

Fernando Facury Scaff
Misabel de Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior
Helena Taveira Torres
Coordenadores

TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO

abradt.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IDFin INSTITUTO
DE DIREITO
FINANCEIRO

FORUM

FERNANDO FACURY SCAFF
MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
HELENO TAVEIRA TORRES
Coordenadores

TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO

Belo Horizonte

FORUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

2025

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriane de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virginia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármen Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (in memoriam)	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabrizio Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luis Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo / Thaynara Faleiro Malta
Revisão: Bárbara Ferreira
Projeto gráfico: Walter Santos
Capa e Diagramação: Formato Editoração
Colaboradores: Ana Carolina de Souza Tognarelli

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail editorial@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

T822	Tributação, desigualdade e desenvolvimento / Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2025. 442p. 14,5x21,5cm
	ISBN impresso 978-65-5518-100-5 ISBN digital 978-65-5518-997-1
	1. Direito tributário. 2. Reforma tributária. 3. Desigualdade social. 4. Desenvolvimento econômico. I. Scaff, Fernando Facury. II. Derzi, Misabel de Abreu Machado. III. Batista Júnior, Onofre Alves. IV. Torres, Heleno Taveira. V. Título.
	CDD: 341.39 CDU: 336

Ficha catalográfica elaborada por Lissandra Ruas Lima – CRB/6 – 2851

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tributação, desigualdade e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. 442p. ISBN 978-65-5518-100-5.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	13
PARECER DE APROVAÇÃO E CERTIFICAÇÃO DA ABRADT	17
TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO: AS CAPACIDADES FINANCEIRAS CONTRIBUTIVA E RECEPTIVA FERNANDO FACURY SCAFF	19
Introdução.....	19
As capacidades financeiras	22
O princípio da capacidade econômica ou contributiva	23
A capacidade receptiva.....	33
Conclusões.....	39
Referências	39
PROGRESSO DIGITAL OU RETROCESSO NA CIDADANIA? DO SILÊNCIO AO EMUDECIMENTO: A RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE NA REFORMA TRIBUTÁRIA MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, VALTER DE SOUZA LOBATO, JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO	43
Introdução: a possibilidade moral da autonomia da pessoa e do consentimento ao tributo	43
A autonomia da vontade ou da pessoa. O dever é sempre condicionado (assim como o direito). As regras: universalidade (no dizer kantiano) ou generalidade à la Schauer	47
O “silêncio” anterior à reforma tributária.....	51
Reforma tributária: o “silêncio” e a fragilidade do consentimento ao tributo foram mantidos com o amesquinamento do federalismo cooperativo.....	53
Breve síntese de pontos relevantes da reforma	54
A simplificação e a generalização do dever de pagar os tributos sobre o consumo rompidas em numerosas exceções, já previstas na Emenda Constitucional nº 132/2023	57
O federalismo derrotado: razões pelas quais, apesar do cashback, da imunidade/isenção da cesta básica; apesar de a	

tributação correr para o destino; e ainda, apesar dos fundos de desenvolvimento, o consentimento ao tributo permanece fragilizado.....	62
O novo emudecimento: as plataformas digitais de pagamento; confissões automáticas de dívida e a figura do <i>split payment</i>	67
Considerações finais.....	74
Referências.....	75
TRAVAS TRIBUTÁRIAS AO DESENVOLVIMENTO	
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR, SAMUEL GIOVANNINI CRUZ GUIMARÃES	79
Introdução.....	79
Justiça, desenvolvimento, liberdade e tributação na Constituição de 1988	80
A distorção da redistribuição, o peso das contribuições de difícil repercussão incidentes sobre folha e o efeito cascata da CSLL sobre instituições financeiras	89
O grave problema trazido por um tributo fraudulento chamado CSLL	99
Considerações finais.....	107
FUNÇÃO SOCIOECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO: AGROTÓXICOS DIANTE DA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO	
BRUNO BASTOS DE OLIVEIRA, RENATO RAMALHO	109
Introdução.....	109
A função socioeconômica da tributação.....	110
Tributação e incentivos fiscais	114
Breves considerações sobre riscos e prejuízos do uso excessivo de agrotóxicos	115
Incentivos fiscais para agrotóxicos no Brasil	117
Agrotóxicos no contexto da reforma tributária do consumo	118
Considerações finais.....	123
Referências.....	125
SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO VETOR DE IGUALDADE	
GRACE MENDONÇA, SUZANA MENDONÇA.....	127
Introdução.....	127
Segurança jurídica em matéria tributária à luz do entendimento do STF	128

A relação entre segurança jurídica e igualdade em matéria tributária	131
Conclusão.....	133
Referências.....	134

A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E A ISONOMIA TRIBUTÁRIA

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA	137
Introdução.....	137
O crédito físico e o crédito financeiro	138
As relações entre a não cumulatividade, a isonomia, a capacidade contributiva, a livre iniciativa e a neutralidade fiscal	144
Considerações finais.....	147
Referências.....	148

PROGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E O CRITÉRIO DO PARENTESCO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO	151
Introdução.....	151
Algumas definições como premissa	151
Tributação de heranças e justiça fiscal.....	156
Progressividade e ITCMD: critérios.....	158
A proximidade do grau de parentesco do herdeiro como critério	159
Conclusão.....	169
Referências.....	172

FUNÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

IVE SGANDRA DA SILVA MARTINS, ANA REGINA CAMPOS DE SILVA	177
Introdução.....	177
Da norma de rejeição social.....	177
Da perspectiva filosófica.....	179
Da justiça tributária	182
Do Sistema Tributário Brasileiro	184
Conclusão.....	187

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO: INTERSEÇÕES ENTRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS BRASILEIROS E A PROPRIEDADE INTELECTUAL: REQUISITO DA SUBSTÂNCIA JOSÉ ANTONIO DIAS TOFFOLI, LUCILENE RODRIGUES SANTOS 189	
Introdução.....	189
Proteção constitucional à inovação tecnológica: conteúdo mínimo	190
Interseções dos regimes tributários preferenciais brasileiros com a propriedade intelectual (PI) e o requisito da substância..	193
Regimes tributários preferenciais verticais: setores de semicondutores e de tecnologia e comunicação	195
Regime fiscal preferencial para a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico (Lei do Bem).....	197
Regimes preferenciais tributários brasileiros e desenvolvimento econômico e social.....	198
Propriedade intelectual e proteção do conhecimento	200
Conclusão.....	204
Referências	206
 BREVE ENSAIO SOBRE O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA (EC Nº 132/23) LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO 211	
 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, DIREITOS HUMANOS E TRIBUTAÇÃO: NOTAS PARA BREVES REFLEXÕES E UMA PERSPECTIVA LUIZ EDSON FACHIN, ROBERTA ZUMBlick MARTINS DA SILVA 223	
Introdução.....	223
Inteligência artificial e um futuro possível	224
Visão multidisciplinar e o papel do Direito Tributário.....	231
Conclusão.....	233
 FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (FNDR): INSTRUMENTO FINANCEIRO PARA A MITIGAÇÃO DAS DESGUALDADES DIANTE DO DIREITO AO DESENVOLVIMENTO LUCIA CAVALEIRO DE MACEDO SCAFF 235	
Introdução.....	235
Atividade financeira do Estado: o desenvolvimento e as políticas públicas	237

Fundos fiscais: instrumentos financeiros para a mitigação das desigualdades.....	239
Política Nacional de Desenvolvimento e o combate às desigualdades: questão delicada entre a arrecadação, a gestão e o destino dos valores públicos.....	241
Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e desigualdades regionais e sociais.....	242
Considerações finais.....	244
Referências	246

**O DESINTERESSE DOS ESTADOS BRASILEIROS QUANTO
À EFETIVA CONCRETIZAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE
DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES EXIGIDA
NA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

MARCIANO SEABRA DE GODOI	249
Introdução.....	249
Perfil geral das legislações do imposto sobre heranças e doações: capacidade contributiva às avessas e resistência de nove Estados à progressividade de alíquotas.....	250
Medidas da EC nº 132 no sentido da transformação do imposto sobre heranças e doações num imposto efetivamente progressivo	254
Obrigatoriedade de alíquotas progressivas	256
Competência para a cobrança do imposto no caso de bens móveis, títulos e créditos	257
Autorização constitucional expressa para a cobrança do imposto em situações com elementos de conexão no exterior....	257
A inércia dos Estados quanto ao cumprimento da EC nº 132 durante o ano de 2024.....	258
O caso de Minas Gerais.....	260
Conclusão.....	263
Referências	264

