

3º ANIVERSÁRIO DA *REVISTA JURÍDICA*
LUSO-BRASILEIRA (RJLB)
(15 A 17 DE JANEIRO DE 2018)

TRIBUTAÇÃO E REDUÇÃO DE DESIGUALDADES

Hugo de Brito Machado Segundo*

INTRODUÇÃO



os últimos anos, a questão das desigualdades deixou de se situar apenas nos debates políticos e filosóficos, passando a ocupar posição central também nas discussões em outras áreas, especialmente na Economia. Contribuiu para a popularização do tema a publicação – e a tradução para o inglês – do livro *O Capital no Século XXI*, de Thomas Piketty, obra que tem como ponto central a compreensão a respeito das causas e do crescimento das desigualdades, e que se diferencia das demais por se apoiar em abundantes dados empíricos. Desde antes da referida publicação, a academia já começava a manifestar preocupação com o assunto, tendo a obra de Piketty, talvez, apenas dado maior fundamentação e publicidade ao estudo do problema, potencializando sua discussão. Convém notar, aliás, que o debate não é mais fruto apenas de uma contraposição de ideologias diferentes, porquanto mesmo entidades como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE

* Mestre e Doutor em Direito. Advogado em Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) foi Coordenador. Professor do Centro Universitário Christus (Graduação e Mestrado). *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016).

e o Fundo Monetário Internacional, que não podem ser considerados propriamente de esquerda, têm manifestado preocupação com o tema, dada a sua influência no desenvolvimento econômico como um todo¹.

Ainda que existam dúvidas, incertezas e controvérsias a respeito dos mais diversos desdobramentos do tema, parece claro, notadamente de observação da história dos últimos dois séculos, que a atuação do Poder Público pode ter influência sobre as desigualdades, seja para preservá-las, minimizá-las ou incrementar-las. E a tributação, sem dúvida, pode ser um instrumento decisivo nessa atuação. O objetivo deste artigo é examinar como a tributação pode ser utilizada para reduzir as desigualdades, ou pelo menos para contribuir para que não aumentem, mantendo-se dentro de limites aceitáveis ou mesmo desejáveis, alertando para aspectos que devem ser levados em consideração nessa tarefa, à luz do sistema tributário brasileiro atual.

1. DESIGUALDADE E SEUS PROBLEMAS

O primeiro ponto que precisa ser definido, em um texto dedicado à tributação como instrumento de redução de desigualdades, é o que se entende por desigualdade.

Dois objetos, ou duas pessoas, poderão sempre ser considerados iguais, ou diferentes, dependendo do critério utilizado nesse julgamento². Tudo depende da resposta às questões *desigual a partir de qual critério?* E *desigual para qual finalidade?*

Dois homens, por exemplo, podem ser iguais se consideradas suas preferências futebolísticas. Ambos são torcedores do

¹ OWENS, Jeffrey; ZOLT, Eric. *Inequality and Taxation*. Wirtschaftsuniversität's Global Police Center Fire Side Chat. Viena, Dez. 2015. <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/videos/taxpolicyfiresidechats/eric-zolt-fire-side-chat/> ; OECD. *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 41.

Ceará Sporting Clube. Mas podem ser diferentes se levadas em conta suas preferências religiosas, sendo um deles ateu, e o outro evangélico. Podem ser iguais, ainda, se o critério for a cor da pele, parda nos dois casos, ou diferentes, se o parâmetro for o grau de instrução, visto que um é Doutor em Física, e o outro analfabeto.

Esses poucos exemplos já são suficientes para mostrar não apenas que a questão da desigualdade depende sempre da eleição do critério de comparação, mas principalmente que nem todas as desigualdades precisam – ou mesmo devem – ser suprimidas.

As desigualdades de que o presente capítulo se ocupa são as de cunho social, assim entendidas aquelas surgidas entre segmentos da sociedade em virtude precipuamente de discrepâncias na renda auferida e no patrimônio acumulado pelas pessoas. É delas que trata a Constituição Federal de 1988, em diversos dispositivos³.

Esclarecida a espécie de desigualdade de cuja redução se cogita, é importante destacar, em seguida, que ela não é necessariamente ruim. Em alguma intensidade, a desigualdade é saudável, seja porque suprimi-la inteiramente implicaria a criação de um Estado totalitário opressor das liberdades individuais, gerando muito mais prejuízos do que benefícios (como a História de países como a extinta União das Repúblicas Socialistas Soviéticas e a Coréia do Norte demonstra⁴), seja porque, em alguma

³ Apenas para ficar em dois exemplos, os artigos 3.º e 170 da CF/88 estabelecem: “Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)”; “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (...)”

⁴ E mesmo nesses lugares, note-se, não se obteve a almejada igualdade, criando-se, em verdade, a casta dos governantes e membros do partido e seus aduladores, no topo, e todo o restante da população, na base, com pouca ou nenhuma mobilidade, e supressão radical das liberdades.

medida, a existência de alguma desigualdade serve de *estímulo* ao trabalho, ao esforço, ao empreendedorismo, à ousadia e à criatividade. É por isso que o texto constitucional brasileiro preconiza a redução das desigualdades, que no Brasil são ainda muito acentuadas, e não sua completa supressão, a qual terminaria por se mostrar incompatível com o que determinam outros dispositivos da Constituição, como os que garantem a liberdade de iniciativa e de concorrência, a propriedade e a herança.

No plano da Filosofia, sabe-se que desde John Rawls a questão das desigualdades voltou a ser mais amplamente discutida, sendo deste autor a ideia do experimento mental da *posição original*, na qual, cobertos por um *véu da ignorância*⁵, os criadores das instituições de uma sociedade optariam por construí-la a partir de dois princípios fundamentais, a saber, o *princípio da liberdade*, e o *princípio da diferença*. Em suas palavras, em uma hipotética posição original – destinada a criar condições para que a deliberação tomada fosse imparcial e justa, pois o sujeito não saberia qual posição ocuparia na sociedade a ser criada⁶ – as pessoas decidiriam pela criação de instituições sociais calçadas nos seguintes princípios:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b)

⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 14.

⁶ Imagine-se, por hipótese, que os sujeitos chamados a deliberar a respeito das instituições que governarão uma sociedade serão colocados em uma máquina que os desintegrará e fará com que *nasçam de novo*, no seio da nova sociedade que estão modelando, mas não se sabe se nascerão em uma família rica ou em uma família pobre, se serão ateus, cristãos fervorosos, mulçumanos ou budistas, se terão alguma deficiência, se serão homossexuais ou heterossexuais etc. Isso é o que se entende por “posição original”, a qual, na ótica de Rawls, levaria seus partícipes a decidir pela adoção dos princípios que aponta.

estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos.⁷

Conclusões importantes podem ser extraídas dos referidos princípios. A primeira delas é a de que o ideal de igualdade não deve, nem precisa, suprimir as liberdades. E a segunda, mas não menos importante, é a de que desigualdades são saudáveis, e mesmo desejáveis, desde que conduzam a situação na qual se melhore a situação de todos, e na qual as diferentes posições estejam ao alcance de todos.

Desigualdades que *melhoram* a situação de todos são exatamente aquelas que decorrem de uma melhor posição ocupada por algumas pessoas em virtude do trabalho, do esforço, do talento ou da ousadia, pois o estímulo de tais qualidades fará com que os membros da sociedade produzam resultados que terminam, de uma forma ou de outra, por reverter em proveito de todos. Mas note-se que as diferentes posições precisam, para serem justificáveis, estar ao alcance de todos, o que significa dizer que as desigualdades devem corresponder às consequências das escolhas feitas pelos sujeitos. Se alguém trabalhou mais intensamente, ou por um maior número de horas, ou se correu maiores riscos, voluntariamente, enquanto outros decidiram percorrer caminho menos árduo ou menos arriscado, é legítimo que os resultados ou as consequências sejam desiguais também.

O pensamento de Rawls, neste ponto, confirma o que se disse parágrafos acima, relativamente à existência de desigualdades saudáveis e que não devem ser combatidas, e, por outro lado, de desigualdades que não revertem em proveito de todos e não decorrem das escolhas feitas pelos sujeitos envolvidos, seja pelos que têm mais, seja pelos que têm menos, e que por isso não são moralmente justificáveis. Estas últimas são desigualdades que prejudicam o desenvolvimento da sociedade, e que não representam a consequência de maior ou menor esforço, trabalho, ousadia, criatividade ou mérito; são essas, não justificáveis

⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73.

moralmente, e nocivas economicamente, que precisam ser reduzidas.

Em momento mais recente, Amartya Sen⁸ dedicou-se a essas mesmas questões, fazendo retificações importantes no pensamento de Rawls, ao qual, todavia, adere, em larga medida. Para Sen, no trato da questão das desigualdades, as atenções se devem voltar às liberdades, e não propriamente à renda ou ao patrimônio, os quais, em última análise, são *meios* para que seus titulares tenham oportunidade de realizar suas capacidades. O problema da igualdade, assim, deve ser enfrentado tomando-se como critério a capacidade de cada sujeito para transformar tais recursos – renda ou patrimônio – em liberdades.⁹

Com isso, Sen dá solução mais adequada a alguns problemas enfrentados pela Filosofia Moral no trato do assunto. Não incorre nos problemas do utilitarismo, ligados à subjetividade da “felicidade” a ser maximizada, e em uma possível ditadura da maioria que daí poderia decorrer, mas tampouco se deixa embarçar pelas distorções causadas pelo fato de que renda e patrimônio são apenas meios para que se realizem as capacidades de seus titulares. Chega, assim, a conclusão semelhante à de Dworkin, para quem os dois princípios fundamentais de justiça, decorrentes da ideia de dignidade humana, impõem que todos sejam responsáveis pelo desenvolvimento de suas potencialidades individuais, mas que ao mesmo tempo tenham os meios para desenvolver essas potencialidades¹⁰.

