

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A DESIGUALDADE NO BRASIL: SINAIS DE DESRESPEITO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Data de submissão: 11/02/2025

Data de aceite: 05/03/2025

**Manoel Cícero Squiapati Seragini
Gonzalez**

1 | INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva, estabelecida no art. 145 §1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), determina que o pagamento dos tributos deve ser exigido pelo Estado de maneira graduada, a fim de construir um sistema no qual os indivíduos de maior capacidade econômica também sejam onerados com uma carga tributária maior em comparação as camadas economicamente desprivilegiadas.

Alógica esboçada por esse princípio tem como pano de fundo sua íntima conexão com o preceito da igualdade, de forma que o parâmetro econômico eleito pelo legislador em determinado tributo seja capaz de onerar todas as pessoas físicas ou jurídicas destinatárias, porém com encargos quantitativamente diferentes

para conservação da equidade entre os contribuintes.

Ademais, a construção de um sistema tributário efetivamente pautado na capacidade contributiva e progressividade, capaz de distribuir equitativamente o ônus tributário, caminha também para alcançar a denominada “justiça tributária”. Não por acaso, conforme será indicado em tópico próprio, a doutrina de forma recorrente correlaciona a justiça e a capacidade contributiva.

A partir disso, cria-se uma expectativa de que no Brasil o legislador cotidianamente busca edificar um sistema tributário progressivo e justo, rechaçando privilégios, vez que o país se mostra pródigo em conservar a desigualdade econômica entre os grupos populacionais - acompanhando um movimento global de agravamento na concentração de renda.

Enquanto de um lado observa-se uma constituição voltada a redução da desigualdade, na qual pela capacidade contributiva ricos deveriam possuir cargas

tributárias maiores, de outro, nota-se que a sociedade brasileira atualmente apresenta elevada concentração de renda.

2 | JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Mostra-se adequado a qualquer análise do ideal de justiça compreender primordialmente que não se pode aplicar um critério absoluto indistintamente em qualquer cenário para atingir o “justo”. Afinal, cada ramo do direito possui seu próprio parâmetro: no direito penal usualmente orienta-se pela culpabilidade, algumas áreas do direito civil se valem da autonomia da vontade, etc. (TIPKE, YAMASHITA, 2002).

A justiça fiscal como autônoma deve ser analisada com foco nos aspectos que envolvem a relação Estado arrecadador e indivíduo. Ainda que essa ênfase se dê nas normas e princípios ligados às interações entre Estado e indivíduo, é necessário não deixar de lado seus desdobramentos sociais, visto que toda forma de justiça figura originalmente às relações presentes na vida em sociedade (REALE, 2002).

Nesse contexto, a justiça tributária, recentemente estampada no art. 145, §3º, volta-se à resolução do problema de como repartir, ao mesmo tempo limitar o ônus da comunidade para financiamento do Estado, considerando as forças econômicas do indivíduo e dos grupos sociais. Inclusive a doutrina menciona essa área da justiça ressaltando a necessidade de observação de parâmetros isonômicos, construindo a relação entre população e administração pública (BALEIRO, 1999).

José Maurício Conti estabelece a equidade como o grande baluarte da justiça fiscal, mencionando que “a justiça fiscal passa a ser aquela fundada na equidade; atingir-se-ia a justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes” (CONTI, 1997).

Ademais, a justiça deve ser entendida como um guia para instituição de limites objetivando uma ação estatal sem excessos ou carências. Assim, exige da estrutura governamental um balanço dos ideais de equidade, certeza, simplicidade e neutralidade, os quais se manifestarão na legislação como princípio e subprincípios (CALIENDO, 2005).

Ressalta-se que a concretização da justiça perpassa por práticas complexas, as quais vinculam-se à duas ordens: sistemática e teleológica. A ordem sistemática encontra-se na relação entre as partes a fim de se tornar um todo (JOBIM, 2023).

Nessa ordem, o sistema constitucional tributário deve estar conectado com os valores da CF/88 e seus respectivos dispositivos. Com isso, é importante a ocorrência de uma coerência sistemática horizontal, em outras palavras, deve ser mantida a consistência entre as normas com hierarquias semelhantes dentro da estrutura legislativa. Por meio dessa harmonia recíproca, evita-se conflitos e contradições, permitindo a aplicação uniforme e justa das leis sobre todos os destinatários do determinado imperativo legal (JOBIM, 2023).

Um sistema horizontalmente desordenado é marcado por uma estrutura normativa contraditória e inconsistente, fontes de interpretações equivocadas. Logo, a aplicação da clareza e precisão na construção das leis evita a ocorrência de conflitos, proporciona uma interpretação mais coerente vinda dos Tribunais e uma aplicação mais crível pelos administradores do sistema tributário (JOBIM, 2023).

Entretanto, também deve ser observada a coerência sistemática vertical (teleológica), responsável pela mesma consistência, porém entre as normas de diferentes hierarquias na estrutura legislativa. Assim, em consonância com a horizontal, essa coerência proporciona equilíbrio nas normas, visto que garante uma congruência entre os preceitos constitucionais e os dispositivos desenvolvidos em nível infraconstitucional (JOBIM, 2023).

Nesse sentido, a justiça tributária deve dizer respeito a um encontro sintônico entre os objetivos públicos e privados, cuja ocorrência se dá no resguardo do sistema econômico - fonte de recursos para os indivíduos - em associação a proteção do bem-estar da população. Por isso, ao longo da história observa-se como teóricos buscam dividir os tributos entre justos e arbitrários, sempre afastando esses últimos.

Os denominados tributos arbitrários, ou cumulativos estão intimamente ligados à intenção, objeto e circunstâncias. Dessa forma, prejudicariam o contribuinte de forma a dificultar o aumento de seus rendimentos, focariam nas receitas passadas ao invés das presentes e não se voltariam ao deslocamento da riqueza. De maneira resumida a arbitrariedade seria identificada em tributos confiscatórios, retroativos e transgressores da capacidade contributiva (STEUART, 1767).

Em uma análise dos desdobramentos da “justiça”, especialmente na área tributária, é possível determinar que ela diz respeito ao ideal de igualdade no contexto social analisado. Por outro viés, a justiça pode ser encarada como um atributo, o qual é capaz de aferir o que é devido a depender das relações entre os sujeitos, ou seus bens (LIMA, 2022).

Nessa lógica, a igualdade apresenta-se como a forma mais fundamental de justiça fiscal, devendo ser objetivo primordial dos Estados democráticos. Na sua inobservância os governos não estariam mais voltados à democracia, mas sim à tirania (DWORKIN, 2001). Especificamente no contexto brasileiro, frente às bases constitucionais, observa-se um ordenamento jurídico, e toda estruturação governamental balizada em seu ideal pela igualdade.

A ausência da justiça dentro do sistema tributário afasta suas referências concretizadas nos conhecidos princípios, acarretando sua perversão. Ao mesmo tempo, impossibilita atuação correta dos aplicadores do direito, ao isolar as instituições voltadas à consecução dos objetivos da República Federativa do Brasil. Como consequência natural, não ocorrerá a conciliação entre os propósitos da tributação e os intentos ligados à ordem econômica e social (JOBIM, 2023).

A busca pela justiça com esteio na igualdade poderia ocorrer pela mera qualificação do cidadão, em proporção aos serviços públicos ou em relação à riqueza do contribuinte.