**A EVASÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA
CAUSA CENTRAL DA DESIGUALDADE**

MARCOS CINTRA	267
O impacto estrutural da desigualdade no desenvolvimento econômico	268
Os efeitos aumentativos da tributação na desigualdade	270
Rompendo o círculo vicioso.....	271
Em busca de soluções.....	272
O combate à desigualdade	273

O resgate da previdência: um bem-vindo subproduto.....	275
O PAPEL DAS HERANÇAS NA DESIGUALDADE INTERGERACIONAL	
MARIANA CORRÊA DE ANDRADE PINHO	279
A desigualdade é uma expressão em que cabe muita coisa.....	281
A contribuição das heranças na formação de uma elite mundial	285
A desigualdade vista do topo no Brasil.....	288
O papel redistributivo do imposto sobre heranças	296
Conclusão.....	299
Referências	301
FEDERALISMO EM TRANSIÇÃO: O FIM DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS PARA O DESENVOLVIMENTO REGIONAL COM A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO	
PAULO ROSENBLATT, CAIO DE SOUZA LEÃO	305
Introdução.....	305
Incentivos fiscais e desenvolvimento regional: fim da guerra fiscal em detrimento da competência tributária	307
Reforma tributária com deformação federativa	311
Desenvolvimento regional pós-reforma tributária: coordenação e integração nacional?.....	314
Conclusão.....	316
Referências	317
SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO E A CONCRETIZAÇÃO DA FRATERNIDADE NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	
REYNALDO SOARES DA FONSECA, RAFAEL CAMPOS SOARES DA FONSECA	321
Introdução.....	321
O federalismo fiscal na Constituição Financeira.....	322
Federalismo fiscal de equilíbrio.....	325
Federalismo fiscal cooperativo	327
Federalismo fiscal fraternal	330
Considerações finais.....	333
Referências	333
REFORMA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO E A REGRESSIVIDADE SISTÊMICA DA EC Nº 132/2023	
RICARDO LODI RIBEIRO.....	337
Introdução.....	337

A seletividade como manifestação da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo.....	338
Concessões à justiça fiscal durante a tramitação da reforma tributária	342
Conclusão: a regressividade sistêmica da EC nº 132/23.....	348

IMPOSTOS SOBRE A RENDA GANHA E A RENDA GASTA. REGRESSIVIDADE SISTÊMICA	
SACHA CALMON NAVARRO COELHO	351

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
OLON SEHN	357
Introdução e delimitação do tema.....	357
Princípio da capacidade contributiva como expressão da imposição justa.....	358
Progressividade	362
Mínimo vital	363
Dimensão negativa do princípio	365
Idoneidade ou consistência econômica do pressuposto de fato	365
Capacidade econômica objetiva e subjetiva.....	366
Abuso de presunções legais	366
Mitigação dos efeitos inflacionários.....	367
Vedação de tributação sancionatória	368
Coerência interna	370
Limitação na definição da sujeição passiva	372
Neutralidade intertemporal	373
Vedação ao confisco.....	374
Referências	378

REFORMA TRIBUTÁRIA E OS AVANÇOS NA MITIGAÇÃO DA DESIGUALDADE DE GÊNERO	
TARSSILA RIBEIRO MARQUES FERNANDES, LUIZA SOUZA DANTAS MARTINS TORRES	381
Introdução.....	381
O sistema tributário brasileiro: como ele impacta (e amplia) a desigualdade de gênero?	382
Propostas e soluções adotadas na reforma tributária para a mitigação da desigualdade de gênero.....	387
Considerações finais.....	393
Referências	394

TEORIA DOS SISTEMAS E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL
DA TRIBUTAÇÃO: PERSPECTIVA DE REDUÇÃO DE
INTERCONEXÕES COMPLEXAS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

ULISSES SCHWARZ VIANA.....	397
Introdução.....	397
A tributação como fenômeno inserido em conexões intersistêmicas complexas (<i>komplexe strukturelle Kopplungen</i>)	398
A função social da tributação para além da arrecadação: políticas fiscais e desenvolvimento econômico como interconexões sistêmicas.....	404
EC nº 123/2023 e reflexões sistêmicas sobre seus efeitos na <i>extrafiscalidade</i> como instrumento de desenvolvimento regional e de redução de desigualdades regionais	406
Notas conclusivas	408
Referências	409

FORMALISMO E REALISMO NA MATRIZ TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO

FRANCISCO GASSEN, MARCIO AUGUSTO CAMPOS, VALCIR GASSEN.....	411
Introdução.....	411
Formalismo e realismo no Direito Tributário brasileiro	412
Origens exclusivamente jurídicas do debate tributário no Brasil	413
Efeitos da ausência de uma dualidade entre Direito e Economia.....	415
O contexto da segunda metade do século XX	417
As funções da tributação: sua importância no campo tributário	418
Função alocativa	419
Função estabilizadora	421
Função distributiva.....	421
Tributação, desigualdade e desenvolvimento: os desafios em face de uma matriz tributária regressiva.....	423
Concentração de renda no Brasil.....	424
Matriz tributária regressiva.....	427
Tributação, desigualdade e desenvolvimento.....	429
Considerações finais.....	431
Referências	433

SOBRE OS AUTORES.....	437
-----------------------	-----

APRESENTAÇÃO

TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO

Este livro surge após o **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**, de 2019, organizado pelo mesmo grupo de Professores e lançado pela editora Noeses, com o apoio da Fundação de Amparo à Pesquisa de Minas Gerais (FAPEMIG) e da Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (FUNDEP), ocasião em que se buscaram as raízes do problema federativo brasileiro, sobretudo por meio de um olhar feito por estudiosos do Direito Tributário e Financeiro. Em seguida a mesma equipe coordenou o **DE/RE FORMAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS: POR QUE, PARA QUE, PARA QUEM E COMO?**, em 2020, quando, na companhia de renomados estudiosos, foi exposto ao público e lançado pela editora Letramento (Casa do Direito) o ponto central das eternas reformas financeiras e tributárias que assolam o país, reformando ou deformando a Constituição de 1988, a depender da ótica de cada autor. Posteriormente, também pela Letramento/Casa do Direito, os quatro Professores, da USP e da UFMG, lançaram, em 2021, em dois volumes, o livro **A CRISE DO FEDERALISMO EM ESTADO DE PANDEMIA**, com a participação de ilustres pesquisadores e Ministros, que juntos pensavam, sofriam e buscavam soluções para as barreiras e dificuldades jurídicas trazidas pela pandemia de covid, bem como a já clássica coletânea **SUPREMOS ACERTOS**, de 2022, com diversos artigos que apresentam e comentam decisões do Supremo Tribunal Federal que muito bem fizeram ao Direito pátrio. Em 2023, os quatro Professores lançaram, ainda, a coletânea **POPULISMO E O ESTADO DE DIREITO**, buscando as causas fundamentais das dificuldades políticas enfrentadas pelas modernas democracias, no Brasil e em outros países ocidentais, capazes de trazer sustos e sobressaltos para os estudiosos do Direito e das Ciências Políticas. Por fim, em 2024, novamente juntos, os Professores de Direito Tributário e Financeiro da USP e da UFMG lançaram o **A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL: ENTRE CRÍTICOS E APOIADORES**, no qual avaliam a Reforma Tributária do Consumo levada a cabo pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Agora, em 2025, novamente juntos, pela editora Fórum, os Professores Fernando Facury Scaff, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres e Misabel Abreu Machado Derzi coordenam a presente obra intitulada **TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO**, que congrega grandes nomes do Direito pátrio e que estuda o Sistema Tributário Brasileiro, incluindo a recente Emenda Constitucional nº 132/2023, que reformou integralmente a tributação sobre o consumo em nosso país, sob a perspectiva do desenvolvimento e da desigualdade que esse sistema proporciona.

É por todos sabido e ressabido que o Sistema Tributário Brasileiro agrava a desigualdade social já existente e não favorece o desenvolvimento econômico, sobretudo porque, quase sempre, as alterações na legislação são feitas para atender interesses arrecadatórios imediatos, sem qualquer planejamento ou verificação dos efeitos de médio e longo prazo.

