-la, enquanto não removidos os obstáculos, não haverá disponibilidade.

A disponibilidade jurídica configura-se pelo critério da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (por exemplo, o juro ou o dividendo creditado).

Diante da leitura da doutrina acima transcrita, vemos que o conceito de renda utilizado pelo legislador brasileiro é bem amplo e busca abarcar o maior número de situações tributáveis e de contribuintes, informando o princípio da universalidade, segundo o qual, a renda auferida por toda e qualquer pessoa estará sujeita à tributação, dentro dos limites da competência tributária. Trata-se de corolário do Princípio da Isonomia. Temos que, quanto ao elemento subjetivo, os sujeitos passivos do imposto de renda são pessoas físicas ou jurídicas, que segundo Ricardo Lobo Torres⁷¹, são os obrigados a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito.

Mais especificamente, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física é a receita líquida (total das receitas experimentadas e deduzidas das despesas e gastos autorizados). Isso se dá sob o regime *Acruall Basis* de contabilidade, em que as receitas são reportadas na demonstração do resultado quando são auferidas. (De acordo com o regime contábil, as receitas são registradas na demonstração do resultado quando o caixa é recebido.) Sob a contabilidade *Acruall Basis*, as despesas são combinadas com as receitas relacionadas e / ou são relatadas quando a despesa ocorre, não quando o caixa é pago. O resultado da contabilidade de exercício é uma declaração de renda que mede melhor a lucratividade de uma empresa durante um período de tempo específico.

A Lei n. 7.713/88 previu apenas duas alíquotas para o IRPF. Em 2008, o governo brasileiro criou duas novas alíquotas intermediárias: 7,5% e 22,5%. Com isso, elevou para quatro os percentuais aplicáveis. Ficam mantidas as atuais alíquotas de 15% e 27,5%. Já, no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o fato gerador engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente “na fonte”, o próprio lucro da pessoa jurídica. Este valor pode ser obtido pelos critérios da apuração real, presumida ou arbitrada, dando ensejo às conhecidas opções pelo lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 227.

A apuração do imposto também deve ser informada pelo conceito dualístico ‘renda de mercado/ deduções privadas’”, o qual tem a função de aferir as capacidades contributivas objetiva e subjetiva. Entende-se por subjetiva aquela que leva em consideração deduções privadas, das quais o sujeito passivo utiliza para sobreviver. A capacidade objetiva é representada pelo somatório total dos rendimentos.

Pode-se concluir, então, no sentido de que o texto constitucional está, de fato, adequado aos princípios que conduzem à justiça fiscal. No entanto, os critérios utilizados para mensurar a tributação vão de encontro a esses valores. Conforme mencionado acima, a diminuta progressividade no imposto de renda, acaba por dotar esse princípio de ineficácia, tendo em vista a pouca quantidade de alíquotas, as quais ainda são mal distribuídas, estando o seu mais elevado patamar completamente aquém do desejável. Em nossa história constitucional, entre os anos de 1983 a 1985, o Imposto de Renda de Pessoa Física possuía 13 variáveis de tributação, hoje, possuímos 4, conforme exposto:

TABELA 9 – Quantidade de Alíquotas da Tabela Progressiva do IRPF nos Exercícios de 1924 a 2016.



Fonte: Legislação do Imposto de Renda⁷²

Não somente observa-se que a distribuição das alíquotas está mais rarefeita, o que torna a tributação menos isonômica por tributar de forma igual capacidades contributivas diferentes, como também que o limite superior de arrecadação percentual do imposto é extremamente baixo. Estudo elaborado pela KPMG destaca que a média das alíquotas máximas do Imposto

⁷² BRASIL. Receita Federal. **Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>>. Acesso em 10/05/2018.

de Renda de Pessoa Física nos países com alto desenvolvimento econômico equivale a quase 50%, enquanto no Brasil perfaz-se a quantia de 27,5%⁷³. A situação agrava-se ainda mais quando se estabelece o limite de isenção do Imposto de Renda de Pessoa Física no patamar de R\$ 1.903,98, para o ano-calendário de 2017, valor extremamente baixo, consideradas as necessidades básicas de garantia do mínimo existencial.