⁸ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 52.

⁹ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls* – um breve manual de filosofia política. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Amartya Sen como Intérprete e Crítico da Teoria da Justiça de John Rawls. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, v. 17, p. 427-440, 2009.

¹⁰ “These two principles – that every human life is of intrinsic potential value and that everyone has a responsibility for realizing that value in his own life – together define the basis and conditions of humanity dignity.” DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?* (principles for a new political debate). Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 10.

É importante notar, porém, que ao lado de ampla e profunda discussão do assunto sob o prisma da Filosofia Moral¹¹, que não se comportaria nos limites deste trabalho, o mesmo tema – as desigualdades – tem sido mais recentemente objeto das atenções de economistas, que advertem para os efeitos nocivos das desigualdades, quando estas começam a prejudicar o desenvolvimento econômico e, com ele, a situação de todos. Mesmo que não houvesse um problema moral com as desigualdades sociais¹², portanto, elas deveriam ser objeto de preocupação, quando passassem de certos limites. Economistas¹³ apontam, por exemplo, que o incremento das desigualdades sociais leva a uma menor mobilidade social, à perda de capital humano, à distorção no processo democrático, ao rompimento dos tecidos sociais etc. A abordagem multidisciplinar do assunto faz com que, tal como em um jogo de palavras cruzadas (o *crossword puzzle* a que alude o funderentismo de Susan Haack¹⁴), as conclusões

¹¹ Para uma discussão em torno do quanto igualdade, ao lado de liberdade e democracia, que com ela se relacionam indissociavelmente, são fundamentais à própria ordem jurídica, confira-se MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.

¹² Essa visão decorre, por certo, da pressuposição de que existe uma separação entre ética e economia, o que é falso. Afinal, por que o desenvolvimento *deve ser* buscado? Por que a mobilidade é saudável, ou o capital humano deve ser incrementado? Considerações normativas, ou deontológicas, que economistas fazem o tempo inteiro, notadamente em prol de uma maior eficiência, têm, indissociavelmente, componentes axiológicos, guiados por algum tipo de moral. Confira-se, a propósito: SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Cia das Letras, 1999. Não se partilha dessa visão aqui, mas o registro é feito apenas para mostrar que mesmo os que a adotam sinalizam no sentido de que desigualdades sociais são um problema a ser enfrentado.

¹³ Veja-se, a propósito, ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015. OECD. *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014; STIGLITZ, Joseph. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. New York: WW Norton Company, 2012.

¹⁴ HAACK, Susan. *Evidence and Inquiry: towards reconstruction in epistemology*. Cambridge: Blackwell, 1993, *passim*.

de diferentes especialistas possam convergir, o que intensifica sua verossimilhança.

De tais reflexões se pode perceber, ainda, que não é muito nítida a separação – como não são nítidas as separações em geral – entre *igualdade de resultados* e *igualdade de oportunidades*, pois a desigualdade nos resultados, quando muito intensa, se reflete em desigualdade de oportunidades, notadamente para a geração subsequente de pessoas. É por isso que se pode dizer que, acima de certos limites, a desigualdade social faz com que, por mais que se esforce, inove, arrisque e trabalhe, alguém nascido na base da pirâmide social tenha cada vez menos chances de ascender. E vice-versa. Alguém nascido no topo, por menos que se esforce, inove, arrisque e trabalhe, dificilmente perderá a posição que ocupa. Além das implicações morais desse cenário, ele é prejudicial à economia como um todo por desincentivar qualidades que poderiam levar a um maior desenvolvimento¹⁵, com benefício para todos¹⁶.

Pode ser difícil determinar, previamente, quais seriam esses limites, os quais poderiam ser aferidos, em um primeiro momento, a partir das causas e dos efeitos das desigualdades correspondentes. Pelos seus efeitos (supressores de uma igualdade de oportunidades) e por suas causas (uma desigualdade de oportunidades) elas podem ser julgadas como saudáveis ou nocivas. Por outro lado, o fato de os limites exatos serem de difícil determinação não impede que se reconheçam casos nos quais ela, a desigualdade, já os teria ultrapassado com folga, como ocorre em sociedades como a brasileira, por exemplo.

¹⁵ KEELEY, B. *Income Inequality: The Gap between Rich and Poor*, Paris: OECD, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264246010-en>

¹⁶ A questão não consiste apenas em melhorar a situação dos pobres, embora esta de fato seja a mais urgente e grave. A desigualdade, em si mesma, acima de certos limites, começa a ser nociva mesmo que os mais pobres (ou menos ricos) não vivam em situação de miséria. Veja-se, a respeito: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v.3, n.3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>, p. 6.

Embora a Constituição Brasileira contenha normas que expressamente prescrevem a necessidade de se reduzirem as desigualdades sociais e regionais, o estudo do assunto sob o prisma filosófico, e econômico, é também importante, não se podendo dizer que é “desnecessário”, para juristas, pelo fato de o constituinte já ter decidido como o assunto deve ser conduzido. Na verdade, como se viu, há desigualdades saudáveis e mesmo desejáveis, enquanto outras são nocivas e devem ser combatidas, algo que deve ser objeto de reflexão quando do atendimento dos aludidos dispositivos constitucionais.

2. TRIBUTAÇÃO E TRANSFORMAÇÕES SOCIAIS. TRIBUTAÇÃO IDEAL. PARA QUEM?

Estabelecido que acima de certos limites (no Brasil já ultrapassados) as desigualdades são indesejáveis, devendo ser reduzidas, seja porque são moralmente reprováveis, seja porque são economicamente desinteressantes, seja porque a ordem jurídica brasileira o determina expressamente, assume relevo a questão de saber se e como o tributo deve ser utilizado na consecução desse objetivo.

Diante do texto constitucional vigente, não há dúvida de que a República Federativa do Brasil tem como um de seus objetivos a redução das desigualdades sociais, pelo que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios devem perseguir essa meta em suas ações.

Entretanto, isso, por si só, não indica *como*. Pode-se sugerir, assim, que as desigualdades sejam reduzidas com a menor interferência possível do Estado na economia, com a tributação mais neutra e reduzida possível também, pois isso levaria a um maior desenvolvimento econômico e, com ele, à geração de emprego e de renda, com redução da pobreza. Pode-se, ainda, insistir no fato de que o nocivo não é a desigualdade, em si, mas a pobreza, tanto que, voltando à ideia de Rawls, uma sociedade

em que todos fossem iguais na miséria seria pior que outra na qual houvesse forte desigualdade mas ninguém passasse privações, tendo, mesmo aquele situado na base da pirâmide, todas as suas necessidades básicas atendidas. Reconheça-se que liberais não são, só por serem liberais, insensíveis a tais questões; apenas acreditam que está no mercado, e não no Estado, a melhor forma de resolvê-las.

O que acontece, porém, é que a tributação pode exercer papel importante na redução das desigualdades¹⁷, como a História parece sugerir. Mas não se pode esquecer que seu uso eventualmente tem o poder de conduzir ao efeito contrário, incrementando-as, dependendo de como aconteça. É importante, assim, examinar como os tributos podem contribuir para o atingimento de uma finalidade constitucionalmente determinada, ou ao menos não atuar em sentido contrário. Por outro lado, se se está constatando, justamente, que a desigualdade impede o crescimento econômico, não se pode achar que esquecendo o problema da desigualdade e investindo apenas em outros fatores que conduzem ao crescimento, este será atingido. Ou seja, mesmo quem advoga que primeiro se deve fazer o bolo crescer, para depois dividi-lo, deve agora lidar com a constatação de que uma divisão menos desigual dele fará com que cresça mais.

Quanto à questão de se dever combater a pobreza, e não a desigualdade em si, ela é apenas parcialmente verdadeira. Não há dúvida de que o problema mais grave e imediato é o da miséria, mas uma excessiva concentração de renda nas mãos de poucas pessoas, no topo da pirâmide, também causa problemas, ainda que aqueles situados na base não estejam na miséria. Entre eles está uma interferência desequilibrada nos processos democráticos e na tomada de decisões políticas, prejudicando a democracia e fazendo com que o Estado passe a atuar em benefício

¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v.3, n.3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>, p. 7.

destas pessoas situadas no topo.

