

Universidade Estadual do Norte do Paraná

Repositório Institucional UENP

<https://repositorio.uenp.edu.br>

Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica

Teses

2025-06-27

Tributação e solidariedade fiscal: por um estatuto de crise

Pulcinelli, Ana Luiza Godoy

Universidade Estadual do Norte do Paraná

<https://repositorio.uenp.edu.br/handle/123456789/812>

Baixado de Repositório Institucional UENP



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA JURÍDICA**

ANA LUIZA GODOY PULCINELLI

TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE FISCAL: Por um Estatuto de Crise

Jacarezinho/PR

2025

ANA LUIZA GODOY PULCINELLI

TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE FISCAL: Por um Estatuto de Crise

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do Paraná – UENP, para defesa.

Orientador: Dr. Ricardo Pinha Alonso

Jacarezinho/PR

2025

Ficha catalográfica elaborada por Lidia Orlandini Feriato Andrade, CRB 9/1556, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UENP

P981t Pulcinelli, Ana Luiza Godoy
Tributação e solidariedade fiscal: por um estatuto de crise / Ana Luiza Godoy Pulcinelli; orientador Ricardo Pinha Alonso - Jacarezinho, 2025.
139 p. :il.

Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Estadual do Norte do Paraná, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica, 2025.

1. Estatuto Tributário de Crise. 2. Solidariedade fiscal. 3. Justiça distributiva. 4. Tributação extraordinária. 5. Desigualdade social. I. Alonso, Ricardo Pinha, orient. II. Título.

CDD: 341.39

ANA LUIZA GODOY PULCINELLI

TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE FISCAL: Por um Estatuto de Crise

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Doutorado em Ciência Jurídica do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da UENP, como requisito parcial à obtenção do Título de Doutor em Direito.

Data de aprovação: 27 de junho de 2025

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Pinha Alonso

Examinador: Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado

Examinador: Prof^a. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Examinador: Prof^a. Dra. Renata Cristina de Oliveira Alencar Silva

Examinador: Prof. Dr. Tiago Cappi Janini

JACAREZINHO/PR

2025

DEDICATÓRIA

Dedico esta tese aos mais pobres que, mesmo atravessando a escassez e a insegurança cotidiana, sustentam com dignidade e silêncio as estruturas mais profundas da nossa desigual ordem fiscal.

Aos que mais sofrem com as crises, mas raramente são ouvidos nas respostas institucionais.

Que este trabalho, ancorado no princípio da solidariedade e na justiça tributária, possa contribuir — ainda que de forma modesta — para a construção de instrumentos normativos que reconheçam, respeitem e priorizem a dignidade de quem carrega, sem escolha, o peso maior da desigualdade.

AGRADECIMENTOS

“Para viver de verdade, pensando e repensando a existência para que ela valha a pena, é preciso ser amado, e amar, e amar-se. Ter esperança, qualquer esperança. Questionar o que nos é imposto, sem rebeldias insensatas, mas sem demasiada sensatez. Saborear o bom, mas enfrentar o ruim aqui e ali. Suportar sem se submeter, aceitar sem se humilhar, entregar-se sem renunciar a si mesmo e à possível dignidade. Sonhar, porque se desistimos disso, apaga-se a última claridade e nada mais valerá a pena. Escapar, na liberdade do pensamento, desse espírito de manada que trabalha obstinadamente para nos enquadrar, seja lá no que for. E que o mínimo que a gente faça seja, a cada momento, o melhor que afinal se conseguiu fazer.” LUFT, Lya. Pensar é transgredir. Rio de Janeiro: Record, 2009, p. 18.

A escrita desta tese foi, antes de tudo, um gesto de permanência — permanecer pensando, questionando, resistindo e sonhando, mesmo quando tudo ao redor indicava que seria mais simples apenas adaptar-se. Este trabalho nasceu da insistência em afirmar um caminho próprio, ético e comprometido, no qual cada palavra foi escolhida com responsabilidade e cada etapa exigiu mais do que técnica: exigiu coragem.

Este trabalho teve início em 2020, em um tempo marcado por instabilidades globais e desafios pessoais igualmente complexos. Ao longo desses anos, compreendi que a escrita acadêmica é atravessada não apenas por bibliografia e método, mas por condições materiais, afetivas e sociais que a tornam possível ou inviável. Nenhuma linha desta tese foi escrita sem esforço; e nenhuma delas foi escrita sozinha. Se hoje ela se conclui, é porque vínculos — familiares, acadêmicos, institucionais e emocionais — sustentaram cada etapa, visível ou invisível, deste percurso.

Por primeiro, agradeço a Deus que “não me abandonou todas as vezes que eu caí” e na imensidão do seu amor, acolheu a minha oração de desespero. Ao lado Dele, honro e agradeço a minha família, alicerce da minha trajetória, rendendo a minha mais profunda gratidão e amor. Todos vocês são essenciais e amados. Mas, neste momento, reconheço de modo especial a presença de duas figuras centrais: meu pai, que me inspirou nos estudos e no serviço público pela força silenciosa do exemplo; e minha irmã, cuja trajetória me impulsionou desde cedo a ser referência — mesmo quando isso significava, para nós, enfrentar a realidade com poucas

escolhas. Comecei primeiro, mas ela me superou com uma disciplina que admiro profundamente.

Ao meu amor Igor, que esteve ao meu lado nos dias em que nem eu queria estar comigo mesma. Sua escuta, sua paciência e sua firmeza afetiva foram âncoras discretas e decisivas nesta travessia.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ricardo Pinha Alonso, agradeço pela confiança irrestrita, pela orientação rigorosa e generosa, e pelo respeito à minha autonomia intelectual. Ao Prof. Dr. Tiago Cappi Janini, orientador do meu mestrado e membro da banca de qualificação e defesa do meu doutorado, minha gratidão se estende para além da academia: foi sob sua condução, entre 2016 e 2018, que aprendi a pesquisar com método e a orientar com humanidade. Se hoje meus orientandos estão aqui, é porque fui aluna de quem me formou pelo exemplo.

Aos professores que compõem esta banca, expresso meu mais sincero reconhecimento. Em nome da Prof^a Maria de Fátima Ribeiro, referência incontornável no campo do Direito Tributário, agradeço também à Prof^a Renata Silva e ao Prof. Edinilson Donisete Machado, cujas leituras críticas e generosas enriqueceram esta tese com densidade e rigor.

À sempre prestativa Natalina, secretária do PPGD-UENP, agradeço pela competência, pela gentileza constante e pelo cuidado com todos os detalhes invisíveis que sustentam a vida acadêmica. Ao Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica da UENP, que me acolheu desde o mestrado, deixo o meu respeito institucional e meu reconhecimento por ter sido o espaço formativo desta e de outras etapas da minha vida acadêmica.

Às amigas doutoras Marcela, Érica e Thais, com quem compartilhei não apenas leituras e dúvidas, mas também afeto, cuidado e cumplicidade — semana após semana, ano após ano. Esta caminhada foi menos árida porque vocês estiveram nela.

Agradeço também a minha amiga e irmã na academia, Dra. Danieli Aparecida Cristina Leite por dividir o caminho, compartilhando alegrias e tristezas ao meu lado.

Aos colegas de trabalho e aos amigos da vida, que compreenderam minhas ausências, celebraram minhas pequenas vitórias e me ajudaram a carregar, em silêncio, o peso de continuar. Aos meus orientandos, que estiveram na sessão de defesa desta tese: vocês me ensinaram tanto quanto eu pretendia ensinar. Obrigada por confiarem em mim, mesmo nos momentos em que eu duvidava de mim mesma.

Se a minha forma de orientar é cuidadosa, é porque foi inspirada por quem me orientou assim um dia.

Por fim, agradeço às instituições que integram minha rotina de trabalho e aprendizado: ao Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) e ao Centro Paula Souza – FATEC Assis. É nesses espaços que compartilho, diariamente, o compromisso com a justiça e com a educação pública de qualidade. A convivência com colegas e alunos me ensinou, reiteradamente, que o saber jurídico não pode ser abstraído da realidade social que o cerca — e é essa consciência que atravessa também cada linha desta tese.

Encerrar esta etapa com gratidão é reconhecer que, para além do resultado, houve uma travessia. Uma travessia inteira, profunda e — por tudo que ela exigiu — incontornável.

Muito obrigada.

“A justa repartição do encargo tributário entre os cidadãos é um imperativo da ética”.
Klaus Tipke

RESUMO

Considerando que as crises excepcionais — como pandemias, colapsos econômicos e desastres ambientais — tendem a acentuar a desigualdade social existente no Brasil, exigindo maior atuação redistributiva do Estado, objetiva-se propor a criação de um *Estatuto Tributário de Crise* que sistematize, com base na Constituição Federal de 1988, os instrumentos tributários possíveis para atuação fiscal em contextos de calamidade pública. Para tanto, procede-se à análise teórica, normativa e comparativa dos fundamentos constitucionais da ordem econômica, da justiça fiscal e da solidariedade tributária com base no método dedutivo e com apoio em autores como Lévinas, Rawls, Casalta Nabais e Piketty, além de dados econômicos e fiscais da OCDE e do contexto brasileiro. Desse modo, observa-se que o sistema tributário nacional já prevê, em sua estrutura, mecanismos excepcionais — como o empréstimo compulsório e os impostos extraordinários —, mas carece de um regime normativo integrado que defina suas hipóteses de acionamento, limites, parâmetros distributivos e formas de restituição. O que permite concluir que o Estatuto de Crise, ao propor tributos temporários, progressivos e vinculados a um fundo nacional específico, apresenta-se como resposta legítima, juridicamente possível e socialmente necessária para enfrentar situações excepcionais sem comprometer os direitos fundamentais e o pacto democrático.

Palavras-Chave: Estatuto Tributário de Crise; Solidariedade Fiscal; Justiça Distributiva; Tributação Extraordinária; Desigualdade Social.