Por isso, o livro aborda temas, direta ou indiretamente, relacionados aos problemas centrais da desigualdade e desenvolvimento, buscando responder a alguns questionamentos postos logo a partida: (i) Como se concretiza o princípio da isonomia em face da carga tributária brasileira ocorrer majoritariamente em razão da tributação do consumo? É diferente em outro país? (ii) O *cashback* é um mecanismo eficiente para identificar a capacidade contributiva? (iii) O sistema tributário brasileiro é regressivo ou progressivo, observado pela ótica da carga tributária? Esse fato gera crescente desigualdade? (iv) A alta carga tributária do consumo impede o desenvolvimento econômico? (v) Como é a tributação sobre a propriedade e/ou sobre herança e doações no Brasil, sob a ótica da capacidade contributiva? (vi) Como seria possível adotar um sistema de tributação mais justo, que alavancasse o desenvolvimento? (vii) Como interpretar o novo princípio da proteção ao meio ambiente em matéria tributária? (viii) Como interpretar o novo princípio da simplicidade em matéria tributária? (ix) Como interpretar o novo princípio da justiça fiscal em matéria tributária? (x) O Sistema Tributário Brasileiro coloca "travas ao desenvolvimento"? (xi) A única função do Sistema Tributário é arrecadar? Isso se aplica às incidências sobre a propriedade, o consumo e a renda?

Nesse compasso, aproveitando o âmbito das pesquisas dos participantes, renomados juristas e economistas foram convidados a participar deste projeto, elaborando textos que integram a obra coletiva que agora se traz a lume.

Esperamos que o leitor goste da obra tanto quanto nós gostamos de organizá-la e a apresentar para o debate.

São Paulo/Belo Horizonte, janeiro de 2025.

Fernando Facury Scaff
Misabel de Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior
Heleno Taveira Torres

Parecer de Aprovação e Certificação da ABRADT

A Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, entre outras atribuições, tem como função institucional apolar e fomentar a pesquisa científica. Por isso, a Entidade criou o selo de qualidade para atestar a importância de determinadas obras para o estudo do Direito Tributário.

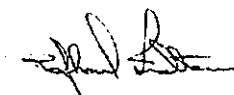
Neste sentido, os Professores Fernando Facury Scaff, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres e Misabel Abreu Machado Derzi coordenam a obra **TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO**, que congrega grandes nomes do Direito pátrio e que estuda o Sistema Tributário Brasileiro, incluindo a recente Emenda Constitucional no 132/2023, sob a perspectiva do desenvolvimento e da desigualdade que porventura ele pode proporcionar.

No presente trabalho, abordou-se temas, direta ou indiretamente, relacionados aos problemas centrais desigualdade e desenvolvimento, buscando responder aos seguintes questionamentos: (i) Como se concretiza o Princípio da Isonomia em face da carga tributária brasileira ocorrer majoritariamente em razão da tributação do consumo? É diferente em outro país? (ii) O cashback é um mecanismo eficiente para identificar a capacidade contributiva? (iii) O sistema tributário brasileiro é regressivo ou progressivo, observado pela ótica da carga tributária? Esse fato gera crescente desigualdade? (iv) A alta carga tributária do consumo impede o desenvolvimento econômico? (v) Como é a tributação sobre a propriedade e/ou sobre herança e doações no Brasil, sob a ótica da capacidade contributiva? (vi) Como seria possível adotar um sistema de tributação mais justo, que alavancasse o desenvolvimento? (vii) Como interpretar o novo Princípio da Proteção ao Meio Ambiente em matéria tributária? (viii) Como interpretar o novo Princípio da Simplicidade em matéria tributária? (ix) Como interpretar o novo Princípio da Justiça Fiscal em matéria tributária? (x) O Sistema Tributário Brasileiro coloca "travas ao desenvolvimento"? (xi) A única função do Sistema Tributário é arrecadar? Isso se aplica às incidências sobre a propriedade, o consumo e a renda?

A publicação estrutura-se de forma didática e elucidativa, com a discussão pautada na sobriedade que envolve o estudo, e alcança o objetivo almejado de trazer novos olhares aos desafios do Direito brasileiro.

Feitas essas considerações, fica deferida a certificação Selo Abradt para a publicação supramencionada.

Belo Horizonte, 17 de fevereiro de 2025.



RAFAEL FRATTARI
Copresidente da Abradt

TRIBUTAÇÃO, DESIGUALDADE E DESENVOLVIMENTO: AS CAPACIDADES FINANCEIRAS CONTRIBUTIVA E RECEPTIVA

FERNANDO FACURY SCAFF

Introdução

Este texto se insere no grande tema *Tributação, Desigualdade e Desenvolvimento*, verdadeiro latifúndio cuja produtividade se busca melhorar com esta obra coletiva. Nele é analisada a tributação como um fenômeno financeiro, que congrega duas espécies de capacidades, a *contributiva*, bastante conhecida e analisada pelos tributaristas, isto é, aqueles autores que predominantemente se ocupam de um dos múltiplos aspectos da arrecadação, e a *receptiva*, menos conhecida e usualmente analisada pelos jusfinancistas, que são aqueles autores que, além da arrecadação, analisam também como o Estado gasta, se endivida e reparte, bem como tudo isso é organizado e controlado.

A junção dessas duas capacidades, que denomino de *capacidades financeiras*, é o foco deste trabalho, considerando que será financeiramente mais republicano¹ o país que melhor arrecadar de quem tem mais riquezas e gastar com quem mais necessita.

Isso aponta para três aspectos centrais ao grande tema.

¹ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual*. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

O primeiro é que a *desigualdade* financeira é um conceito relacional entre quem possui mais e menos riquezas, o que é diferente de *pobreza*, patamar medido por critérios fixos. Logo, a compreensão das duas dimensões da capacidade financeira permite identificar se o país arrecada e gasta de forma adequada visando combater essa desigualdade.

O segundo é que o *desenvolvimento* não é um critério meramente econômico, medido pelo PIB *per capita* de um país, mas um critério humano, mensurável em diversas dimensões de bem-estar populacional, dentre eles saúde, educação, saneamento, segurança pública, segurança alimentar, combate ao desemprego, acesso à moradia e muitos outros que se caracterizam como direitos sociais. Logo, o singelo conceito de *progresso* não é sinônimo de *desenvolvimento*.

O terceiro é que, sendo a *tributação* a principal fonte da arrecadação na esmagadora maioria dos países, ela só permitirá que se atinja o verdadeiro *desenvolvimento* se buscar a redução das *desigualdades*, dentre elas, as financeiras. E, para isso, o papel do Estado é fundamental, por meio de seus múltiplos governos, ao longo do espaço e do tempo.

Sob esse prisma, para a análise da capacidade *contributiva* deve-se usar o *total* da arrecadação tributária, isto é, o *conjunto* de *todas* as bases econômicas sobre as quais incide a tributação, basicamente a propriedade, a renda e o consumo, e não cada qual isoladamente. Analisar apenas a tributação da renda ou da propriedade é algo parcial, considerando-se que a tributação do consumo não permite a identificação de capacidade contributiva.

Como a maior parte da *carga tributária* brasileira provém da base econômica do consumo, que não permite identificar a capacidade contributiva dos indivíduos, mesmo que as demais fontes (renda e propriedade) sejam tributadas de forma a obedecer tal capacidade, pode-se afirmar que, no Brasil, sob o prisma da *arrecadação total*, não se cumpre a capacidade contributiva *globalmente* considerada.

Por outro lado, para identificar a capacidade *receptiva*, deve-se analisar o *conjunto* dos gastos realizados pelo Estado e compará-lo com o custo de serviços e bens públicos dirigidos à população menos *aquinhoad*a de riquezas.

Existem no Brasil diversas políticas públicas voltadas aos *hipossuficientes*, como as de saúde, pelo SUS; as políticas habitacionais, como as adotadas pelas COHABs; o fornecimento de educação pública e gratuita; as políticas de nivelamento de renda, como o Bolsa Família; o acesso gratuito ao Poder Judiciário, com o auxílio das Defensorias

Públicas, e por aí vai. Caso a maior parte do gasto público seja utilizado em favor da redução das desigualdades, em busca de desenvolvimento humano, será respeitada a capacidade receptiva.

