

Imposto sobre grandes fortunas no brasil: por um sistema tributário equitativo^{1 2}

Tax on great fortunes in brazil: for an equitable tax system

Hugo Thamir Rodrigues³

Marli Daniel⁴

Resumo

Este trabalho busca analisar a complexidade do atual modelo de tributação brasileiro, suas principais iniquidades e a sua abrangência sobre o tema da desigualdade social, que exclui expressivo número de pessoas do acesso a incontáveis direitos sociais. Tem-se por objetivo defender a viabilidade para a regulamentação e implantação do (IFG), previsto na Constituição brasileira. Com base em uma leitura sistemática da Constituição, este estudo concluiu que, para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária, o Brasil precisa reformular o Sistema Tributário. Tal reformulação deve contar com alíquotas progressivas de impostos e um sistema que respeite a capacidade contributiva de todos, sem, contudo, ferir o mínimo existencial, o que inclui a regulamentação do IGF como ferramenta para atenuar as desigualdades persistentes no país.

Palavras-chave: Desigualdades Sociais. Constituição Brasileira. Imposto sobre Grandes Fortunas. Justiça Fiscal. Tributação Brasileira. Sistema Tributário.

¹ Recebido em: 9/2/2021. Aprovado em: 16/12/2021.

² Este artigo foi realizado com o apoio do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul - Campus Erechim.

³ Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul/RS (UNISC). Professor do PPGD da UNISC – Doutorado e Mestrado. Coordenador do grupo de pesquisa Direito tributário e políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social, vinculado ao PPGD da UNISC. Membro (subcoordenador) do Conselho de Ética na Pesquisa (CEP) da UNISC. Membro do Comitê de Ética no Uso de Animais da UNISC. Membro do Conselho Editorial da Edunisc. Professor das disciplinas de Direito Tributário I e de Direito Tributário II do Curso de Direito (graduação) da UNISC. E-mail: hugo.thamir@terra.com.br.

⁴ Doutoranda em Direito no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC) - (CAPES Conceito 5). Mestra em Direito pela Universidade de Passo Fundo; Graduação em Direito (2006) e Especialização em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (2007/2009). Atua como advogada desde 2007. Trabalhou como Assistente em Administração na Procuradoria Regional Federal da 4ª Região (Escritório de Representação em Erechim-RS) até 07/2015. Atuou no Fórum da Comarca de São Valentim - RS, no Juizado Especial Civil como Juíza Leiga até maio de 2019. Atualmente trabalha como Assistente em Administração no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul - Campus Erechim. E-mail: marliadv36@gmail.com

Abstract

This article seeks to analyze the complexity of the current Brazilian taxation model, its main inequities, and its scope on the issue of social inequality, which excludes a significant number of people from accessing countless social rights. It has as objective to defend the feasibility of regulating and implementing the Tax on Great Fortunes (TGF), predicted in the Brazilian Constitution. Based on a systematic reading of the Constitution, the study concluded that, in order to build a fairer and more egalitarian society, Brazil needs to reformulate the Tax System. Such reformulation must count on progressive tax rates and a system that respects the contributory capacity of all, without, however, hurting the existential minimum, which includes the regulation of the TGF as a tool to mitigate the persistent inequalities in the country.

Keywords: Brazilian Constitution. Brazilian Taxation. Great Fortunes Tax. Social Differences. Tax Justice. Tax System.

Introdução

A abordagem sobre o modelo de tributação brasileiro com base em uma leitura sistemática da Constituição da República Federativa do Brasil⁵ (CF) e, suas implicações com a justiça fiscal e social, tem como objetivo ampliar o espaço de avaliação e das condições sob as quais a erradicação da pobreza pode ser possível. Parte-se dessa premissa para defender a construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

Essa compreensão busca evidenciar a complexidade do atual modelo de tributação adotado ao longo da história brasileira, suas principais inequidades e a sua abrangência sobre o tema da desigualdade social, que exclui expressivo número de pessoas dos espaços sociais, do acesso à saúde, educação de qualidade e a tantos outros direitos sociais, mas, sobretudo, da possibilidade de concorrer com igualdade de condições diante de outros aspectos da vida que possibilitam autonomia de escolhas, frente à convivência com os demais.

Defende-se a viabilidade para a regulamentação e implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na CF⁶. Parte-se das concepções sobre metodologias de avaliação do modelo de tributação atual para prospectar possibilidades de superação da exclusão social, demonstrando que

⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 06 jan. 2021.

⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

o modelo de tributação brasileiro atual privilegia as grandes rendas/fortunas em detrimento dos pobres.

Utiliza-se o método de investigação bibliográfica e documental, qualitativa, para teorizar a respeito da acumulação de riqueza, cuja contribuição se dá no sentido de justificar um sistema tributário equitativo como forma de corrigir as desigualdades sociais existentes. Para tanto, aponta-se algumas medidas possíveis para corrigir as imperfeições existentes, trazendo proposições para diminuir a concentração da riqueza a partir do sistema tributário vigente.

A arquitetura de apresentação deste estudo está dividida em três partes. Na primeira são abordados fundamentos e a compreensão do modelo tributário atual, assim como a importância da construção de um raciocínio centrado a partir da leitura sistemática da CF⁷. No segundo momento são verificadas as distorções do sistema tributário e suas implicações quanto à manutenção das desigualdades sociais impostas pelo sistema. No terceiro momento são delineados os desafios para a implementação de um sistema equitativo, capaz de corrigir as injustiças sociais existentes.

1. O modelo tributário brasileiro a partir da leitura constitucional e da justiça fiscal

Para entender o modelo tributário brasileiro é preciso ter em mente que a leitura das normas tributárias deve ser feita a partir do que está previsto no texto da CF. É ela que estabelece as balizas para a imposição das normas tributárias indicando quem está submetido à soberania fiscal para contribuir com os gastos públicos⁸.

Soberania fiscal é “o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal”⁹. Esta, por sua vez, possui relação com a soberania do Estado que representa o poder que tem uma nação de se organizar livremente e, de fazer valer em um

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**

⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário - Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 5.

⁹ MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 68-72.

determinado território a universalidade de suas decisões para a realização do bem comum¹⁰.