No que diz respeito às pessoas jurídicas, os princípios elencados constitucionalmente objetivando a igualdade também devem remanescer. No entanto, temos que a progressividade não é aplicada nessa espécie do Imposto de Renda e a alíquota incidente sobre os juros sobre capital próprio limita-se a 15%. Entende-se por Juros sobre o Capital próprio a remuneração monetária aos acionistas de uma empresa, semelhante aos Dividendos. O investidor recebe um valor em dinheiro proporcional ao número de ações que detém. Do valor recebido há uma dedução de 15% na fonte. A vantagem para a empresa na distribuição de juros aos seus acionistas está na questão fiscal, daí o pagamento dos juros pode ser contabilizado como despesa antes do lucro. Essa situação gera a distorção de reduzir a arrecadação do Imposto de Renda, por mitigar a incidência do mesmo.

O art. 9º da Lei 9.249/1995 foi o responsável por trazer o Juros Sobre Capital Próprio (JSCP), que nada mais é do que uma despesa fictícia que a pessoa jurídica pode descontar do débito do seu imposto de renda, perante a Fazenda.

Conforme também apontam estudos técnicos da CNM⁷⁴ (Confederação Nacional de Municípios), na prática tributária, o JSCP, o qual é uma parte do lucro, que seria tributada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e pela contribuição social sobre lucro líquido (CSLL) à alíquota de 34%, tem sua tributação reduzida a apenas 15%, quando é distribuído aos acionistas. Tornando ainda pior o quadro exposto, o art. 10 da Lei 9.249 estabeleceu que os dividendos comuns antes tributados a 15%, como os demais ganhos de capital, tornam-se isentos a partir de sua edição. Portanto, temos que a tributação dos lucros foi mitigada tanto pela dedução dos juros sobre capital próprio, quanto pela isenção dos dividendos. Essa política

⁷³ BBC News Brasil. **Brasil tem só 54ª maior alíquota de IR para mais ricos, indica estudo**. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2010/10/101006_impostos_estudos_kpmg_rw.shtml?print=1>. Acesso em 25/04/2018.

⁷⁴ BRASIL. Estudo Sobre a Não Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 25/04/2018

de concessão de benefícios legislativos às empresas causou grandes prejuízos ao erário, o que pode ser visto na tabela a seguir.

TABELA 10 – Lucro e Tributação no Brasil.

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

Fonte: Estudo Sobre a Não Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil⁷⁵.

Também pode-se considerar que o adicional de 10% do IRPJ sobre o lucro que ultrapassa R\$20 mil multiplicado pelo número de meses do período de apuração é uma forma de progressividade. No entanto, tal posicionamento não prospera, pois, além de seus efeitos serem bastante tímidos, a baixa alíquota ainda é aplicada de forma única à diferentes bases de cálculo.

Por isso, temos que a tributação de imposto de renda sobre a Pessoa Jurídica é menor do que o patamar máximo incidente sobre a Pessoa Física, ou seja, a legislação atual garante às pessoas que vivem de lucro uma tributação que, no seu limite máximo, chega a 34% – percentual este inferior à carga tributária média da economia brasileira (34,5%). Via de regra, tributa-se mais o trabalhador do que as empresas. Para resolver tal questão, Ricardo Lodi defende no sentido de tributar a renda dos lucros e dividendos que é repassada à pessoa física a fim de efetivar a progressividade. Nesse sentido⁷⁶:

⁷⁵ BRASIL. Estudo Sobre a Não Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 25/04/2018.

⁷⁶ RIBEIRO, R. L. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em 25/04/2018.

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

Analisando a questão juridicamente, também não prospera o pretexto que fora, inclusive, utilizado para justificar a Lei 9.249/1995, segundo o qual ocorria a “bitributação” dos lucros pelo Imposto de Renda da pessoa jurídica e pela tributação dos dividendos distribuídos aos sócios, pois os sujeitos passivos do IRPJ/CSLL e do imposto de renda sobre dividendos são diferentes – no primeiro caso, as pessoas jurídicas; no segundo caso, as pessoas físicas, as quais não podem ter suas personalidades confundidas ou mal delimitadas, como nos ensina a mais básica teoria da empresa.