Caso se *tribute* mal, arrecadando mais de quem tem menos, e gastando mais com quem tem mais, o país aprofundará as *desigualdades* e não haverá efetivo *desenvolvimento*, apenas concentração de riquezas, que podem até mesmo ser expressas pelo aumento do PIB. Havendo concentração de riquezas, haverá um país que arrecada e gasta mal, por meio de um orçamento *centrípeto*; o reverso demonstrará um país que arrecada e gasta bem, revelando um orçamento *centrífugo*, isto é, que espalha as riquezas dentre sua população.

Uma característica que perpassa esse tipo de análise dessas capacidades financeiras está vinculada aos aspectos *macro* e *microjurídicos*, analisados em outro texto.² Constata-se que, como regra, os autores que tratam da capacidade contributiva observam o fenômeno pela ótica microjurídica, isto é, consideram as relações individuais ou setoriais da incidência tributária. De outra banda, na análise da capacidade receptiva, consideram-se sempre relações macrojurídicas, de políticas públicas voltadas aos gastos para suporte à parcela hipossuficiente da sociedade.

Essa diferença decorre do fato de que a tributação que permite a identificação da capacidade contributiva é sempre um fenômeno que atinge a pessoa física ou jurídica que *individualmente* possui bens ou rendimentos, o que impõe uma análise de sua incidência de forma *isolada*, o que ocorre pelo prisma microjurídico. Por outro lado, a análise das políticas públicas dirigidas a grupos vulneráveis impõe o uso de uma lente macrojurídica.

Existem várias possibilidades de análise jurídica macro e micro, como o uso de microscópios e telescópios, que focam em determinados aspectos do todo a ser observado. A análise do fenômeno jurídico também permite esse tipo de recorte, como será exposto ao longo do texto.

Adiante, passa-se à análise das referidas capacidades financeiras, âmbito teórico-jurídico que se constitui em um dos múltiplos aspectos do problema em questão.

² SCAFF, Fernando Facury. *Da Igualdade à Liberdade*. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

1 As capacidades financeiras

É na correlação entre a *capacidade contributiva* e a *capacidade receptiva* que se insere a análise do que se denomina de *orçamento republicano*.³ Quem possui mais riquezas deve contribuir com mais recursos para a arrecadação pública (*capacidade contributiva*) e quem faz parte da população fragilizada deve ser objeto de mais gastos públicos (*capacidade receptiva*), visando reduzir as desigualdades socioeconômicas existentes em cada país. Ao conjunto dessas duas capacidades passa-se a denominar de *capacidade financeira*, conceito que se aplica ao governo que consegue utilizar adequadamente, em um nível ótimo, o conjunto dessas duas capacidades: a *contributiva* e a *receptiva*.

Trata-se de análise amparada em normas consagradas na Constituição brasileira, o que traduz uma prevalência da força normativa da Constituição, e que coloca o princípio republicano como um vetor jurídico inafastável, tanto no campo da arrecadação quanto no âmbito do gasto público, intermediado pelo orçamento – em prol da análise republicana do *orçamento*.

Pode haver desvios na aplicação da capacidade contributiva que atinjam uma única pessoa, os quais devem ser corrigidos na forma das leis processuais em vigor, mas o que se analisa neste texto deve observar sua universalidade e abrangência social, e não meramente o individual.

Aqui se insere uma das funções de *Direito Financeiro*, que é o da *regulação da atividade financeira do Estado*, que estabelece o montante que deve ser arrecadado da sociedade e gasto com esta, de forma a cumprir as determinações do ordenamento jurídico, regulando, dessa forma, a quantidade de dinheiro que fica nas mãos dos particulares para executar as finalidades que são próprias do setor privado da economia. É o que Musgrave e Musgrave denominam de *função alocativa*.⁴

A análise das *capacidades financeiras* é atinente a esse equilíbrio financeiro entre o quanto deve ser arrecadado e gasto para cumprir as finalidades constitucionais. Isso pode ser visualizado no orçamento, e quanto mais for arrecadado com observância da *capacidade contributiva*, e gasto de acordo com a *capacidade receptiva*, mais republicano será o *orçamento*.

³ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual*. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

⁴ MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. *Hacienda pública teórica y aplicada*. 5. ed. Tradução Juan Francisco Ramon et al. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, 1999. p. 7.

2 O princípio da capacidade econômica ou contributiva

O princípio da *capacidade econômica*, expressão consagrada na Constituição brasileira, ou princípio da *capacidade contributiva*, fórmula mais usual nos textos acadêmicos, já foi analisado por incontáveis autores ao longo do tempo, podendo ser visualizado em diversos textos históricos do Direito Constitucional e em muitos autores clássicos de filosofia política. Onofre Batista indica que desde a Grécia antiga e a Roma clássica esse princípio pode ser identificado.⁵

Observe-se, como regra, o uso da perspectiva individual na análise da capacidade contributiva, própria da ótica microjurídica.

Heleno Torres aponta a existência de diferenças entre essas duas expressões, afirmando que:

A revelação da capacidade contributiva faz-se a partir da esfera de capacidade econômica do contribuinte, limitadamente ao âmbito das manifestações materiais suscetíveis de serem oferecidas à tributação e preservada a reserva do mínimo vital em matéria tributária.⁶

Para esse autor, a *capacidade econômica* “é um dado empírico de contornos jurídicos”,⁷ enquanto a *capacidade contributiva* é um dado jurídico, *utilizado* para delimitar a capacidade que as pessoas possuem para o efetivo pagamento de tributos, considerando-se isoladamente cada qual.

A linha adotada por Heleno Torres é a mesma seguida anteriormente por Francesco Moschetti, para quem

capacidade contributiva não é portanto, qualquer manifestação de riqueza, mas somente aquela que se deve considerar idônea para concorrer à despesa pública, à luz das exigências econômicas e sociais fundamentais acolhidas na nossa Constituição.⁸

Roque Carrazza, com acerto, vincula esse conceito ao *princípio republicano*, afirmando que:

⁵ BATISTA Jr. Onofre Alves. *Manual de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2003. p. 372.

⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2001. p. 599.

⁷ *Ibid.* p. 600.

⁸ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973. p. 238.

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos [...], sendo um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a chamada Justiça Fiscal.⁹

Em igual passo é a afirmação de Ricardo Lobo Torres, para quem a capacidade contributiva se subordina à ideia de *justiça distributiva*, a despeito de vinculá-lo, na sequência, a uma ideia de *justiça comutativa*, apontando sua correlação com o velho brocardo jurídico romano "*suum cuique tribuere*", que significa "dar a cada um o que é seu".¹⁰ Distingue vários subprincípios aplicáveis à *capacidade contributiva*: progressividade, proporcionalidade, personalização e seletividade. A *progressividade* implica o alargamento das alíquotas na proporção da ampliação da base de cálculo e é oposta à *proporcionalidade*, que implica a adoção de uma alíquota única, independentemente da variação da base de cálculo. A *seletividade*, expressamente aplicada no Brasil ao ICMS e ao IPI, acarreta que a incidência deva ser reduzida na razão inversa da essencialidade dos produtos tributados, embora, na prática, isso nem sempre ocorra. E a *personalização* diz respeito à possibilidade de adequação do tributo a situações peculiares dos contribuintes, como, por exemplo, a criação de alíquotas diferenciadas de imposto de transmissão consoante a quantidade de herdeiros ou seu grau de parentes,¹¹ o que é vedado no Brasil.¹²

Tipke e Lang apontam que "a justiça tributária é deduzida principalmente da regra geral da igualdade",¹³ o que ocorre à míngua de maior explicitação sobre a matéria no texto constitucional alemão, que interpreta essa norma como expressão da "proibição de arbítrio".¹⁴

Álvaro Rodríguez Bereijo é mais explícito afirmando já ter sido reconhecida pelo Tribunal Constitucional espanhol a existência de três âmbitos de isonomia tributária:

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 95.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 94-95.

¹² Ver RE 602.256, rel. Ministro Edson Fachin.

¹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1. p. 191.

¹⁴ *Idem*, p. 193.