ABSTRACT

Considering that exceptional crises — such as pandemics, economic collapses, and environmental disasters — tend to intensify Brazil's structural social inequality, thus demanding a stronger redistributive role from the State, this thesis aims to propose the creation of a *Crisis Tax Statute* that systematically organizes, within the framework of the 1988 Federal Constitution, the existing tax instruments available for emergency fiscal responses. To this end, the research adopts a theoretical, normative, and comparative analysis of the constitutional foundations of the economic order, fiscal justice, and tax solidarity, drawing on authors such as Lévinas, Rawls, Casalta Nabais, and Piketty, as well as on economic and fiscal data from the OECD and Brazilian institutions. The study finds that, although the Brazilian tax system already provides for exceptional instruments — such as compulsory loans and extraordinary taxes — it lacks an integrated legal regime that defines the conditions, limits, distributive principles, and repayment mechanisms for their application. It concludes that the proposed Crisis Tax Statute, by establishing temporary, progressive taxes linked to a specific national fund, offers a legitimate, constitutionally viable, and socially necessary response to safeguard fundamental rights and preserve the democratic pact during critical scenarios.

Keywords: Crisis Tax Statute; Fiscal Solidarity; Distributive Justice; Extraordinary Taxation; Social Inequality.

RESUMEN

Considerando que las crisis excepcionales —como pandemias, colapsos económicos y desastres ambientales— tienden a acentuar la desigualdad social existente en Brasil, exigiendo una actuación redistributiva más intensa por parte del Estado, se propone la creación de un Estatuto Tributario de Crisis que sistematice, con base en la Constitución Federal de 1988, los instrumentos tributarios posibles para la actuación fiscal en contextos de calamidad pública. Para ello, se realiza un análisis teórico, normativo y comparado de los fundamentos constitucionales del orden económico, de la justicia fiscal y de la solidaridad tributaria, utilizando el método deductivo y con apoyo en autores como Lévinas, Rawls, Casalta Nabais y Piketty, además de datos económicos y fiscales de la OCDE y del contexto brasileño. Así, se observa que el sistema tributario nacional ya prevé, en su estructura, mecanismos excepcionales —como el préstamo compulsorio y los impuestos extraordinarios—, pero carece de un régimen normativo integrado que defina sus hipótesis de activación, límites, parámetros distributivos y formas de restitución. Lo que permite concluir que el Estatuto de Crisis, al proponer tributos temporales, progresivos y vinculados a un fondo nacional específico, se presenta como una respuesta legítima, jurídicamente viable y socialmente necesaria para enfrentar situaciones excepcionales sin comprometer los derechos fundamentales ni el pacto democrático.

Palabras clave: Estatuto Tributario de Crisis; Solidaridad Fiscal; Justicia Distributiva; Tributación Extraordinaria; Desigualdad Social.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1 Considerações sobre o Sistema Tributário Nacional.....	12
2.2 Federalismo fiscal	14
2.3 Espécies tributárias	18
3 A DESIGUALDADE SOCIAL E A SOLIDARIEDADE FISCAL	27
3.1 A (nova) finalidade do imposto	27
3.2 O princípio da Solidariedade geral e em matéria tributária	31
3.3 O dever fundamental de pagar impostos como pressuposto da Solidariedade Social	36
3.4 A desigualdade social no Brasil: o problema da distribuição de renda.....	41
4 POLÍTICAS PÚBLICAS E TRIBUTAÇÃO	50
4.1 Definição de políticas públicas	50
4.2 Políticas públicas voltadas ao combate das desigualdades sociais.....	54
4.3 Política tributária	60
4.4 A tributação como forma de financiamento de políticas públicas	65
4.4.1 Tributação sobre grandes fortunas.....	68
4.4.2 Incentivos fiscais voltados à redução das desigualdades sociais.....	75
4.5 Tributação e Economia	79
4.5.1 Tributação e Desenvolvimento Econômico	80
4.5.2 A Teoria da tributação ótima	84
5 “UTOPIA PARA REALISTAS”: POR UM “ESTATUTO DE CRISE”	93
5.1 Conceito e delimitação do Estatuto Tributário de Crise	94
5.2 Conceito de Crise para a imposição de um Estatuto	98
5.3 Histórico de projetos de lei durante a pandemia de Covid-19	101
5.4 Tributos do “Estatuto de Crise”	102
5.4.1 Fundo Nacional de Crise: vinculação, gestão e controle dos recursos arrecadados .	109
CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS	112
REFERÊNCIAS	114
APÊNDICE – Minuta de Projeto de Lei Complementar	128

1 INTRODUÇÃO

A formulação de respostas jurídicas às crises econômicas e sociais contemporâneas exige o reconhecimento de que tais eventos não constituem desvios excepcionais de um modelo estável, mas expressam disfunções recorrentes de uma ordem econômica global marcada por assimetrias distributivas e fragilidade institucional. A experiência recente da pandemia da Covid-19, associada a emergências climáticas e instabilidades financeiras, escancarou os limites do atual sistema tributário brasileiro em responder adequadamente às novas vulnerabilidades sociais. A ausência de mecanismos legais que articulem, em momentos críticos, a arrecadação fiscal com a justiça distributiva impede que o Estado exerça com legitimidade sua função redistributiva. Diante desse cenário, impõe-se a necessidade de repensar o papel da tributação como instrumento de reorganização do pacto social em tempos de crise, mediante a elaboração de um regime jurídico que, sem romper com os marcos constitucionais, permita ações tributárias orientadas pela solidariedade e pela responsabilidade coletiva.

Este trabalho propõe a criação de um Estatuto Tributário de Crise, um conjunto normativo voltado à adaptação da tributação em períodos de crise econômica significativa. A crise, conforme conceituada neste estudo, caracteriza-se como um estado de perturbação severa na economia, afetando tanto a base tributária quanto a capacidade contributiva dos cidadãos. Diante desse cenário, torna-se necessária uma resposta legislativa ágil e eficaz, que permita a redistribuição de recursos e a mitigação das desigualdades sociais. O estatuto aqui proposto não se configura como um código tributário tradicional, mas sim como um conjunto de medidas fiscais adaptativas, fundamentadas na ideia de solidariedade fiscal e voltadas ao suporte econômico emergencial.

Parte-se da hipótese de que a implementação de um regime tributário temporário e progressivo, fundamentado no princípio da solidariedade fiscal, pode ser um instrumento jurídico eficaz para enfrentar os efeitos sociais de crises econômicas sem comprometer a eficiência arrecadatória ou gerar distorções econômicas severas. Para verificar essa hipótese, este estudo busca analisar a tributação como mecanismo de redistribuição social, investigar sua interação com o crescimento econômico e examinar o impacto de crises econômicas na desigualdade social, além de demonstrar a viabilidade da criação de um estatuto normativo que regule a tributação em momentos críticos.

Para embasar essa análise, adota-se um método dedutivo, com base na análise normativa e dogmática do Direito Tributário, articulado a um viés interdisciplinar que permite integrar contribuições da economia e da sociologia ao debate jurídico. Utiliza-se a pesquisa documental, abrangendo a Constituição Federal, legislação infraconstitucional, jurisprudência e doutrina especializada, além de uma pesquisa bibliográfica fundamentada em autores de referência no campo da tributação, desigualdade social e desenvolvimento econômico. Como base teórica, a pesquisa se apoia na obra de José Casalta Nabais (2005 e 2015), que defende a tributação como um verdadeiro "dever fundamental", garantindo a legitimidade do Estado na exigência fiscal em nome da justiça social e da solidariedade. No campo da ética, fundamenta-se na obra de Emmanuel Lévinas (2005 e 2012), que propõe uma leitura filosófica da alteridade e da responsabilidade pelo outro, elementos essenciais para a concepção de um sistema tributário que priorize a justiça social. No campo da justiça fiscal, adota-se a teoria de John Rawls (1997), que justifica a necessidade de um sistema tributário progressivo e redistributivo. No campo econômico, utilizam-se os estudos de Thomas Piketty (2013) e Romer e Romer (2010) para examinar os impactos da tributação na desigualdade e no crescimento econômico, e a Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann, para compreender a tributação como um sistema normativo inserido em um contexto econômico e político dinâmico.

Essa estrutura teórica e metodológica orienta a divisão da tese em quatro capítulos.

O primeiro capítulo contextualizará o Sistema Tributário Nacional dentro do ordenamento constitucional brasileiro, destacando o modelo federativo e a atribuição das competências tributárias entre os entes federados, abrangendo sua capacidade de instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar tributos. Em seguida, serão apresentadas as espécies tributárias previstas na Constituição Federal, com base na legislação, doutrina e jurisprudência, para fornecer um panorama estruturado sobre a tributação no Brasil. Ao final do capítulo, será abordada a extrafiscalidade como uma função essencial dos tributos, ressaltando seu papel não apenas na arrecadação, mas também na implementação de políticas públicas voltadas à redução das desigualdades sociais agravadas por crises econômicas.

O segundo capítulo aprofundará a questão da desigualdade social, com ênfase no problema da distribuição de renda no Brasil. Para embasar essa análise, serão utilizados dados oficiais que demonstram a persistência histórica dessa desigualdade e seu

agravamento em contextos de crise. A pandemia de Covid-19 será tomada como marco temporal, evidenciando como eventos extraordinários podem ampliar o abismo entre ricos e pobres e intensificar as injustiças sociais. Ainda nesse capítulo, será explorada a relação entre tributação e solidariedade fiscal, reforçando o imposto como um instrumento fundamental para a manutenção da vida em sociedade e a expressão concreta de um compromisso coletivo com a justiça distributiva.

No terceiro capítulo, além de discutir as políticas públicas como ferramentas essenciais para a efetivação dos direitos fundamentais, será realizada uma abordagem sobre a interseção entre tributação e economia, buscando evidenciar os impactos das políticas fiscais sobre a atividade econômica. A relação entre esses dois sistemas será explorada a partir da Teoria dos Sistemas Sociais de Luhmann, que permite compreender a tributação não apenas como um instrumento técnico de arrecadação, mas como um elemento inserido em um contexto econômico e social dinâmico. A análise também passará por reflexões sobre a influência da tributação nos ciclos econômicos, considerando modelos que explicam como alterações na carga tributária podem afetar o crescimento econômico, a alocação de recursos e os incentivos produtivos. Nesse sentido, serão abordadas as limitações do modelo proposto por Arthur Laffer, cujas premissas foram criticadas por diversos autores por sua simplificação excessiva da relação entre carga tributária e arrecadação. Paralelamente, serão exploradas as contribuições de Romer e Romer (2010) e de Piketty, Saez e Stantcheva (2014), que oferecem abordagens mais sofisticadas sobre o papel da tributação, tanto em sua interação com o crescimento econômico quanto em sua função redistributiva.