Assim, com bases nessas referências é necessário analisar algumas formas de tributação, aparentemente “iguais” e justas a fim de identificar se de fato respeitam tal preceito aos olhos da Constituição Federal (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

A diferenciação pelo fato de ser cidadão, abriria margem para fixação de uma carga “per capita”, a qual submete o rico à tributação exatamente como o trabalhador que recebe um salário-mínimo, inclusive desconsiderando o já mencionado “mínimo existencial”. Com isso, o mesmo ônus de um seria “igualmente” o do outro. Logo, uma análise rápida e pragmática deixa claro como sua aplicação não adere aos preceitos constitucionais vigentes; as classes menos economicamente favorecidas sequer conseguiriam viver dignamente, ao mesmo tempo a máquina administrativa não se sustentaria por falta de recursos dos mais ricos (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Valendo-se de cargas tributárias idênticas como critério, sob a ótica da denominada “equivalência”, com foco em uma justiça comutativa, a carga tributária possuiria correlação direta com a utilização dos serviços estatais. Assim, a quantia do imposto possuiria proporção de acordo com o preço do serviço utilizado pelo contribuinte. Esse princípio, distante da realidade de um Estado Social, por lógica, também oneraria demasiadamente as classes mais baixas, vez que usualmente são elas as principais usuárias dos préstimos governamentais. Portanto, o sistema tributário poderia estar pautado em regras universais injustas e discriminatórias (LIMA, 2022).

Talvez esse modelo pudesse ser aplicado para a tributação das pessoas jurídicas, porém o cálculo final do tributo seria de difícil definição. Tal dificuldade parte da mensuração imprecisa de quais os custos de cada indivíduo perante União, Estados e Municípios. Como exemplo, imagine a complexidade em se calcular o gasto individual referente à utilização do pavimento viários, ou no desgaste em semáforos (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

2.1 Justificativas para tributação na busca pela justiça

Em diálogo com as noções apresentadas, historicamente identifica-se uma busca incessante pelo melhor critério a ser aplicado como baluarte do sistema tributário e de uma tributação justa na busca pela igualdade. Nesse processo surgiram algumas teorias de certa expressividade.

2.1.1 Teoria do Sacrifício

Como mencionado, a lógica constitucional parece caminhar em direção ao sacrifício do cidadão construído sobre a capacidade contributiva como critério, indicando o potencial de cada indivíduo em suportar o ônus tributário (CONTI, 1996).

Nesse cenário, surge a teoria do sacrifício, na qual a renúncia pecuniária em prol do Estado representa uma privação menor em um contexto financeiro marcado por

gastos supérfluos e luxuosos, quando comparado à um cenário onde o indivíduo tem a integralidade dos gastos voltados à subsistência (SELINGMAN, 1909).

Dessa forma, essa teoria tem como ponto de partida a concepção de que a utilidade marginal da renda é decrescente, ou seja, o “valor” e a importância de cada unidade monetária diminui quanto mais unidades o indivíduo detém. Logo, quanto maior o capital, menor a utilidade marginal (SCHOUERI, 2017).

Com isso, a progressividade imediatamente estaria fundamentada na proporção que um montante maior de capital poderia ser retirado do indivíduo com um volume grande de unidades monetárias em comparação às classes economicamente desprivilegiadas. De acordo com esse pensamento, afasta-se a lógica pautada sobre o retorno gerado pela tributação na manutenção do Estado, e aproxima-se de um pressuposto no qual o tributo é um dano necessário ao patrimônio do contribuinte (BLUM, 1952).

Dentro desse viés é possível verificar também três formas de se construir o sistema tributário visando: i) o mínimo sacrifício; ii) o sacrifício absolutamente igual e iii) igualdade proporcional dos sacrifícios.

A primeira parte do pressuposto utilitarista de que o Estado deveria agir de forma a promover a satisfação máxima à sociedade, desonerando-a o máximo possível. Logo, a partir da ideia de que a utilidade marginal do dinheiro ao mais rico é menor, percebe-se que tributá-lo de maneira mais intensa implica também garantir que a sociedade como um todo não seja tão sacrificada. Afinal, tributar de igual forma a todos poderia criar um sacrifício exacerbado em determinada classe social (EDWORTH, 1925).

Ressalta-se que a teoria do sacrifício mínimo não possui como norte o ideal de igualdade, mas sim a minimização das distorções oriundas da tributação. Ainda assim, apresenta uma marca forte da distributividade, pois reconhece que o ônus tributário é um sacrifício menor ao detentor de capital em relação ao indivíduo desprovido de riquezas. Dessa forma, a progressividade se justificaria na curva decrescente da utilidade do dinheiro, acarretando um nivelamento das riquezas após a tributação (CONTI, 1996).

Entretanto, não existe uma aplicação cega dessa lógica. A utilidade marginal da moeda é diretamente ligada ao montante destinado ao pagamento do imposto dentro de uma proporcionalidade patrimonial. Em outras palavras, a curva de utilidade demonstra o préstimo de cada unidade em uma certa realidade - o valor da moeda a partir de certo ponto é diferente para um indivíduo que ganha R\$ 1.500,00 em comparação ao que ganha R\$ 15.000,00 (SCHOUERI, 2017).

Levar o raciocínio retromencionado de forma inflexiva geraria uma tributação que recai sobre os pobres somente a partir do ponto financeiro que os ricos ficassem tão pobres quanto eles. Nessa hipótese, a tributação não seria progressiva, mas sim seria estabelecida uma faixa de isenção, a qual funcionaria como uma ferramenta focada na busca de um nivelamento absoluto da renda. Por meio dela, se verificaria uma progressividade extrema concretizada em duas faixas para incidência do tributo, cuja incidência ocorreria com

uma alíquota máxima, próxima à totalidade, e outra de zero - dentro da faixa de isenção (SIMONS, 1938).

Logo, levar à cabo o sacrifício mínimo daria origem a uma tributação confiscatória, e danosa à iniciativa privada, pois não levaria em consideração os aspectos mercadológicos visando o igualitarismo. Daí a inviabilidade de instituição de sistema pautado nessa teoria, a qual mina por completo a manutenção da economia (EINAUDI, 1959).

No tocante ao viés do sacrifício absolutamente igual, ou seja, de que todos devem perder a mesma quantidade de unidades monetárias pela tributação, identifica-se como um dos maiores expoentes John Stuart Mill. Segundo o autor, para compreender a tributação ideal seria necessário converter unidades monetárias em unidades de utilidade/satisfação. Tal processo ocorreria em uma taxa decrescente conforme se eleva o capital; a partir daí os contribuintes, em sua totalidade, seriam onerados igualmente em unidades de utilidade/satisfação, mesmo que correspondesse à unidades monetárias distintas (MILL, 2004).

Fica claro como essa abordagem teórica apenas teria um desdobramento na progressividade, caso a utilidade marginal indicasse em algum momento de forma contundente a ocorrência de satisfação por parte do contribuinte. Partindo desse ponto Mill não vê o sacrifício absolutamente igual como uma justificativa necessária à progressividade, ainda que reconheça a importância desta na cobrança de tributos (MILL, 2004).

A igualdade proporcional de sacrifícios, diferentemente das demais, possuiria mais verossimilhança com a lógica constitucional. Se a utilidade marginal é reduzida pelo aumento da quantidade de unidade monetária, é consistente a ideia de que a tributação deve gerar uma expropriação simétrica a essa perda. Assim, os indivíduos devem abrir mão uma mesma porcentagem de suas unidades de satisfação desassociada do montante de dinheiro que isso signifique (SELIGMAN, 1909).