Embora o Estado seja soberano, ele não o é sem limites, pois, na perspectiva fiscal, esse poder encontra limites. Tais limites são apresentados no respeito aos princípios constitucionais que devem ser observados quando da produção de normas e de sua aplicação, a fim de que o seu bom uso privilegie o bem todos, ou seja, a distribuição do dever de contribuir com a manutenção do Estado deve ser de forma a garantir que a distribuição do ônus respeite às capacidades de riqueza de cada um¹¹.

Nesse aspecto, é importante destacar que para a compreensão do sentido que a Constituição¹² atribui para a igualdade de sacrifícios quanto à manutenção do Estado em prol da justiça fiscal, necessário trazer para o debate o que vem a ser o princípio da capacidade contributiva no aspecto da tributação. Vale lembrar que o combate às desigualdades sociais, por meio da tributação, não se dá apenas pela redistribuição de renda, baseia-se também na divisão justa do ônus fiscal a partir da capacidade contributiva¹³.

O princípio da capacidade contributiva desenvolveu-se ao longo da história da humanidade, destacando-se de forma mais simbólica ao ser inserido na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹⁴, em 3 de novembro de 1978. O documento estabeleceu, no seu artigo 13 que, para a manutenção do poder público e para o custeio da administração se faz absolutamente necessária a contribuição de todos, devendo ser igualmente repartida entre os cidadãos do Estado, na proporção do seu patrimônio¹⁵.

Para Conti, “o princípio da capacidade contributiva, é, em síntese, um princípio contido na Constituição, especificamente aplicável ao Direito Tributário,

10 REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 140.

11 BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 191.

12 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**

13 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 348.

14 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 06 jan. 2021.

15 CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 37-38.

segundo o qual os impostos devem observar a capacidade econômica do contribuinte”¹⁶. Dessa forma, cada contribuinte deveria arcar com um ônus tributário mais elevado quanto maior for a sua capacidade de suportá-lo.

Ainda, a capacidade contributiva pressupõe a existência de uma relação jurídica na qual deverá ser observado entre o Estado e o contribuinte a manifestação econômica identificada pelo legislador, no qual corresponde os signos presuntivos de riqueza a fundamentar a tributação, adequada e graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte¹⁷. Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva possui íntima relação com o princípio da isonomia, por ter em sua premissa básica o dever de tratar os iguais e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, ou seja, o tributo deve incidir na proporção com que se ajusta às possibilidades do contribuinte de suportar o ônus de contribuir com a manutenção do Estado, sem ter de abrir mão de um mínimo existencial, fundamental para a sua sobrevivência¹⁸.

Diante disso, o princípio da capacidade contributiva tem a função de assegurar a concretização dos direitos sociais definidos na CF¹⁹. Em tese, os poderes públicos devem assegurar um patamar de conteúdo mínimo, com projetos e ações definidos e respaldados no orçamento do governo para o seu financiamento. Esse conteúdo mínimo não possui definição constitucional, ele deve ser buscado na ideia de liberdade, nos princípios da igualdade, do devido processo legal, da livre iniciativa, nos direitos humanos, nas imunidades e nos privilégios estabelecidos²⁰.

Embora, carece de um conteúdo específico, sua abrangência pode estar em qualquer direito, ainda que não seja fundamental para alguns. Por isso o Estado tem o dever de garantir a qualidade de vida da população, assegurando-lhes acesso à saúde, alimentação, habitação, educação, garantias de proteção

16 CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. p. 32.

17 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. Rio de Janeiro, nº 18, 2010. p. 07.

18 BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. p. 197.

19 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

20 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. p. 141.

ao emprego e ao acesso aos demais serviços abarcados pela previdência e assistência social, considerados em sua dimensão essencial e inalienável.²¹

Essa é a ideia de garantir a todo o ser humano uma segurança básica, consistente em um mínimo existencial, por meio do qual possa se garantir proteção a sua integridade física e psíquica, permitindo que qualquer indivíduo possa viver a sua vida de forma digna, autodeterminada e livre. É o que se denominou de “mínimo existencial”, ou seja, “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”²².

Assim, os tributos não podem atingir a esfera mínima de existência das pessoas, ou seja, enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há o que se falar em capacidade contributiva. Isso é resultado da interpretação do princípio da dignidade humano e do princípio do Estado Social, ou seja, não é permitido ao Estado subtrair pela via da tributação, de forma parcial ou total, aquilo que o Estado Social deveria garantir ao cidadão²³.

Com a leitura do texto constitucional²⁴, no artigo 1º se encontra a dignidade humana como fundamento da República Federativa do Brasil, sobre o qual está ancorado o mínimo existencial. Por sua vez, o artigo 3º da CF²⁵, ao impor que o Estado deve intervir para erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, também empresta fundamento para a não tributação do mínimo existencial como caminho para o alcance desse objetivo e para implementar a igualdade, não apenas no aspecto formal, mas também no aspecto material.

Da mesma forma, o artigo 7º, IV, da CF²⁶, ao tratar do salário mínimo, dispõe que este deve ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do cidadão e de sua família, como “moradia, alimentação, educação, saúde, lazer,

21 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. p. 144.

22 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. p. 141.

23 YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004. p. 61.

24 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

25 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

26 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

vestuário, higiene, transporte e previdência social”. Denota-se que o mínimo existencial possui relação com a dignidade humana, embora não seja a mesma coisa, pois, a noção de dignidade humana envolve um leque de outras considerações de ordem filosófica, cultural, política e histórica²⁷.

Constitui a dignidade um valor universal, não obstante as diversidades socioculturais de cada sociedade e de todas as suas diferenças, as pessoas são detentoras de igual dignidade, embora, diferentes em sua individualidade, apresentam, as mesmas necessidades e faculdades vitais a sua existência, por isso, a ideia de que a dignidade encontra amparo no mínimo existencial, indispensável para a concretização da justiça social, amparada na realização progressiva para um máximo possível de bem-estar, à luz das riquezas do país e do comprometimento de cada governo/sociedade em realizá-lo²⁸.