O quarto e último capítulo revelará a estrutura do Estatuto Tributário de Crise, consolidando a proposta normativa como uma expressão da solidariedade fiscal elevada ao status de dever constitucional. O capítulo especificará os tributos que compõem o estatuto, suas hipóteses de incidência, bem como os critérios material, espacial e temporal, o fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis. O Estatuto, no entanto, não se propõe a aumentar de forma permanente a carga tributária sobre os mais ricos, nem a conceder benefícios fiscais sem a devida observância à Lei de Responsabilidade Fiscal. Da mesma forma, não pretende simplesmente transferir renda sem critérios ou fomentar práticas arrecadatórias que desconsiderem seus impactos econômicos e sociais.

A fim de evitar interpretações equivocadas, é necessário esclarecer que esta proposta normativa se baseia em quatro pilares fundamentais: (i) trata-se de uma

legislação de caráter excepcional, aplicável apenas em períodos de crise expressamente definidos em lei (tema detalhado no quarto capítulo); (ii) tem como princípio a primazia da função arrecadatória dos tributos; (iii) está fundamentada no princípio da solidariedade fiscal; e (iv) sua vigência está condicionada à duração da crise que motivou sua implementação.

Tendo como objetivo fornecer um embasamento teórico para a exigência de tributos diretos sobre patrimônio, renda e riqueza dos indivíduos de maior capacidade contributiva em períodos de crise ou emergências climáticas e sanitárias, esta pesquisa se vincula à área de concentração do Programa, "Teorias da Justiça: Justiça e Exclusão". Além disso, a tese dialoga diretamente com a linha de pesquisa "Direito e Vulnerabilidade", ao partir da constatação de que as crises ampliam as desigualdades sociais e exigem respostas normativas eficazes.

Por fim, cabe ressaltar que esta pesquisa não se propõe a esgotar todas as questões relacionadas à tributação ou à desigualdade social, visto que esses temas comportam múltiplas abordagens e interpretações. Ao contrário, busca-se apresentar uma das possíveis articulações entre esses campos do conhecimento, mantendo-se aberta a críticas e contribuições que possam aprimorar o debate e enriquecer a formulação de políticas fiscais mais justas e eficientes.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Contido no Capítulo I do Título IV da Constituição Federal vigente, o Sistema Tributário Nacional compõe, juntamente com as Finanças Públicas, o Título destinado à Tributação e ao Orçamento.

No presente capítulo, instruído pelo método dedutivo e inaugurando a presente tese, pretende-se apresentar o Sistema Tributário Nacional como parte do sistema normativo constitucional, refletido pelo federalismo, distribuindo a cada um dos entes federados as competências para instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar os tributos por ela previstos.

Na sequência, serão apresentadas as espécies tributárias baseando-se na doutrina pátria e descrevendo a classificação proposta por eles.

Finalizando o capítulo, a extrafiscalidade será explicitada como uma das funções do tributo, devendo servir de instrumento ao financiamento de políticas públicas capazes de reduzir desigualdades agravadas por crises.

Conhecer o Sistema Tributário Nacional, os tributos nele previstos, bem como a competência de cada ente federado sobre eles será essencial para o desenvolvimento dos demais capítulos da tese, bem como para a satisfação de sua hipótese, uma vez que para propor *lege ferenda* em matéria tributária, é necessário demonstrar a sua obediência à Lei Maior e às regras de estrutura¹. Neste capítulo, então, pretende-se fornecer a base constitucional para o “Código de Crise”.

2.1 Considerações sobre o Sistema Tributário Nacional

Para adentrar ao Sistema Tributário Nacional é necessário compreender o que é um sistema normativo, sendo esse composto de outros subsistemas que contém dispositivos distintos, prevendo normas de conduta ou comportamento, mas que se entrelaçam e “se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil” (CARVALHO, 2023, p. 158).

1 Segundo Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 157): “As regras de estrutura ou de organização tem por objeto os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas transformadas ou expulsas do sistema”

Segundo Roque Carrazza (2025), um sistema é a união organizada de diversas partes que constituem um todo coeso, de modo que essas partes se apoiem mutuamente e as últimas possam ser explicadas pelas primeiras. Aquelas que fundamentam as demais são denominadas princípios, e a qualidade do sistema é tanto maior quanto menor for o número desses princípios.

O sistema tributário nacional pode ser compreendido como o conjunto de normas que regulamentam a atividade tributária, abrangendo tanto as disposições constitucionais quanto as infraconstitucionais. Esse sistema é essencialmente formado pela interação de três planos normativos distintos: a Constituição Federal, que estabelece os princípios e diretrizes fundamentais; a legislação complementar, representada pelo Código Tributário Nacional, que define normas gerais em matéria tributária; e a legislação ordinária, que serve como o principal instrumento para a criação de tributos (COSTA, 2023, p. 35), além das normas infralegais (Decretos, Instrução Normativa, Resoluções, Portarias) e as individuais, como o ato administrativo de lançamento e uma sentença judicial.

O sistema tributário nacional como um subsistema do sistema constitucional tem a Constituição Federal de 1988 como molde e principal fonte, sendo a lei maior a responsável disciplinar o sistema tributário nacional no Capítulo I do Título VI (“Da tributação e do orçamento”), em seus arts. 145 a 162 (BRASIL, 1988).

A Constituição revela o sistema tributário nacional por meio de quatro temas fundamentais, sendo eles: a) a previsão das regras-matrizes de incidência; b) a classificação dos tributos; c) a repartição de competências tributárias; e d) as limitações ao poder de tributar (COSTA, 2023, p. 35).

Outro tema abordado pela Constituição na parte relativa ao sistema tributário nacional é a repartição das receitas tributárias, disciplinada entre os arts. 157 a 162 (BRASIL, 1988). É importante destacar que o assunto em questão não se refere especificamente ao campo tributário, uma vez que a tributação está relacionada à criação, arrecadação e fiscalização dos tributos, não abordando diretamente a distribuição dos recursos arrecadados. Trata-se, na verdade, de uma questão financeira de grande importância, que reflete o princípio do federalismo cooperativo ou solidário.

Conforme estabelecido no texto constitucional, por exemplo, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a parcela da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I). (COSTA, 2023, p. 36).

Neste capítulo serão abordados os aspectos do Federalismo fiscal que delineiam o Sistema Tributário Nacional, bem como as espécies tributárias por meio da classificação de importantes doutrinadores do Direito Tributário nacional, assim como a extrafiscalidade enquanto faceta dos tributos conceituados.

Para a proposição, ao final, de um Estatuto Tributário de Crise é necessário que antes se demonstre a essência de sua composição. Como lei que descende do Sistema Tributário Nacional e pretende a imposição tributária sobre os cidadãos, o referido estatuto será composto por elementos que merecem ser melhor explanados em um capítulo conceitual, que aborde a base teórica da tributação para depois aplicá-la aos tempos de crise.

2.2 Federalismo fiscal

A origem legal do Federalismo remonta à Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, sendo “um modelo de organização estatal que envolve a aliança de diversos Estados” (DENARI, 2008, p. 41).

Para João Camilo de Oliveira Torres, juristas e historiadores não se entendem quando se trata de definir federação, cabendo tal tarefa à filosofia.

Como um filósofo definiria federação, segundo critério abrangente que encerrasse todas as polêmicas, que estabelecesse a paz entre a etimologia, a história e os textos da lei? Poderia ser assim: federação é o corpo político constituído de coletividades e não de indivíduos (2017, p. 51).

Dessa forma, o sistema federal reconhece que a base da estrutura política não são os indivíduos conforme concebido no liberalismo clássico, mas sim as coletividades. Em uma federação de natureza territorial, as províncias são fundamentais para o Estado, sendo consideradas entidades com vida própria, possuindo uma realidade cultural específica e uma identidade característica (Torres, 2008).

Segundo Mendes e Branco (2023), trata-se de uma estrutura descentralizada, tanto em termos administrativos quanto políticos, estabelecida com base na distribuição de responsabilidades entre o governo central e as entidades locais, conforme estipulado na Constituição. Nesse arranjo, os estados federados têm voz nas decisões da União, porém não possuem o direito de se separar dela.

Uma das características mais distintivas desse modelo estatal é que os Estados participantes do arranjo renunciam à sua soberania no momento da adesão à federação, porém mantêm, com certas restrições, suas respectivas autonomias políticas e administrativas, especialmente no âmbito tributário (Denari, 2008). Para o referido autor, quando se menciona o federalismo fiscal, é justamente para destacar as dificuldades enfrentadas pelo Estado Federal ao tentar conciliar os objetivos nacionais de distribuição das receitas tributárias com os interesses locais das esferas autônomas dos Estados-membros.

Com o intuito de corrigir as disparidades decorrentes da concentração de recursos tributários pelos estados mais desenvolvidos da Federação e garantir uma participação equitativa de todas as unidades na prestação de serviços públicos em todo o país, considerou-se a possibilidade de implementar uma política fiscal de transferência de recursos (Denari, 2008).

A estrutura federativa do Estado brasileiro introduziu uma forma de federalismo fiscal inovadora em comparação com a maioria dos países do mundo, onde a competência territorial é influenciada por variáveis significativas (Caliendo, 2022). Esta competência é definida no artigo 102 do Código Tributário Nacional, que estabelece que:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (BRASIL, 1966).

O princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades do Estado federal, segundo Silva (2002), é o da predominância de interesse, pela qual cabe à União as matérias de interesse nacional, enquanto compete aos Estados as matérias de interesse regional e aos Municípios as matérias de interesse local.

Contudo, Paulo Caliendo (2022, p. 180) entende que o texto do Código Tributário Nacional (CTN) adota claramente o princípio da territorialidade para estabelecer os limites da competência dos entes federados. De acordo com esse princípio, estados, o Distrito Federal e municípios só podem aplicar suas normas jurídicas sobre eventos ocorridos dentro de seus territórios. A extraterritorialidade das leis estaduais, municipais e federais é permitida apenas em duas circunstâncias: mediante convênios entre os entes federativos ou quando há normas gerais estabelecidas em âmbito nacional.