O que não pode ser esquecido, porém, é a de que o tributo, sozinho, não resolve nenhuma dessas questões. Pode até agravá-las, como já se disse. Ele apenas transfere recursos do setor privado ao setor público, e toda a justiça eventualmente presente nessa transferência pode ser deitada fora, e pode até mesmo ser invertida, passando a atuação estatal a maximizar desigualdades, dependendo da forma como os recursos forem pelo Estado aplicados, assunto ao qual se retornará no item 6 deste capítulo. Quando se discute a justiça da tributação, não raro se perquire a respeito de qual seria a forma ideal de levá-la a efeito. Diversas teorias podem ser construídas, pugnando por tributos que mais oneram o consumo, ou a renda, e assim por diante. Na mesma ordem de ideias, a discussão deve envolver, também, qual seria a forma ideal de gastar as quantias arrecadadas. Afinal, como adverte Piketty, “o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele.”¹⁸

Como já se salientou em outro trabalho¹⁹, é preciso reconhecer que, dentro de uma visão positivista da Ciência, que restringia à Filosofia eventuais preocupações com ideais à luz das quais se poderia criticar a realidade, o tema da tributação ideal, em particular, ou mesmo da Filosofia do Tributo, em geral, era geralmente negligenciado, pois filósofos reputaram a tributação assunto demasiadamente técnico, e tributaristas não se interessavam pelo que lhes parecia muito “filosófico”²⁰, termo não raro empregado de forma pejorativa para designar assuntos

¹⁸ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 469.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MORAIS JÚNIOR, Victor Hugo Cabral de. Notas em torno da tributação ideal. In. MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo; MACIEL, Demétrius Nichele (Coord.). *Direito Tributário: XXIII Encontro Nacional do Conpedi*. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 7-27.

²⁰ GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. L'impôt. Tome 46. 2002, p. 7.

demasiadamente abstratos e desprovidos de relevância prática. É importante, porém, examiná-lo, não apenas para que se encontrem caminhos para o aprimoramento do sistema tributário vigente, mas para que se reflita sobre o próprio papel do Estado na sociedade contemporânea²¹. Nas palavras de James Marins, o reducionismo epistemológico levado a efeito pelo positivismo atribuiu artificialmente ao Direito Tributário apenas a parcela da “arrecadação”, afastando “de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da *causa impositionis*, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina jurídica viesse a criar liames condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado”²².

O debate em torno da tributação ideal, e, com ela, da forma ideal de se aplicarem as quantias arrecadadas, mostra que liberdade, igualdade e democracia estão intimamente ligadas, umas às outras e também ao fenômeno da tributação, porquanto vinculadas à figura do Estado, de sua condução e de seu papel nas sociedades humanas²³. Isso porque a tributação ideal é aquela assim considerada por quem a ela se submete. Embora, obviamente, trate-se de uma utopia, dela é possível alguma aproximação, desde que se esteja em ambiente de liberdade, igualdade e democracia, o qual, por sua vez, depende de como a tributação seja realizada e de como os recursos sejam aplicados. Essa relação é destacada, com propriedade, por Baleeiro, para quem

[...] A classe dirigente, em princípio, atrai o sacrifício às classes subjugadas e procura obter o máximo de satisfação de suas conveniências com o produto das receitas. Em um país governado por uma elite de fazendeiros, por exemplo, é pouco provável que o imposto de renda sobre proventos rurais seja

²¹ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?* (principles for a new political debate). Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 105.

²² MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 21.

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.

aplicado com o rigor com que atinge os demais rendimentos e bens. Foi o que fizeram a nobreza e o clero por toda a parte. Mais tarde, quando as despojou do poder político, a burguesia preferiu sistemas tributários que distribuíssem a carga fiscal predominantemente sobre o proletariado. É a fase do apogeu dos impostos reais, como o de consumo.²⁴

A esse respeito, Eric Zolt²⁵ faz pertinente análise histórica, voltada não para os efeitos da tributação sobre a desigualdade, mas, ao contrário, para as repercussões da desigualdade sobre a tributação. Segundo Zolt, estudo do surgimento e da evolução da tributação nos Estados Unidos revela que, em Estados-membros originados de colônias mais prósperas e menos desiguais, a tributação dava-se em moldes mais igualitários, com a aplicação dos recursos também voltada a assuntos do interesse da maior parte da população. Já em Estados-membros mais pobres, e com desigualdades mais acentuadas, nos quais por muito tempo prevalecera o uso da mão-de-obra escrava, o sistema tributário assumiu feição marcadamente regressiva, com pouca ou nenhuma preocupação com a destinação dos recursos a políticas públicas voltadas ao interesse da população, em sua maioria mais pobre.

Cria-se, assim, um círculo que se retroalimenta, pois em sociedades desiguais há prejuízo para a democracia e, com isso, o Estado tende a ser usado para incrementar essas desigualdades, o que deixa mais clara uma das razões pelas quais uma acentuada desigualdade social é ruim. Rendimentos mais elevados e maior participação democrática não estão conectados em uma relação direta de causa e efeito, mas seus caminhos estão claramente entrelaçados²⁶.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 231-232.

²⁵ ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. *New York University Tax Review*. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009, p. 461.

²⁶ ACEMOGLU, Daron. JOHNSON, Simon, ROBINSON, James A.; YARED, Pierre. *Income and Democracy*. *NBER Working Paper Series*. Working Paper 11205. Cambridge: National Bureau of Economic Research, March 2005,

Nessa ordem de ideias, pode parecer paradoxal que, nas linhas que se seguem, se abordem tributos específicos, como o imposto sobre a renda, ou o imposto sobre heranças, indicando-se razões para que sejam moldados de uma maneira, ou de outra. Afinal, tais considerações seriam calcadas em um sistema que o autor destas linhas considera ideal, não guardando pertinência, necessariamente, com um que viesse a ser construído democraticamente. Não há, porém, contradição, pois não se pretende, com tais apontamentos, levar à conclusão de que devem, esses tributos, ser necessariamente desenhados de uma maneira, ou de outra. Pretende-se apenas formular críticas à forma como são usados atualmente no Brasil, a qual parece conduzir a um incremento, e não à redução, das desigualdades sociais, impactando assim dispositivos da Constituição da República. Se o tributo ideal é aquele aprovado em ambiente democrático, e se para que haja democracia a acentuada desigualdade é prejudicial, a discussão sobre a tributação ideal depende de que primeiro se corrija um modelo de tributação que incrementa, em vez de reduzir, as desigualdades.

Por outro lado, ainda que não se saiba o que é o ideal, ou que haja fortes divergências sobre o tema, é possível dizer-se, com menor incerteza, o que não o é, sendo o caso de lembrar-se, aqui, da metáfora da sauna a que alude Amartya Sen²⁷. Tais

<http://www.nber.org/papers/w11205>. Acessado em 8, Jan 2016. Afinal de contas, maior rendimento implica maior liberdade para quem o afeita, ou maiores “capacidades”, as quais são essenciais à participação política, mas não se pode negar que os obstáculos ao exercício da liberdade política não têm relação direta com a renda, decorrendo de fatores de gênero, etnia etc.

²⁷ Para Sen, discutir “ideais de justiça” diante de certas injustiças flagrantes de nossa sociedade, ou recusar o enfrentamento dessas injustiças sob a consideração de que a justiça ideal é de impossível determinação consensual, é algo semelhante à situação de algumas pessoas acidentalmente trancadas dentro de uma sauna, em razão de uma porta emperrada, e cujo botão de regulação da temperatura está localizado do lado de fora. Desesperadas com um calor insuportável dentro da sauna, essas pessoas começam a gritar para que alguém as ajude. Um sujeito que por acaso passava pelo lado de fora ouve os gritos e se dirige à sauna, mas, com a mão sobre o termostato, afirma que só poderá ajustar a temperatura dentro da sauna, que já passa dos 50 graus, quando os

críticas, ademais, são necessárias a que, no debate democrático que deve anteceder qualquer alteração no sistema tributário, sejam levadas em consideração e, eventualmente, afastadas com o uso de argumentos em contrário. É preciso que se estabeleça debate público em torno do assunto, e o presente texto almeja, ainda que muito modestamente, contribuir para isso, lembrando, ainda, que a tributação não deve ser orientada apenas por ideais de justiça social e equidade, os quais devem ser conciliados com outros objetivos que o sistema tributário *também* deve tentar perseguir, a exemplo da simplicidade, da praticidade, da igualdade (entre contribuintes), da neutralidade e da eficiência, por exemplo²⁸.

3. PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA

Um dos institutos mais lembrados, quando se cogita do uso da tributação como forma de reduzir desigualdades, é o da progressividade, notadamente no que tange ao imposto sobre a renda.

Por progressividade compreende-se a forma de tributação que se torna mais pesada, ou onerosa, na medida em que maior é a base tributável. Em termos mais precisos, tributos progressivos são aqueles em relação aos quais as alíquotas são incrementadas conforme aumenta a base de cálculo sobre a qual incidem²⁹.

que estão dentro dela trancados e desesperados decidirem qual seria a temperatura *ideal*. SEN, Amartya. *The idea of justice*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009, p. 104.

²⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual*, n. 33, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 328.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 83. Como regra, para os fins deste texto, o critério para a majoração das alíquotas, que define a progressividade, é o valor ou o montante da base imponible. Há, contudo, formas excepcionais de progressividade que fogem a essa regra por usarem outros critérios para determinar o crescimento das alíquotas. É o caso da progressividade *no tempo* do IPTU, prevista no art. 182, § 4.º, II, da CF/88.