Presente o ensejo, cabe ressaltar que o estudo dos auditores da Receita Federal Angélica Gonçalves Moreira, Edgar Eimard Freitas e Nilza Eliane Silva da Costa, nos leva a essa mesma conclusão⁷⁷:

Assim, quem recebe rendimentos, seja de capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, deve pagar imposto, independentemente de a pessoa jurídica pertencente ao proprietário dos meios de produção ter sido tributada, pois pessoa física não se confunde com jurídica. Há dois sujeitos passivos distintos com existência legal claramente definida, ambos com suas respectivas responsabilidades tributárias, inclusive a de cumprir com sua obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo. O fato gerador de IR é a disponibilidade econômica ou financeira de renda quer seja do capital, do trabalho ou de ambos. O imposto de renda deve ser graduado segundo a capacidade pessoal econômica do contribuinte, quem obtiver maior renda deve pagar mais e se dois contribuintes auferem renda, ambos devem ser tratados de forma igual, sem distinção da ocupação profissional, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos (rendimentos do capital, do trabalho ou ambos).

Além de ser uma forma regressiva de tributação, a isenção afronta ao Código Tributário Nacional. [...] Acreditamos que o dispositivo além de injusto é inconstitucional, pois fere o princípio constitucional da capacidade contributiva.

A tabela reproduzida a seguir foi extraída do banco de dados da OCDE e mostra que, em média, a tributação sobre os lucros nos 34 países da organização é de 43,1%, patamar

⁷⁷ BRASIL. Conaf. **Tributação da Distribuição de Lucros.** <http://www.conaf2012.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=26:tributacao-da-distribuicao-de-lucros&id=3:justica-fiscal&Itemid=498>. Acesso em 23/05/2018.

consideravelmente superior ao estipulado pela legislação pátria, de acordo com as alíquotas vigentes em 2015.

TABELA 11 – Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE (2015).

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

Fonte: OCDE⁷⁸.

Por todo o exposto, entende-se o porquê de os impostos que recaem sobre a renda, em especial, no Brasil, serem ditos regressivos no topo, tanto com relação às pessoas físicas, quanto às pessoas jurídicas. Não somente, aduz-se o quão significativo esses impostos são para a construção de uma sociedade mais igualitária, ou, ao revés, para o fomento de uma sociedade com inequidades sociais mais patentes.

⁷⁸ BRASIL. Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 23/05/2018.

3.3. Imposto sobre herança e imposto sobre grandes fortunas

Um aspecto importante para efetivar a justiça fiscal em nosso sistema é a tributação do patrimônio herdado. Nacionalmente, a alíquota máxima para a tributação do Imposto sobre a transmissão de bens por mortes e por doações é de 8%, mas os Estados, em sua maioria, praticam a média de 3,8%. Em comparação, a tributação sobre as heranças e doações, no Brasil, é substancialmente menor do que a de outros países, como se pode observar:

TABELA 12 –Tributação Sobre Doações no Mundo.

País	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
BRASIL	3,86%	8,00%	3,23%	8,00%
EUA	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
Austrália	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%

Fonte: Ernest Young⁷⁹

TABELA 13 –Tributação Sobre Doações no Brasil.

⁷⁹ ERNEST YOUNG. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações.** Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em 23/05/2018.

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

Fonte: Ernest Young⁸⁰

⁸⁰ ERNEST YOUNG. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em 15/06/2018.

Conforme aduz Piketty, as fortunas advindas de heranças atingem no começo do século XXI um patamar só encontrado no final do século XIX, intensificando a concentração de renda. Em seu livro, o autor demonstra que a herança não é fruto da meritocracia, pois os herdeiros em geral não contribuem para a manutenção e desenvolvimento do capital que, depois de certo ponto, reproduz-se sozinho. Nas palavras do autor, em “o Capital no século XXI”⁸¹:

Uma das lições mais surpreendentes que aprendemos com os rankings da Forbes é que, a partir de um determinado limiar, todas as fortunas — sejam provenientes de herança ou de um esforço de empreendedorismo — avançam em ritmo extremamente elevado, quer o titular da fortuna em questão exerça ou não uma atividade profissional.

Em sentido contrário àquele vislumbrado no horizonte ideal a ser alcançado, em *Terrae Brasilis*, a herança é tributada, em média, no patamar de menos de 4% enquanto o trabalho é tributado com base em um patamar que chega até 27,5%.

A fim de diminuir a concentração de riquezas, é essencial a implementação de maiores alíquotas no Imposto incidente sobre a transmissão de bens por mortes e por doações. Para além, a tributação das grandes fortunas também é de grande valia para arrefecer o crescimento de patrimônios que perfazem montantes inúteis para a dinâmica econômica. A grande fortuna pressupõe a riqueza imobilizada no patrimônio do contribuinte, e não o seu auferimento durante certo período de tempo, como a renda.