Em um sistema federativo, como é o caso do Brasil, os entes federativos - União, estados, Distrito Federal e municípios - possuem autonomia política e administrativa, incluindo o poder de legislar e arrecadar tributos. No entanto, a autonomia fiscal de cada ente é delimitada pela Constituição Federal e pelas leis complementares, que estabelecem as competências tributárias de cada um.

No campo do direito tributário brasileiro, cabe à lei complementar, conforme estipulado no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988, regulamentar a solução de conflitos de competência, sendo que na ausência desta, tal responsabilidade recai sobre o Poder Judiciário. Exemplos pertinentes de conflitos positivos de competência territorial que estiveram sob análise do Judiciário incluem a disputa do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre os serviços de *leasing*, entre o município onde o prestador está sediado e o município onde o serviço foi contratado, e a disputa do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na importação, entre o estado onde ocorre a entrada da mercadoria e o estado de seu destino².

2. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. (LEASING). NÃO INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DO DOMÍNIO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VGR). NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO. SÚMULA 293 DO STJ. BOA-FÉ NA CELEBRAÇÃO DE CONTRATO. ADMISSIBILIDADE. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO RECURSAL. SÚMULA N.º 284 DO STF. 1. O ICMS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil de coisas móveis, porquanto, para ocorrência do fato impositivo deste tributo, mister se faz a efetiva circulação da mercadoria, com a necessária transferência da sua titularidade, o que não se sucede nas operações de leasing. (Precedentes: AgRg no REsp 622.283/SP, DJ 19/06/2006; RESP 310368 / RS, DJU de 27/08/2001; REsp 299674/SP, DJ 11/06/2001) 2. O contrato de leasing, em nome do princípio da liberdade de contratar, somente pode ser descaracterizado quando configurada uma das situações previstas na Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23). 3. "A cobrança antecipada do valor residual garantido (VGR) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil" (Súmula 293 do STJ). 4. Destarte, a mera concentração dos pagamentos nas primeiras prestações, com resíduo mínimo para pagamento nas demais, não desnatura o instituto do arrendamento mercantil. (Precedentes: REsp 895.061/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 24/04/2008; REsp 692.945/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 11/09/2006; AgRg no Ag 458.326/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/05/2004, DJ 30/06/2004) 5. In casu, impõe-se a anulação do auto de infração em tela, porquanto oriundo da incidência de ICMS sobre operação de compra e venda, decorrente da desnaturação do contrato de arrendamento mercantil celebrado pela recorrente, ao argumento de que houve cobrança antecipada do valor residual garantido (VGR), em expressa afronta à Súmula 293/STJ. 6. Deveras, permanecendo incólume a natureza da operação efetuada no caso sub judice como arrendamento mercantil, sujeita, portanto, à incidência do ISS, nos termos da Súmula n.º 138/STJ, não subsiste a multa imposta com fundamento em regulamento sobre o ICMS, consoante o princípio de que a obrigação acessória segue o destino da principal, restando ao erário a apenação a outro título, mercê de insindicável a afirmação da instância a quo de que houve infração fiscal. 7. Incide a Súmula 284/STF quando as razões do recurso especial não possuem argumentos suficientes, capazes de infirmar os fundamentos constantes do acórdão recorrido, revelando a deficiência das razões expendidas. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido, restando prejudicadas as

A delimitação territorial nem sempre coincide com o território do ente tributante, como evidenciado no caso do ISS sobre o *leasing*, uma vez que os eventos jurídicos que desencadeiam a incidência da norma podem ocorrer em diferentes entidades federativas. Não há, no entanto, uma técnica constitucional ou legal estabelecida para a resolução de conflitos entre as leis tributárias de diferentes entidades tributantes (Caliendo, 2022, p. 180)

Um dos principais desafios do federalismo fiscal é encontrar um equilíbrio entre a autonomia dos entes federativos e a necessidade de coordenação e harmonização das políticas tributárias (Correia, 2014). A fragmentação tributária, caracterizada pela multiplicidade de impostos e pela falta de uniformidade na legislação tributária, pode gerar distorções econômicas e dificultar a eficiência do sistema tributário como um todo.

Para superar esses desafios, é fundamental promover a cooperação e o diálogo entre os entes federativos, buscando a implementação de políticas tributárias mais eficientes, equitativas e coordenadas. Mecanismos de cooperação intergovernamental, como os convênios e os conselhos de política fazendária, desempenham um papel importante nesse sentido, facilitando a troca de informações e a adoção de medidas conjuntas para enfrentar problemas tributários comuns.

A reforma tributária introduzida pela EC 132/2023 pretende promover melhorias no Sistema Tributário Nacional com a extinção de tributos que geram guerra fiscal e grande confusão no emaranhado de leis sobre o mesmo tema, como era o caso do ICMS e ISS.

De acordo com o novo texto constitucional, “lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (art. 156-A, da CF/88), unificando o ICMS e ISS.

O novo imposto será regido por uma legislação única em todo o país, não incluirá sua própria base de cálculo e não será objeto de incentivos e benefícios, exceto os regimes diferenciados estipulados na reforma tributária.

O IBS será de natureza não cumulativa, permitindo que o imposto devido seja compensado com o crédito gerado na aquisição de bens e serviços necessários para a

atividade empresarial. Não será aplicado sobre as exportações, garantindo ao exportador a conservação dos créditos e sua restituição, enquanto incidirá sobre as importações³.

Em janeiro do corrente ano, a Lei Complementar 214/2025 entrou em vigor (com produção diferida no tempo – art. 544 da referida Lei), sendo uma das responsáveis por regulamentar a Reforma Tributária no campo da legislação infraconstitucional.

Dos art.1º ao 270, a LC 214/25, tem como finalidade, definir o âmbito de aplicação do IBS e da CBS, detalhando a hipótese de incidência, o fato gerador e os elementos que compõem a base de cálculo; Estabelecer os mecanismos de não cumulatividade, inclusive os procedimentos para aproveitamento dos créditos e compensação dos valores pagos em etapas anteriores; Dispor sobre os critérios de repartição da receita, determinando como a arrecadação será distribuída entre os entes federativos (no caso do IBS) e como os recursos da CBS serão vinculados ao financiamento da seguridade social; Regulamentar as obrigações acessórias, os prazos para declaração, apuração e recolhimento, e os mecanismos de fiscalização e controle; Listar as imunidades e isenções, detalhando quais operações, produtos ou entidades podem se beneficiar de tratamento diferenciado ou da dispensa de recolhimento.

O federalismo fiscal no Brasil não está perfeito e acabado, pois deve sempre perseguir o equilíbrio entre a autonomia dos entes federativos e a necessidade de uma coordenação eficiente das políticas tributárias.

A cooperação intergovernamental e as reformas tributárias contínuas são essenciais para enfrentar os desafios do sistema, garantindo uma distribuição justa e equitativa dos recursos tributários, fundamental para o desenvolvimento econômico e social do país.

Na sequência, serão apresentadas as espécies tributárias que compõem o Sistema Tributário Nacional e os entes federados competentes à sua instituição.

2.3 Espécies tributárias

A Constituição confere à lei complementar a função de definir tributo e suas espécies (art. 146, III, a). O Código Tributário Nacional, ainda durante a vigência da

3 Saiba mais sobre o IBS, novo imposto previsto na reforma tributária. Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1027513-SAIBA-MAIS-SOBRE-O-IBS,-NOVO-IMPOSTO-PREVISTO-NA-REFORMA-TRIBUTARIA>

Constituição de 1946 e da Emenda n. 18/65, realizou tais definições, porém com algumas lacunas.

Para o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º:

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

Já as espécies tributárias, para o mesmo diploma, “são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (CTN, art. 5º).

As definições infraconstitucionais seguem sendo as mesmas desde então, porém, com a promulgação da Constituição de 1988, mais tributos, que fogem à definição dada pelo art. 5º do CTN, foram criados.

O art. 5º do Código Tributário Nacional dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria, o que faria supor serem apenas essas as espécies tributárias.

A Constituição não conceitua tributo, nem tampouco detalha ou classifica as diferentes espécies de tributos, limitando-se a enumerar:

a) Impostos, instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 145, I), de acordo com a distribuição indicada nos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, conforme o art. 147);

b) Taxas, estabelecidas por essas mesmas entidades políticas, em virtude do exercício do poder de polícia ou pela utilização, real ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou disponibilizados para ele (art. 145, II);

c) Contribuição de melhoria, resultante de obras públicas, também instituída pelas mesmas entidades políticas (art. 145, III);

d) Pedágio, também instituído pelas entidades políticas mencionadas, pela utilização de vias por elas mantidas (art. 150, V);

e) Empréstimos compulsórios, impostos pela União, nas situações elencadas no art. 148;

f) Contribuições sociais, impostas pela União (art. 149);

g) Contribuições de intervenção no domínio econômico, também impostas pela União (art. 149);

h) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também impostas pela União (art. 149);

i) Contribuições, impostas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para custear o regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, aposentados e pensionistas, podendo ter alíquotas progressivas conforme o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e pensões (art. 149, § 1º, com redação dada pela EC n. 103/2019); o art. 40 da Constituição (com redação dada pela EC n. 103/2019) estabelece o regime previdenciário para os servidores públicos;

j) Contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (EC n. 132/2023).

Além disso, a Constituição distribui as competências entre os entes federados, dispondo a quem cabe cada um dos tributos que ela enumera. O art. 147 da Constituição atribui à União, no Território Federal, os impostos estaduais, e, se o Território não for dividido em Municípios, também os impostos municipais. Ao Distrito Federal cabem tanto os impostos concedidos aos Estados (art. 155) quanto os atribuídos aos Municípios (art. 147).

A assimetria nos preceitos constitucionais não se justifica: se os impostos do art. 155 são "dos Estados e do Distrito Federal", os do art. 156 também são "dos Municípios e do Distrito Federal", e não apenas "dos Municípios", como indica o título da Seção V do capítulo do Sistema Tributário Nacional. A omissão do art. 156 é corrigida, embora de forma técnica, pelo art. 147, ao final.

A Constituição lista, sob a competência da União, os impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas (art. 153). Além desses impostos específicos (em uma lista exemplificativa), a União está autorizada a instituir outros (art. 154, I), bem como impostos extraordinários em tempos de guerra (art. 154, II).

Sob a competência dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição lista os impostos sobre transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e propriedade de veículos automotores.

Aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 147, ao final) são concedidos os impostos sobre propriedade territorial e predial urbana; transmissão intervivos, a qualquer título, de bens imóveis, por ato oneroso; e sobre serviços de qualquer natureza (art. 156).

Ressalta-se a importância de enumerar os tributos previstos e os entes competentes para instituí-los para se ter uma compreensão geral e inicial dos tributos previstos na Constituição Federal.

Na sequência, serão elencadas as classificações das espécies tributárias conforme a lei, a doutrina e a jurisprudência.

A discussão doutrinária sobre as espécies tributárias previstas na Constituição perdura há bastante tempo.

Para Geraldo Ataliba⁴, o aspecto material da hipótese de incidência é o elemento decisivo de classificação das espécies. Para ele, “o critério jurídico⁵ de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência que pode ser originado por uma atividade estatal ou por um fato ou acontecimento independente de qualquer atividade do poder público (2021, p. 130).

Essa também foi a classificação adotada pelo legislador constituinte derivado quando ao inserir a Emenda n. 18/65 (art. 1º), repetida pelo Código Tributário Nacional (art. 5º), repartiu os tributos em imposto, taxa e contribuição de melhoria, e o Código dispôs que a natureza jurídica específica de cada tributo seria dada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo irrelevantes, para determinar a espécie de tributo, o exame de sua denominação e demais características formais que a lei possa adotar, bem como a destinação legal dada ao produto da arrecadação do tributo (art. 4º).

Para Luciano Amaro (2023), a classificação ofertada pelo Código Tributário Nacional é insuficiente para abranger todos os tributos enumerados pela Constituição Federal. Isso porque, o Código dividiu os tributos em imposto, taxa e contribuição de melhoria, estabelecendo que a natureza jurídica de cada um seria determinada pelo evento que gera a obrigação tributária correspondente. Nesse sentido, são irrelevantes para a definição do tipo de tributo tanto sua nomenclatura quanto outras características formais que a legislação possa adotar, assim como a destinação legal dos recursos arrecadados pelo tributo (art. 4º do CTN).

A aplicação do critério delineado no artigo 4º demandaria a identificação do fato gerador em cada tributação, seguido pela análise para determinar se este se enquadra no conceito de fato gerador de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Uma vez feito isso,

4 Assim como Roque Carrazza, Aires Barreto, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino, Misabel Derzi, Diva Malerbi, Sacha Calmon Navarro Coelho, Estevão Horvath, Eduardo Bottallo.

5 Geraldo Ataliba defendia uma separação bem clara entre a Economia e o Direito para a definição de tributo e a classificação das espécies tributárias.

desconsiderando a nomenclatura e outras características formais da lei, bem como a destinação dos recursos arrecadados, o intérprete estaria apto a classificar a exação como imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

A eficácia desse critério distintivo, segundo Amaro, baseava-se nas definições atribuídas pelo Código Tributário Nacional ao fato gerador do imposto (Artigo 16) e da taxa (Artigo 77), assim como à contribuição de melhoria, cujo conceito pode ser inferido do Artigo 81. Com esse instrumental, bastaria investigar o fato gerador de qualquer tributação para, à luz dos conceitos de cada categoria, proceder à sua classificação como imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Por exemplo, se o fato gerador de um determinado tributo fosse a prestação de serviço público ou o exercício do poder de polícia, poderíamos considerá-lo como uma taxa; se estivesse relacionado à realização de obras públicas que resultam em valorização imobiliária, seria uma contribuição de melhoria. E se o fato gerador estivesse ligado a uma ação do indivíduo e não do Estado, seria classificado como imposto.

O critério estabelecido pelo Artigo 4º do Código Tributário Nacional levaria o intérprete a concluir que todas as contribuições (exceto a de melhoria), assim como empréstimos compulsórios e pedágios, deveriam se enquadrar na tipologia do Artigo 5º. Portanto, por exemplo, um empréstimo compulsório (ou uma contribuição) cujo fato gerador fosse uma situação independente de qualquer atuação estatal em relação ao contribuinte (CTN, art. 16) seria catalogado como imposto. Se o fato gerador estivesse vinculado a ações específicas do Estado, seria taxa ou contribuição de melhoria, conforme o caso.

A combinação do art. 4º com o art. 17 do Código Tributário Nacional inviabilizaria outras espécies tributárias. O referido artigo estabelece que "os impostos que compõem o sistema tributário nacional são exclusivamente aqueles listados neste Título". Portanto, por exemplo, como justificar a contribuição previdenciária paga pelas empresas? Essa contribuição não se enquadra como taxa de serviço (já que o Estado não presta um serviço específico às empresas), nem como taxa de polícia (pois não está relacionada ao exercício do poder de polícia pelo Estado). Obviamente, também não é uma contribuição de melhoria e não se alinha com o fato gerador de nenhum dos impostos listados no art. 17 do CTN.

Assim, tudo que não fosse taxa (de serviço público ou de polícia) nem contribuição de melhoria teria que ser, por exclusão, considerado imposto. No entanto, se os impostos estavam restritos aos listados, nenhuma outra tributação (fora do rol exaustivo da Emenda

nº 18/65 e do Título III do Livro Primeiro do Código Tributário Nacional) poderia ser legitimamente classificada como imposto.

Além disso, todas as contribuições (exceto a de melhoria), que só poderiam ser criadas pela União, teriam que se limitar aos fatos geradores dos impostos. Não de todos os impostos (do citado Título III), mas apenas dos impostos federais, sob pena de serem inconstitucionais por invadirem a competência exclusiva dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Se as contribuições não se encaixassem nas tipologias estabelecidas nos artigos 16, 77 e 81 do Código Tributário Nacional, teriam que ser extintas ou categorizadas como espécies distintas, não enquadradas nos modelos tipificados.

O Decreto-lei nº 27, de 1966 introduziu ao Código Tributário Nacional o art. 17, reconhecendo que suas disposições não excluía as diversas contribuições exemplificadas por aquele artigo.

De maneira significativa, o mesmo dispositivo deixou claro que o antigo "imposto sindical" não poderia mais ser denominado como imposto (artigo 217, inciso I), contudo, ele também não se enquadra nas outras espécies (taxas e contribuição de melhoria). Portanto, ele precisaria ser categorizado em uma nova espécie, para a qual o critério de especificação conforme o fato gerador (CTN, artigo 4º), concebido para identificar as três espécies listadas no artigo 5º, se tornaria inaplicável. Assim, apesar de o Código ter declarado, no mencionado artigo 4º, a irrelevância da denominação que a legislação pudesse atribuir ao tributo, ele próprio acabou, no mesmo artigo 217, por renomear o antigo imposto sindical como contribuição sindical.

Diante de um tributo cujo fato gerador fosse uma situação não relacionada à atuação estatal conforme os conceitos de taxa ou de contribuição de melhoria, e que não se enquadra nos modelos de nenhum dos impostos listados no Título III do Código Tributário Nacional, mas que fosse legitimado pelo artigo 217 do mesmo Código, logicamente se concluiria que o critério preconizado pelo caput do referido artigo 4º era insuficiente, demonstrando, portanto, a não exaustividade do rol do artigo 5º.

Portanto, segundo Luciano Amaro (2023), posição a que se filia esta pesquisadora, não é sustentável, apenas com base no artigo 4º do Código Tributário Nacional, que todas as figuras existentes nos limites do direito tributário devam se conformar à tipologia do mencionado artigo 5º do mesmo código.

Assim, a partir do momento em que a própria estrutura lógica do Código leva a admitir a existência de tributos de outras espécies (que não se encaixam na tríade do

artigo 5º), o critério de especificação conforme o fato gerador mostra-se insuficiente, legalmente, para sozinho resolver a classificação dessas outras figuras tributárias.

Diante disso, a doutrina e a jurisprudência se debruçaram para classificar os tributos previstos na Constituição Federal. Não é simples e talvez seja correto agrupá-los em blocos, uma vez que cada um deles possui um fundamento distinto para considerar o que considera tributo, a partir da definição legal e das figuras elencadas no texto constitucional. Assim, passa-se a citar [a classificação segundo os tributaristas brasileiros](#).

Para Pontes de Miranda (1969), Alfredo Augusto Becker (1972) e Geraldo Ataliba (1973), a classificação é bipartida, basicamente classificando o tributo em razão do critério material da hipótese de incidência, ou seja, ou o fato gerador tinha ligação com atividade estatal ou não.

Aliomar Baleeiro (1992), além das três categorias mencionadas no artigo 5º do Código Tributário Nacional, observou que "os empréstimos compulsórios são regulados como tributos" e que as contribuições especiais ou parafiscais fazem parte do sistema tributário.

Fábio Fanucchi (1986) propôs uma classificação em quatro categorias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Paulo de Barros Carvalho (2023) menciona imposto, taxa e contribuição de melhoria, destacando que os empréstimos compulsórios podem se enquadrar em qualquer uma dessas categorias, enquanto as contribuições são consideradas ou impostos ou taxas.

Roque Carrazza (2025) elenca impostos, taxas e contribuição de melhoria, categorizando as demais formas (empréstimos compulsórios, contribuições "parafiscais" e contribuições sociais) como variantes da natureza jurídica de uma das três figuras mencionadas.

José Afonso da Silva (1975) relaciona três categorias tributárias: impostos, taxas e contribuições, enquanto classifica o empréstimo compulsório como um contrato público.

Luciano Amaro (2023) realiza uma classificação quadripartida, estabelecendo que tributos podem ser impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria), contribuições e empréstimos compulsórios.

Ives Gandra da Silva Martins (1998) adotou uma classificação pentapartida: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (estas últimas consideradas como uma categoria residual onde se incluíam as formas tributárias não classificadas nas outras espécies). Estavão Hovarth (2004), Hugo

de Brito Machado (2019) e Regina Helena da Costa (2023) também reconhecem a presença de cinco modalidades distintas de tributo.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo fixou a sua escolha pela classificação pentapartida das espécies tributárias por meio do julgamento da ADI 447/DF (RTJ 145/15)⁶.