- a) Igualdade *ante* os impostos, pois todos devem suportar por igual a carga tributária (no sentido expresso pelo art. 150, II, na Constituição brasileira);
- b) Igualdade *nos* impostos, que traduz a *capacidade contributiva* (o que se verifica no art. 145, §1º, CF);
- c) Igualdade *por meio* dos impostos, que traduz a ideia de tributar mais a quem tem maior riqueza e menos a quem detém menor quantidade dela (o que é consagrado na Constituição brasileira em várias normas e também no art. 145, §1º).¹⁵

Aponta com correção Rodríguez Bereijo que a igualdade é um conceito relacional, e, portanto, resulta de um "juízo comparativo entre situações que se apresentam como homogêneas, semelhantes ou equiparáveis".¹⁶

Onofre Batista vê duas possibilidades de aplicação da capacidade contributiva. Na perspectiva *horizontal*, "pessoas que ostentem a mesma manifestação de riqueza (renda, patrimônio ou consumo)" devem pagar a mesma quantidade de impostos. E na *vertical*, indica que os desiguais em riqueza devem pagar com diferentes quantidades pecuniárias, significando tratamento desigual para os desiguais.¹⁷

Ruy Barbosa Nogueira identifica no conceito de *capacidade contributiva* um conceito jurídico indeterminado, que, se não for "adequadamente observado, a lei será economicamente imperfeita, mas juridicamente válida, a não ser que ultrapasse, em determinado caso, os limites do razoável e atinja as raias do confisco ou limitações constitucionais".¹⁸

Buscando delimitar essa imprecisão é que Luís Eduardo Schoueri distingue duas feições na capacidade contributiva: a *absoluta*, que reflete um caráter *objetivo*, e a *relativa*, que apresenta um caráter *subjetivo*. É *absoluta/objetiva* quando se verifica um "parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis", isto é, quando se identifica uma riqueza apta a ser tributada, e é dirigida ao legislador. E será *relativa/subjetiva* quando houver "um limite ou critério para a graduação

¹⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional*. Um estudo de jurisprudência. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 46.

¹⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional*. Um estudo de jurisprudência. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 55.

¹⁷ BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2003. p. 373-4.

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 1213.

da tributação", isto é, quando se deseja conhecer as condições pessoais do contribuinte, neste caso, "mínimo existencial e confisco são suas balizas, relativamente a cada contribuinte individualmente considerado".¹⁹

Humberto Ávila tratando especificamente da *isonomia tributária*, sem descer aos aspectos da *capacidade contributiva*, a correlaciona aos critérios de *adequação, necessidade e proporcionalidade*. A norma fiscal será *adequada* desde que sua utilização "provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal". Será *necessária* na medida em que, "dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade". E será *proporcional* caso "sua utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais".²⁰

João Ricardo Catarino aponta, com precisão, que a capacidade contributiva é um desdobramento da isonomia, e que, sendo consagrada esta nas normas, a menção àquela poderia até mesmo ser retirada do ordenamento.²¹

Sacha Coelho distingue entre isonomia e capacidade contributiva, embora enfatize sua correlação, quando afirma que "o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda da capacidade contributiva".²²

Domingues de Oliveira aponta que a capacidade contributiva significa tanto "a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)" e também "a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)".²³

Paulo de Barros Carvalho aponta a *capacidade contributiva* como diretamente relacionada à *base de cálculo*,²⁴ só indiretamente vinculando-a

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 346-347.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 160-163.

²¹ CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária – Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 379 e ss.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 80.

²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.

²⁴ "No Brasil, o sistema de direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de

a *alíquota*, outro dos aspectos dimensíveis da regra matriz de incidência tributária.

É na correlação entre a base de cálculo e a alíquota, ambos compondo o *aspecto dimensível* da regra matriz de incidência tributária, que se insere o debate sobre *capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade econômicas*.

É sabido que a *proporcionalidade econômica* ocorre quando, sobre determinada base de cálculo, é aplicada uma alíquota *ad valorem* única. Um exemplo de *proporcionalidade* pode ser visto na Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, que vigorou no Brasil por vários anos e consistia em uma alíquota de 0,38% sobre a movimentação financeira bancária que viesse a ser realizada. Fossem movimentados R\$ 1 milhão ou R\$ 10 milhões, a alíquota permanecia a mesma, incidindo sobre a mesma base de cálculo, qualquer que fosse sua dimensão.

A *progressividade econômica* é distinta, pois a alíquota é alterada em conformidade com a variação da base de cálculo. Um exemplo é o Imposto sobre a Renda no Brasil, pelo qual quem ganha mais não paga apenas proporcionalmente mais, paga progressivamente mais, isto é, aumenta a alíquota quando também aumenta a base de cálculo.

Qual das duas fórmulas é condizente com a capacidade contributiva?

Trata-se de uma pergunta que obriga a uma análise mais detalhada, pois dependerá (a) do *enfoque econômico e jurídico* efetuado, bem como (b) da *base de incidência tributária* que está sendo analisada.

As variáveis sobre (a) o *enfoque econômico e jurídico* dizem respeito à análise que se pretende fazer, se microeconômica, o que corresponderá a uma análise *microjurídica*, ou macroeconômica, que implicará uma análise *macrojurídica*.²⁵

Olhando sob uma lente *individualista, microjurídica, a proporcionalidade* parece ser mais justa e corre menos risco de se tornar confiscatória. Essa é a posição de autores como o barão Bertrand de Jouvenel em uma palestra proferida em 1949, ao afirmar que, "para fins de tributação, a

cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 334). A menção indireta à alíquota como aspecto da *capacidade contributiva* aparece na p. 336, quando menciona ser a base de cálculo a que "o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária".

²⁵ SCAFF, Fernando Facury. *Da Igualdade à Liberdade. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

igualdade implica em proporcionalidade²⁶ e que agir de forma progressiva acarretaria a “redistribuição de poder dos indivíduos para o Estado”, e não apenas a redistribuição da renda do mais rico para o mais pobre.²⁷ Afirmava o barão, dentre outras concepções bastante peculiares,²⁸ que:

Os governantes, naturalmente, tendem a crer que quanto maior a fração da renda privada que puderem recolher para o Tesouro, melhor para a comunidade como um todo; pois não são eles os melhores juízes do interesse comum do que o indivíduo, afundado em suas buscas egoístas, não conseguem perceber? [...] A atitude relutante do povo (em pagar impostos) fez o poder do Parlamento.²⁹

Outro autor que segue essa linha de raciocínio individualista é Friedrich Hayek, que afirma ser necessário “traçar uma distinção entre o caráter progressivo de um imposto particular, como o imposto de renda, e o caráter progressivo da carga que o sistema tributário, como um todo, impõe sobre as rendas”.³⁰ Isso porque, segundo esse economista austríaco, a tributação progressiva fere o princípio básico da justiça econômica, para o qual deve haver “pagamento igual para trabalho igual”. Ocorre que, “quanto mais os consumidores valorizam os serviços de uma pessoa, menos vale a pena essa esforçar-se mais”, pois acabará ganhando menos em face da progressividade da tributação.³¹ Ao final, propõe Hayek que seja adotado um sistema no qual cada indivíduo seja taxado da forma mais próxima possível do valor que o governo arrecada através da tributação, buscando casar a lógica

²⁶ JOUVENEL, Bertrand de. *A ética da redistribuição*. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2012. p. 25.

²⁷ *Idem*, p. 73.

²⁸ Não se pode deixar de registrar a defesa que o Barão de Jovenel faz da aristocracia ao final da referida conferência: “Tal observação coloca por terra o conceito comum de que os membros da aristocracia são aqueles que, em virtude de sua força, cavam para si uma grande porção dos bens do mundo. As verdadeiras aristocracias jamais gozaram da condição aristocrática porque são fortes – esse conceito darwiniano é inadequado; as verdadeiras aristocracias têm sido voluntariamente favorecidas pelo povo, que entende que os tipos supremos da humanidade, em qualquer campo, precisam de condições especiais, e o povo sempre teve prazer em lhes proporcionar tais condições”. JOUVENEL, Bertrand de. *A ética da redistribuição*. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2012. p. 77-78.

²⁹ JOUVENEL, Bertrand de. *A ética da redistribuição*. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2012. p. 74; os parêntesis não são do original.

³⁰ HAYEK, Friedrich August Von. Reexaminando a taxa progressiva. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 746.