A capacidade contributiva pressupõe a existência de uma relação jurídica, na qual deverá ser observada entre o Estado e o contribuinte. A manifestação econômica identificada pelo legislador, que corresponde aos signos presuntivos de riqueza a fundamentar a tributação adequada e, graduada segundo a riqueza de cada um, pressupõe a existência de uma relação jurídica, que deve ser observada entre o Estado e o contribuinte, por intermédio da manifestação econômica identificada pelo legislador, que corresponde a capacidade econômica do contribuinte, respeitadas as peculiaridades sociais e regionais.²⁹

Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva possui íntima relação com o princípio da isonomia, por ter em sua premissa básica o dever de tratar os iguais e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, ou seja, o tributo deve incidir na proporção com que se ajusta às possibilidades do contribuinte de suportar o ônus de contribuir com a manutenção do Estado, sem ter de abrir mão de um mínimo existencial, fundamental para a sua sobrevivência.³⁰

27 SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**. 5. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 46.

28 CLÈVE, Clémerson Merlin. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional: São Paulo, 54/28. p. 239-252. jan./mar. 2006.

29 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. p. 07.

30 BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. p. 197.

Além disso, deve-se levar em conta, sempre que possível, que o Estado deve ser justo para com os seus, o que significa dizer que a justiça deve ser pressuposto e condição de validade para a sua existência. Resulta disso, a imprescindibilidade da justiça tributária, que, por sua vez está estreitamente relacionada com a vida dos cidadãos e ao compartilhamento dos ônus e desejos para com a vivência harmoniosa. Ademais, com a justiça tributária caminha a ética tributária, a qual se impõe por razões que se encontram ancoradas nos direitos fundamentais, os quais fixam um mínimo moral que deve ser atentado.³¹

Ressalvadas as interpretações de cada autor, relevante destacar que as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” extraídas da redação do Artigo 145 da CF³², são normalmente utilizadas com significados equivalentes, chegando a ser utilizada por alguns como “capacidade financeira”, no entanto tais expressões não devem ser confundidas, embora possam ser complementares. Essa distinção interessa para o debate, pois, será debatido quem são os pagadores de impostos no Brasil e por que é tão difícil corrigir o modelo fiscal adotado, a fim de que um novo modelo proporcione a verdadeira justiça social e fiscal extraída do texto constitucional, quando lida de forma sistemática, como ensina Canotilho³³.

Traçar as diferenças são fundamentais, pois, sempre que se cuida do tema dignidade e justiça social vale lembrar da afirmação de Kant³⁴ de que “o homem e, de uma maneira geral, todo o ser racional, existe como fim em si mesmo, e não apenas como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade”. A dignidade não pode ser substituída por um preço ou valor e, sim, ela deve ser contrapor.

De fato, a capacidade contributiva parece pressuposto da capacidade econômica, porém, não coincide integralmente com esta. Embora não se negue que não existe capacidade contributiva se houver ausência de capacidade

31 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012. p. 13-14.

32 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

33 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991. p. 171.

34 KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Os pensadores. Trad. de Paulo Quintela. São Paulo: Abril Cultural, 2002. p. 58.

econômica, também não se pode negar que a existência de capacidade econômica sempre demonstra capacidade para contribuir, ou seja, uma determinada pessoa pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio próprio, mas, por outro lado, pode não possuir capacidade contributiva se esta mesma renda ou patrimônio for o suficiente para a manutenção do seu mínimo existencial.³⁵

Visivelmente, o sentido das expressões capacidade econômica e capacidade contributiva estão dissociados, ainda que esta é dependente da existência da primeira. Nesse sentido, o fator econômico é pressuposto lógico para que se determine a capacidade contributiva. Para Rohenkohl³⁶, o vocábulo capacidade contributiva está associado à ideia de um *status* que é adquirido por um sujeito de direito em face de determinadas condições impostas pelo direito positivo, que outorga aptidão para a prática de alguns atos ou para a fruição de determinada tutela.

Ao se afirmar que a capacidade contributiva leva em consideração a capacidade econômica de cada pessoa, pressupõe que essa capacidade é relativa ou subjetiva, pois as condições individuais de cada contribuinte serão consideradas para a graduação do *quantum* do imposto deve ser suportado por ele. Isso reflete a aptidão econômica da qual cada um deve contribuir na medida das suas possibilidades, de forma individualizada.

Segundo a previsão do §1º, do artigo 145 da CF³⁷, que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é inegável que o legislador constituinte quis se referir à capacidade contributiva relativa ou subjetiva de cada pessoa, ou seja, a capacidade para pagar impostos. Para Schoueri³⁸ o que se deve investigar a partir da capacidade contributiva é: a) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis ou não tributáveis, isto é, identificar a existência de

35 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. p. 16.

36 ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de direito**: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latim, 2007. p. 182-183.

37 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

38 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 282.

uma riqueza apta a ser tributada, o que corresponde ao aspecto absoluto ou objetivo da capacidade contributiva; b) um limite ou critério para a graduação da tributação, isto é, qual será a parcela da riqueza que será objeto de tributação em face das condições individuais.

Conti se refere à capacidade financeira entendendo que ela “seria a disponibilidade para liquidação de suas obrigações no tempo e forma contratados”³⁹. Em face de tal conceito, verifica-se que capacidade financeira não deve ser confundida com capacidade contributiva e, muito menos com capacidade econômica. Uma determinada pessoa pode ter capacidade econômica e, por conseguinte, capacidade contributiva, mas não possuir capacidade financeira por faltar-lhe liquidez, por exemplo⁴⁰.

Extraí-se disso, que a capacidade financeira não serve de parâmetro para a adoção das manifestações de riquezas e nem para a graduação da capacidade contributiva, visto que inviabilizaria a instituição e cobrança de determinados impostos, cuja base econômica centra-se na propriedade ou na transferência de bens como, por exemplo, o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) ou do Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), este incidente sobre manifestações de riquezas que podem revelar capacidade econômica e contributiva, mas, por outro lado, pode não revelar a disponibilidade financeira do contribuinte.

Analisados alguns aspectos relevantes a respeito do mínimo existencial e da sua relação com a capacidade contributiva e a justiça social, faz-se necessário o estudo dos tributos diretos e indiretos, uma vez que pela compreensão dessas categorias se pode perceber da necessidade de ajustes no sistema fiscal brasileiro.