Uma das ideias subjacentes ao uso da progressividade, no caso do imposto sobre a renda, é a de que a renda tem utilidade cada vez menor ao seu titular, conforme cresce o seu montante. Em um exemplo banal, pode-se dizer que um hipotético imposto de renda por alíquota única de 10%, sem limite de isenção ou possibilidade de deduções, seria injusto, contrário à capacidade contributiva e promotor de tratamento desigual entre contribuintes, pois subtrair R\$ 100,00 de um sujeito que ganha apenas R\$ 1.000,00 por mês representa para esse contribuinte muito maior sacrifício do que a subtração de R\$ 10.000,00, relativamente a um contribuinte cujos rendimentos mensais sejam de R\$ 100.000,00, embora nos dois casos o ônus seja rigorosamente de 10%.

Mas isso não quer dizer que a progressividade se apoie em ideias de “igual sacrifício”, o que levaria, em última análise, à expropriação de quase todo o patrimônio daqueles situados no topo da pirâmide. Sua finalidade é, também, a de atuar na contenção do aumento das desigualdades, o que a observação da História demonstra. Veja-se, ainda, que ao longo do Século XX o uso intenso de alíquotas progressivas não prejudicou o crescimento, que foi elevado, mas manteve sob controle o aumento das desigualdades, que, ao final dos anos 1980, com a redução das alíquotas em todo o mundo, fez com que as desigualdades voltassem a crescer em padrões comparáveis aos do final do Século XIX. Como ressalta Ricardo Lodi,

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 a mais adequada ao estímulo da produção,

Cf. MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 31, p. 82-91, 1998.

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.³⁰

Apesar disso, há na literatura diversos questionamentos e oposições à progressividade, que desestimularia a produção e um maior esforço³¹, tornaria a tributação mais complexa e de difícil apuração, e seria inócua, na justiça social que procura promover, a depender de como os recursos assim obtidos sejam aplicados³². A crítica é incrementada pelo resultado obtido em países (v.g. Eslováquia, Rússia, Estônia etc.) que adotaram o chamado *flat tax*, assim entendido o imposto de renda com alíquota uniforme, independentemente do valor da renda auferida. A adoção de apenas uma alíquota (v.g. 13%), baixa se comparada à alíquota máxima de sistemas progressivos (mas alta se comparada à mínima), levou tais países a um considerável aumento na arrecadação desse imposto. Diante dessa constatação, poder-se-ia defender a adoção de um imposto assim, mais simples e eficiente, procedendo-se à redução das desigualdades, se fosse o caso, quando da aplicação dos recursos obtidos³³.

Pode-se, porém, objetar o *flat tax* sob a consideração de que ele estimula um aumento na desigualdade de renda entre as pessoas, abrindo espaço, por exemplo, para que altos executivos

³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v.3, n.3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>, p. 19.

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18: princípios constitucionais tributários*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 6 e ss.

³² SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual*, n. 33, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 338.

³³ KEEN, Michael; KIM, Yatae; VARSANO, Ricardo. The “flat tax(es)”: principles and experience. *Policy watch*. The Int Tax Public Finance (2008) 15: 712–751, DOI 10.1007/s10797-007-9050-z.

definem para si remunerações exageradas³⁴. O aumento na arrecadação com ele obtido em alguns países, por sua vez, pode decorrer de outras causas, diversas do fato de ser ele um *flat tax*. É o caso redução da informalidade e crescimento da economia desses países, até poucas décadas atrás situados dentro da chamada “cortina de ferro”, fatores que teriam levado a um aumento de arrecadação do imposto de renda de qualquer forma, fossem as alíquotas progressivas ou não. Pode ser, também, que a maior arrecadação decorra do fato de haver um maior número de pessoas pobres pagando, as quais em outro cenário seriam isentas, ou tributadas por alíquotas mais baixas, o que conduz à conclusão de que a eficiência está sendo obtida, no caso, com sacrifício desproporcional da ideia de equidade (e, no caso dos princípios jurídicos, da capacidade contributiva e da isonomia)³⁵. Seria preciso adotar uma política bastante redistributiva, no gasto, para se neutralizar a injustiça assim gerada.

Por outro lado, a principal demonstração de que a progressividade não prejudica o crescimento reside no fato de que, depois da Segunda Guerra Mundial, houve intenso crescimento econômico, e nos Estados Unidos e na Europa usava-se de forma intensa a tributação progressiva, com alíquotas máximas de 70% ou mais, o que não aconteceu nos últimos anos do Século XX, coincidentemente período em que a progressividade foi sensivelmente diminuída, em especial nos Estados Unidos e no Reino Unido, a partir dos governos Reagan e Thatcher. Logicamente, não se pode dizer que a progressividade *causou* o crescimento, e que a mitigação dela levou a um menor crescimento, pois faltam dados que amparem essa conclusão. Mas se pode, logicamente, dizer que ela não atrapalhou o grande crescimento havido

³⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 326, p. 495.

³⁵ FOUJÈRE, Maxime; RUGGERI, Giuseppe C. Flat Taxes and Distributional Justice. *Review of Social Economy*, Vol. 56, No. 3 (FALL 1998), pp. 277-294, published by: Taylor & Francis, Ltd. Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/29769956> Accessed: 07-01-2016.

no período em que intensamente adotada.

No caso do imposto de renda, no Brasil, essa discussão poderia ser considerada como ultrapassada, pois a adoção da progressividade é expressamente prescrita pelo art. 153, § 2.º, I, da CF/88. Entretanto, a pertinência do debate continua, subjacente à questão de saber se se deveriam adotar alíquotas mais elevadas para faixas de rendas consideravelmente mais altas. Afinal, existem vários graus de intensidade para a implantação de uma escala progressiva de tributação.

No Brasil, atualmente, o imposto de renda tem um limite de isenção e quatro alíquotas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), no que tange às pessoas físicas, e duas alíquotas (15% e 25%³⁶) para as pessoas jurídicas, o que parece atender de forma satisfatória, em uma primeira análise, a determinação constitucional. É preciso, porém, observar que a progressividade não se realiza, apenas, com o estabelecimento de alíquotas nominais.

Deve-se dedicar atenção, primeiro, às alíquotas reais, em face das quais, com a adoção de apenas uma alíquota, e um limite de isenção, talvez já se possa alcançar alguma progressividade³⁷. Exemplificando, se se tem imposto com alíquota única de 10%, e limite de isenção de R\$ 2.000,00, cidadão que aufera rendimentos mensais de R\$ 2.200,00 pagará, na verdade, R\$ 20,00 (10% de R\$ 200,00, valor que ultrapassa o limite de isenção de R\$ 2.000,00), o que representa uma alíquota real de 0,9%. Se o rendimento é de R\$ 3.000,00, o imposto devido será de R\$ 100,00, implicando uma alíquota real de 3,33%.

Nessa ordem de ideias, poder-se-ia sustentar que com uma alíquota nominal e um limite de isenção já se alcançaria a progressividade, que se refletiria nas alíquotas reais. Isso, contudo, não parece suficiente para realizar a determinação

³⁶ Que de fato chegam a 24% e 34%, se considerados os 9% da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

³⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual*, n. 33, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 331.

constitucional de adoção de tributação progressiva, até porque a alíquota máxima ficaria limitada ao teto da alíquota nominal, que é mais baixa quando se tem apenas uma alíquota do que poderia ser a alíquota mais alta diante de uma série de alíquotas nominais. Por outro lado, a admissão de algumas deduções, necessárias a que se realizem os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade do imposto, levaria a que suas alíquotas reais o tornassem regressivo caso sua incidência se desse por apenas uma alíquota nominal.

Como praticamente todo tributo incidente sobre patrimônio ou renda obedece algum limite diante de bases de cálculo muito pequenas, em atenção ao princípio da capacidade contributiva e ao chamado mínimo existencial, a admissão de que essa forma de progressividade (nas alíquotas reais) seria suficiente tornaria inútil as remissões feitas pela Constituição à progressividade (v.g., em relação ao ITR, ao IPTU e, no caso em exame, ao imposto de renda), conclusão que não parece razoável na interpretação de dispositivos de textos legais, e, menos ainda, de textos constitucionais.

Comparando-se o Brasil com alguns países da Europa, e com os Estados Unidos, que também adotam alíquotas progressivas para o imposto de renda, vê-se que a alíquota máxima do imposto de renda, no Brasil, é relativamente baixa (27,5%), situando-se aquém da média das alíquotas máximas na Europa (40%). Nos Estados Unidos, essa alíquota máxima gira em torno de 35%, mas é preciso lembrar que lá existe ainda o imposto de renda estadual, que a ela se acrescenta, fazendo com que chegue a patamar próximo do tributo na Europa.

A maior discrepância, contudo, que revela a injustiça da tributação no Brasil, não reside nas alíquotas, que dizem muito pouco consideradas isoladamente. É preciso cotejá-las com as bases sobre as quais incidem³⁸. Na maior parte dos países

³⁸ SEIDL, Christian; POGORELSKIY, Kirill; TRAUB, Stefan. *Tax Progression in OECD Countries: An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income*

européus que adotam a progressividade, o limite de isenção (cerca de 800 euros) corresponde, aproximadamente, à faixa que, no Brasil, se submete à alíquota máxima de 27,5%. Ou seja, alguém considerado como já situado no topo da pirâmide de contribuintes do IRPF, no Brasil, seria tido como titular apenas do mínimo existencial na Europa, motivando a isenção do imposto. E isso para não referir uma série de despesas adicionais que o contribuinte brasileiro do imposto de renda precisa suportar, para suprir deficiência do Poder Público em áreas como segurança, educação etc., as quais nem sempre são dedutíveis da base de cálculo do imposto, muitas delas inexistentes para o contribuinte europeu.