Quanto aos empréstimos compulsórios e as demais contribuições, percebe-se que esses recebem tratamento constitucional distinto, incorporando elementos não presentes nos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

No que diz respeito aos empréstimos compulsórios, a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma atividade estatal é irrelevante para determinar sua natureza jurídica, uma vez que podem assumir a forma de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. As características típicas dessa forma tributária, conforme estipulado no artigo 148, incluem: a) exigência de lei complementar para sua instituição; b) situação excepcional de urgência fundamentada em uma das hipóteses do artigo 148; c) escolha de um evento tributável dentro da competência da União; d) vinculação dos recursos arrecadados à despesa que motivou sua criação; e e) estabelecimento de um regime para a devolução dos valores pagos, sendo esta última característica a mais controversa para se considerar os empréstimos compulsórios como espécie tributária.

Aplicam-se às contribuições mencionadas no artigo 149 da Constituição Federal o mesmo raciocínio acima aplicado. Isso porque, ainda que o seu critério material não se enquadre como imposto ou taxa, suas características específicas são: a) têm como objetivo uma das finalidades indicadas na Constituição, ou seja, servem como

6 (...) Quando do julgamento da ADI 447/DF (RTJ 145/15), examinei a matéria em pormenor. Destaco do voto que então proferi: "(...) Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, 'nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.' (Geraldo Ataliba, 'Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário', in 'Diritto e pratica tributaria', volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (Ministro CARLOS AYRES BRITTO – Informativo nº 397).

instrumentos da atuação da União nas áreas social, de intervenção na economia e em prol de categorias profissionais ou econômicas; b) exigência de lei instituidora que preveja um evento de competência da União; e c) destinação dos recursos arrecadados para essas áreas específicas de atuação.

Apresentar a classificação das espécies tributárias é importante ao objeto da presente tese, uma vez a criação de um Código Tributário de Crise demandará a utilização das espécies tributárias já existentes ou, ainda que haja a criação de novas espécies, essas deverão se enquadrar nas classificações já existentes.

A análise do primeiro capítulo revelou o Sistema Tributário Nacional como parte integrante do Sistema Constitucional Brasileiro, capaz de fazer cumprir com os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF/88) por meio de seus tributos devidamente classificados conforme a lei, a doutrina e a jurisprudência.

Com base nisso, o capítulo seguinte irá abordar a necessidade do revestimento de *status* constitucional da solidariedade tributária, a fim de impor tributos para enfrentar as desigualdades de renda em seus momentos mais agudos, ou seja, nas crises.

3 A DESIGUALDADE SOCIAL E A SOLIDARIEDADE FISCAL

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo em termos de renda (Souza, 2016). As origens remontam à formação nacional (Faoro, 2001) e tem consequências até os dias atuais (Pochamann, 2015). O presente capítulo pretende demonstrar que a solidariedade tributária, revestida de *status* constitucional, é capaz de impor tributos que enfrentam as desigualdades de renda em seus momentos mais agudos, ou seja, nas crises.

Para isso, trata-se da (nova) finalidade do imposto, ressaltando-se a sua característica extrafiscal. Na sequência, trata-se do princípio da Solidariedade geral e em matéria tributária, temas centrais da presente tese, estruturando a base filosófica da solidariedade social nas obras de Emmanuel Lévinas. Já o aporte teórico da solidariedade fiscal, está nos escritos de José Casalta Nabais e Marciano Seabra de Godoi, surgindo assim o dever fundamental de pagar impostos como pressuposto da Solidariedade Social e tributária.

Finalizando o capítulo, são empregados dados concretos sobre a desigualdade no Brasil e, mais especificamente, a desigualdade no momento pós pandemia, a fim de demonstrar a necessidade da utilização da tributação como forma de enfrentamento das desigualdades acentuadas pelas crises.

3.1 A (nova) finalidade do imposto

A existência do Estado e os impostos estão interligados desde o seu surgimento, sendo possível afirmar que esses são um meio para o cumprimento das funções estatais e não um fim em si mesmos. Assim, conforme a função do Estado muda (liberal, social), também muda a finalidade dos impostos, sendo certo que por não serem um fim em si mesmos, eles já possuem uma função instrumental (Nabais, 2015).

Desde o início da Modernidade até um pouco mais da metade do século XIX, por meio dos escritos de Adam Smith em 1776, David Ricardo em 1817, Stuart Mill em 1859, imperava a ideia de uma sociedade autônoma, autorregulada e separada do Estado, sendo esse mínimo e neutro, pelo que a função dos impostos também era mínima e neutra, havendo a predominância do aspecto meramente fiscal dos impostos, ou seja, uma finalidade arrecadatória. Essas concepções ganharam força com as revoluções

burguesas do final do século XVIII, que impuseram o fim das monarquias absolutistas, com a mínima intervenção do Estado na sociedade.

No Estado Fiscal, segundo Sousa Franco (1974), são visíveis três mudanças econômicas e políticas de um regime para o outro, sendo: a) a drástica liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja (e sua transferência para as mãos produtivas da burguesia); b) a nova estruturação sistema de produção (valorização da atividade empreendedora-empresarial e da riqueza mobiliária em detrimento da terra como fator de produção) e; c) a afirmação do tributo como dever fundamental de cidadania no contexto de uma nova dimensão da igualdade de todos perante a lei (fim dos privilégios odiosos).

Contudo, as demandas sociais já existentes e não resolvidas pelas mencionadas revoluções (a igualdade social um valor formal para elas), ancoradas no “Manifesto Comunista” lançado por Marx e Engels em 1848, na obra “O discurso sobre a questão social” de Adolph Wagner inicialmente lançado em 1871 e de outros teóricos socialistas do final do século XIX e início do século XX, passam a demandar uma maior presença do Estado, o que se refletiria também em uma mudança da finalidade do imposto.

Assim, o Estado passa a justificar sua existência por meio da previsão e garantia de direitos sociais como saúde, educação, moradia e previdência, referindo-se esses direitos à busca por melhores condições de vida digna dentro de uma sociedade organizada legalmente, os quais são garantidos pela Constituição e podem ser demandados do Estado. Este tem a responsabilidade de planejar, criar e implementar políticas públicas destinadas a reduzir as disparidades sociais e restaurar as condições mínimas para uma vida digna (Alonso, 2012, p. 35).

Para cumprir sua função, agora social, o Estado entrega parte da arrecadação para o financiamento dos direitos sociais e manuseia os impostos de modo a incentivar ou desincentivar comportamentos, a fim de gerar efeitos no âmbito social, econômico e político.

Segundo José Casalta Nabais (2015, p. 628):

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente, integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas.

Segundo Silvia Helena Gomes Piva (2018, p. 56), o tributo extrafiscal não pode ser compreendido apenas em sua “finalidade principal”, mas como coexistente com a função basilar de todo tributo, a arrecadação, “porque ambos os vieses coexistem em harmonia num mesmo tributo, com predominância de um sobre o outro”.

Mesmo assim, ainda há distinção entre as posturas pretendidas pela extrafiscalidade. Quando se eleva a carga tributária, assume-se a postura de desestímulo a uma conduta, por exemplo, no caso do aumento da alíquota do imposto de importação, há o desincentivo à importação. Por outro lado, quando o Estado patrocina a diminuição ou supressão do tributo e com isso estimula condutas, está-se diante da extrafiscalidade para a concessão de incentivos (Piva, 2018).

Apesar das críticas à concepção político-social do imposto de Adolph Wagner, ao final da 1ª Guerra Mundial, assumiu-se a extrafiscalidade como uma função do imposto, verificando-se anos mais tarde a crise do Estado fiscal, como na obra *Steuerzweck und Steuerbegriff* de Wolfgang Knies, em 1976.

Com aporte teórico de Keynes em 1936, o Estado Social se instaura definitivamente ao longo do século XX, consagrando a extrafiscalidade como forma de efetivar os direitos fundamentais sociais previstos nas constituições sociais promulgadas no referido século.

Contudo, é necessário fixar que a função extrafiscal não é a única nem a maior realizadora dos direitos fundamentais. Isso porque, em um Estado Democrático de Direito, os direitos fundamentais implicam em custos que devem ser suportados por um sistema tributário sustentável e eficiente, o qual, entretanto, nunca pode comprometer os próprios direitos fundamentais, especialmente os do contribuinte (Gesto, 2016).

A fiscalidade e a extrafiscalidade devem andar em conjunto para o financiamento de direitos fundamentais a longo prazo, buscando cumprir com os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF/88) enquanto política de Estado e não de governo.

Para isso, a tributação não pode se isolar apenas no aspecto jurídico, devendo estar em harmonia com a Política e a Economia para uma existência longa e sustentável, que vise, ao fim e ao cabo, a promoção dos direitos fundamentais, a redistribuição de riqueza e a diminuição da concentração da renda.

A justiça fiscal se apresenta como um elemento essencial para a concretização da justiça social, uma vez que a forma como os tributos são instituídos e aplicados influencia diretamente a redistribuição de renda e a redução das desigualdades. Como destaca Rodrigues e Kuntz (2018), um sistema tributário que onera de maneira desproporcional as

camadas mais pobres compromete o princípio da equidade, perpetuando as assimetrias sociais e impedindo o desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, a tributação progressiva se torna uma ferramenta imprescindível para garantir que aqueles com maior capacidade econômica contribuam de maneira justa para o financiamento das políticas públicas.

Essa lógica se alinha ao pensamento de José Casalta Nabais (2015), que defende a tributação como um verdadeiro "dever fundamental", isto é, um compromisso do indivíduo com a coletividade, justificando a exigência fiscal como meio de garantir a justiça social. A tributação, nesse sentido, não pode ser vista apenas como um instrumento arrecadatório, mas como uma expressão da solidariedade fiscal, permitindo que o Estado assegure serviços essenciais e políticas de bem-estar social.

A exigência de que a tributação esteja a serviço da justiça social também deve repercutir na forma como o Poder Judiciário fundamenta suas decisões em matéria tributária. Em tempos de crise, especialmente, espera-se que a jurisdição tributária atue com sensibilidade às consequências econômicas e sociais das decisões que proferir, avaliando não apenas a legalidade estrita dos atos de arrecadação, mas também seus impactos sobre a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse contexto que ganha relevo a possibilidade de fundamentação consequencialista das decisões judiciais em Direito Tributário.