Também é possível identificar a tentativa de neutralidade, exatamente pelo sacrifício igual de todos, ao menos no tocante à satisfação. Dessa forma, todos seriam piorados na relação pré e pós tributação (BLUM, 1951).

Conseguir conectar a teoria do sacrifício proporcional à progressividade perpassa primeiro pela construção de três premissas: a) convergência entre unidade monetária e as de satisfação; b) correlação inversamente proporcional entre o crescimento da riqueza e a utilidade marginal; e c) similitude entre curva de utilidade marginal entre todos os indivíduos (BLUM, 1951).

Muito embora pareça lógico, a ausência desses requisitos inviabilizaria a própria identificação do sacrifício de cada um via tributação. Em associação, acrescenta-se o fato de que não constitui algo fácil comparar o valor da moeda entre sujeitos acima do nível de subsistência. Afinal, a identificação precisa da utilidade do dinheiro e sua curva de decréscimo passa pela valoração de algo versátil e fungível em um contexto econômico social no qual as possibilidades de gasto são incontáveis.

Ademais, a construção da curva de utilidade passa também por uma valoração do esforço depreendido para aquisição de cada unidade monetária, ou seja, do quanto cada um se empenha para obtenção de renda em relação a sua satisfação - algo também muito particular dado que duas pessoas que recebem o mesmo tanto podem ter visões diferentes nessa relação trabalho *versus* satisfação (LAVEZ, 2017).

Neste ponto fica evidente o “calcanhar de Aquiles” dessa teoria, qual seja a carga de subjetivismo ligada à elaboração da curva de utilidade marginal. A aplicação teórica sempre envolverá um confronto entre felicidade e patrimônio, pois necessariamente terá que converter unidades monetárias (concretas e objetivas) em unidades de satisfação (subjetivas e abstratas) (BLUM, 1951).

De igual forma, outra crítica pode surgir da dificuldade em se definir o que seriam sacrifícios equivalentes, vez que a própria expressão (sacrifício) é inapropriada em um contexto social cuja bases vem do Estado a ser financiado. Assim, o próprio termo que nomeia a teoria traz consigo uma carga pesara questionável, na medida em que a tributação será convertida no combustível da máquina estatal, a qual promoverá o bem-estar social (SCHOUERI, 2017).

2.1.2 Teoria da Compensação

Outra lógica a ser empregada para de definição de um critério para busca da justiça fiscal baseia-se na ideia de que a progressividade deveria compensar a regressividade do sistema. Assim os tributos progressivos operariam como uma compensação pela carga tributária regressiva presente em algumas áreas. Essa fundamentação, a qual está conectada à bases liberais, afasta a ideia da progressividade como meio de redistribuição de riquezas para defini-la como uma ferramenta a serviço da diminuição dos impactos fiscais no mercado. (LAVEZ, 2017).

O raciocínio por detrás dessa visão parte da constatação fática de que no Brasil, por exemplo a tributação sobre o consumo é regressiva, ou seja, onera demasiadamente os sujeitos de baixa renda em comparação aos indivíduos mais ricos.

Para os adeptos dessa teoria a progressividade só deveria ser admitida dentro do sistema para resguardar uma tributação média absolutamente neutra. Assim, seria o contraponto necessário frente à regressividade - reconhecidamente como prejudicial à economia e a manifestação de uma tributação justa (SELIGMAN, 1909).

De qualquer forma, teoria abordada neste tópico carece de aplicabilidade. Não soa pertinente construir um sistema de financiamento estatal sobre um princípio geral que se constitui meramente como uma contramedida à regressividade gerada pela lei. Isso seria o mesmo que reconhecer e permitir à ocorrência de uma desigualdade, dada a existência uma medida sistêmica que a mitigue. Especialmente, quando tal princípio, neste caso

a progressividade, pode ser aplicado ostensivamente no sistema tributário (SELIGMAN, 1909).

2.1.3 Teoria do benefício

A concepção de que o contribuinte participa e aproveita das vantagens gerais e particulares proporcionadas Estado é elemento central da teoria da equivalência. Dessa forma, a gestão estatal é colocada como responsável pelo aumento da riqueza do cidadão, por meio da redução de custos atingida pela organização dos serviços públicos em uma lógica semelhante a das taxas (COSTA, 2012).

A partir daí, constitui-se o raciocínio sobre o qual a graduação dos impostos é fixada pelo enriquecimento promovido pelo Estado em uma espécie de parceria. Em tal relação o sujeito nada mais faz do que devolver à administração pública uma parte dos resultados em vista dos serviços e prestações estatais (SELIGMAN, 1909).

Nesse contexto, em um viés é possível enxergar uma proporcionalidade, correlacionada a uma busca pela igualdade. Afinal, quanto maior seu patrimônio maior o esforço estatal destinado à sua proteção social. Esse raciocínio fica bem claro na comparação feita por Seligman:

[...] a teoria do seguro leva à proporção. As seguradoras, diz ele, fixam os prêmios não apenas pela proporção em relação à quantidade de propriedade segurada, mas de acordo com os riscos; propriedades de mesmo valor iguais muitas vezes podem pagar diferentes taxas de seguro. Agora 100.000 francos de propriedade que pertencem a um homem possuiriam (se não houvesse proteção) uma chance muito maior de serem pilhados do que a mesma quantia pertencente a vários indivíduos. O prêmio do seguro teria de ser composto por todos os prêmios infinitamente pequenos para segurar cada elemento particular da grande propriedade; pois corre-se o risco de perder não só toda a propriedade, mas todos os valores inferiores à totalidade (SELIGMAN, 1909).

Dentro do viés liberal, dada a perspectiva mercadológica da relação Estado-contribuinte, inicialmente esse modelo é justo, por se preocupar com o pagamento na medida do proveito estatal, bem como eficiente, frente ao estímulo pela utilização mínima dos recursos públicos. Logo a carga tributária deve ser medida em um viés comercial, de modo que seu ônus represente as vantagens obtidas pelo indivíduo (VELLOSO, 2010).

Entretanto, é necessário reconhecer que essa mensuração possui barreiras naturais a sua aplicação fática. Tal dificuldade tem origem marcante na identificação do *quantum* cada um recebe de proveitos pela atividade estatal. Aqui, a impossibilidade de valoração também implica em determinar a proporcionalidade imprescindível que resguarda o cidadão da instituição de um sistema tributário regressivo (VELLOSO, 2010).

Nesse ponto, importante lembrar que as necessidades públicas podem ser divisíveis (como transporte), parcialmente divisíveis (educação proporciona retorno individual, mas também coletivo com o aumento da escolaridade), ou não divisíveis (serviços

coletivos de difícil individualização como iluminação pública). Essa última não é passível de mensuração sob o ponto de vista do proveito individual obtido. Daí o motivo pelo qual a teoria da compensação conecta-se de forma mais evidente com as contribuições de melhoria, que está sujeita à divisão particular do serviço coletivo, ao mesmo tempo em que não se mostra o melhor caminho para gradação dos tributos.

Em um enfoque na progressividade, a teoria apenas estaria respaldada caso existisse uma relação absoluta entre o acréscimo da renda do contribuinte e o aumento do benefício proporcionado pelo Estado. Assim, seria necessário provar não só que o crescimento de um leva ao do outro, mas também que o retorno dos dispêndios estatais se desenvolve mais rapidamente que o gasto propriamente dito, ou seja, que o investimento do dinheiro produz uma utilidade maior que o seu custo (BLUM, 1952). Todavia essas mensurações, como já citado, são impraticáveis, no mínimo inexatas.