39 CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. p. 35.

40 DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 23.

2. Tributos diretos e indiretos: Dissincronias do Sistema Fiscal Brasileiro

Partindo-se do disposto no art. 170 da CF⁴¹, no qual se identifica os princípios que conformam os propósitos de um sistema tributário justo e equitativo, deve-se observar que a dignidade humana como fundamento da República Federativa do Brasil, a valorização do trabalho humano, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades regionais e sociais, previstas nos arts. 1º e 3º da CF⁴², devem ser lidos em consonância com o sistema tributário. Isso, porque, não há como garantir direitos sem um sistema de arrecadação justo e com capacidade de garantir recursos suficientes à manutenção do Estado e, isso só é possível aumentando a base arrecadatória, respeitando-se a capacidade contributiva de cada um⁴³.

O sistema tributário do país deve conseguir reverter marcas explícitas da pobreza, marginalização e desigualdades sociais e regionais e, isso nada tem de subversivo em relação ao modelo econômico, muito pelo contrário, os padrões de arrecadação que seriam possíveis de se estabelecer tendem à modernização do sistema capitalista, pois o novo modelo de mercado e de consumo tem mudado drasticamente nas últimas décadas.

Apesar da CF⁴⁴ acolher o intervencionismo econômico, ele não se opera contra o mercado, mas sim, a seu favor e, apesar da CF⁴⁵ representar a opção pelo modelo capitalista, a liberdade de contratar somente é admitida quando exercida no interesse da justiça social, priorizando a dignidade humana sobre todos os demais valores que a economia de mercado pode impor ao sistema. Por conta disso, surge o seguinte questionamento: Por que, os verdadeiros pagadores de impostos no Brasil, não possuem ao seu favor a graduação da carga tributária que deverá suportar de acordo com as possibilidades de cada contribuinte?

⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁴³ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. p. 190-196.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Ocorre que a resposta não é fácil de ser respondida. Afinal, a atribuição de caráter pessoal não é uma discricionariedade do legislador infraconstitucional, mas, sim, um imperativo constitucional de sempre considerar os aspectos ou condições subjetivas de cada contribuinte para uma solução unívoca a uma situação vertente⁴⁶. O enunciado do princípio da capacidade contributiva, na sua parte final, faculta à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Verifica-se, com isso, que a legislação tributária poderia prever determinadas obrigações acessórias como, por exemplo, o cumprimento de certas exigências que demonstrem a real capacidade econômica. Tal atitude poderia evitar o comprometimento do mínimo existencial. Embora certos tributos como o IPTU e o IPVA, não se revestem de um caráter pessoal, pois são eminentemente reais, ainda assim, pode o legislador dar-lhes traços de pessoalidade, mediante previsão de desoneração dos cidadãos carentes de meios econômicos⁴⁷.

Quanto a classificação formulada pela doutrina que divide os impostos em diretos e indiretos, é a classificação que leva em conta a repercussão da carga tributária suportada pelo contribuinte. Segundo Claudio Carneiro⁴⁸, os impostos diretos “são aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito”, ou seja, recai sobre a pessoa que realizou a hipótese de incidência descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos, não podendo transferir o encargo fiscal a quem quer que seja. Ele é ao mesmo tempo o contribuinte de fato e de direito.

Diretos são os impostos cujo ônus econômico-financeiro repercute diretamente sobre o contribuinte de direito, ou seja, aquele determinado pela legislação tributária. Esse ônus fiscal não pode ser transferido a ninguém. A exemplo, tem-se os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio, onde o

46 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 48.

47 VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 75-76.

48 CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro** [recurso eletrônico]. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 275.

encargo fiscal repercute diretamente sobre os que auferiram renda e sobre os que são proprietários de determinados bens (IPTU, IPVA).

Na definição de Denari⁴⁹, o “imposto direto é o que recai, direta e definitivamente sobre o contribuinte, que suporta a carga tributária sem a possibilidade de transferir o encargo financeiro”. Como exemplo traz os impostos que gravam a renda, o Imposto de Renda (IR) e o patrimônio do contribuinte, o IPTU e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Quanto aos impostos indiretos, são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São os que, ainda que incidam sobre o contribuinte de direito, por sua vez, podem transferir o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária existente, usualmente chamado de contribuinte de fato. A exemplo, pode-se observar quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).⁵⁰

Imposto indireto é o que se refere ao contribuinte que se liberta do sacrifício, transferindo a terceiros o imposto pago, pelo fenômeno da repercussão ou translação⁵¹. Na prática, nada mais é que o repasse do encargo financeiro do tributo para quem estiver na etapa subsequente da cadeia econômica, podendo ou não gerar o que alguns especialistas chamam de feito cascata da tributação⁵².

Assim, indiretos são os impostos cujo recolhimento é efetuado pelo contribuinte de direito, entretanto, o encargo econômico-financeiro é transferido e suportado pelo contribuinte de fato. São exemplos os que correspondem aos impostos que incidem sobre o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS). Para melhor exemplificar, no ICMS, o contribuinte de direito é o industrial, comerciante ou produtor e, o contribuinte de fato é aquele que suporta o ônus fiscal, ou seja, é o adquirente das mercadorias ou serviços, também comumente chamado de consumidor final.

49 DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 78.

50 CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro** [recurso eletrônico]. p. 273.

51 DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. p. 78.

52 CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro** [recurso eletrônico]. p. 273.

Analisar e elucidar essa classificação é importante porque possibilita compreender os problemas existentes no sistema tributário vigente. Demonstra o que precisa ser corrigido, para que os efeitos dessas repercussões dos impostos indiretos não continuem a fomentar as injustiças sociais, já que esses impostos incidem de forma pesada sobre o consumo, atingindo a população mais pobre, recaindo, inclusive sobre o mínimo existencial.

Se a repercussão dos impostos indiretos ocorre quando o contribuinte de direito realiza o fato gerador, mas, por outro lado quem realiza o pagamento do imposto de forma indireta é o contribuinte de fato, a repercussão tributária nada mais é do que a transferência do encargo ao contribuinte de fato (consumidor final), ou seja, o contribuinte de direito não assume o ônus por ter realizado o fato gerador, mas, sim, quem o faz é o contribuinte de fato ⁵³.