Para corrigir essa distorção, realizando de forma mais adequada os princípios da progressividade e da capacidade contributiva, seria preciso corrigir consideravelmente as bases a partir das quais incidem as alíquotas do imposto de renda atualmente existentes, suprindo-se a perda de arrecadação que daí poderia decorrer com o estabelecimento de mais uma ou duas alíquotas (entre 35% e 40%)³⁹, a incidirem sobre rendimentos bem mais altos que aqueles alcançados pelo percentual de 27,5%. A tributação do imposto de renda já foi assim, no Brasil (com alíquotas de 5% a 55%), tendo paradoxalmente reduzido o seu número de alíquotas após a promulgação da Constituição de 1988, a primeira que passou a exigir a adoção da progressividade⁴⁰.

Distributions. Berlin: Springer, 2013. DOI 10.1007/978-3-642-28317-8

³⁹ Muitos economistas defendem que 40% seria uma alíquota máxima ideal para o imposto de renda, limite que começa a ser colocado em dúvida por autores que sugerem alíquotas máximas em torno dos 60% (Cf. ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015). Em nova alusão à “metáfora da sauna” de Amartya Sen, nem é preciso chegar-se a um consenso sobre se o ideal seria 40%, 50% ou 60% para se concluir que os 27,5% fixados como máximo no Brasil representam limite considerado baixo.

⁴⁰ Paradoxalmente, os mesmos parlamentares que elaboraram a Constituição Federal de 1988, e nela inseriram a exigência – até então inexistente de forma explícita – de que o imposto de renda seja progressivo, editaram a Lei 7.713/88, que minimizou consideravelmente a progressividade que até então existia. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo:

Em várias outras partes do mundo, aliás, assistiu-se à adoção de alíquotas progressivas bastante altas para o imposto de renda, as quais foram consideravelmente reduzidas a partir dos anos 80 do Século XX. Essa foi uma das razões pelas quais as desigualdades sociais permaneceram estáveis no Século XX, voltando a crescer nos últimos vinte ou trinta anos⁴¹, estando a História a revelar que a progressividade da tributação da renda é um importante mecanismo de contenção do crescimento das desigualdades.

Outro ponto a ser objeto de reflexão é o da tributação diferenciada e mais branda do rendimento decorrente do capital. Usa-se como argumento, para essa forma de tributação, a necessidade de se garantir o rendimento de investimentos feitos no país, estimulando a poupança e evitando a fuga de capitais⁴². Na verdade, porém, investimentos devem ser atraídos com a construção de um sistema tributário claro, sem burocracia excessiva e desnecessária⁴³, aplicado por autoridades que respeitam a boa-fé do contribuinte, com a formação de uma sociedade educada e qualificada, dotada de elevado capital humano, sem violência urbana etc. Essa é a maneira de atrair, de forma mais duradoura e saudável, investimentos para um país. É muito mais desestimulante para o estrangeiro que pretende investir no Brasil o cenário de total insegurança, jurídica e mesmo física, vivido no

Dialética, 2004, *passim*.

⁴¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480 e ss.

⁴² SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual*, n. 33, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 343.

⁴³ Registre-se, a esse respeito, a escandalosa diferença entre a quantidade de horas exigida do contribuinte brasileiro para o cumprimento de seus deveres fiscais (2600 horas/ano), com a média mundial (inferior a 200 horas/ano. <http://data.world-bank.org/indicador/IC.TAX.DURS>, acesso em 23.1.2016). Em vez de tornar a vida do contribuinte brasileiro infernal, e atrair estrangeiros para esse inferno com a promessa de um maior retorno para o seu investimento, obtido com menor tributação da renda oriunda do capital, melhor seria tornar o Brasil um ambiente propício para o investimento, para o qual os investidores desejassem vir independentemente de um estímulo tributário sobre as rendas oriundas do capital.

país, do que a tributação incidente sobre o rendimento oriundo do capital.

Por outro lado, é precisamente um maior retorno obtido através do investimento do capital, comparativamente com a taxa de crescimento da economia ($r > g$)⁴⁴, que faz com que as desigualdades cresçam exponencialmente, com que sejam transferidas de geração para geração e acabem por minar a ideia de que decorrem das escolhas, dos méritos ou dos esforços dos indivíduos. O uso de alíquota *flat*, mais reduzida, e de tributação exclusiva para o rendimento oriundo do capital, também pode conduzir a situações contrárias à capacidade contributiva e aos princípios da universalidade e da isonomia, quando o contribuinte tem pequeno ganho de capital, mas despesas ou prejuízos que ultrapassam o tal ganho, tendo de recolher ainda assim o imposto sobre ele incidente. Por isso, talvez fosse mais adequado tributar todos os rendimentos pelos mesmos critérios, sejam eles oriundos do capital ou do trabalho, em observância aos princípios constitucionais da progressividade e da universalidade.

Ainda quanto à tributação da renda oriunda do capital, merece destaque o fato de que, no Brasil, os dividendos distribuídos por pessoas jurídicas aos seus sócios são isentos do imposto de renda (Lei 9.249/95, art. 10). Isso faz com que o rendimento oriundo do capital, quando decorrente não de ganho de capital, mas de dividendo gerado por ações, por exemplo, seja tributado não de forma mais branda, com alíquota mais baixa e de forma exclusiva (como um *flat tax*); faz, a rigor, com que não seja tributado em absoluto. A justificativa, para tanto, é a de

⁴⁴ Conforme explica Piketty, quando a taxa de rendimento do capital (r) é maior que a taxa de crescimento da economia (g), o que se representa como $r > g$, as desigualdades tendem a aumentar exponencialmente e a se perpetuar, pois o rendimento gerado pelo capital acumulado por aqueles situados no topo da pirâmide tenderá sempre a superar o que poderá vir a ser produzido pelos demais. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 31.

evitar a dupla tributação (econômica) desta renda, que já teria sido onerada no âmbito da pessoa jurídica. Isso faz, contudo, com que o rentista, que vive dos dividendos gerados por ações por ele acumuladas, não pague imposto de renda algum, o que representa forte distorção se feita uma comparação com o ônus incidente sobre o rendimento oriundo do trabalho.

Reconheça-se que nem todas as situações são equivalentes. Há a pessoa jurídica optante pelo Simples, microempresa, em relação à qual são dois ou três sócios que fazem todo o trabalho, com a ajuda de poucos empregados. Igual realidade vivem pequenas sociedades prestadoras de serviços. Nesse caso, nem mesmo se pode dizer que o dividendo recebido seria “rendimento do capital”. A situação é bem diversa, porém, no caso do investidor pode mesmo desconhecer o local onde funcionam as companhias dos quais detém ações. No caso deste, a isenção inverte a lógica subjacente à progressividade, pois terá igual efeito sobre o pequeno investidor, que com parte de seu salário comprou algumas ações, e o grande rentista, que herdou quantidade bastante grande de ações, capaz de permitir a ele rendimentos confortáveis sem nenhum trabalho e sem nenhuma tributação.

Considerando que a tributação das pessoas jurídicas pode se refletir em seus preços, ou nos salários que pagam aos seus empregados, e não só nos dividendos distribuídos, e considerando também que a progressividade faria com que suas perdas tivessem mais impactos que seus ganhos⁴⁵, talvez fosse o caso de se adotarem alíquotas mais baixas de imposto de renda e contribuição sobre o lucro sobre pessoas jurídicas, com pouca progressividade, abolindo-se, em contrapartida, a isenção concedida aos dividendos, que seriam tributados pelo regime aplicável às pessoas físicas, dentro de uma escala progressiva mais ampla.

Recorde-se, ainda, que a tributação no Brasil apoia-se

⁴⁵ BLUM, Walter J. Revisiting the Uneasy Case For Progressive Taxation. *TAXES-The Tax Magazine*, n. 60, January, 1982, p. 18.

precipuaamente no consumo, pesadamente onerado por tributos como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), e as contribuições COFINS e PIS, cujas alíquotas somadas, para a generalidade dos produtos, ultrapassam a barreira dos 40%. Isso faz com que o sistema assuma caráter marcadamente regressivo, sendo importante, além de reduzir as alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo, fazer com que, por meio de uma maior progressividade na tributação do patrimônio e da renda, se mitigue esse perverso efeito, que faz com que a maior parte do ônus recaia sobre a parcela mais pobre da população.

4. TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS

Outro ponto sensível, no que tange às desigualdades sociais, diz respeito à herança e à sua tributação. Afinal, é através da herança que a desigualdade de patrimônios (e da renda por ele gerada) se perpetua entre as gerações, minando a ideia de igualdade de oportunidades e de diferenças ou desigualdades legítimas porque decorrentes do mérito, do esforço ou do trabalho.