A ausência de exatidão na quantificação não afasta a teoria segundo Kornhauser (1987), pois desde que o proveito seja identificável, e não necessariamente quantificável, o benefício é aplicável como fundamento à tributação. Ao mesmo tempo, pelo fato de o sistema econômico ser pautado na propriedade privada, o Estado é fulcral no enriquecimento, visto que ordinariamente ele garante a inocorrência de violações no patrimônio do sujeito. Logo, nesse raciocínio, o benefício é sim apto a figurar com fundamento do sistema tributário.

Com isso, a propriedade privada na base das relações econômicas geraria um gravame tão grande aos cofres públicos pela proteção do capital, que nem políticas assistenciais e de transferência seriam capazes de depauperar a lógica de que os ricos se beneficiam mais da figura estatal do que os pobres. Ainda, ressalta que tal assertiva não diz respeito à um juízo de valor das bases socioeconômicas, mas sim uma constatação de que inevitavelmente o aparato governamental favorece mais uns do que outros.

Um dos grandes problemas dessa abordagem é a crença em um gasto maior voltado à proteção dos ricos, em comparação à proteção dos pobres. Ainda mais, considerar cegamente que quanto maior e mais concentrado o patrimônio, maior o gasto estatal. Dessa forma, a problemática surge quando encaramos a realidade na qual por vezes os ricos utilizam proteção privada da propriedade, bem como os demais serviços inicialmente públicos, como educação e saúde (SELINGMAN, 1909).

Nesse diapasão, os argumentos apresentados de Kornhauser poderiam levar a dois distúrbios. Se em um sistema pautado na propriedade privada a proteção e os proveitos do Estado são inevitáveis, não existem subsídios para uma taxa de isenção visando o mínimo existencial, na medida que, forma ou outra, as benesses serão aproveitadas por um indivíduo com muito ou pouco capital. Também surgiriam fundamentos para uma tributação regressiva, visto que em uma ótica, o Estado tem elevados gastos com ações promotoras de saúde, cultura e outros redistributivos voltados às populações mais carentes, em comparação com custos de serviços voltados ao aumento da riqueza do

contribuinte. Logo, os sujeitos com menor capital possuiriam um ônus maior frente ao seu custo para o governo (BLUM, 1952).

Objetivando adequar a teoria aos problemas apontados, a autora buscou focar ainda mais seus esforços para demonstrar que o benefício não se conecta diretamente com o custo do serviço disponibilizado, mas sim com o retorno obtido. Em outras palavras, mesmo que o montante aplicado em segurança fosse distribuído proporcionalmente, os detentores de maior capital de beneficiariam mais, pois a ausência desta implicaria em prejuízo muito maior a eles.

No tocante aos serviços pessoais como educação, embora os mais abastados possam pagar por instituições privadas, inevitavelmente somam benefícios pelos gastos públicos. Isso se dá pois se valem da elevação do nível de escolaridade a qual se desdobra em mais segurança, estabilização social e democrática, mão de obra qualificada que acarreta maior produtividade e rentabilidade nos negócios. Logo não haveria que se falar em possível ocorrência de progressividade (KORNAUSER, 1987).

De qualquer forma, acreditar nessa linha teórica também parece inadequado, visto que diminui ou elimina o caráter redistributivo dos tributos. Com isso, considerar que a ônus tributário deve ser construído de modo a compensar o retorno dos serviços estatais afasta a redução das desigualdades ou redistribuição de renda tão marcante no sistema tributário brasileiro no prisma constitucional (CONTI, 1996).

2.1.4 Tributação com base na capacidade contributiva

Na forma da tributação com base na riqueza do contribuinte, e de acordo com a capacidade contributiva, concretizar-se-ia uma justiça distributiva, ou seja, direitos e deveres são repartidos a partir de certas referências (renda/patrimônio). Assim, em respeito ao arcabouço constitucional, e pela sua íntima conexão com a igualdade, a forma mais apropriada de orientar o sistema tributário nacional é exatamente esta, na proporção que adequa as especificidades de cada cidadão contribuinte, gerando uma relação positiva entre o ônus e os bônus recebidos. Também promovendo uma lógica muito próxima ao sentido aristotélico da igualdade (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Nesse último cenário importante mencionar o papel da progressividade, a qual fixaria a diferenciação capaz de satisfazer a vontade constitucional, qual seja, indivíduos mais ricos pagam mais. Concomitante, ao criar um ônus maior aos mais abastados para financiamento do Estado e suas ações, evitaria a concentração de renda (LIMA, 2022).

Figura algo de grande expressividade a quantidade de autores que colocam a capacidade contributiva como manifestação clara da justiça tributária. Tal fato reforça a necessidade de observação desse princípio para manifestação da tributação justa aos olhos da Constituição Federal¹.

¹ José Maurício Conti (1996): No entanto, reconheceu o constituinte que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor justiça fiscal, e melhor: se adequam o princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser

Os contornos proporcionados pela capacidade contributiva, tanto subjetiva quanto objetiva graduam a tributação proporcionando a distribuição equânime do ônus tributário. Dessa forma, tal princípio permite o desenvolvimento de uma igualdade proporcional ainda considerando determinadas especificidades (GIARDINA, 1961).

Outrossim, a justiça fiscal pode ser explorada tendo como referência três perspectivas distintas que se relacionam. Dessa forma, observa-se a manifestação do justo pela (KAUFMANN, 2014):

- i) igualdade (justiça em sentido estrito), desenhando os contornos e limitações dos comportamentos, concomitante afastando razões que beneficiem um grupo em detrimento do outro;
- ii) adequação (realização do bem comum) pela delimitação das hipóteses em que a autonomia do indivíduo pode ser restringida;
- iii) segurança jurídica, promovendo contenção de arbitrariedade.

Nota-se de imediato paralelismo entre a compreensão de justiça e a capacidade contributiva. Este princípio auxilia o Estado a criar um sistema onde as especificidades econômicas refletem na carga tributária (igualdade), indicando as diretrizes as quais permitem um ônus maior voltado a determinados indivíduos (adequação), ao mesmo tempo em que promove maior previsibilidade aos contribuintes (segurança jurídica).

Interessante observar como alguns autores inclusive desenvolvem o conceito de justiça tributária pautando-se exatamente na capacidade contributiva. Assim, Pont Mestres (1974) coloca a tributação justa como aquela que se dá pela participação de todos os cidadãos, na proporção de sua capacidade econômica ou contributiva, a partir daí, por força do imperativo constitucional todos os tributos deveriam estar sujeitos ao princípio da justiça.

A conexão íntima entre a capacidade contributiva e outros predicados constitucionais também suscitado ao longo deste capítulo reforça e muito a ocorrência da justiça tributária. Afinal, embora reconhecidamente essencial, a manifestação da progressividade não é por si só suficiente para ocorrência de uma tributação justa (JOBIM, 2023).

preferidos em relação aos impostos de natureza real;

Kyoshi Harada (1991): Hoje, arraigou-se na consciência de todos os povos civilizados que a noção de justiça tributária confunde-se com a própria adequação do imposto ao princípio da capacidade contributiva, que visa repartir os encargos do Estado na exata proporção das possibilidades de cada um.

Regina Helena Costa (2012): O afumado fez ressaltar o sentido ético do princípio, revelando-o, mesmo, como o critério ético da imposição tributária, posto que responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas Luciano Amaro: Mas os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal.