Portanto, de acordo com Piketty, o imposto sobre o patrimônio acumulado, não sobre a percepção dos rendimentos por ele gerado em determinado período de tempo, não gera o desestímulo aos novos investimentos, ao revés, desestimula o capital estagnado, economicamente improdutivo.

Então, com a mesma finalidade de tributar de forma mais adequada as heranças, temos que a tributação sobre as grandes fortunas é prevista pela CF/88 em seu art. 153, VII, a qual é de competência da União e só necessita de edição de Lei Complementar para ser instituída. Houve, inclusive, o projeto de lei complementar 202/1989⁸² apresentado pelo Senador Fernando Henrique Cardoso, que nunca foi aprovado.

⁸¹ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 556.

⁸² Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14DEZ1989.pdf#page=91>
Acesso em 20/06/2018

Para o economista francês⁸³ as vantagens de tributar o patrimônio são: atingir não só o capital imobiliário, mas também o financeiro e permitir a dedução das dívidas incidentes sobre o patrimônio, o que hoje não se admite e adotar a progressividade, tendo em vista que, hoje, quase toda a tributação sobre patrimônio é proporcional.

Atualmente tramita o PL n° 277/2008, elaborado pela deputada Luciana Genro, o qual tem por objetivo regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, o mesmo prevê, em seu artigo 5°, que o imposto incidirá às seguintes alíquotas:

TABELA 14 – Alíquotas Impostos Sobre Grandes Fortunas.

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 2.000.000,00	Isento
de 2.000.000,01 a 5.000.000,00	1%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	2%
de 10.000.000,01 a 20.000.000,00	3%
de 20.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

Fonte: Câmara dos Deputados⁸⁴.

Os problemas relativos ao IGF dizem respeito à elisão fiscal e ao fato, já identificado por Piketty, de as grandes fortunas se mudem para outros países que não adotem a tributação sobre os grandes capitais, o que acabaria por comprometer o desenvolvimento econômico. O economista sugere a sua adoção em escala mundial, o que, ele mesmo admite ser uma utopia útil em um mundo globalizado financeiramente, mas ainda normatizado pelo Estado nacional, conforme também assevera Ricardo Lodi⁸⁵. Esses obstáculos que a concorrência tributária internacional impõem à tributação no plano nacional dos grandes capitais podem ser resolvidos pela implementação do imposto mundial sobre o capital, que será tratado mais especificamente no próximo subcapítulo.

⁸³ *Ibidem*, pp. 503-504.

⁸⁴ BRASIL. **Alíquotas Impostos Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=35369870ECFEC5CBE1AD89091FCA223F.proposicoesWebExterno2?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acesso em 20/05/2018.

⁸⁵ RIBEIRO, R. L. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em 20/05/2018.

3.4. Imposto mundial sobre o capital, blocos econômicos e guerra fiscal

De fato, o imposto sobre o capital permite complementar o imposto sobre a renda nos casos nos quais as pessoas possuam uma renda fiscal dispare em relação ao seu patrimônio. No entanto, antes de adentrarmos mais profundamente na concepção do supracitado imposto, é importante lembrar a lição de Piketty quanto ao tema⁸⁶

O imposto mundial sobre o capital é uma utopia: seria difícil acreditar que as nações do mundo pudessem concordar com essa ideia, estabelecer um cálculo de tributação para ser aplicada a todas as fortunas do mundo e depois redistribuir harmoniosamente essas receitas entre os países. Entretanto, considero-a uma utopia útil, por diversas razões. Em primeiro lugar, mesmo que uma instituição ideal não se torne realidade num futuro previsível, é importante tê-la como ponto de referência, a fim de avaliar melhor o que as soluções alternativas oferecem ou deixam de oferecer. Veremos que, na falta de uma solução dessa natureza — que para ser completa exigiria um nível muito elevado e sem dúvida pouco realista de cooperação internacional no médio prazo, mas que pode ser realizada de maneira gradual e progressiva para os países que a desejarem (desde que sejam numerosos o suficiente, como na Europa) —, é provável que prevaleçam diversas formas de reações nacionalistas.