³¹ *Idem*, p. 756.

micro com a macroeconômica, de modo que, “se o governo toma 30% da renda nacional, 30% também seria a taxa máxima de tributação direta”, o que ainda deixaria “existente alguma progressão da tributação total, uma vez que aqueles que pagam a alíquota máxima pagariam também alguns impostos indiretos que levariam a sua tributação total acima da média da comunidade”.³² Observa-se que este raciocínio pressupõe a existência de baixa tributação do consumo (indireta).

Vê-se que esses autores partem de uma visão microeconômica, centrada no indivíduo e com alguma suspeita acerca do poder e das funções exercidas pelo Estado. Para quem vê a *capacidade contributiva* sob essa ótica, justa será a proporcionalidade, e não a progressividade dos tributos.

Por outro lado, analisando a questão sob determinado enfoque macroeconômico, voltado à análise *global* da arrecadação, e não do gasto, a análise será completamente diversa. Neste caso, é necessário deslocar a visão do lado puramente individualista do problema, ampliando-a para englobar uma visão da arrecadação como um todo, pois só quando houver *progressividade* é que *haverá a efetiva apuração da capacidade contributiva*, acarretando que quem ganhe mais pague *progressivamente* mais tributo. É essa variação *progressiva* entre maior base de cálculo e maior alíquota que permitirá a efetiva apuração da capacidade contributiva.

Esse é o sentido adotado por Roque Carrazza, ao afirmar que

a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos, não há como atingir-se a igualdade tributária.³³

No mesmo sentido, diz Sousa Franco, “se se tributar pela mesma taxa os contribuintes, o sacrifício fiscal será muito maior para os que têm rendimentos muito baixos, uma vez que qualquer sacrifício de rendimento é muito mais sentido por eles”.³⁴ É interessante a trajetória histórica traçada por Sousa Franco, que demonstra o argumento da progressividade a partir da decadência do Estado absoluto, pois

³² HAYEK, Friedrich August Von. Reexaminando a taxa progressiva. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 764.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 89.

³⁴ FRANCO, Antônio de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, v. II (os dois volumes encontram-se impressos em um único livro), p. 193.

"aristocratas só podiam ser os filhos dos aristocratas, mas rico podia ser qualquer um, com capacidade para tal", e, a partir daí, ocorre a quebra do Estado Patrimonial e o surgimento do Estado Fiscal, em que o tributo torna-se figura proeminente na arrecadação pública, sendo que, posteriormente, "o poder político foi-se alargando na base; e a introdução do sufrágio universal levou a uma extensão da atuação dos partidos políticos".³⁵ Essa trajetória culmina na adoção da progressividade tributária como medida de justiça fiscal, inclusive sobre a base impositiva nos tributos sucessórios.³⁶

O regime que traduz de forma mais expressiva a *capacidade contributiva* é o que estabelece a *progressividade* dos tributos, respeitados pelo menos dois parâmetros principais: um *limite inferior* de incidência, que diz respeito ao *mínimo isento*; e um *limite superior*, que se relaciona com a *vedação ao confisco*.

Para tal limite mínimo, considerado como *mínimo isento*, entende Moschetti ser aquele montante suficiente para "assegurar ao indivíduo e a sua família uma existência livre e digna",³⁷ o qual deverá ficar fora do alcance das normas tributárias.

O *limite máximo*, considerado como *confiscatório*, é expressamente vedado pela Constituição brasileira através de normas tributárias.³⁸ Registra Heleno Torres, amparando a vedação ao confisco como um corolário da proibição de excesso, que "ainda falta a delimitação precisa de seus contornos", mas que se pode identificar em inúmeras situações concretas, inclusive com amparo jurisprudencial fartamente informado.³⁹ Hugo de Brito Machado avança um pouco mais ao afirmar que o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função da carga tributária resultante dos tributos em conjunto⁴⁰ sobre o indivíduo.

Observe-se que as duas conclusões podem variar caso seja acrescentada à análise a questão da progressividade sobre diferentes bases de incidência.

³⁵ *Idem*, p. 195-197.

³⁶ Essa é uma das alternativas propostas por: PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

³⁷ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973. p. 228.

³⁸ Art. 150, IV.

³⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 660 e ss.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 41.

Heleno Torres menciona que a progressividade deve ser aplicada a todos os tributos, sem exceção, desde que haja previsão constitucional.⁴¹ O mesmo sentido é adotado por Roque Carrazza⁴² e Paulo de Barros Carvalho.⁴³

Existem poucas dúvidas acerca da adequação da progressividade tributária como um instrumento de identificação da capacidade contributiva quando apurada a fórmula da *renda*, e remanescem muitas dúvidas quando utilizada a base impositiva do *consumo*, como apontam Tipke e Lang,⁴⁴ apresentando ainda algumas peculiaridades quando se utiliza a base impositiva *patrimônio*.⁴⁵

Um divisor de águas acerca da progressividade da tributação sobre o *patrimônio* no Brasil foi o RE 153.771, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 20 de novembro de 1996, através do qual foi decidida a impossibilidade de aplicação do critério de progressividade fiscal⁴⁶ no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, tendo por foco uma lei do Município de Belo Horizonte. O relator original foi o Ministro Carlos Mário, que votou no sentido da constitucionalidade da lei que previa a progressividade fiscal desse imposto, mas restou isolado e vencido na votação, tendo sido o líder da divergência o Ministro Moreira Alves, que não reconhecia a possibilidade de haver progressividade fiscal em tributos sobre o patrimônio, excetuada a progressividade extrafiscal prevista no art. 182, §4º, e declarava a inconstitucionalidade daquela lei municipal. Tal decisão deu ensejo a uma alteração constitucional, através da EC nº 29/2000, modificando o §1º do art. 156, para expressamente permitir que o IPTU fosse aplicado *progressivamente* em decorrência do valor do imóvel, bem como ter alíquotas diferentes, em função da sua localização e uso, o que, nesse aspecto, consagra a *seletividade*. Com essa alteração constitucional, o STF passou a reconhecer a progressividade fiscal do IPTU, além da extrafiscal, tendo inclusive aprovado a Súmula 668 nesse sentido.

⁴¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011. p. 603-604.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 88.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 34.

⁴⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. v. 1, p. 211-229.

⁴⁵ *Idem*, p. 273-279, além das já mencionadas p. 211-229.

⁴⁶ Eis a progressividade extrafiscal do IPTU, que consta no art. 182, §4º, CF.

É curioso observar que o STF adota a aplicação de critérios de progressividade fiscal sobre a base impositiva *patrimônio* de forma diferenciada. Admite a progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD,⁴⁷ não a admite quanto ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *inter vivos* – ITBI,⁴⁸ e nem para fins de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA,⁴⁹ embora afirme que, desde a promulgação da Constituição de 1988, é admitida a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.⁵⁰

Uma novidade nesse âmbito foi introduzida pela EC nº 132/23, por meio da qual passou a ser permitida a progressividade da tributação sobre as heranças, mediante o ITCMD, em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação (art. 155, §1º, VI, CF). Essa alteração, dentre outros aspectos referentes à tributação das heranças, foi analisada por Mariana Correa de Andrade Pinho, em sua tese de doutorado denominada “*Imposto sobre as heranças no Brasil: maldição ou benção?*”, defendida em junho de 2024, na Faculdade de Direito da USP.⁵¹

⁴⁷ Tese fixada no RE 563.045, com repercussão geral, que teve por relatora para o acórdão a Ministra Cármen Lúcia: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD”.

⁴⁸ Ver RE 234.105, relator Ministro Carlos Mário: “I - Imposto de transmissão de imóveis, intervivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda”.

⁴⁹ Ver RE 601.247, relator Ministro Ricardo Lewandowski: “II - A jurisprudência do STF firmou orientação no sentido de que, mesmo antes da EC 42/03 – que incluiu o §6º, II, ao art. 155 da CF –, já era permitida a instituição de alíquotas de IPVA diferenciadas segundo critérios que não levem em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo, por não ensejar a progressividade do tributo. É o que se observa no caso dos autos, em que as alíquotas do imposto foram estabelecidas em razão do tipo e da utilização do veículo”.

⁵⁰ Ver acórdão RE 720.945, relator Ministro Ricardo Lewandowski, assim ementado: “Agravos Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ITR. Progressividade de alíquotas em período anterior à EC 42/2003. Lei 8.847/1994. Inexistência de contrariedade à redação original do 153, §4º, da CF. Art. 145, §1º, da CF. Necessidade de todos os impostos guardarem relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo, independentemente de possuírem caráter real ou pessoal. Impostos diretos. Utilização de alíquotas progressivas. Constitucionalidade. Agravo regimental a que se nega provimento. I - Nos termos do art. 145, §1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas. II - Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III - Agravo regimental a que se nega provimento”.