Aliomar Baleeiro (2010): Considerando a Constituição Federal, facilmente tiramos a conclusão de que está o legislador proibido de distinguir entre iguais e que iguais são aqueles contribuintes de mesma capacidade econômica (art. 145, parágrafo único), sendo irrelevantes a raça, a cor, a origem, o sexo, o lugar onde atuam e quaisquer outras diferenças preconceituosas, inclusive a ocupação profissional ou a função exercida (art. 3º, rv, art. 5º, I, art. 150, II, e art. 151, I). A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade

Igualmente, a legalidade tributária contribui para ocorrência de um sistema justo, na medida em que a certeza proporcionada pela legislação representa uma das camadas da justiça; ou seja, a certeza jurídica é ferramenta a serviço da própria definição de justiça tributária. Consequentemente, se diz que um sistema muito complexo, o qual não pode ser percebido pelo contribuinte também se constitui como injusto (ÁVILA, 2011).

Como um critério voltado à busca da justiça tributária precisam ser observados dois requisitos, quais sejam o ideal parcial de equidade e de certeza jurídica. Isso se dá, pelo fato de que o empenho para determinação da riqueza do sujeito pode levar à complexidade do sistema. Nesse cenário, a falta de cuidado esboçada em um emaranhado legal, o qual acarrete difícil compreensão para o cidadão e aplicadores do direito, sequer permitiria a ocorrência da igualdade de tratamento, vez que a necessidade de atender preceitos e requisitos normativo complexos afasta a aplicação isonômica das leis (JOBIM, 2023).

Por meio de uma tributação justa, o ônus tributário é distribuído entre os cidadãos, de forma equânime observando as especificidades inerentes à cada contribuinte. Logo, os sistemas modernos apoiam-se na capacidade contributiva como critério de justiça para sua edificação.

Pelo demonstrado, parece não só adequado, mas também necessário ao nosso modelo político a utilização da capacidade contributiva como critério, em associação à progressividade. Não por acaso, esse princípio pode ser identificado em inúmeras Constituições², sendo difundida por vários países democráticos, além de que seus críticos não conseguem apontar em seus estudos um preceito melhor para figurar como esteio do sistema tributário. Assim, autores como Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002) ao tratarem dessa diretriz buscaram atribuir-lhe a contundência adequada: “A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”.

Nada mais natural então que a legislação tributária brasileira reflita esse ideal. Assim, o sistema careceria de dignidade ética se sua atuação e construção ocorresse de qualquer maneira. Afinal, leis fiscais sem conexão com justiça com não gerariam um Direito Tributário - no máximo se aproximariam de um tumulto tributário (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

A capacidade contributiva como baluarte maior da justiça tributária leva a conclusão de que eventuais disputas e abusos legais, nas quais a legislação é capturada como artifício para instituição de privilégios injustificados, nada mais é do que traço nocivo à harmonia

² Constituição da República Italiana, art. 53: Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.

Constituição Espanhola, art. 31: Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá carácter confiscatório.

Ainda mencionam “igualdade”, “proporcionalidade” ou “progressividade”; Portugal (1976, art, 103); Bulgária (1991, art, 60); e México (1917, art, 31, IV).

sistêmica (TEIXEIRA, 2023). Dessa forma, a instituição de benesses voltadas às elites econômicas para redução de cargas tributárias efetivas, em um processo no qual esfera pública e privada interagem na apropriação do poder político, constitui-se uma toxina aos predicados constitucionais (IANONI, 2017).

Nesse sentido, na hipótese de os incentivos fiscais gerarem vantagens sem contrapartidas, ou com retornos aparentes, estará concretizada uma injustiça, visto que diz respeito à clara violação ao princípio da justiça tributária. Tal cenário marca uma inversão de resultados, pois aqueles que deveriam proporcionar maior arrecadação/receitas aos Estado em verdade originam gastos sem qualquer provento proporcionado à sociedade (SCHOUERI, 2005).

Exatamente por tal motivo Schoueri (2005) evidencia a necessidade de proceder com intensa verificação dos incentivos fiscais desoneratórios, a fim de definir se realmente possuem como pano de fundo uma contrapartida social ou tão somente concretizam-se privilégios vazios sem justificativas compatíveis com os princípios constitucionais.

A Constituição Federal traz grandes referências para determinação das dimensões ligadas à justiça tributária, constituídas dentro dos fatos, valores, postulados normativos e princípios. Assim, a justiça estabelecida indica como o direito deve comportar-se expressando valores morais, por meio dos quais o financiamento estatal ocorra pela distribuição equitativa, sendo proporcional ao cidadão (JOBIM, 2023).

2.2 Capacidade contributiva, progressividade e seu papel redistributivo

A Constituição Federal, em seu art. 3º fixa como um dos objetivos primordiais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Também reforça esse dever no art. 170, VII ao dispor sobre a justiça social e a redução das desigualdades como referências à ordem econômica.

Nesse cenário, é possível verificar não só o reconhecimento constitucional acerca das desigualdades, mas também a identificação de que o Estado deve mobilizar-se à nível econômico para sua redução. A partir daí surge o direito tributário, por meio da progressividade, como instrumento de política social voltada a diminuição das discrepâncias econômicas entre grupos, indivíduos e regiões (BALEEIRO, 1999). Então nesse momento, a tributação assume um papel que supera seu dever de garantir o financiamento da máquina estatal, ou seja, ocorre uma transposição da função fiscal do tributo. Não por acaso, é denominado pela doutrina como “extrafiscalidade”.

A fiscalidade diz respeito ao uso de instrumentos tributários, por parte da administração pública, visando resultados financeiros, ou seja, a arrecadação. Em alternativa, a extrafiscalidade caracteriza-se pela consecução de objetivos ou interesses diversos da obtenção de recursos públicos (BECKER, 2002). Roque Antonio Carraza, (2002) ainda complementa: “extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não

fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais administrados, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)”.

Nesse sentido, Celso de Barros Correia Neto (2012):

A expressão “extrafiscalidade” designa situação atípica de exercício de competência tributária: a existência de elementos a mais que justificam o tratamento particularizado de certas situações ou normas tributárias. O termo sugere situação que foge ao padrão ordinário da tributação, a chamada “fiscalidade”, e dessa forma, alarga a fronteira da disciplina jurídica da tributação para acrescer elementos *prima facie* estranhos, por estarem além do interesse arrecadatário.

No mais, a literalidade da Lei maior expressa nos artigos 3º e 170, VII, sinaliza a própria constatação da CF/88 de que a distribuição do capital, quando espontânea, não ocorre de forma justa. Assim, o Estado Social estabelecido pela Constituição compele a criação de leis socializantes, que se desdobra na aplicação da progressividade a fim de garantir a função extrafiscal redistributiva pela tributação das riquezas (BALEIRO, 1999).

Dessa forma, a redistribuição inevitavelmente refere-se à ideia de justiça distributiva, na medida que existe uma correlação natural entre uma distribuição de bens correta e a identificação de uma sociedade justa, ao mesmo tempo uma sociedade injusta estaria marcada por uma distribuição desigual de recursos (CALIENDO, 2018).

Com isso, nota-se como a ocorrência de ações redistributivas também é atributo a ser observado para manifestação da justiça. Para autores como Ricardo Lobo Torres a distribuição de renda e a proteção do mínimo existencial são inclusive fórmulas a serviço da tributação justa. Logo, a utilização da capacidade contributiva visando a redução da concentração de capital, associada a provisão adequada dos direitos sociais por parte do Estado compõem aspectos importantes ao sistema tributário (TORRES, 1995).