No plano filosófico, e no plano econômico, há farta literatura a tratar da justiça e da legitimidade da herança, e dos possíveis efeitos que decorreriam de sua supressão (incentivo ao consumo excessivo etc.)⁴⁶.

Juridicamente, porém, tais questões têm sua importância diminuída, ou mesmo neutralizada, pelo fato de que a Constituição Federal garante o direito à herança como direito individual. Sua tributação é expressamente prevista, situando-se no âmbito de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, mas ela não pode, como os tributos em geral não podem, ter efeito de

⁴⁶ ERREYGERS, Guido; VANDEVELDE, Antoon. *Is Inheritance Legitimate?: Ethical and Economic Aspects of Wealth Transfers*. Berlin: Springer, 1997, *passim*.

confisco. Isso faz com que se torne dispensável ingressar no debate sobre a legitimidade do direito à herança, que no Brasil não pode ser abolido, e dispensável também o debate sobre a legitimidade de ser a herança tributada, o que também é constitucionalmente permitido. Merece atenção, todavia, o problema relacionado às alíquotas desse imposto, assunto no qual os referidos debates, embora de maneira mitigada, se refletem.

Realmente, a herança é uma das principais responsáveis a que uma desigualdade que pode, eventualmente, ser fruto de méritos, esforços, criatividade, trabalho ou ousadia, torne-se, em relação ao herdeiro, arbitrária, interferindo na igualdade de oportunidades e gerando desigualdades que nada têm a ver com tais qualidades ou méritos. Naturalmente existem fatores históricos, econômicos e morais que militam em favor da herança, que tampouco poderia ser suprimida, o que de resto não seria juridicamente possível no Brasil, já se disse, em face do texto constitucional. Mas daí não se poderia concluir que elas, as heranças, não devam ser tributadas (pois a Constituição o impõe), ou devam ser tributadas por alíquotas muito reduzidas. Tampouco se poderia concluir por uma tributação excessiva, que implicaria, por via oblíqua, a própria supressão do direito de herdar. A questão está em encontrar alíquotas que se situem em uma posição intermediária entre essas duas visões.

Nessa ordem de ideias, pode-se dizer da tributação das heranças, no Brasil, algo semelhante ao que já se disse relativamente ao imposto sobre a renda. As alíquotas, mesmo naqueles Estados em que as adotam de forma progressiva, são baixas (média de 4%), se comparadas às de outros países do mundo (média de 20%⁴⁷), e, pior que isso, começam a incidir a partir de bases

⁴⁷ STRAWCZYNSKI, Michel. *The optimal inheritance tax in the presence of investment in education*. Int Tax Public Finance (2014) 21:768–795. DOI 10.1007/s10797-014-9324-1. No Reino Unido, a alíquota pode chegar a 40%, mas, veja-se, somente sobre transmissões hereditárias superiores a 242.000,00 Libras (por herdeiro), valor sensivelmente maior que os pouco mais de 40.000,00 Euros (aférvéis a partir de todo o patrimônio a ser transferido, independentemente da quantidade de herdeiros) já

também muito baixas, muitas vezes considerando, para o efeito de aplicação de cada faixa, o valor total do espólio, e não o montante recebido por cada herdeiro. É preciso que se estabeleçam alíquotas mais elevadas para heranças de valor também bastante elevado, e que se corrijam as bases sobre as quais incidem as alíquotas mais baixas, e, mais importante, é preciso que se corrijam as leis dos Estados – como é o caso do Estado do Ceará – que aferem a aplicação da escala de alíquotas progressivas a partir do total deixado pelo falecido, e não pelo valor a ser recebido por cada herdeiro, em evidente violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

5. TRIBUTAÇÃO DAS GRANDES FORTUNAS

Caso raro – único no Brasil – de competência tributária não exercitada⁴⁸, o imposto sobre grandes fortunas (IGF) tem em torno de sua instituição atraído uma série de controvérsias. A maior parte delas diz respeito à possível inconveniência, ineficiência e excessiva complexidade desse imposto, que teria pequeno potencial arrecadatório e afugentaria as grandes fortunas existentes no País.

A primeira dificuldade que se suscita diz respeito à determinação do que seria uma grande fortuna, expressão cercada de imprecisão e subjetivismo. Não se trata, porém, de óbice intransponível, sendo de resto uma questão que se apresenta em relação a qualquer outro tributo cujo âmbito de incidência esteja descrito no texto constitucional (renda, produto industrializado, serviço etc.). Tendo em mente que *fortuna* designa um patrimônio consideravelmente grande, situado muito acima da média, uma *grande* fortuna será aquela realmente situada no topo da pirâmide econômica, cuja dimensão caberá à lei

submetidos à alíquota máxima no Brasil.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348.

complementar definir com maior precisão, mas que não é dotada de imprecisão maior do que outras expressões ou palavras usadas no texto constitucional para definir competências impositivas. Se houver equívoco por parte do legislador, que inserir no conceito de grande fortuna um patrimônio que assim não deva ser considerado, a questão, de mais a mais, poderá ser submetida ao crivo do Judiciário, como de resto ocorre com os demais impostos⁴⁹.

Quanto à complexidade, ela não parece sequer comparável à existente no âmbito do ICMS e das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, cuja legislação beira a incompreensibilidade por parte das próprias autoridades da Administração Fazendárias. Os patrimônios dos contribuintes já são informados à Secretaria da Receita Federal, para fins de apuração e cálculo do imposto sobre a renda, e o valor já recolhido pelo contribuinte a título de imposto de renda poderia inclusive ser dedutível da quantia devida a título de IGF, que alcançaria, assim, somente aqueles que, por estarem situados no topo da pirâmide econômica e viverem da renda gerada por um capital acumulado ou herdado, pagam pouco ou nenhum imposto de renda.

O fato de a arrecadação obtida com esse imposto não ser significativa, por sua vez, não é razão para que não seja instituído. Primeiro, porque seria ela, de qualquer modo, alguma arrecadação. Segundo porque sua principal finalidade não seria suprir os cofres públicos com abundância de recursos, mas realizar o princípio da capacidade contributiva e incrementar a legitimidade do sistema tributário brasileiro. O Poder Público teria maior legitimidade para tributar a classe média, que se submete mais pesadamente ao imposto de renda e, indiretamente, através do encarecimento dos preços dos produtos que consome, aos tributos incidentes sobre o consumo, se esta tiver a consciência de que as classes mais ricas se submetem a ônus igual ou mesmo

⁴⁹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, *passim*.

maior ao seu⁵⁰.

Não haveria, por sua vez, invalidade por conta de suposta dupla ou pluritributação dos mesmo fatos, verificada, por exemplo, pelo fato de a frota de veículos do contribuinte já ser onerada pelo IPVA, o rendimento sujeitar-se previamente ao IRPF, os diversos imóveis ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU ou ao Imposto Territorial Rural – ITR, e de o conjunto desses bens submeter-se também ao IGF. Trata-se, evidentemente, de hipótese de dupla ou pluritributação econômica, e não jurídica, pois, embora economicamente a riqueza possa ser a mesma, juridicamente são tributados fatos diferentes (v.g., dá-se o mesmo, sem nenhuma invalidade, entre ISS e IRPF, no caso de rendimentos de prestadores de serviços). Além disso, embora a dupla tributação seja, em princípio, constitucionalmente vedada, conclusão que se extrai da interpretação de alguns dispositivos da Constituição (v.g., art. 146, I e art. 154, D)⁵¹, mas isso não significa que ela não seja possível nos casos em que o próprio texto constitucional originário a determina ou faculta, como se dá entre o ICMS e o IPI, eventualmente, e entre o imposto de renda das pessoas jurídicas IRPJ e a contribuição social sobre o lucro CSLL.

Quanto à fuga das grandes fortunas, não seria esse tributo, cujas alíquotas não devem ser elevadas – como de resto se dá com os tributos incidentes sobre o patrimônio em geral – o grande responsável por elas. Como já frisado anteriormente neste trabalho, essa fuga pode ocorrer de uma forma ou de outra, motivada por violência urbana, insegurança jurídica, falta de infraestrutura de transportes etc., problemas que, pelo menos alguns deles, um sistema tributário mais justo e mais bem aplicado contribui para corrigir, e não para aumentar. Mostra disso é que muitos dos brasileiros que hoje deixam o Brasil, ou mandam os

⁵⁰ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484.

⁵¹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, *passim*.

filhos para estudar, trabalhar e se estabelecerem definitivamente no exterior, o fazem por razões não tributárias, e emigram, em regra, para países nos quais a carga tributária, pelo menos no que tange aos impostos sobre o patrimônio e a renda, é maior que a Brasileira.

6. EDUCAÇÃO, SAÚDE E ASSISTÊNCIA SOCIAL

Diferentemente do que ocorre com as multas, cuja justiça pode ser medida, advertem Liam e Murphy⁵², mesmo que o produto de sua arrecadação seja jogado no mar, os tributos, e o sistema tributário como um todo, não tem como ser avaliado, do ponto de vista de uma “justiça”, sem que se considere o que é feito com os recursos com ele arrecadados.