⁵¹ PINHO, Mariana Correa de Andrade. *Imposto sobre as heranças no Brasil: maldição ou benção?* Tese de doutorado defendida em junho de 2024, na Faculdade de Direito da USP.

A análise da capacidade contributiva individualizada não é contrária à que ora se expõe, sendo complementares e indicando outro enfoque do problema, seja sob a ótica macrojurídica centrada apenas na arrecadação, seja na de espectro mais amplo, focada na dinâmica financeira, acrescentando outro parâmetro para seu estudo.

3 A capacidade receptiva

Como uma espécie de *reverso financeiro* do princípio da *capacidade contributiva*, quase que o *outro lado dessa moeda*, surge o princípio da *capacidade receptiva*.

É curioso verificar como o estudo fracionado entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro acarreta algumas perplexidades sistêmicas.

Misabel Derzi, ao criticar a regressividade do sistema tributário brasileiro e sua correlação com programas assistenciais, como o Bolsa Família, apresenta um esboço de análise relativa às capacidades financeiras, embora não utilize essa nomenclatura:

A aferição da regressividade do sistema tributário deveria ser a meta mínima, numericamente definida, com que os benefícios e programas assistenciais deveriam ser mensurados. Temos toda responsabilidade coletiva e objetiva pela implementação e manutenção dos males de um sistema tributário regressivo e penalizante para os muitos pobres. O Estado tem o dever de reparar tal injustiça. Somente acima desse limite, poderíamos pensar em responsabilidade pessoal pelas escolhas feitas.⁵²

Vito Tanzi, emérito economista italiano, que funcionou como relator geral da Conferência do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, ocorrida em Gênova, no ano 2000, na qual se discutiu o tema da *capacidade contributiva*, relatou:

Alguns participantes alegaram que o gasto social poderia ser mais efetivo que os impostos, na distribuição da renda. Assim, talvez, a melhor política a seguir por um país seria aumentar os impostos de maneira neutral, por exemplo, mediante impostos de base ampla, aplicados com

⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16 n. 108, p. 62, fev./maio 2014.

taxas proporcionais, e utilizar a arrecadação para financiar gastos em favor dos mais pobres.

Daí pergunta Tanzi: “Podemos estar seguros que o gasto público será efetivamente realizado em favor dos mais pobres?”⁵³

Essa perplexidade apontada por Tanzi não acarretaria nenhuma dúvida aos que conhecessem o sistema constitucional brasileiro, pois nele consta como objetivo fundamental a redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza (art. 3º, III).

Regis Fernandes de Oliveira, com acuidade, aponta que a *capacidade receptiva* se caracteriza como uma obrigação de realização de gasto público em função dos grupos mais vulneráveis e necessitados das prestações civilizatórias do Estado. Em suas palavras:

aqueles que têm menos devem ser aquinhoados pelo Estado com maior aplicação de recursos, exatamente para que possam atender aos princípios republicanos inseridos no art. 1º da CF; dentre eles o da dignidade da pessoa humana e com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos exatos termos no art. 3º.⁵⁴

Observe-se que, pelo lado do gasto público, a ideia é usar mais os recursos públicos com quem mais precisa, *não para seu enriquecimento, mas para seu nivelamento socioeconômico*, de modo a permitir que efetivamente goze de isonomia para gozar de liberdade. De que adianta a pessoa ser livre e não ter o que comer – haverá efetiva liberdade nessa situação? Por outro lado, de que vale a existência de riqueza individual em uma cidade na qual não haja condições de segurança pública, onde sair à noite para passear nas praças revele temor?

A ideia de *capacidade receptiva* está vinculada à de *nivelamento socioeconômico*, visando possibilitar que as pessoas tenham *liberdade igual*. É preciso que haja efetivo gasto público de modo a permitir que a educação pública seja de qualidade e não uma forma de exclusão social, onde os poucos que conseguem transpor as barreiras da ignorância são saudados com júbilo, tão extraordinário é esse feito. Onde não seja necessário mendigar assistência médica e hospitalar caso não se tenha dinheiro ou um plano de saúde privado. Tal nivelamento

⁵³ TANZI, Vito. *Informe del relator general*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002. p. 314.

⁵⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: RT, 2014. p. 459.

social permitirá que todos sejam iguais, e não uns “mais iguais” do que outros, para usar a fina ironia de George Orwell.⁵⁵

Trata-se da possibilidade de efetivo exercício da dignidade da pessoa humana coletivamente considerada, de modo a permitir que grupos que se encontram fora das condições mínimas de gozo das prestações civilizacionais sejam elevados à condição de sua satisfação. A *capacidade receptiva* deve estar correlacionada a grupos específicos, de acordo com suas necessidades. Por exemplo, se determinado bairro necessita de uma escola pública é a ele que esse gasto deve ser dirigido, e não de forma a beneficiar locais em que esse serviço público já esteja sendo fornecido. O mesmo se pode dizer acerca de saneamento, segurança, lazer, moradia etc. Tal conceito pode ser ainda mais focado em grupos específicos, tais como os doentes de determinado mal, como a doença de Chagas ou malária, ou para ajustar a rota de linhas de transporte público urbano visando atender determinados bairros. Tudo isso tem correlação com o conceito de *capacidade receptiva*, isto é, a capacidade para receber as prestações civilizatórias prestadas pelo Estado de modo a permitir que as pessoas tenham isonomia para poder exercer sua liberdade e terem dignidade só por fazerem parte da espécie humana.

É a capacidade receptiva dos grupos vulneráveis que deve nortear o gasto público, visando a realização de uma política pública republicana, isonômica e universalizável – isto é, para todos os que se encontrem em igual situação fática, e não para um indivíduo isoladamente. Aqui se insere o conceito de políticas públicas sociais, e não de concessões individualizadas de benefícios. É preciso que a política pública seja universalizável para todos os que se encontrem em situação de carência – um exemplo disso são as políticas de vacinação de crianças e idosos, pois se referem a grupos específicos que necessitam dessa atuação governamental.

A análise da programação e da execução orçamentária é fundamental para que se identifique com precisão o alcance dessas políticas públicas civilizacionais. É um dos lados da justiça distributiva orçamentária republicana.

Do mesmo modo que “capacidade econômica, igualdade e justiça tributária são difíceis de separar; ao final de contas, um problema de igualdade na imposição é ou vem a ser um problema de justiça”,

⁵⁵ ORWELL, George. *A revolução dos bichos*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, capítulo 10, p. 106.

como afirma Rodríguez Bereijo,⁵⁶ a questão da *capacidade receptiva* é um imperativo de justiça distributiva, pois *não basta arrecadar de forma isonômica, é necessário que o gasto público também se realize de forma isonômica*.

Observa-se que a aplicação da isonomia na *capacidade receptiva* deve ter a mesma lógica supraexposta para a *capacidade contributiva*, isto é, não basta gastar *proporcionalmente* mais com os mais pobres, é necessário gastar *progressivamente* mais com quem se encontra em estado vulnerável, de modo a reduzir as desigualdades sociais. O gasto público não pode ser espargido de modo igual, mas *progressivamente* com quem mais dele necessita, a fim de poder desigualar os desiguais, na medida de suas desigualdades, porém respeitando as suas diferenças. Aqui se insere a necessidade de ser *centrífugo* o orçamento republicano, de modo a espargir as riquezas sociais, e não *centrípeto*, de modo a concentrá-las.

A redução de investimentos em saúde ou educação pública no Brasil, por exemplo, não atinge *diretamente* a quem pode ler este trabalho, pois, em sua esmagadora maioria, recebeu educação privada no ensino fundamental e no ensino médio, e possui plano privado de saúde. Porém, para a esmagadora maioria da população brasileira, a redução de investimentos públicos nessas duas áreas impacta diretamente no seu dia a dia e na possibilidade de ascender socialmente. Qual chance de ascensão social possui quem não tem educação básica? Quem tem dinheiro, no Brasil, educa através da rede privada de ensino, mas quem não tem dinheiro disponível para isso necessita ir para a rede pública de ensino, a qual possui níveis baixos de qualidade, como é de todos sabido. O mesmo vale para a questão de saúde, pois quem não pode ter um plano de saúde privado só pode contar com a rede pública oferecida através do Sistema Único de Saúde (SUS), cuja eficácia no atendimento é também baixa. Quem ultrapassa essas *barreiras sociais* é logo identificado como uma exceção à regra, o que demonstra sua raridade.