Significa dizer, que de forma geral, ao transferir para o consumidor final a carga tributária, a população é impactada, ou seja, todos acabam suportando o ônus, independentemente do seu grau de riqueza. Dentro dessa lógica, o consumo de bens básicos, deveriam ser gravados com alíquotas menores, a exemplo do que ocorre com os produtos da sexta básica, em contrapartida, os bens que não se enquadrem nessa categoria deveriam ter alíquotas maiores, a exemplo do que ocorre com cigarros, bebidas e itens de perfumaria. Assim, seria possível retirar das classes menos favorecidas economicamente o ônus dos tributos, resguardando o mínimo existencial⁵⁴.

Entretanto, mesmo que não seja tarefa fácil atribuir caráter pessoal aos impostos indiretos e, por consequência, aferir a capacidade contributiva de forma individualizada, ainda assim é possível se utilizar de outros mecanismos, como é o caso da seletividade, que possibilita amenizar a carga tributária para aqueles produtos essenciais à subsistência das pessoas de baixa renda, preservando, assim, o mínimo existencial.

53 SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário** - Elementos do Direito. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2012. p. 46.

54 BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução às Ciências das Finanças**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 211.

Assim, a seletividade consiste na graduação de alíquotas em função da essencialidade dos produtos⁵⁵. Esse mecanismo tem previsão expressa em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I, da CF⁵⁶) e ao ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF), sendo que no primeiro caso é obrigatório e no segundo facultativo. Essenciais são os produtos, as mercadorias ou os serviços indispensáveis à subsistência, ao desenvolvimento e ao bem-estar da pessoa humana⁵⁷.

Aqui se está partindo do pressuposto de que todos os indivíduos, inclusive aqueles que possuem escassos recursos, são adquirentes desses bens essenciais, sendo imperioso que esses produtos se sujeitem a uma tributação mais suave ou até inexistente. A situação se justifica porque indivíduos de baixa capacidade contributiva são os que consomem maior parte de sua renda na aquisição desses bens essenciais.

Por outro lado, entende-se por produtos de necessidade média, luxuosa ou supérflua aqueles que são consumidos por indivíduos de alta capacidade contributiva, devendo ser tributados de forma mais elevada. Em suma, o mecanismo da seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos bens ou serviços, serve de parâmetro para a realização do princípio da capacidade contributiva ou personificada segundo a riqueza do contribuinte⁵⁸.

Portanto, não há que se falar em capacidade contributiva se a riqueza manifestada não exceder o mínimo necessário a uma sobrevivência digna de cada um e de seus dependentes. Essa tributação, também, não poderá ser excessiva, proibitiva ou confiscatória a ponto de inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial, nem retirar parcela substancial de propriedade. Segundo as palavras de Tipke⁵⁹, “a realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação

55 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 396.

56 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

57 CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 111.

58 PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, Vol. I. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 157.

59 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. p. 30.

arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”.

Nesse sentido, uma das grandes falhas do sistema tributário brasileiro reside, justamente na concentração de impostos indiretos, que têm caráter regressivo, o que torna a estrutura de arrecadação muito injusta. Isso acontece porque o imposto regressivo ao passo que facilita a arrecadação ao incidir sobre as transações de consumo e serviços, pois repercutem nos preços finais que chegam para a grande maioria dos consumidores, também, incide sobre itens que praticamente toda a população paga, como é o caso da energia elétrica, mas que, por outro lado comprometem o mínimo existencial de uma enorme parcela da população.

Se o foco continuar sendo a lógica de um sistema regressivo, embora para o Estado é uma forma de arrecadar mais rápido, porque mais pessoas estão contribuindo, por outro lado, o sistema ajuda a consolidar a lógica da desigualdade social do Brasil, demonstrando que é preciso inverter esse sistema. É imprescindível a mudança para cobrar mais impostos de quem possui maior riqueza, mesmo que proporcionalmente menos pessoas estariam contribuindo, ainda assim, é possível tornar o sistema tributário mais democrático e menos opressor.

Tendo-se as informações necessárias para a compreensão do sistema tributário vigente, os caminhos para um sistema tributário que exerça a função e o compromisso de reduzir as desigualdades sociais e fomentar vida digna aos brasileiros, aos poucos vai se tornando palpável.

3. Parâmetros para um sistema tributário equitativo com vistas à erradicação da pobreza

Para a compreensão do que vem a ser um sistema tributário equitativo, parte-se da análise do direito tributário de modo interdisciplinar, pois, não é mais possível sua compreensão de forma pragmática sob o aspecto da estrita legalidade, não interligada com a realidade de vida das pessoas. Na atualidade não há mais espaço para um olhar quantitativo sobre o direito tributário, pois se assim o for, também se estará limitando a percepção da justiça, em especial da

justiça tributária, esta que se mostra frutífera à promoção da igualdade material, não apenas da igualdade formal.

Com o advento da atual constituição⁶⁰, o Brasil assumiu o compromisso de garantir as liberdades individuais e ofertar serviços públicos com vistas a garantir os direitos coletivos, como a educação, a saúde, a previdência e a assistência social, a cultura, o lazer, entre outros. Nesse sentido, o ideal de justiça a ser perseguido é um ideal liberal, pautado no compromisso de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme estabelecido no artigo 3º, III, da CF⁶¹, o que impõe ao Estado prestações positivas para cumprir com os objetivos de promoção da igualdade, através de parâmetros de solidariedade⁶².

Houve um alargamento das estruturas do Estado, o qual encontrou nos tributos a maior fonte de receitas para custear as despesas públicas decorrentes dessas promessas fixadas constitucionalmente. Alerta Ricardo Lodi Ribeiro, que a carga tributária e a base tributária de um país revelam as escolhas legislativas sobre o quanto cobrar, mas também como, sobre quem e para que ele será cobrado, possibilitando verificar quais segmentos econômicos estão assumindo o incremento destes encargos.⁶³

Diante disso, o normal seria que ocorresse uma ampliação da carga tributária respeitando-se a expansão das despesas de acordo com as determinações de cada Estado. No entanto, nem sempre acontece desse modo, pois o papel do Estado variou drasticamente em grau de intensidade de acordo com a atuação dos diferentes países. Por isso, quando se observa o incremento das receitas tributárias em relação à renda nacional de diferentes países, embora sejam semelhantes os graus de qualidade de vida são drasticamente diferentes.