É possível, por exemplo, que um sistema tributário regressivo tenha, apesar disso, grande papel na redução das desigualdades sociais, se permitir a arrecadação eficiente de grandes quantias, as quais em seguida passam a ser aplicadas em ações e políticas voltadas à população mais pobre, destinadas a garantir-lhes iguais oportunidades (educação, assistência etc.). Diversamente, um sistema altamente progressivo, que onera consideravelmente os mais ricos, tem toda a aparência redistributiva e corretora de desigualdades gerada pelas alíquotas de seus impostos *desfeita e invertida* por uma destinação dos recursos a políticas que visam a satisfazer os interesses dessas pessoas situadas no topo da pirâmide social.

Isso não quer dizer, é certo, que não deve haver preocupação com justiça social e redução de desigualdades quando da cobrança de tributos, sendo o problema inteiramente situado na ponta do gasto. Em verdade, o que se sugere, com isso, é que as duas pontas devem ser examinadas em conjunto, pois uma delas, a do gasto, é capaz de incrementar, ou mesmo inverter, os

⁵² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership – taxes and justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 25.

objetivos a serem alcançados.

A pesquisa feita por Eric Zolt⁵³, aliás, já referida neste trabalho, revela que, pelo menos a partir da observação da história das colônias americanas – e depois dos Estados por elas formados –, sistemas tributários regressivos e injustos estão associados a aplicação dos recursos igualmente voltada aos interesses dos mais ricos apenas, enquanto sistemas tributários dotados de maior progressividade estão associados a gastos públicos de caráter mais redistributivo e gerador de iguais oportunidades.

Seja como for, o enfrentamento da questão das desigualdades sociais depende, essencialmente, de políticas públicas destinadas a gerar maior igualdade de oportunidades entre as pessoas, ou incrementar-lhes as liberdades, o que se faz não apenas inibindo o Estado de impedi-las de exercer a liberdade, mas também oferecendo a elas os meios para que possam dar cabo às escolhas feitas. Isso significa, em termos diversos, transformar desigualdades nocivas em desigualdades saudáveis, pois leva a um cenário no qual as diferenças decorrem das escolhas feitas pelas pessoas, e não de fatores arbitrários como a família na qual nasceram.

É a própria realização do princípio Rawlseano da diferença, ou do ideal de Amartya Sen de incremento das capacidades (necessárias ao exercício da liberdade), que sugere a existência de políticas públicas voltadas à assistência social, à saúde, ao saneamento básico, mas, mais importante que tudo isso, à educação.

A educação, com a geração de capital humano daí decorrente, é a base indispensável a que se reduzam as desigualdades prejudiciais à economia e injustas, e se incrementem as possibilidades de que as desigualdades que remanesçam na sociedade sejam aquelas decorrentes do mérito, do esforço, da ousadia e do

⁵³ ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. *New York University Tax Review*. 62 Tax L. Rev. 445 2008-2009, p. 461.

trabalho. Por isso mesmo, Eric Nielsen considera mais eficiente para reduzir as desigualdades, e muito mais factível e consensual – mesmo entre liberais mais extremados –, em vez de se propugnar, como faz Piketty, um “imposto global sobre o capital”, que se invista pesadamente em educação, notadamente de crianças mais novas. Isso porque, quanto mais nova a pessoa em cuja educação se investe, mais intensos são os resultados desse investimento⁵⁴. Ademais, prestigiam-se assim os princípios Rawlseanos de justiça, porquanto, com público investimento pesado na educação de pessoas muito jovens, diminuem-se as diferenças decorrentes do nascimento e se prestigiam aquelas que são fruto das escolhas e dos méritos de cada um, além de se gerarem benefícios para a sociedade como um todo.

Quanto à atuação do Estado no âmbito da assistência, disponibilizando creches e abrigos para idosos, por exemplo, registre-se que ela tem reflexos não apenas nas questões de justiça e equidade, mas também na eficiência econômica, pois incrementa a oferta de trabalho e, com ela, permite maior geração de riqueza. Um casal que não tenha com quem deixar seus filhos pequenos, por exemplo, tem em uma creche a oportunidade de trabalhar por mais tempo⁵⁵. É isso o que alguns economistas estão percebendo, razão pela qual afirmam que a questão das desigualdades deixou de ser um problema apenas moral, conforme apontado no início deste trabalho.

É preciso atenção para os dois tipos de desigualdades apontados, a nociva e injusta, e a benéfica e legítima, e para os aspectos filosóficos, econômicos e jurídicos das duas, pois uma visão de que as pessoas pobres assim estão por conta da preguiça

⁵⁴ NIELSEN, Eric R. Human Capital and Wealth before and after capital in the twenty first century. In: BOUSHEY, Heather. DELONG, J. Bradford. STEINBAUM, Marshall. (Eds.). *After Piketty. The agenda for economics and inequality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press. 2017, p. 152.

⁵⁵ KLEVEN, Henrik Jacobsen. How Can Scandinavians Tax So Much? *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4 (Fall 2014), pp. 77-98, Published by: American Economic Association Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/23973559> Accessed: 07-01-2016.

e da acomodação retira toda a legitimidade de um sistema tributário progressivo e redistributivo⁵⁶, o que não acontece caso se verifique que muitas pessoas pobres assim se encontram por razões históricas que as conduziram a um cenário de total falta de oportunidades. Isso pode ser difícil de visualizar quando se pensam nos que (hoje) são adultos, mas não o é quando se pensa a respeito das crianças, que não têm culpa pelo ambiente onde nasceram⁵⁷. Parece inegável que uma criança rica e uma criança miserável, uma criança abandonada ou que vive em uma família completamente desestruturada e uma criança que vive em um ambiente saudável e amoroso, uma criança que tem as melhores escolas, cursos de línguas e de esportes à disposição e uma criança que tem de passar boa parte do dia catando papelão e latinhas de alumínio nas ruas, terão – independentemente do mérito, do esforço, da criatividade e do trabalho de cada uma, oportunidades muito, mas muito diferentes na vida. É até possível que a mais miserável delas seja genial, dotada de talento e inteligência fora do comum, mas é bem provável que tudo isso se perca, e ela não tenha a chance de conduzir sua vida explorando toda a capacidade que sua dignidade permitiria.⁵⁸ Existem casos excepcionais, reconheça-se, de pessoas muito pobres que com esforço hercúleo conseguem ascender consideravelmente, mas tanto são raríssimos que por isso mesmo são noticiados como algo extraordinário. É também inegável que existem as desigualdades decorrentes da preguiça, da acomodação e da falta de méritos, e em relação a estas o Estado de fato pouco ou nada deve fazer. Existem, ainda, muitos fatores, além da desigualdade social (uma

⁵⁶ KLEVEN, Henrik Jacobsen. How Can Scandinavians Tax So Much? *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4 (Fall 2014), p. 93, Published by: American Economic Association Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/23973559> Accessed: 07-01-2016.

⁵⁷ Imagine-se você, o leitor, coberto pelo véu da ignorância, o que poderia ocorrer se estivesse diante da perspectiva, dada por um aparelho tirado de filmes de ficção científica, de “nascer de novo”, sem saber se em uma favela ou em uma família abastada.

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?* (principles for a new political debate). Princeton University Press: Princeton, 2006, p. 10 e 11.

criança, mesmo não sendo pobre, pode sofrer maus tratos, ser molestada, não ser levada à escola etc.), que interferem na questão, e em certa medida a tutela que Estado e Sociedade devem ter sobre as crianças e adolescentes diz respeito a esses outros fatores também, não dizendo respeito, é claro, apenas àquelas que são pobres. Mas não há dúvida de que o fator econômico é preponderante na geração dessa enorme desigualdade de oportunidades entre crianças, e ao se fornecer a elas educação universal, gratuita e de qualidade (e algum amparo para que essa educação possa ser aproveitada), dá-se o caminho para que méritos, esforços, criatividade, ousadia e trabalho levem-nas a posições legitimamente diferentes, sem empurrar ninguém injustificadamente para lugar algum. Toda a sociedade ganha com isso.

7. O PROBLEMA DA CORRUPÇÃO

Toda a justiça de um sistema tributário pode ser anulada em razão da maneira como os recursos arrecadados são aplicados, o que acontece não apenas quando eles são destinados a finalidades que atendem aos interesses apenas das pessoas mais ricas e assim incrementam as desigualdades. Problema mais grave é representado pela corrupção, pois ela não apenas desvia os recursos que seriam utilizados em ações que poderiam reduzir desigualdades (v.g., educação), como também incrementa a desigualdade fazendo (de forma injustificada) muito mais ricas algumas pessoas, e, o que é pior, *interfere nas decisões a respeito das políticas públicas a serem implementadas*. Em vez de se decidir pela obra mais necessária à população, a escolha pode terminar acontecendo em favor da despesa capaz de render uma boa comissão⁵⁹.