Luigi Einaudi já perguntava “que culpa tem uma criança de ter nascido de pais miseráveis e, além disso, viciosos, alcoolizados e preguiçosos e, portanto, ser levada à morte precoce e, em caso de sobrevivência, a uma vida dura, em casas superlotadas, em ambiente sem

⁵⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional*. Un estudio de jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 73. No mesmo sentido: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A mudança do paradigma orçamentário. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2011. p. 1045-1066; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas: uma questão orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2011. p. 1087-1110.

nenhuma luz espiritual e moral, predestinada a pobreza, crime ou a prostituição?” A partir desse ponto analisa os efeitos da desigualdade como ponto de partida da trajetória individual de cada pessoa na sociedade.⁵⁷ Göran Therborn aponta três espécies de desigualdade: a de nascimento, a existencial e a de recursos.⁵⁸

Logo, o investimento público em saúde e educação – dois dos diversos direitos sociais básicos que possuem fonte de recursos diretamente estabelecida pela Constituição brasileira, e que se constituem como cláusulas pétreas orçamentárias⁵⁹ –, atinge em cheio a população pobre, que, pela regra da *capacidade receptiva*, deve receber maior volume de gastos públicos, com a *progressividade* necessária para sua equiparação.

Obviamente que tal assertiva não implica dizer que apenas deva ser distribuído dinheiro em espécie para cada indivíduo de baixa renda do país. Isso seria apenas outra forma estéril de individualismo. A *capacidade receptiva* deve ser adequada através de *políticas públicas*, isto é, ações políticas voltadas para os *grupos vulneráveis*, e não diretamente para os *indivíduos vulneráveis*, visando elevar globalmente suas condições de vida para o mais próximo possível da média da população, de modo a permitir que tais pessoas tenham condições isonômicas para exercer efetiva liberdade.

Franco Gallo defende a ideia aqui exposta, em apertada síntese, vinculando a arrecadação ao gasto estabelecido pelo ordenamento constitucional de cada país:

Desde uma perspectiva funcional, o tributo não é, portanto, apenas um *premium libertatis*, ou a outra face negativa do custo dos direitos, mas, em um mundo desigual, como o nosso, é sobretudo um instrumento de justiça distributiva que, segundo as diversas opções políticas, o Estado (e os entes dotados de autonomia política e financeira) têm à sua disposição – junto com os demais instrumentos de política econômica – para ir além das meras relações de mercado e para corrigir suas distorções e imperfeições em favor das liberdades individuais e coletivas e da tutela dos direitos sociais. O que deve ser valorado em função de sua direta eficácia em sua execução, em harmonia com as políticas de gasto, de fins sociais

⁵⁷ EINAUDI, Luigi. *Lezioni di politica sociale*. Torino: Einaudi, 1965. p. 246 e ss.

⁵⁸ THERBORN, Göran. *La desigualdad mata*. Madrid: Alianza, 2013. p. 79 e ss.

⁵⁹ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

legítimos e de reforço da "cidadania", que é como dizer da realização de uma ordem de propriedade e socioeconômica "justa".⁶⁰

Uma peculiaridade da capacidade *receptiva* é ela ser exercida por meio de políticas públicas, obviamente desenvolvidas pelos sucessivos governos, espacialmente (federativamente) considerados e ao longo do tempo. No Brasil existe uma enorme rede de proteção social para a população em geral, que é muito utilizada pela parcela mais vulnerável da população.

Podem-se listar inúmeras dessas políticas, o que se faz de modo meramente exemplificativo:

- No âmbito educacional, existe ensino público e gratuito em diversos níveis de escolaridade, além do FIES – Fundo de Financiamento Estudantil, que subsidia as mensalidades escolares no ensino privado.
- No âmbito da saúde, há atendimento público e gratuito a qualquer indivíduo.
- No âmbito de transporte, existem subsídios para o transporte do trabalhador, por meio do sistema de vale-transporte.
- No âmbito alimentar, existem subsídios para a alimentação do trabalhador, como o vale-refeição, além do fornecimento de *tickets* de vale-gás.
- No aspecto da moradia, existe o programa Minha Casa, Minha Vida, que subsidia a construção e a compra de moradias para famílias de baixa renda.
- Para o combate à desigualdade existe o Bolsa Família e diversas ações afirmativas para a inclusão de pretos, pardos, indígenas e pessoas com deficiência.
- Para o acesso à justiça existe a justiça gratuita, com a oferta de advogados públicos e gratuitos, por meio das Defensorias Públicas.

Como é fácil identificar, esses exemplos não demonstram a ótica macrojurídica da capacidade receptiva.

Não se deve perder de vista que tais políticas públicas brasileiras devem ser melhor focadas e continuamente aprimoradas e que

⁶⁰ GAMBELLO, Franco. *Las razones del fisco – Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011. p. 93-94.

eventuais incorreções de foco na capacidade receptiva, tal como ocorre na contributiva, podem ser individualmente corrigidas por meio de ações judiciais.

Conclusões

Buscou-se caracterizar o que são as capacidades financeiras, contributiva e receptiva, e como podem ser úteis para a análise de múltiplos aspectos do tema *Tributação, Desigualdade e Desenvolvimento*, permitindo evidenciar o que os governos vêm fazendo para, por meio da *tributação*, reduzir a *desigualdade* visando alcançar maior *desenvolvimento humano*, e não apenas econômico, medido pelo PIB.

A ideia central exposta foi a de que se deve considerar na análise aspectos macrojurídicos que vinculem o total do valor arrecadado com o total do montante despendido, e considerar que, quanto mais for arrecadado de quem tem mais riquezas, e quanto mais for gasto com a parcela da população mais fragilizada, mais republicano será o país, e, com isso, a tributação (arrecadação) contribuirá para reduzir as desigualdades (na arrecadação e no gasto) e gerar desenvolvimento humano (além do econômico).

Se dessa resultante se apurar que se arrecada mais de quem tem menos, e se gasta mais com quem tem mais, haverá um país que arrecada e gasta mal, por meio de um orçamento *centrípeto*, isto é, concentrador de riquezas; o reverso demonstrará um país que arrecada e gasta bem, revelando um orçamento *centrífugo*, isto é, que esparge as riquezas dentre sua população.

O texto, ao apresentar a correlação delineada, visa dar um instrumental teórico para o prosseguimento de novos estudos sobre o desafiador tema proposto à análise.

Referências

- AVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

- CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária – Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16 n. 108, fev./maio 2014.
- EINAUDI, Luigi. *Lezioni di politica sociale*. Torino: Einaudi, 1965.
- FRANCO, António de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, v. II (os dois volumes encontram-se impressos em um único livro).
- GALLO, Franco. *Las razones del fisco – Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- HAYEK, Friedrich August Von. Reexaminando a taxação progressiva. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- JOUVENEL, Bertrand de. *A ética da redistribuição*. 2. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A mudança do paradigma orçamentário. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2011.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973.
- MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. *Hacienda pública teórica y aplicada*. 5. ed. Tradução Juan Francisco Ramon et al. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: RT, 2014.
- ORWELL, George. *A revolução dos bichos*. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PINHO, Mariana Correa de Andrade. *Imposto sobre as heranças no Brasil: maldição ou benção?* Tese de doutorado defendida em junho de 2024, na Faculdade de Direito da USP.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de políticas públicas: uma questão orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos*. São Paulo: RT, 2011.
- RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional*. Un estudio de jurisprudencia. Madrid: Marcial Pons, 2011.

- SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual*. Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- SCAFF, Fernando Facury. *Da Igualdade à Liberdade*. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade. Belo Horizonte: Fórum, 2022.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TANZI, Vito. *Informe del relator general*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- THERBORN, Göran. *La desigualdad mata*. Madrid: Alianza, 2013.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. v. 1.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, desigualdade e desenvolvimento: as capacidades financeiras contributiva e receptiva. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tributação, desigualdade e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 19-41. ISBN 978-65-5518-100-5.