Faz-se necessário observar para a tributação do consumo, institucionalizada em diversos países, por mostrar-se fonte de arrecadação rápida e segura, especialmente em países em desenvolvimento. É fundamental,

⁶⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁶¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. p. 80.

⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária no Brasil.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, p. 1-39, 2015. p. 9.

para se compreender as inequidades existentes na função redistributiva da tributação, voltada à redução das desigualdades de renda e riqueza. Estudos divulgados pela Receita Federal brasileira, os tributos relativos bens e serviços representavam 44,28% em 2017, 44,74% em 2018 da carga tributária total, ou seja, um aumento de 0,45 pontos percentuais de um ano para o outro. Já em relação aos tributos da folha de salários, estes correspondiam a 27,75% em 2017, a 27,39% em 2018, demonstrando uma pequena queda, 2,36% da arrecadação total. A respeito da renda, houve uma diminuição de 0,13%, ou seja, representavam 21,75% em 2017 e 21,62% em 2018. Quanto a propriedade, manteve um tímido aumento, respeitando a tendência histórica de não onerar patrimônio, ou seja, um aumento de 0,06%, sendo 4,58% em 2017 e 4,64% em 2018.⁶⁴

Percebe-se que a carga tributária incidente sobre o consumo no Brasil é bastante excessiva a ponto de comprometer o mínimo existencial. Além disso, contribui para que o Sistema Tributário Nacional se torne mais regressivo. Praticamente metade da arrecadação tributária no Brasil é proveniente da cobrança de impostos regressivos, diferente do que ocorre em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Ainda, que as comparações devam ser feitas com certo cuidado, pois as espécies tributárias são diferentes nesses países, no entanto, a comparação da carga tributária nacional com a dos países da OCDE demonstra que o Brasil está dentre os patamares mais baixos quando comparado com os países do grupo.

No entanto, quando se centra o olhar nas bases de incidência “Renda”⁶⁵ (Brasil 7%), “Patrimônio”, “Folha de Salários” e “Bens e Serviços”, fica perceptível que a arrecadação relativa aos tributos indiretos no Brasil é mais elevada. Ao analisar a tributação dos bens e serviços e da folha de salários, no Brasil, percebe-se que a carga tributária fica na faixa dos 23,3%, enquanto que a média

⁶⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 04 jan. 2020.

⁶⁵ No Brasil a tributação sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital é de 7,0%, enquanto que em outros países esses valores são muito superiores. Na Dinamarca corresponde a 29,1%, na Nova Zelândia 17,8%, Suécia 15,8%, ou seja, o Brasil está muito abaixo da média da OCDE que é de 11,4%.

da OCDE está em 11,1%, ou seja, o foco dos demais países reside nos impostos progressivos. Desse modo, tem ganhado especial atenção para a função redistributiva dos tributos, de acordo com o grau de essencialidade atribuído aos bens de consumo e ao grau de riqueza.⁶⁶

Comparando a carga tributária relativa a propriedade percebe-se que ela é baixa na maioria dos países que compõe o grupo, onde a média está em 1,9%, revelando que não é só no Brasil que existe a dificuldade de se tributar patrimônio. Quando se compara a carga tributária incidente na renda, lucro e ganho de capital se percebe que o Brasil está entre os patamares mais baixos, apenas 7% da carga tributária, muito distante da média, que é de 11,4%.⁶⁷

Ao analisar os dados, mantendo o foco para o caráter redistributivo da tributação com o objetivo de reduzir a pobreza existente, se observa que o atual modelo de tributação brasileiro não se justifica. A resposta para essa situação é complicada e trabalhosa, tanto que a desigualdade e insuficiência de renda para erradicar a pobreza têm recebido atenção especial em praticamente todas as sociedades contemporâneas, figurando entre os objetivos definidos nas Metas do Milênio⁶⁸.

Os dados relativos aos rendimentos dos brasileiros e de outras fontes de pessoas residentes no Brasil, incluídas na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio Contínua (Pnad Contínua), divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)⁶⁹, em outubro de 2020, revela as desigualdades

66 BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2018**: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 04 jan. 2020.

67 BRASIL. Ministério da Economia. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

68 BRASIL. **Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Plataforma Agenda 2030. Disponível em: <http://www.agenda2030.com.br/>. Acesso em 04 jan. 2021.

69 BRASIL. Ministério da Economia. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

existentes entre os brasileiros que representam os 10% mais ricos em comparação aos 40% mais pobres⁷⁰.

Ao avaliar a desigualdade econômica existente no Brasil, levou-se em consideração o valor do salário mínimo. Ele é utilizado como referência nacional quanto ao padrão de vida para uma parcela considerável da população, especialmente para os que recebem benefícios previdenciários, como o Benefício de Prestação Continuada da Lei Orgânica da Assistência Social⁷¹ (BPC-LOAS). Serve também de parâmetro para se enquadrar nos diferentes programas sociais de transferência de renda, realizados por meio do cadastramento da população no Cadastro Único de Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), que é a porta de entrada de acesso a uma série de benefícios assistenciais como o Bolsa Família, Programa Minha Casa Minha Vida, Erradicação do Trabalho Infantil (PETI, Fomento Rural, Carteira do Idoso, Tarifa Social de Energia Elétrica, Passe Livre para pessoas com Deficiência, Isenção de Taxas em Concursos Públicos, dentre outros⁷².

Estipular parâmetros e linhas de pobreza significa, de forma geral, adotar certos protocolos básicos para a subsistência das pessoas. Embora, no Brasil, o salário mínimo deveria ser aquele valor econômico, segundo o artigo 7º, inciso VI, da CF ⁷³, capaz de suprir às necessidades básicas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social é certo que ele está longe disso, sequer consegue garantir dignidade e qualidade de vida aos que o recebem. Embora tenha se estimado uma linha de pobreza que deveria ser custeada suficientemente pelo menor pagamento monetário adotado pelo país, no entanto, foi desconsiderado o padrão de vida do país, onde sua variação depende fundamentalmente de qual região do país se está vivendo.