Portanto, a vinculação entre a redistributividade, a qual se dá pela capacidade contributiva, e a justiça, apenas reforça ainda mais como a aplicação desse predicado está intimamente ligado à tributação justa.

Nesse sentido, o conceito de redistribuição contém quatro elementos: i) sujeitos; ii) bens protegidos; iii) linha de base e iv) mecanismo social. A partir disso, os sujeitos dizem respeito ao critério subjetivo da redistribuição, ou seja, os indivíduos ou grupos beneficiados. Os bens protegidos configuram-se os elementos objetivos, que corresponderão aos direitos, bens, interesses ou situações valoradas como protegidas, assim como sua hierarquização axiológica (CALIENDO, 2018).

A linha de base - critério formal - diz respeito à base comparativa para construção dos critérios de distribuição, por meio dos quais será possível determinar se a redistribuição está ocorrendo de forma justa. Por fim, os mecanismos sociais caracterizam-se pelas instituições que congregam os demais elementos a fim de efetivar a política redistributiva.

Dentro desse escopo pragmático é possível verificar a aptidão do sistema tributário, devidamente edificado sobre a capacidade contributiva, em operar como um mecanismo

social de finalidade redistributiva. Afinal, a norma tributária é passível de deter em seus dispositivos os critérios subjetivos, objetivos e formais mencionados: indivíduos das classes mais baixas, patrimônio/mínimo existência, e a riqueza respectivamente. O único detalhe é que o sujeito se beneficia de forma indireta, vez que a norma explicitamente onera o detentor de maior renda/capital a fim de resguardar o patrimônio do indivíduo de menor.

Dentro da atuação estatal em associação aos mandamentos constitucionais é autêntico ao sistema tributário uma atuação voltada a redistribuição, balizada sempre pela capacidade econômica ligada ao contribuinte.

Ademais, ressalta-se a diferenciação feita por juristas e economistas no tocante a função redistributiva e de “taxas” dos tributos. Os distributivos também são subdivididos entre aqueles com função extrafiscal e os “pigounianos”. Esses últimos, com origem em uma homenagem feita ao economista Arthur Pigou, possuem natureza compensatória, cujo objetivo é figurar como uma espécie de compensação pelo dano provocado ao ambiente (tributos vinculados à emissão de carbono ou extração de recursos naturais, por exemplo) (CALIENDO, 2018).

Ainda surgem alguns apontamentos sobre a utilização da tributação como políticas de redistribuição. Por exemplo, temos Nozick (1974) defendendo equivocadamente que o repasse de alguns contribuintes a outros constitui uma violação dos direitos de propriedade. Thomas Nagel e Liam Murphy (2021), também discorrem sobre um confisco nas ocasiões nas quais o Estado força a redistribuição, porém, ao mesmo tempo levantam uma redistribuição válida quando ocorrida sobre parte dos rendimentos auferidos pelos contribuintes. Entretanto, essa diferenciação deve ser analisada sob as decisões e postulados éticos os quais permeiam o sistema analisado, bem como as visões sistemáticas acerca das funções dos tributos, como distribuição de renda e transferência de recursos entre as camadas da sociedade.

Para melhor compreensão dos efeitos redistributivos dos tributos também é necessário diferenciar as rendas brutas, as quais dizem respeito ao fluxo de riqueza antes da incidência do ônus tributário e as rendas líquidas, ligadas aos fluxos após a tributação. Com isso, constitui-se importante averiguar os ciclos econômicos do contribuinte, em associação aos diversos encargos tributários envolvidos nesse processo.

Um grande expoente da tributação progressiva como ferramenta a serviço da redistribuição foi Keynes, o qual defendia que os lucros de alguns ciclos econômicos deveriam ser reduzidos, inclusive via tributação, objetivando a diminuição dos desequilíbrios macroeconômicos.

Na mesma direção Piketty (2014) colocou a progressividade como um remédio democrático ao acúmulo de capital. Por vezes o autor coloca os tributos como elementos centrais de combate à formação de grandes fortunas, reduzindo a concentração de riquezas bem como proporcionando a distribuição de recursos pelo Estado.

Ademais, dentro da argumentação desenvolvida, os efeitos redistributivos do sistema tributário possuem três parâmetros de análise: tributação média, progressividade e reclassificação, esta última relacionada aos impactos do ônus tributário naquilo alheio às remunerações. Dessa forma, a compreensão do impacto dos tributos na distribuição de renda passa pelos pela averiguação de tais parâmetros (LEIGH, 2008).

Uma tributação redistributiva vai potencialmente afetar a desigualdade de duas formas distintas: i) gerando uma perda maior para os indivíduos com maiores lucros, em um denominado “efeito mecânico” sobre as diferenças de renda; ii) criando uma resposta social comportamental às ofertas de trabalho (LEIGH, 2008).

Neste ponto já é possível identificar sinais contundentes de como progressividade, logo a capacidade contributiva em muito contribuem para a redução de desigualdades. Estudos nacionais ainda reforçam essa máxima (RIBEIRO, 2015):

A progressividade, hoje, não mais deve ser extraída de uma visão utilitarista de igual sacrifício, mas como importante instrumento de redistribuição de rendas no Estado Social, o que é reconhecido até mesmo por pensadores liberais menos ortodoxos, como o próprio John Rawls, que, embora defendesse a proporcionalidade como um dos princípios da justiça como equidade, considerando ser essa modalidade de tributação mais adequada ao estímulo da produção, reconheceu também que, nos sistemas tributários de países em que haja maior desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda é medida exigida pelos princípios da liberdade, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença.

Não por acaso, a literatura reconhece esse atributo ao verificar a concretização do caráter redistributivo de renda e patrimônio por meio da progressividade, ajustando a distribuição interpessoal do ônus impositivo. Entretanto, reconhece também que a imposição de gravames à riqueza, para redistribuição, em maior ou menor grau é diretamente influenciada por fatores ideológicos-políticos dos governos (NEUMARK, 1974).

Historicamente, assim como no embate entre progressividade e eficiência econômica, por diversas vezes, autores, especialmente norte-americanos, tentaram reduzir o potencial redistributivo da tributação apontando que impostos voltados à redistribuição poderiam causar aumentos na discrepância de salários e até mesmo induzir fluxos migratórios danosos economicamente.

Todavia, estudos posteriores verificaram empiricamente que tais pesquisas careciam de resultados contundentes na prática, ao mesmo tempo apontaram que o sistema tributário focado em redistribuição poderia não só levar à equalização de salários após o impacto do ônus tributário, mas também poderiam melhorar o índice de Gini de determinado país. Como exemplo observa-se o trabalho de Andrew Leigh:

No que diz respeito à distribuição dos salários por hora após impostos, os resultados da coluna 1 da Tabela 5 sugerem que impostos mais redistributivos conduzem (com algum desfasamento) a uma distribuição mais equitativa do rendimento. Dos anos $t - 6$ a t , um sistema fiscal que reduz mecanicamente a

desigualdade salarial em um desvio padrão (0,3 pontos de Gini) leva a uma queda de 0,8 pontos ($0,003 \times -2,5$) no Gini pós-impostos, um efeito que é estatisticamente significativo. significativa ao nível de um por cento.