No mundo altamente globalizado dos dias de hoje, temos que o imposto sobre o capital mundial apresenta como vantagem sobre a implementação nacional de tributos que recaem sobre o patrimônio, o fato de que a cooperação internacional evita a guerra fiscal entre os entes nacionais, o que propicia maior efetividade da tributação em questão.

Observa-se que a implementação de impostos sobre grandes fortunas, como efetivado isoladamente pela França, através do *Impôt sur les Grandes Fortunes (IGF)*, introduzido em 1981, tendo reaparecido em 1988 como imposto de solidariedade sobre a fortuna (*Impôt de Solidarité sur La Fortune – ISF*), não melhoraram muito o quadro da distribuição de renda na França, devido à obscuridade da mensuração patrimonial a que é submetida o imposto e devido a uma legislação que concede inúmeros benefícios em favor das rendas do capital. Nesse sentido, o imposto sobre o capital mundial surge como uma forma de poder dar maior proporção e efetividade ao sistema arrecadatório, se comparado à tributação intranacional das fortunas.

Conforme supracitado anteriormente, o imposto global sobre o capital sugerido pelo autor para frear a guerra de concorrência fiscal internacional- que concede isenções injustificadas a categorias de renda que perfariam elevado montante, se tributadas- necessitaria da cooperação

⁸⁶ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 637.

internacional. Portanto, apesar de tal imposto possuir uma lógica de incentivos aos investimentos que tenham um retorno mais elevado, ou ainda à alienação do capital que não encontra boa rentabilidade, a concretização do referido sistema colaborativo se torna bastante problemática quando se enfrenta a noção de soberania nacional.

Todavia, se ignorarmos a realidade da concorrência fiscal internacional, e, apenas o Brasil, sem cooperação externa, adotar um sistema que freie o crescimento da inequação $r > g$ por meio de uma tributação que verdadeiramente promova a igualdade social, pode-se correr o risco de afugentar o capital para outros países e também desestimular investimentos, o que poderia acabar por inibir o desenvolvimento econômico brasileiro, reduzindo, portanto, “g”, o que acaba por potencializar novamente a inequação $r > g$.

Pode, então, o poder de barganha econômico das potências regionais que se dispusessem a enfrentar o problema, por meio da criação de um imposto sobre o capital que abarcasse blocos econômicos, ser a solução. No caso do Brasil, maior potência do Mercosul, poderia ser uma proposta viável o mesmo utilizar-se da sua influência econômica para obter êxito na concordância da cooperação internacional dentro dos países do bloco na criação deste imposto. Desta forma, o capital talvez não dispusesse de tão fácil fuga, diminuindo a concorrência fiscal entre Estados e aumentando o quantum arrecadado em cada um deles.

É mister observar que a problemática da cooperação internacional entre os Estados, a fim de se concretizar uma tributação justa, vem acompanhada da necessidade de transparência fiscal, possibilitando que sejam colocadas luzes à movimentação de riquezas em um mercado globalmente integrado, conforme assevera Piketty⁸⁷

[...] Não é possível separar essa questão de transparência financeira e de transmissão de informações da reflexão acerca do imposto sobre o capital ideal. Se não soubermos muito bem o que se pretende fazer com todas essas informações, será mais difícil que esses projetos obtenham sucesso. A meu ver, o objetivo deveria ser um imposto anual e progressivo arrecadado sobre o capital individual, ou seja, sobre o valor líquido dos ativos controlados por cada pessoa. Para os indivíduos mais ricos do planeta, a base de tributação corresponderia, então, às fortunas individuais estimadas por revistas como a Forbes (supondo, é claro, que elas tenham reunido informações corretas — essa seria, aliás, uma boa oportunidade para averiguar). Para todo o resto, o patrimônio tributável também seria determinado pelo valor de mercado de todos os ativos financeiros (especialmente os depósitos e contas bancárias, ações, títulos e participações de todas as naturezas dentro de empresas cotadas em bolsa ou não) e não financeiros (sobretudo imobiliários) detidos pela pessoa em questão, líquido de dívidas.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 638.

O autor estipula, idealmente, uma incidência anual de 0% para patrimônios inferiores a 1 milhão de euros; 1% para aqueles entre 1 a 5 milhões de euros; 2% para os valores além de 5 milhões de euros; podendo subir até 5 a 10% para os patrimônios acima de 1 bilhão de euros.