70 BRASIL. Ministério da Economia. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. Rio de Janeiro, 2020. p. 55. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

71 BRASIL. **Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18742compilado.htm. Acesso em 06 jan. 2021

72 BRASIL. Ministério da Economia. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. p. 61 Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

73 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Embora se balize a desigualdade pela desagregação da renda, outros fatores também são importantíssimos para se justificar mudanças nas formas de tributação a fim de conquistar melhoras nas condições de vida da população. Para tanto, é preciso lembrar que o Brasil ainda não conseguiu atingir metas satisfatórias quanto à escolarização da população, necessitando elevar a média de escolarização até 2024.

Também precisa abarcar melhor a relação entre condições de moradia e rendimento monetário ao que se refere às formas de ocupação dos domicílios, se próprios, alugados ou cedidos. Além de ser necessário observar as desigualdades regionais e raciais existentes e, também, carências de investimento suficiente para solucionar problemas de saneamento básico.

Segundo o PNAD Contínua, em 2019, 2,6% da população brasileira, ou seja, 5,4 milhões de pessoas, viviam em domicílios sem banheiro. Além disso, os dados apontam que 21,6% da população, em 2019, residia em algum domicílio com ao menos alguma inadequação domiciliar, enfrentando algum tipo de restrição ao direito à moradia, à acessibilidade econômica, às restrições aos serviços de saneamento básico ou habitabilidade e segurança⁷⁴

Essa combinação entre ausência de serviços públicos adequados e suficientes aos mais carentes conjugada com a situação de pobreza monetária também impõem outros fatores de vulnerabilidade, na medida que impõe ao Estado maiores gastos com saúde e segurança pública, por exemplo, o que, de modo geral, corresponde a mais dispêndio financeiro. Os dados apontam para a necessidade de mudanças, tanto na forma de efetivar as transferências de renda para reduzir as desigualdades sociais, da mesma forma que depende de mudanças na forma com que o Estado mobiliza recursos para o atendimento das necessidades das populações mais carentes.

Defende-se que é preciso, em algumas espécies tributárias ampliar a base da tributação e em outras espécies incluir outros fatos geradores da incidência, a fim de possibilitar que os que possuem maior capacidade econômica passem a pagar mais impostos, invertendo a lógica atual,

74 BRASIL. Ministério da Economia. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. p. 75-79 Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

desonerando consumidores de baixa renda, permitindo que o mínimo existencial seja respeitado. Da mesma forma, defender um sistema tributário justo passa pela mudança de paradigmas. Desse modo, deve-se considerar que os “paradigmas são as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência, porém, devem ser atualizados constantemente seguindo o curso e evolução da sociedade”⁷⁵

Por isso, quando o modo como se organiza determinada sociedade não mais se justifica, porque não atende os anseios da população, significa que existe inevitavelmente que a mudança de paradigma aconteça. Quando um paradigma muda, diz-se que ele mudou porque os conceitos teóricos anteriormente defendidos falharam diante dos desafios impostos por determinado acontecido, espaço ou tempo, fazendo com que os paradigmas utilizados sejam encarados como ultrapassados, não mais convincentes, ainda que, em alguns momentos nenhuma hipótese produzida com base em certo paradigma teórico tenha sido adulterada.

Dessa forma, para que as mudanças sociais ocorram num futuro próximo no Brasil, a mudança precisa apontar para quem tem dinheiro no país, pois, essa parcela da população em pouco ou nada contribuem para a redução das desigualdades existentes. Segundo o PNAD, na última década a tributação sobre ativos financeiros (renda da terra, de juros, dividendos e retiradas) não sofreu alterações, ou seja, em nada contribuem para o declínio no grau da desigualdade de renda existente no país⁷⁶.

Em um cenário mundial onde os 2.153 homens mais ricos do mundo possuem mais riqueza do que os 60% da população do planeta, revela que a questão de debater sobre redistribuição deve ser o papel central dos governos⁷⁷.

75 KUHN, Thomas Samuel. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 1991. p. 13.

76 BRASIL. Ministério da Economia. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. p. 75-79 Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

77 OXFAM Brasil. Tempo de Cuidar – O trabalho de cuidado não remunerado e mal pago e a crise global da desigualdade. Documentário informativo da Oxfam. **Oxfam Internacional**. Janeiro de 2020. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/justica-social-e-economica/forum-economico-de-davos/tempo-de-cuidar/?_ga=2.110237317.1297737036.1639539083-695665069.1639539083. Acesso em 06 jan. 2021.

A desigualdade social e econômica disseminada de forma global é alarmante, está consolidada e se torna cada vez mais difícil de ser combatida.

Nesse aspecto, esta também é a situação do Brasil e, é por conta disso que se justifica uma maior tributação sobre grandes fortunas, sobre aeronaves, sobre veículos aquáticos, bem como, defende-se maior tributação sobre lucros e dividendos. Isso permitirá num futuro próximo diminuir a crise da desigualdade que se instaurou, bloqueando a cultura da elite rica de acumular fortunas às custas dos mais pobres. Taxar grandes fortunas não se trata de atitude desesperada do Brasil, primeiro, porque está previsto no texto da CF⁷⁸, no Artigo 153, inciso VII⁷⁹, pendente de regulamentação, sendo que o texto prevê que o imposto deverá ser regulamentado por Lei Complementar e, segundo, porque inúmeros outros países já o fazem, como é o caso da Noruega, Suíça, França, Espanha e Argentina.

A Itália instituiu taxaço que incide sobre a riqueza financeira de cidadãos italianos que residem no exterior, com uma alíquota única de 0,2%. A Bélgica, possui um imposto de apenas 0,15% incidente sobre o patrimônio financeiro dos cidadãos com fortunas a partir de 500 mil euros. A Holanda, por sua vez, instituiu taxaço mais pesada. Incide sobre o Ganho Presumido do Capital de um patrimônio, independentemente de ter sido realizado ou não. As alíquotas variam de 0,2% a 1,68%, isentando a residência declarada como principal pelo contribuinte. Outros países como Luxemburgo, Uruguai e Colômbia instituíram o IGF também sobre a riqueza declarada das empresas⁸⁰.

Tantos exemplos bem-sucedidos e, por que o Brasil tem tanta dificuldade para concluir o processo legislativo para instituição do IGF?