Quanto ao potencial custo de eficiência de impostos mais redistributivos, os resultados da coluna 2 não apoiam a teoria de que mais impostos redistributivos prejudicam a economia de um estado. Na verdade, impostos mais redistributivos parecem estar associados a um crescimento económico ligeiramente mais rápido. Um sistema tributário que é um desvio padrão mais redistributivo está associado a um aumento de quatro por cento ($0,003 \times 14,6$) na taxa de crescimento ao longo dos anos $t - 6$ a t , um efeito que é estatisticamente significativo no nível de cinco por cento (LEIGH, 2008, tradução nossa)

Dentro do raciocínio até aqui, é possível perceber que a tributação construída sobre os preceitos constitucionais abordados exerce uma só função a qual pode ser analisada em duas perspectivas: i) faz aquele com maior patrimônio arcar com uma carga de tributos maior, promovendo igualdade; ii) carga esta que representa um montante a ser destinado aos mais pobres via políticas sociais, viabilizando redistribuição. Dessa forma, progressividade é capaz de garantir um ônus maior àqueles com maior riqueza para financiamento das atividades estatais voltadas, inclusive à promoção de direitos sociais fixados pela constituição, criando-se um fluxo nos recursos em que a renda é retirada dos mais ricos e alocada nas camadas economicamente desprivilegiadas - daí sua importância para redistribuição.

2.3 Desigualdade no Brasil e no mundo

A aplicação da capacidade contributiva visando redistribuição e justiça mostra-se de grande relevância no cenário internacional e, especialmente, no nacional. Segundo dados da Organização das Nações Unidas, o Brasil encontra-se em segundo no ranking de má distribuição de renda entre a população. O Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) ainda indica como o país destaca-se entre os países do BRICS no que diz respeito à concentração de riquezas (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 2019):

A parcela de rendimentos dos 1% do topo aumentou significativamente na China, na Índia e na Federação Russa desde o início da década de 1980

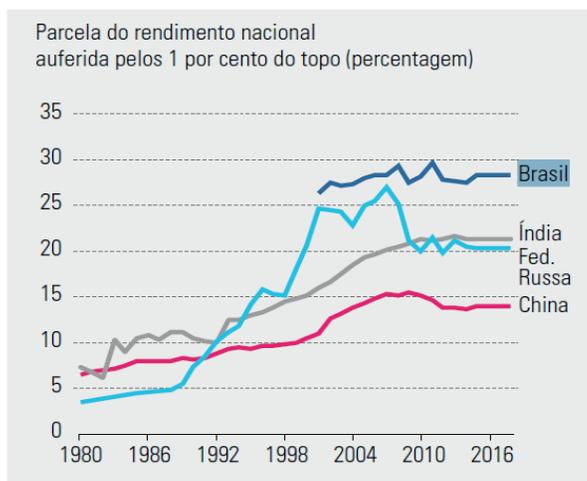


Figura 2 - Concentração econômica BRICS

Fonte: ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (2019).

Piketty, em seu livro “O capital no século XXI”, demonstra o crescimento exponencial do número de bilionários no mundo entre 1987 e 2013. Segundo os dados disponibilizados pela revista americana Forbes, existiam 140 bilionários (patrimônio acima de 1 bilhão de dólares) em 1987, porém essa quantidade saltou para mais de 1.400 em 2013. Em relação ao patrimônio desses indivíduos observou-se um desenvolvimento ainda maior: de 300 bilhões para 5,4 trilhões em 2013 (PIKETTY, 2014).

A clareza da desigualdade fica mais patente quando esses valores interagem com dados referentes à população total. Em 1987 o planeta contava com aproximadamente 5 bilionários por pessoa, e em 2013, esse número foi de 130. Ao mesmo tempo, os detentores de bilhões possuíam 0,4% da riqueza mundial, passando a deter nos anos recentes mais de 1,5% (PIKETTY, 2014).

O autor ainda apresenta outras relações as quais realmente chamam a atenção para o tema:

A única maneira de dar sentido a esses rankings de fortunas é examinar a evolução da riqueza detida por uma porcentagem fixa da população mundial, como por exemplo, o vigésimo milionésimo mais rico da população adulta mundial - ou seja, cerca de 150 pessoas em três bilhões de adultos no fim dos anos 1980 e 225 pessoas em 4,5 bilhões de adultos início dos anos 2010. Consta-se, assim, que o patrimônio médio desse grupo passou de pouco mais de 1,5 bilhão de dólares em 1987 para algo próximo de 15 bilhões em 2013, uma progressão média de 6,4% ao ano acima da inflação. Se considerarmos agora o centésimo milionésimo mais rico da população mundial- isto é, trinta pessoas em três bilhões ao fim dos anos 1980 e 45

pessoas em 4,5 bilhões no início dos anos 2010 -, observamos que seus patrimônios médios passaram de pouco mais de 3 bilhões para perto de 35 bilhões de dólares, o que significa um aumento anual ainda mais elevado: cerca de 6,8% por ano acima da inflação. Em comparação, a riqueza média mundial por habitante adulto progrediu 2,1% ao ano e a renda média mundial, 1,4% ao ano (PIKETTY, 2014).

Voltando a conjuntura brasileira, por aqui não se observa grandes avanços em comparação à desigualdade no mundo; muito pelo contrário. Em pesquisa recente encabeçada por Sérgio Gobetti (2024) foi elaborado o seguinte cenário, com base em estimativas lastreadas nos dados do IRPF fornecidos pela Receita Federal.

Centil	Item	2017	2022	Var(%)
Top 0,1%	Renda (R\$ milhões)	431.070	813.735	
	Número Pessoas	152.288	153.666	
	% População adulta	0,102%	0,100%	
	Renda média (mensal)	235.885	441.290	87%
Top 1%	Renda (R\$ milhões)	961.224	1.618.599	
	Número Pessoas	1.522.882	1.536.670	
	% População adulta	1,017%	0,996%	
	Renda média (mensal)	52.599	87.776	67%
Top 5%	Renda (R\$ milhões)	1.715.713	2.719.899	
	Número Pessoas	7.309.833	7.683.352	
	% População adulta	4,88%	4,98%	
	Renda média (mensal)	19.559	29.500	51%
Demais 95%	Renda (R\$ milhões)	2.988.518	4.103.959	
	Número Pessoas	142.493.304	146.662.846	
	% População adulta	95,12%	95,02%	
	Renda média (mensal)	1.748	2.332	33%
Total	Renda (R\$ milhões)	4.704.231	6.823.858	
	Número Pessoas	149.803.137	154.346.198	
	% População adulta	100%	100%	
	Renda média (mensal)	2.617	3.684	41%
Centil		2017	2022	Diferença
Top 0,1%	Renda dos mais ricos	9,2%	11,9%	2,8%
Top 1,0%	em proporção da	20,4%	23,7%	3,3%
Top 5%	renda total	36,5%	39,9%	3,4%

Tabela 2 - Evolução da renda dos mais ricos no Brasil

Fonte: GOBETTI (2024)

Nesse sentido, tal quadro ajuda compreender como no país houve um crescimento da desigualdade de patrimônio. Enquanto a maior parte dos brasileiros adultos detiveram um aumento de 33% na sua renda, os mais ricos conseguiram atingir crescimentos de 51%, 67% e 87%.

No mais, a concentração fica muito evidente quando analisamos informações ligadas ao 1% mais rico no Brasil. Independentemente dos dados utilizados como referência para

apuração da concentração da riqueza nacional dentre essa camada da população, sempre é muito expressiva a concentração do patrimônio nacional.