Não somente com fins arrecadatórios poderia ser instituído o mencionado imposto. Conforme explica Ricardo Lodi Ribeiro⁸⁸ a tributação também pode servir como forma de fiscalizar o capital e torná-lo mais transparente. Nesse sentido:

Pode ser um remédio que, em um primeiro momento, não se mostre forte o suficiente para atender à necessidade de arrecadação de recursos em razão dos efeitos danosos da concorrência fiscal, mas a sua introdução, ainda que com uma alíquota módica em um primeiro momento, poderá inocular o vírus que será mortal ao crescimento da guerra fiscal internacional, especialmente se a sua introdução se tornar regra na maioria dos países em decorrência de tratados internacionais. Assim, independentemente da significância da arrecadação do imposto sobre grandes capitais, a sua instituição, ainda que sob alíquotas modestas, tem a função de conferir transparência às operações transnacionais das empresas, gerando conhecimento e informação sobre as fortunas em um considerável esforço de regulação financeira. Afinal, o imposto é sempre mais do que um imposto, é uma maneira de solidificar as definições e as categorias próprias ao direito e ao contexto jurídico. Assim, o imposto sobre o capital seria uma forma de cadastro financeiro mundial.

Os bancos localizados no exterior, dessa forma, seriam obrigados a pôr fim aos sigilos bancários que geram os paraísos fiscais. Esses, nada mais são do que uma forma de enriquecer ilicitamente às custas das estruturas de um país cuja base de tributação é mais elevada, transferindo os lucros por meio do livre comércio a outro que protege informações fiscais dos mecanismos de controle.

O sistema acima descrito também seria extremamente benéfico a fim de reduzir as desigualdades sociais e, conseqüentemente, a pobreza nos países, por retirar o foco arrecadatório dos impostos indiretos. Nas palavras de Thomas Piketty⁸⁹:

Sem querer exagerar, parece-me importante perceber que o curso normal da concorrência fiscal é levar a uma predominância de impostos sobre o consumo, ou seja, na direção de um sistema fiscal como o do século XIX: sem permitir nenhuma progressividade e favorecendo na prática as pessoas que têm os meios de poupar, de se mudar, ou, melhor ainda, as duas coisas ao mesmo tempo.

Portanto, para realidade brasileira, é perceptível que a implementação de um imposto sobre o capital mundial, conforme propõe Piketty, é mais efetivo do que tributar grandes

⁸⁸ RIBEIRO, R. L. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em 23/05/2018.

⁸⁹ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 682.

fortunas, pois o capital tributado de forma global não disporia de fuga. No entanto, tal proposta depende da cooperação de outros entes nacionais, o que, em um mundo globalizado, pode acontecer por meio de acordos firmados, em um primeiro momento, em blocos econômicos, como o Mercosul. Posteriormente, o Norte a ser alcançado, é a adoção desse imposto por outros blocos e, idealmente, em escala mundial.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pode-se aduzir que o cenário brasileiro é um terreno bastante fértil à implementação das ideias de Thomas Piketty, por ser um país que apresenta de forma bastante intensa os problemas fundamentais que o mesmo destacou em sua obra com relação aos países analisados.

No mais, as sugestões feitas pelo autor se coadunam com as Limitações Constitucionais estipuladas pela Carta de 1988. A progressividade, os Impostos sobre a herança e sobre as grandes fortunas são instrumentos já previstos constitucionalmente e, com exceção do IGF, já implementados. O cerne da questão é que esses instrumentos, na prática, foram materializados pelo legislador no universo tributário de modo a não cumprirem, por fim, seu objetivo constitucional.

Nesse sentido, temos a baixa progressividade dos impostos, a qual acaba por torna-los até mesmo regressivos no topo. Esse é um fenômeno que no Brasil acaba por agravar ainda mais as desigualdades sociais já existentes. Por isso, o ideal de Justiça Fiscal pretendido pelo poder constituinte originário através do princípio da solidariedade, engendrado pela interpretação do artigo 3º da Constituição Federal de 1988, não é efetivado na sociedade brasileira.

No entanto, conforme destacado no desenvolvimento desta monografia, somente a implementação da progressividade dos impostos sobre a renda como forma de promover a igualdade de resultados acabaria por trazer sérias consequências. Dentre elas, pode-se destacar a tributação mais intensa daqueles que estão a empreender e gerar capital, ao invés dos que já o possuem consolidado em patrimônio, o qual, muitas vezes, advém da herança.