É preciso, portanto, que uma reforma destinada a tornar o sistema tributário mais justo seja acompanhada de uma maior

⁵⁹ ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government*. Causes, consequences and reform. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 3.

participação da população nas decisões atinentes à esfera pública, não apenas elegendo representantes de forma mais consciente, mas também acompanhando o que estes fazem em nome de quem os elegeu, de sorte a que se reaja adequadamente nas eleições subseqüentes. É necessário, ainda, que a corrupção seja combatida pela sociedade civil organizada e pelos cidadãos, a quem compete

Um papel de intervenção, monitorização e punição eleitoral. A queixa e a vigilância da sociedade civil são fundamentais para desvendar o pacto oculto que é a corrupção. A sociedade civil pode e deve estar na linha de frente, na conscientização dos actores para o problema da corrupção, na discussão de medidas e estratégias de prevenção e de combate deste flagelo e na monitorização do desempenho das instituições. A salvaguarda das instituições da República requer uma resposta vigorosa e a colaboração de todos.⁶⁰

Aspecto que merece investigação mais detalhada, mas que não se comportaria nos limites deste trabalho, diz respeito à necessidade de o Poder Público concentrar-se em atividades e ações fundamentais à manutenção da ordem social e de uma maior igualdade de oportunidades, evitando um agigantamento desnecessário, que pode conduzir à ineficiência e à criação de oportunidades adicionais para a corrupção e o desvio dos recursos que poderiam estar sendo aplicados em eficazes formas de combate às desigualdades, como a educação.

Excesso de regulamentação, necessidade de licenças, concessão de empréstimos públicos, subsídios e incentivos, tudo isso aliado a um elevado poder discricionário às autoridades que aplicam tais regulamentos e concedem tais licenças, empréstimos, incentivos e subsídios, criam cenário altamente propício ao florescimento da corrupção, cujas causas não parecem associadas a determinado povo, etnia ou cultura, mas a um arcabouço legislativo e regulamentar, e ao arranjo institucional de um país como um tudo, que pode ser construído de modo a que se

⁶⁰ SOUSA, Luís de. *Corrupção*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 107.

maximizem ou se minimizem os estímulos a que ela ocorra. É preciso conhecer suas causas para que se as possam combater mais eficazmente⁶¹.

O debate a respeito da tributação e do retorno que se espera obter dela não pode ser desenvolvido, de forma mais profunda, sem que se examine também esse importante aspecto do problema, sendo preciso abandonar a ideia de que os problemas da sociedade se resolvem, apenas, transferindo-se mais recursos para o Estado gastar. Até para que haja maior legitimidade na cobrança, com maior adesão espontânea por parte dos contribuintes, essa questão precisa ser seriamente enfrentada.

CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS E NOTAS PARA PESQUISAS FUTURAS

Do que foi examinado ao longo deste texto, conclui-se que, embora a tributação seja importante instrumento para a redução das desigualdades sociais, no Brasil o sistema tributário não está modelado de forma a perseguir esse objetivo fundamental da República.

Sem necessidade de se modificar a Constituição, mas apenas a legislação ordinária editada por cada ente federativo, diversas correções nesse sistema são possíveis e necessárias. Elas dizem respeito a um incremento na progressividade dos impostos sobre a renda e sobre heranças, com o estabelecimento de alíquotas máximas mais elevadas e com a correção das bases sobre as quais incidem as alíquotas mais baixas, bem como com a ampliação do limite de isenção e, sucessivamente, de todos os limites a partir dos quais incidem progressivamente as alíquotas. Outra modificação relevante consiste na redução das alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo, e na instituição de um imposto sobre grandes fortunas.

⁶¹ ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government*. Causes, consequences and reform. New York: Cambridge University Press, 1999, *passim*.

Esclareça-se que, com isso, não haveria necessariamente aumento da carga tributária. Poderia haver até mesmo redução, pois a redefinição dos valores do limite de isenção e das faixas das alíquotas progressivas faria com que muitos contribuintes que hoje pagam imposto de renda, ou imposto sobre heranças, deixem de se submeter a tais exações, ou se submetam a elas sofrendo ônus menores. O mesmo pode ser dito da redução das alíquotas da tributação incidente sobre o consumo. O importante, no caso, é dedicar alguma preocupação não apenas sobre o montante da carga tributária, mas sobre aqueles que a suportam, de modo a que haja uma melhor distribuição do ônus relativamente àqueles situados no topo da pirâmide econômica.

Tais alterações, contudo, seriam inócuas se desacompanhadas de uma aplicação adequada dos recursos assim arrecadados, aplicação esta que pode deitar por terra todo o propósito redistributivo e redutor de desigualdades que animou a tributação. De todos os investimentos possíveis e certamente pertinentes à redução das desigualdades, a exemplo daqueles relacionados à assistência social, à saúde e à moradia, os mais relevantes e centrais são aqueles ligados à educação, notadamente a educação básica, fundamental e de ensino médio. Outro aspecto a ser objeto de preocupações, em todo debate ligado à modificação do sistema tributário, à estrutura e aos fins do Estado, diz respeito à corrupção, capaz de distorcer inteiramente a aplicação dos recursos públicos e incrementar ainda mais as desigualdades cuja redução, no caso, terá servido apenas de pretexto para sensibilizar os contribuintes (e, muitas vezes, o Poder Judiciário) para a tributação.

Essas são conclusões que, como ocorre com toda pesquisa, são provisórias. Além de as premissas das quais se partiu poderem ser questionadas, assim como as conclusões que delas foram deduzidas, há aspectos que aqui não estão ainda suficientemente claros, e podem ser aprofundados em pesquisas futuras. É o caso da identificação, a partir de critérios mais claros e

objetivos, do ponto a partir do qual a desigualdade social deixaria de ser desejável e até mesmo saudável, passando a ser nociva. Pode-se dizer o mesmo das alíquotas máximas indicadas ao imposto de renda de pessoas físicas e ao imposto sobre heranças, bem como da adequada estrutura para a tributação dos dividendos, no caso de revogação da norma isentiva prevista no art. 10 da Lei 9.249/95.



REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BLUM, Walter J. Revisiting the Uneasy Case For Progressive Taxation. *TAXES-The Tax Magazine*, n. 60, January, 1982.
- DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?* (principles for a new political debate). Princeton University Press: Princeton, 2006.
- ERREYGERS, Guido; VANDELDELDE, Antoon. *Is Inheritance Legitimate?: Ethical and Economic Aspects of Wealth Transfers*. Berlin: Springer, 1997.
- FOUGÈRE, Maxime; RUGGERI, Giuseppe C. Flat Taxes and Distributional Justice. *Review of Social Economy*, Vol. 56, No. 3 (FALL 1998), pp. 277-294, published by: Taylor & Francis, Ltd. Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/29769956> Accessed: 07-01-2016.
- GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls – um breve manual de filosofia política*. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

- GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. L'impôt. Tome 46. 2002.
- HAACK, Susan. *Evidence and Inquiry: towards reconstruction in epistemology*. Cambridge: Blackwell, 1993.
- KEELEY, B. *Income Inequality: The Gap between Rich and Poor*, Paris: OECD, 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264246010-en>.
- KEEN, Michael; KIM, Yatae; VARSANO, Ricardo. The “flat tax(es)”: principles and experience. *Policy watch*. The Int Tax Public Finance (2008) 15: 712–751, DOI 10.1007/s10797-007-9050-z.
- KLEVEN, Henrik Jacobsen. How Can Scandinavians Tax So Much? *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4 (Fall 2014), pp. 77-98.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MORAIS JÚNIOR, Victor Hugo Cabral de. Notas em torno da tributação ideal. In. MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo; MACIEL, Demétrius Nichele (Coord.). *Direito Tributário: XXIII Encontro Nacional do Conpedi*. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 7-27.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Amartya Sen como Intérprete e Crítico da Teoria da Justiça de John Rawls. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, v. 17, p. 427-440, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 348.
- MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 31, p. 82-91, 1998.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18: princípios constitucionais tributários*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership – taxes and justice*. New York: Oxford University Press, 2002.
- NIELSEN, Eric R. Human Capital and Wealth before and after capital in the twenty first century. In: BOUSHEY, Heather. DELONG, J. Bradford. STEINBAUM, Marshall. (Eds.). *After Piketty*. The agenda for economics and inequality. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press. 2017.
- OECD. *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*. Paris: OECD Publishing, 2015, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>.
- OWENS, Jeffrey; ZOLT, Eric. *Inequality and Taxation*. Wirtschaftsuniversitat Global Police Center Fire Side Chat. Dez. 2015. <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/videos/taxpolicifyresidechats/eric-zolt-fire-side-chat/>
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação*

- e Desenvolvimento – RFPTD*, v.3, n.3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>
- ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, consequences and reform*. New York: Cambridge University Press, 1999.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual n. 33*, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. *Direito Tributário Atual, n. 33*, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358.
- SEIDL, Christian; POGORELSKIY, Kirill; TRAUB, Stefan. *Tax Progression in OECD Countries: An Integrative Analysis of Tax Schedules and Income Distributions*. Berlin: Springer, 2013. DOI 10.1007/978-3-642-28317-8
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Cia das Letras, 1999.
- SEN, Amartya. *The idea of justice*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009.
- SOUSA, Luís de. *Corrupção*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011.
- STEINBAUM, Marshall. (Eds.). *After Piketty. The agenda for economics and inequality*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2017.
- STIGLITZ, Joseph. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. New York: WW Norton Company, 2012.

- Strawczynski, Michel. *The optimal inheritance tax in the presence of investment in education*. *Int Tax Public Finance* (2014) 21:768–795. DOI 10.1007/s10797-014-9324-1
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- ZOLT, Eric. Inequality, Collective Action, and Taxing and Spending Patterns of State and Local Governments. *New York University Tax Review*. 62 *Tax L. Rev.* 445 2008-2009.