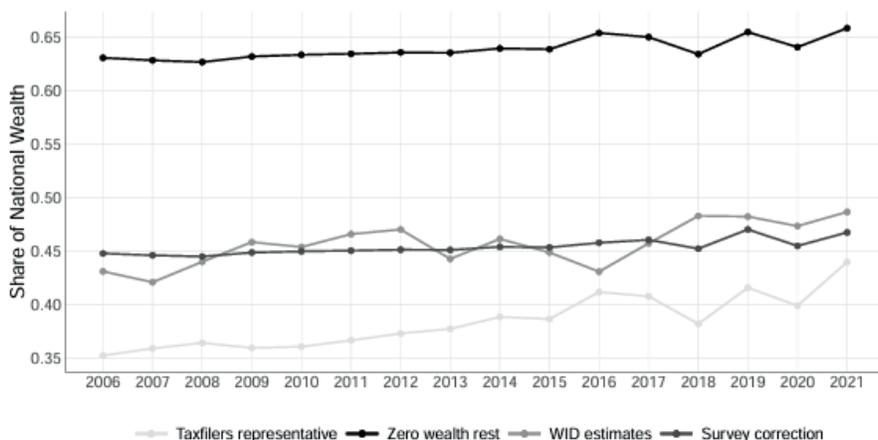


Figura 3 - Participação do Top 1% na participação da riqueza nacional

Fonte: (CASTRO; BHERING, 2023).

Os autores elaboraram o gráfico indicado acima, com base em dados obtidos junto à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNADC). Nas três métricas apresentadas na figura - quais sejam, Estimativa do Banco de Dados Mundial de Desigualdade (WID estimates), atribuição de zero patrimônio para não declarantes do IRPF (Zero Wealth rest), cálculo somente sobre valores apresentados por declarantes do IRPF (Taxfilers representative), e cruzamento de informações entre dados do PNADC e das declarações de impostos (Survey correction) - observou-se um crescimento na convergência da riqueza (CASTRO; BHERING, 2023).

No pior cenário a concentração nas mãos do top 1% progrediu de 63,1% em 2001 para 65,9%, já no cenário colocado pelos autores como o mais preciso (Survey correction) essa mudança foi de 35,2% em 2006 para 44% em 2021. De qualquer forma, quase metade do capital nacional apropriado na mão de 1% da população é algo que no mínimo alerta para o crescimento da desigualdade no país, e logo para eventuais violações à lógica constitucional.

Conforme raciocínio apresentado neste capítulo, embora o Brasil apresente essa grande disparidade entre a renda das classes econômicas, a Constituição Federal fixa princípios tributários, qual seja a capacidade contributiva e a progressividade, os quais, se respeitados, são capazes de mitigar tal problema, pela construção de um sistema tributário redistributivo e justo.

3 | CONCLUSÃO

Por toda argumentação apresentada, resta evidente como no Brasil, o ideal Constitucional para a construção de um sistema tributário justo e capaz de reduzir as disparidades econômicas, perpassa essencialmente pela capacidade contributiva, e progressividade dos tributos. Por outro lado, é preocupante o panorama apresentado em algumas pesquisas, no qual foi identificado um caráter regressivo nos tributos ligados à renda do brasileiro (AFONSO, *et. al.*, 2017).

Ademais, não se deve ignorar os sinais de agravamento da desigualdade no país, algo que nos alerta para, em alguma proporção, uma falha potencial do sistema tributário e sua capacidade de redistribuir as riquezas entre as camadas da população.

Conseqüentemente, figura necessário o desenvolvimento de novos estudos os quais abarquem diversas hipóteses de incidência, em pessoas físicas e jurídicas, com um olhar sistêmico a fim de identificar se o nosso sistema tributário respeita dos ditames da capacidade contributiva e portanto, da justiça tributária constitucionalmente idealizada.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BLUM, Walter J; KALVEN JR., Harry. **The uneasy case for progressive taxation**. University of Chicago Law Review, v. 19, n. 11, p. 417-520. 1952. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2722&context=ucprev>. Acesso em: 06 mar. 2024.

CALIENDO, Paulo. **Justiça Fiscal: conceito e aplicação**. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Fabio Avila de; BHERIN, Davi. **Wealth Inequality in Brazil**. Working Paper nº 27. Paris School of Economics. 2023. Disponível em: <https://shs.hal.science/halshs-04166852/document>. Acesso em: 08 maio 2023.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

EINAUDI, Luigi. **Mitos y paradojas de la justicia tributaria**. Barcelona (Espanha): Ediciones Ariel, 1959.

- GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milão (Itália): Dott. A. Giuffrè, 1961.
- GOBETTI, Sérgio Wuff. **Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF**. Observatório de política fiscal. Fundação Getúlio Vargas. 2024. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-do>. Acesso em: 25 de mai. 2024.
- IANONI, Marcus. **Interesses financeiros e captura do estado no Brasil**. Revista de Economia Política, v. 37, n.2, p. 324-342, 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/rj/rep/a/DGRVhrzyZS5PwSJwcFpgbmP/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 21 mar. 2024.
- JOBIM, Eduardo. **A justiça tributária na Constituição**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.
- KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.
- KORNHAUSER, Marjorie. **The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction**. Michigan Law Review, v. 86, n. 3, 1987. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/mlr/vol86/iss3/2/>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- LAVEZ, Raphael Assef. **Fundamentos e controle da progressividade no imposto sobre a renda**. Orientador: Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri. 2017. 260 f. Tese (Mestre em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- LEIGH, Andrew. **Do Redistributive State Taxes Reduce Inequality?** Economics Program, Research School of Social Sciences, Australian National University, National Tax Journal v. 31, n. 1, p. 81-104, 2008. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41790432>. Acesso em: 21 jan. 2024.
- LIMA, Daniel Batista Pereira Serra. **Eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva**. Orientador: Paulo Ayres Barreto. 2022. 23f. Tese (Doutor em direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.
- MESTRES, Magín Pont. **Princípio Constitucional de Capacidade Económica**. Estudios sobre Temas Tributários Actuales, v. 3. Barcelona (Espanha): Universitat de Barcelona Publicacions, 1990.
- MILL, John Stuart. **Principles of political economy with some of their applications to social philosophy**. Cambridge (Reino Unido): Hackett Publishing Company, 2004.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2021.
- NETO, Celso de Barros Correia. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2016.
- NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. Obras Básicas de Hacienda Pública. Madrid [ES]: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. New York: Basic Books, 1974.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI**. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Relatório do Desenvolvimento Humano, 2019. Disponível em: http://hdr.undp.org/en/2019-report/download?_gl=1*zgrjOn*_ga*Mz11ODMwMzc3LjE2ODYwNDcxNzc.*_ga_3W7LPK0WP1*MTY4NjA0NzE3Ni4xLjAuMTY4NjA0NzE3Ni42MC4wLjA. Acesso em: 17 de maio de 2023.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. Tributação e Desenvolvimento. Revista de Finanças Públicas, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 18 mai. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago [EUA]: The University of Chicago Press, 1938.

SELIGMAN, Edwin R. **A. Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. Princeton, Nova Jersey: Princeton University Press, 1909.

STEUART, James. **An Inquiry into the principles of political economy**. v. 1. London: A. A. Millar, and T. Cadell, 1767. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/ebooks/60411>. Acesso em 11 mar. 2024.

TEIXEIRA, Nilson. **Triste captura do Estado pela elite**. São Paulo, Valor Econômico, 27 dez. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/triste-captura-do-estado-pela-elite.ghtml>. Acesso em: 05 jan. 2023.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal**. Revista de Direito Tributário n. 70, p. 27–39, 1995.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.