Com relação à herança supracitada, temos que, no Brasil, sobre a mesma, incide tributação aquém do que a maioria dos países aplica. Conforme exposto no desenvolvimento, a alíquota máxima para a tributação do Imposto sobre a transmissão de bens por mortes e por doações é de 8%, mas os Estados, em sua maioria, praticam a média de 3,8%, segundo pesquisa feita pela organização Ernst Young⁹⁰. Esse fato é de grande relevância, pois o fluxo de capital transmitido hereditariamente tende a se elevar conforme as equalizações anteriormente geradas

⁹⁰ ERNEST YOUNG. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em 23/05/2018.

por choques (tais como guerras) se esvaem diante da progressiva consolidação da estrutura do capitalismo, que tende a impulsionar a inequação capital/renda a se tornar mais acentuada.

Apesar de relevante, os impostos sobre heranças e sobre grandes fortunas não são suficientes para frear a elevação do distanciamento entre as funções representadas pela taxa de rendimento do capital e pela taxa de crescimento no decorrer da história.

Para essa problemática, a proposta de Piketty de criar um imposto sobre o capital é de grande valia, pois o mesmo permite complementar o imposto de renda em todos os casos em que as pessoas possuam uma renda fiscal claramente insuficiente em relação ao seu patrimônio⁹¹. Não somente, o imposto sobre o capital tem o benefício de não desestimular novos investimentos, sendo um imposto sobre o patrimônio acumulado, e não sobre a percepção dos rendimentos por ele gerado em determinado período de tempo, o que inclusive, desestimula a manutenção de capital ocioso, o qual acabaria por ser corroído pela tributação. Por isso, incentiva a busca por investimentos vantajosos⁹².

Além disso, o imposto sobre o capital consegue ser mais abrangente e eficaz do que os impostos sobre grandes fortunas, pois, conforme demonstrou a experiência francesa anteriormente mencionada no trabalho, essa acaba gerando opacidade quanto ao nível e a repartição do patrimônio submetido ao imposto devido a regimes que estabelecem uma série de derrogações em favor das rendas do capital⁹³.

Contudo, a ideia de criar um imposto sobre o capital em escala apenas nacional encontra como obstáculo a guerra fiscal entre os países, que, nos dias de hoje, é uma realidade. Assim, se instituído isoladamente em um ente nacional, poderia afugentar o capital de seu território, o que acabaria por frear o crescimento e potencializar a espiral da inequação em que a taxa de rendimento do capital supera a taxa de crescimento da economia.

Por essa razão, a proposta de instituir o imposto sobre o capital em escala global é uma excelente saída, ainda que utópica, por servir como Norte. Se instituído mundialmente, o capital

⁹¹ PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*, p. 512.

⁹² *Ibidem*, p. 556.

⁹³ PIKETTY, Thomas. A febre e o termômetro, *In*: Bava, Silvio Caccia (org.). **Piketty e o Segredo dos Ricos**. São Paulo: Veneta; Le Monde Diplomatique Brasil, 2014, pp. 29-30.

não disporia de fuga para locais onde a tributação é mais baixa. Para além da ideia de arrecadar, esse imposto tem a função de conferir transparência às operações transnacionais das empresas, o que traz conhecimento e informação sobre as fortunas se manejado por meio de considerável esforço de regulação financeira⁹⁴.

Como ponto de partida, poder-se-ia pensar que o imposto sobre o capital fosse, então, instituído de forma regional, dentro de blocos econômicos, como é o caso do Mercosul, o que faria com que o capital dispusesse de menos fácil fuga.

Então, por meio do superávit de receita que esses instrumentos proporcionariam à arrecadação tributária, seria possível diminuir os impostos sobre consumo. A intensidade desses impostos constitui um problema latente na história do sistema de tributação brasileiro, que, conforme demonstrado no subcapítulo 2.1, aprofunda as desigualdades sociais já intrínsecas à sociedade brasileira desde sua constituição. A acentuação das referidas disparidades entre classes ocorre, pois, essa forma de tributação recai de forma mais intensa sobre os mais pobres, os quais vertem quase a totalidade de seus rendimentos na obtenção de insumos essenciais.