Um dos motivos remete ao fato de que existe uma íntima relação entre altos salários e possível acúmulo de riquezas, levando a uma simples conclusão de que grande parte dos parlamentares brasileiros que são detentores de altos salários também se enquadram como detentores de grandes fortunas, e, por

⁷⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁷⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

⁸⁰ VILELA, Pedro Rafael. Brasília, DF, 28 de agosto de 2020. Notícia: **Como funciona a taxaço de grandes fortunas em outros países?** Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises>. Acesso em 06 jan. 2021.

consequente seriam contribuintes do IGF. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado corrobora esse entendimento, destacando que “o verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem⁸¹”.

Fazer com que os 10% mais ricos do Brasil, paguem um imposto extra sobre sua riqueza envolve muitos fatores. Por outro lado, favoreceria um aumento da arrecadação para os cofres públicos, bem como, facilitaria a diminuição ou até mesmo certas isenções de tributos que incidem sobre o consumo, como, por exemplo, a tributação sobre energia elétrica e cesta básica, aliviando a carga tributária incidente sobre a população mais pobre.

Thomas Piketty, na obra “O Capital do Século XXI”, ao explanar sobre a dinâmica da distribuição de renda e de riqueza no século XVIII, defende a progressividade dos impostos. O autor estabelece que “um imposto é progressivo quando sua taxa é maior para os ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e menor para os humildes”⁸².

Tratando-se do IGF, espera-se que esse imposto seja progressivo, de modo que favoreça uma melhor distribuição de riquezas e que seja esta, quiçá a finalidade principal a que ele se prestaria juntamente com um sistema tributário justo, ambos servindo de instrumento de justiça⁸³. Assim, para atender os preceitos constitucionais e a justiça social no país é necessário buscar meios eficazes de financiamento para as políticas públicas.

81 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 366.

82 PIKETTY, Thomas. **O Capital do século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014. p. 482.

83 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. p. 317.

Considerações finais

No Brasil, de forma geral, tanto a arrecadação quanto a distribuição dos recursos públicos demonstram que os pobres, prioritariamente, são os menos beneficiados. Isso se deve ao fato de que os impostos na sua grande maioria são regressivos, quando deveriam ser progressivos. Deveriam incidir proporcionalmente mais em relação àquelas pessoas que possuem altos rendimentos e, recair menos aos que recebem rendimentos mínimos.

A lógica do sistema demonstra que o país utiliza de forma limitada os instrumentos disponíveis para equalizar os problemas sociais e reduzir as desigualdades existentes. Tal situação precisa mudar urgentemente e, toda a sociedade precisa entender a necessidade de isso acontecer.

Demonstrou-se que é possível tornar o sistema tributário brasileiro mais justo, mais eficiente e mais progressivo, fazendo com que consequentemente se torne eficiente sob o aspecto da justiça sócia, permitindo atuar na redução das desigualdades sociais, sem, contudo, ferir os preceitos constitucionais e a garantia de um mínimo vital. Cumpre, ainda, enfatizar que promover equidade no sistema tributário significa impulsionar igualdade de oportunidades e de condições para todos.

Fomentar oportunidades e condições de vida digna não é exclusivamente responsabilidade do Estado, conforme previsão do art. 3º, inciso III, da CF, pois, aqueles que tiverem melhores oportunidades ou condições, devem contribuir para melhorar as condições dos demais. A isto se convencionou chamar de solidariedade e, em nada, deve ser confundido com caridade, algo que é muito difundido, mas, apesar de estar inserido no que comumente se chama de rede de proteção, algo que não é eficaz, nem eficiente para lidar com as desigualdades instauradas.

A maneira que se vislumbra eficaz para garantir aos desfavorecidos de riqueza ou os que possuem baixos rendimentos de saírem da condição de miserabilidade é permitindo amplo acesso aos serviços públicos gratuitos e de qualidade, bem como, livrando-os da tributação que recai sobre o mínimo existencial, impedindo que potencializem suas condições de vida para concorrer em igualdade de condições com os demais. Estas medidas tendem a favorecer

o desenvolvimento e a qualidade de vida a todos, não apenas aos que se encontram em condições desfavoráveis.

Por fim, ao defender a viabilidade para a regulamentação e implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas a partir da leitura sistemática da CF⁸⁴ o estudo concluiu que para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária o Brasil precisa reformular o Sistema Tributário, optando por alíquotas progressivas de impostos e pela opção de um sistema que respeite a capacidade contributiva de todos, sem, contudo, ferir o mínimo existencial, o que inclui a regulamentação do IGF como ferramenta para atenuar às desigualdades persistentes no país.

⁸⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução às Ciências das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discrecionabilidade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BRASIL. **Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Plataforma Agenda 2030. Disponível em: <http://www.agenda2030.com.br/>. Acesso em 04 jan. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 06 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742compilado.htm. Acesso em 06 jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 06 de jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2018: **Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 04 jan. 2020.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro** [recurso eletrônico]. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. VitalSource Bookshelf Online.

CLÈVE, Clémerson Merlin. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional: São Paulo, 54/28, p. 239-252, jan/mar 2006.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Os pensadores. Tradução de Paulo Quintela. São Paulo: Abril Cultural, 2002

KUHN, Thomas Samuel. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 1991.

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

MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário - Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 06 jan. 2021.

OXFAM Brasil. Tempo de Cuidar – O trabalho de cuidado não remunerado e mal pago e a crise global da desigualdade. Documentário informativo da Oxfam. **Oxfam Internacional**. Janeiro de 2020. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/justica-social-e-economica/forum-economico-de-davos/tempo-de-cuidar/?_ga=2.110237317.1297737036.1639539083-695665069.1639539083. Acesso em 06 jan. 2021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, Vol. I. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ. Rio de Janeiro, nº 18, 2010.

RIBEIRO. **Piketty e a Reforma Tributária no Brasil**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, p. 1-39, 2015.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de direito**: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latim, 2007.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário** - Elementos do Direito. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro. Editora Renovar, 1999.

TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Valores e princípios constitucionais tributários. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILELA, Pedro Rafael. Brasília, DF, 28 de agosto de 2020. Notícia: **Como funciona a taxação de grandes fortunas em outros países?** Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises>. Acesso em 06 jan 2021.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004.