Nesse sentido, Tathiane dos Santos Piscitelli (2010) propõe, com base na teoria de Neil MacCormick, a incorporação dos argumentos consequencialistas como boas razões de decidir no campo tributário. De acordo com essa teoria, a aceitabilidade de uma decisão judicial depende da sua consequência lógica universalizável: se estendida a casos semelhantes, a decisão deve reforçar, e não subverter, os valores constitucionais do ramo do Direito em que se insere. No caso da tributação, isso significa preservar a justiça fiscal, a solidariedade e a efetividade dos direitos sociais.

A autora sustenta que, diante da dupla função da tributação — prover recursos para o Estado e promover a justiça distributiva —, decisões judiciais que levem em conta as consequências de sua aplicação sobre esses objetivos não apenas se tornam legítimas, mas juridicamente justificáveis. Trata-se, portanto, de reconhecer que, em um Estado Democrático de Direito, o juiz pode e deve considerar os efeitos redistributivos de sua decisão, desde que essa consideração esteja orientada pelos valores estruturantes do sistema tributário. A fundamentação consequencialista, nesses termos, não fragiliza o Direito, mas o robustece como instrumento de justiça.

Diante disso, pode-se afirmar que a finalidade do imposto no Estado Democrático de Direito transcende a mera arrecadação de recursos. Ele se insere em uma lógica constitucional que atribui à tributação um papel estruturante na promoção da justiça social e na concretização dos direitos fundamentais. Essa concepção impõe não apenas ao legislador o dever de estruturar um sistema tributário justo, mas também ao intérprete — notadamente ao Poder Judiciário — a responsabilidade de decidir com base em argumentos que considerem os efeitos sociais e distributivos das normas tributárias. Em contextos de crise, essa compreensão adquire ainda maior relevância, pois evidencia que a tributação, enquanto dever fundamental e expressão de solidariedade, deve ser manejada de modo a preservar os valores constitucionais mais essenciais à convivência democrática.

3.2 O princípio da Solidariedade geral e em matéria tributária

A função social da tributação, consolidada ao longo do século XX como instrumento de justiça e inclusão, foi recentemente reafirmada no Brasil com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. Ao reformular o sistema tributário nacional, o constituinte derivado passou a prever expressamente, no §3º do art. 145 da Constituição Federal, que a tributação deve observar, entre outros, os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa ao meio ambiente. Essa inovação normativa não apenas moderniza o texto constitucional, como também traduz uma diretriz política de longo prazo: a de que o sistema tributário brasileiro deve servir à redução das desigualdades estruturais, à promoção da equidade e à construção de uma sociedade solidária.

Com isso, consolida-se no plano constitucional um ideal que já era sustentado pela doutrina e jurisprudência: o de que a tributação não se esgota em sua função arrecadatória, mas constitui expressão de um dever coletivo de financiamento dos direitos fundamentais. É sob essa perspectiva, combinando os valores da justiça social e da solidariedade, que se estrutura a análise do princípio da solidariedade, tanto em sua dimensão geral quanto em sua aplicação no campo tributário.

Ao presente trabalho mais interessa o sentido jurídico de solidariedade social, que remonta à ideia próxima de justiça social, conceito típico do início do século XX (Godoi, 2005).

Como visto no subcapítulo anterior, uma nova ordem constitucional se instaurou pela Europa e depois pelo resto do Ocidente, impondo a presença material do Estado frente aos graves problemas sociais vivenciados no final do século XIX e início do século XX.

Nesse contexto, a solidariedade social começa a constar nas constituições europeias, deixando de ser apenas uma ideia ou um valor pertencente aos sistemas moral e político, passando a integrar os objetivos dos Estados constitucionais. De forma cronológica, registre-se a Constituição italiana de 1947 ao dispor em seus Princípios Fundamentais que a República “exige o cumprimento dos deveres inescusáveis de solidariedade política, econômica e social” (art. 3º). No ano seguinte, a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948) traz dispositivos claramente vinculados ao valor da solidariedade. O Preâmbulo concebe todas as pessoas como “membros da família humana”, e no art. 1º dispõe que todos “devem agir uns para os outros em espírito de fraternidade”.

Em 1976, a Constituição Portuguesa declara o empenho da República em construir uma “sociedade livre, justa e solidária” (art. 1º), inspirando a Constituição Federal brasileira (1988) a se compromissar com a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária”, constituindo um objetivo fundamental da República, como se observa no art. 3º da Constituição Federal.

Na Espanha, em 1978, a Constituição garante e reconhece em seu Título Preliminar a solidariedade entre as diversas regiões do país (art. 2º), e determina que “para fazer efetivo princípio da solidariedade” entre as regiões será constituído um Fundo de Compensação destinado a promover investimentos regionais (art. 158.2). No capítulo destinado aos princípios reitores da política econômica e social, a Constituição espanhola apoia a proteção da melhoria da qualidade de vida e do meio ambiente na “indispensável solidariedade coletiva” (art. 45.2).

Com isso, vê-se que a solidariedade social emerge de um contexto de intensas desigualdades sociais, sendo insuficiente a atuação estatal isolada para a resolução destes problemas. Ao elevarem a solidariedade a um status constitucional, os Estados reconhecem e impõem a solidariedade como um dever de observância geral.

A palavra solidariedade deriva do latim *solidarium*, de *solidum*, *sol-dum*, que significa inteiro, compacto. É por isso que, no contexto legal, as dívidas solidárias são definidas como obrigações que cada devedor deve cumprir integralmente, e cada credor tem o direito de cumprir integralmente. O termo tem diversos sentidos, mas todos

apontam para a ideia de união, de pertencimento a um todo, partindo de um aspecto individual e chegando ao coletivo. A unidade se refere à conexão ou um sentimento de pertencimento a determinado grupo ou formação social, podendo ser entendido de forma objetiva e subjetiva. A primeira considera a relação de pertencimento e a relação de compartilhamento e responsabilidade compartilhada para conectar os membros da comunidade uns com os outros. Já em segundo lugar, o conceito de ética social é introduzido para expressar sentimentos e emoções de pertencimento a uma comunidade, confirmando o relacionamento ou um sentimento de pertencimento baseado em uma relação de ajuda. Diante das dificuldades, também impõe a fraternidade como prática social para o enfrentamento dos problemas sociais.

A solidariedade está associada à ideia de fraternidade, porém, não são sinônimos, mas os significados se complementam. Embora a solidariedade expresse a ajuda ao próximo e com os vizinhos, a fraternidade significa uma maior proporção de afeto e individualidade, por meio do amor, tolerância, cooperação e respeito e assim compreenda as formas de agir “para o bem dos outros”.

Ainda que ambos os conceitos valorizem a cooperação social porque, por meio da solidariedade e da ação coletiva, é possível traçar um caminho para a construção de uma sociedade amigável. Assim, entende-se que a solidariedade deve ser menos ocasional por indivíduos e países, para ser efetivamente registrada constitucionalmente como a instituição mais importante para o desenvolvimento da vida cívica.

É importante esclarecer que as responsabilidades mencionadas não são apenas as atitudes dos cidadãos para com os seus concidadãos, mas também a atitude do país para a sociedade, uma vez que é governado por entidades estatais. A sociedade escolhe metas como prioridades e o Estado as põe em prática. A questão é que a sociedade do século XXI é desfavorável a “uma coexistência pacífica e muito menos à solidariedade humana e a cooperação amigável” (Bauman, 2015). A sociedade da pós-modernidade fomenta ambientes individualistas e competitivos que desfavorecem a confiança e a colaboração entre os seres humanos, portanto, a solidariedade é um desafio.

Emmanuel Lévinas com sua obra centrada na ética da alteridade e na responsabilidade para com o outro (2005), fornece uma base robusta para a concepção de uma solidariedade social, que visa a superação do individualismo. Segundo Lévinas (2005), a verdadeira ética surge no encontro com o outro, no momento em que nos deparamos com a face do próximo e somos interpelados pela sua vulnerabilidade e

necessidade. Esse encontro ético impõe uma responsabilidade inalienável: a de cuidar e agir em prol do outro.

Portanto, é por meio da responsabilidade pelo próximo que podemos ver emergir a justiça. Uma justiça que inclui julgamento e comparação, mesmo que envolva comparar o que é, em princípio, incomparável, pois cada indivíduo é único no universo, sendo que todos e cada um são únicos (Lévinas, 2005). Aplicando essa visão ao contexto tributário, a solidariedade pode ser entendida como a materialização dessa responsabilidade ética no âmbito social e econômico. A tributação não deve ser vista apenas como uma obrigação fiscal, mas como um ato de solidariedade e justiça social, em que cada cidadão contribui para o bem-estar coletivo. A responsabilidade ética para com os tributos, nesse sentido, é uma expressão da ética levinasiana, em que a contribuição de cada indivíduo visa atender às necessidades do outro, especialmente dos mais vulneráveis.

Descende da ideia geral de solidariedade social a solidariedade fiscal, sendo ela um princípio fundamental de responsabilidade fiscal que reconhece a necessidade de contribuições iguais para ajudar a pagar as finanças públicas.

Esta responsabilidade fiscal é basicamente uma questão de justiça. Os mais ricos devem contribuir mais do que os pobres para ajudar a cobrir os custos de serviços públicos.

A solidariedade fiscal pode ser aplicada ao imposto sobre renda, uma vez que, a renda dos ricos geralmente é enquadrada em uma faixa de imposto sobre renda mais alta do que os pobres. Como resultado, eles contribuem mais para as finanças públicas do que os pobres. Isso significa que os ricos ajudam a pagar os serviços públicos, tais como educação e saúde, para toda a população.

Nessa perspectiva, a legitimidade do Estado não é proveniente de fontes externas à sociedade, pelo contrário. É a garantia e efetivação dos direitos fundamentais previstos nas constituições nacionais que legitimam a existência e atuação do Estado na vida da comunidade.

José Casalta Nabais fala de “Cidadania Unida”, entendendo que a solidariedade “não é mais do que um novo aspecto ou dimensão da cidadania, e um novo aspecto ou dimensão positiva” (2005, p. 111). Nesse sentido, os cidadãos assumiram novos papéis e novas responsabilidades e obrigações, o que não pode ser considerado como tarefa exclusiva do Estado.