A combinação das supracitadas propostas de Piketty, por certo, iriam colaborar para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e igualitária. De fato, as mazelas sociais enfrentadas pelo Brasil são de longa data e requerem ações coordenadas em vários âmbitos econômicos e sociais para que sejam solucionadas. A tributação, por si só, não tem o condão de transformar o país naquilo que a Constituição programática de 1988 objetiva. Contudo, não se pode ignorar que, da forma como está hoje, o sistema tributário pátrio, não apenas não contribui, como também, dificulta a construção do Brasil almejado pela população em seu momento de mobilização constituinte.

⁹⁴ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, pp. 504-505.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMED, F. J.; NEGREIROS, Plínio J.L.de Campos. **História dos tributos no Brasil**. Rio de Janeiro, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6° ed. São Paulo, Malheiros, 2009.
- ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1995.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma Administração Pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 98, pp. 119-158, 2009.
- BBC News Brasil. **Brasil tem só 54ª maior alíquota de IR para mais ricos, indica estudo**. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2010/10/101006_impuestos_estudos_kpmg_rw.shtml?print=1>. Acesso em 25/04/2018.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Alíquotas Impostos Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=35369870ECFE C5CBE1AD89091FCA223F.proposicoesWebExterno2?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acesso em 20/05/2018.
- _____. CNM. **Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE**. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 23/05/2018.
- _____. CONAF. **Tributação da Distribuição de Lucros**. http://www.conaf2012.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=26:tributacao-da-distribuicao-de-lucros&id=3:justica-fiscal&Itemid=498>. Acesso em 23/05/2018.
- _____. CNM. **Estudo Sobre a Não Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil**. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 25/04/2018.

_____. IBGE. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional, Observatório da equidade**. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/observatoriодаequidade/relatoriotributario.htm>>. Acesso em 23/05/2018.

_____. Receita Federal. **Carga Tributária Sobre Produtos de Consumo Popular**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>>. Acesso em 19/02/2018.

_____. Receita Federal. **Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>>. Acesso em 10/05/2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-nobrasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 20/05/2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, G. U. Reforma tributária. **Anais do Congresso Brasileiro para as Reformas de Base**, v. VI, 1963, *mimeo* (Documento, 19).

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DWORKIN, Ronald. A virtude soberana – **A teoria e a prática da igualdade**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, “Introdução: A Igualdade é importante?”

DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ERNEST YOUNG. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em 23/05/2018.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Actual Editora, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

HESSE, Konrad. **Die Normative Kraft der Verfassung**. Editora Tübingen : J.C.B. Mohr, 1959.

HINRICHS, H. H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda/SRF, 1972.

HOMERO. **Odisseia**. Trad. Frederico Lourenço. Lisboa: Cotovia, 2005.

LOWENSTEIN, Karl. **Political Power and the Governmental Process**. Chicago: The University of Chicago, 1957.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Disponibilidade Jurídica como Elemento do fato Gerador do Imposto de Renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 207, p. 60-61, 2012.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1983.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 6ª ed., rev., atual. E ampl. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012

OREIRO, José Luis; GALA, Paulo. **O núcleo duro da divergência entre ortodoxos e heterodoxos na economia**. Disponível em:

<<https://www1.folha.uol.com.br/ilustrissima/2016/10/1824987-o-nucleo-duro-da-divergencia-entre-ortodoxos-e-heterodoxos-na-economia.shtml>>. Acesso em: 03/06/2018.

OXFAM, Brasil. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. Disponível em:

<https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 20/03/2018.

PIERSON, C. **Beyond the Welfare State?** Cambridge: Polity Press, 1991.

PIKETTY, Thomas. A febre e o termômetro, *In*: Bava, Silvio Caccia (org.). **Piketty e o Segredo dos Ricos**. São Paulo: Veneta; Le Monde Diplomatique Brasil, 2014.

_____. **O Capital no Século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

_____. **Property, Inequality, and Taxation: Reflections on Capital in the Twenty-First Century**. *Tax L. Rev.* 631 2014-2015.

RIBEIRO, R. L. **Estudos de Direito Tributário - Volume 02 - Tributação e Direitos Fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016.

_____. **Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil**. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>>.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 4. ed., 2006.

STIGLITZ, Joseph E. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand, 2013.

STRECK, Lenio Streck. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão. **Direito tributário - estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Editora Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V 2. Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução Do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões Para Futuras Reformas**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em 13/05/2018.

WILENSKY, H.L. **The Welfare State and Equality**. Berkeley: University of California Press, 1975.