Ainda que não seja diretamente relacionado à tese de Casalta Nabais, o “Código de Crise”, por exemplo, deve ser inspirado por essa ética da alteridade proposta por

Lévinas (2005). Em tempos de crise, a necessidade de solidariedade se torna ainda mais urgente. A tributação solidária, então, deve garantir que os recursos sejam mobilizados de forma justa e eficiente para mitigar os impactos da crise sobre aqueles que mais sofrem. Essa abordagem exige uma distribuição tributária equitativa, devendo os ricos contribuir mais, refletindo assim capacidade contributiva de cada um.

Lévinas (2005) expõe que a verdadeira solidariedade não se baseia apenas em princípios abstratos de justiça, mas na responsabilidade concreta e imediata para com o outro. Assim, a política tributária deve ser desenhada para promover o bem comum, reconhecendo a interdependência dos cidadãos e a necessidade de um suporte mútuo, especialmente em períodos de adversidade.

Por meio da teoria de Lévinas, repensa-se a solidariedade tributária como um dever ético para com o outro, tornando-se a tributação um instrumento de justiça e cuidado coletivo, refletindo a responsabilidade compartilhada em construir uma sociedade mais justa e humana. Portanto, a noção de cidadania de Casalta Nabais agora permeada pela alteridade em Lévinas é antitética às ideias arraigadas de egocentrismo e individualismo excessivos na sociedade contemporânea.

Contudo, o uso do princípio da solidariedade social no campo tributário não está imune a críticas. Humberto Ávila (2005) adverte que a solidariedade, embora seja um valor constitucional importante, não pode ser invocada de forma abstrata e autônoma para justificar a criação de tributos ou o agravamento da carga tributária. Para o autor, o apelo indiscriminado à solidariedade pode comprometer a racionalidade do sistema, violando regras constitucionais claras, como a legalidade, a anterioridade, a isonomia e a capacidade contributiva. Além disso, esse uso retórico poderia colidir com outros princípios constitucionais igualmente relevantes, como a segurança jurídica, a livre iniciativa e a proteção da confiança. Ávila sustenta que a solidariedade, por ser um valor axiológico e não uma regra de competência, não substitui o devido processo legislativo nem autoriza o desrespeito às formas e limites da tributação estabelecidos na Constituição.

Essa crítica é relevante e deve ser considerada seriamente para que a solidariedade não seja instrumentalizada em contextos que possam comprometer os pilares do Estado de Direito. Todavia, é importante ressaltar que o “Estatuto Tributário de Crise” proposto nesta tese não se apoia na solidariedade social como fundamento exclusivo ou autônomo para a criação de tributos, tampouco pretende desrespeitar os princípios e regras do sistema constitucional tributário brasileiro. Pelo contrário, o estatuto

parte do pressuposto de que toda e qualquer medida tributária nele contida respeitará os critérios de competência tributária, a legalidade estrita, a anterioridade e a capacidade contributiva, além dos limites expressos no art. 150 da Constituição Federal. O uso do princípio da solidariedade social, nesse contexto, é de natureza axiológica, funcionando como um vetor de interpretação e orientação política da ação estatal em tempos de crise, e não como um pretexto normativo para suprir lacunas legislativas ou suprimir garantias dos contribuintes.

O estatuto se insere, portanto, na tradição constitucional que reconhece a solidariedade como valor fundamental, mas o faz de forma prudente, fundamentada e vinculada ao devido processo legislativo, assumindo que a concretização da solidariedade se dá dentro do marco das competências e limites estabelecidos pela ordem jurídica vigente. Nesse sentido, não se trata de utilizar a solidariedade para burlar o ordenamento jurídico, mas de compreender seu papel na justificação ética e política de uma tributação voltada à mitigação de desigualdades agravadas por situações emergenciais, sempre com respeito à legalidade, proporcionalidade e justiça fiscal. A solidariedade aqui, portanto, não se impõe à Constituição, mas dela deriva e a ela se submete, funcionando como um alicerce de responsabilidade coletiva e cidadania comprometida com o bem comum, especialmente nos momentos em que a crise exige respostas mais densas do Estado e da sociedade.

3.3 O dever fundamental de pagar impostos como pressuposto da Solidariedade Social

O dever fundamental de pagar impostos deriva do comando constitucional e é elemento essencial para o financiamento do Estado. Contudo, existindo outras espécies tributárias (a depender da classificação de cada Estado Constitucional), é necessário definir o que é imposto, tendo como base a ordem constitucional da qual o Brasil faz parte.

No direito constitucional de origem latina, não há definição de imposto na Constituição. Isso é uma tarefa doutrinária e jurisprudencial. Segundo Casalta Nabais (2015), o imposto é base, decompondo-se em três elementos: objetivo, subjetivo e teleológico. O elemento objetivo diz respeito ao imposto como prestação pecuniária (núcleo da obrigação de pagar), não vinculado, não reembolsável e compulsório. Ou seja, o elemento objetivo trata do imposto como obrigação de lei, com comandos gerais e

abstratos. Já o elemento subjetivo traduz o imposto como prestação exigida de pessoas (naturais ou jurídicas) que possuam capacidade contributiva (capacidade tributária) em favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Por fim, o elemento teleológico, diz respeito às finalidades que o imposto cumpre, podendo ser ela fiscal ou extrafiscal, sempre excluída a função sancionatória.

O financiamento estatal tem como esteio os impostos, justamente porque eles são espécie de tributo não vinculado “recolhidos junto à comunidade como um todo, independentemente de quem receba os benefícios dos serviços públicos assim financiados” (Holmes; Sunstein, 2019, p. 9). Um Estado Fiscal possui suas necessidades financeiras essencialmente cobertas por impostos (Casalta Nabais, 2015).

Isso não exclui a compulsoriedade do pagamento de tributos vinculados, mas a receita obtida por meio da cobrança deles é destinada à remuneração da atividade estatal promovida direta e especificamente ao seu usuário.

Segundo Casalta Nabais, o Estado Fiscal pode ser liberal ou social, sendo este um “estado economicamente interventor e socialmente conformador” (2015, p. 194).

No Estado Fiscal Social, os impostos são utilizados não apenas para o abastecimento dos cofres públicos e funcionamento da máquina estatal, mas para a realização de direitos fundamentais de segunda dimensão.

O tributo, mais necessariamente o imposto, é um mecanismo importante para o desempenho do papel do Estado na pós-modernidade e a doutrina europeia consolidou a solidariedade social como fundamento do dever constitucional de pagar impostos. Percebe-se que a tributação é a principal fonte de realização dos direitos sociais. A maior razão para obrigações básicas, o pagamento de impostos não é apenas um exercício de soberania nacional, mas, de fato, uma forma de integração dos indivíduos em uma sociedade organizada na qual todos têm obrigação de apoiar financeiramente o Estado, pagando o custo da coletividade. Portanto, existe uma estreita relação entre a obrigação básica de pagar impostos, sendo ela o dever básico da solidariedade social.

Nessa perspectiva, o dever constitucional de financiamento do Estado é sobretudo uma obrigação de solidariedade. Ricardo Lobo Torres (2005, p. 181) acredita que “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental”.

Ainda dentro dessa mesma discussão, cabe destacar que a aplicação do princípio da solidariedade no campo tributário deve observar os limites constitucionais que estruturam o Estado de Direito. Humberto Ávila (2005), ao examinar criticamente esse

princípio, ressalta que sua natureza valorativa e abstrata não autoriza, por si só, a criação ou a majoração de tributos. Para o autor, a solidariedade não pode ser utilizada como fundamento normativo autônomo, sob pena de comprometer garantias fundamentais do contribuinte, como a legalidade, a anterioridade, a isonomia e a capacidade contributiva. A seu ver, é necessário evitar que valores constitucionais sejam manejados de modo a sobrepor-se indevidamente às regras que conferem segurança jurídica ao sistema tributário.

A presente tese, ao propor um Estatuto Tributário de Crise, leva em conta esse limite. A solidariedade social é aqui compreendida como um valor constitucional de grande densidade ética e política, mas cuja aplicação concreta se dá por meio de instrumentos normativos compatíveis com as regras de competência tributária e os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar. A proposta não instrumentaliza a solidariedade para legitimar, de forma artificial, a criação de novos tributos. Pelo contrário: reconhece que o dever de pagar impostos, mesmo em contextos excepcionais, deve respeitar os parâmetros constitucionais e o devido processo legislativo.

O uso da solidariedade, portanto, possui natureza axiológica e orientadora, reforçando a legitimidade das medidas propostas não pela via da exceção, mas pela afirmação de um compromisso coletivo com a justiça fiscal e com a superação das desigualdades acentuadas nos momentos de crise. Em harmonia com a teoria da justiça social e com o ordenamento constitucional vigente, trata-se de uma proposta que articula responsabilidade fiscal com responsabilidade solidária, sem comprometer os direitos fundamentais do contribuinte nem os limites materiais da tributação.

Essa leitura responsável da solidariedade — como valor orientador, e não como autorização para excessos — reforça o compromisso da proposta desta tese com os limites constitucionais do poder de tributar.

Outras críticas à tributação de grandes fortunas também foram formuladas, por fundamentos diversos. Uma delas, de cunho mais pragmático, é a de Ives Gandra Martins⁷, que questiona os efeitos da instituição do imposto sobre grandes fortunas na classe média brasileira, alegando que o dever fundamental de pagar impostos enfraquece

7 Ives Gandra Martins no livro "A queda dos mitos econômicos" afirma que a carga tributária é sempre desmedida em razão de objetivos e necessidades mal colocados, gastos supérfluos, os contribuintes apenados, a sonegação e o tratamento prático diferencial, a fiscalização e a sonegação e o aumento de receita. Robert Nozick, filósofo político, autor de "Anarchy, State, and Utopia", Nozick critica a redistribuição coercitiva de riqueza por meio dos impostos, afirmando que tal imposição equivale a trabalho forçado. Ele defendia um estado mínimo e via a tributação como uma violação dos direitos individuais. Nozick será contraposto à John Rawls no terceiro capítulo desta tese.

os limites formais e materiais do Poder de Tributar, habilitando o Estado a retirar benefícios fiscais dos contribuintes e, de outro lado, gerar o confisco tributário.

No entanto, do ponto de vista do Direito Tributário, há uma superação do poder imperial e, como formas obrigatórias de transferência de patrimônio privado para entidades estatais, haverá de existir autorização constitucional.

Atualmente, os sistemas tributários, especialmente os impostos extrafiscais, possuem como finalidade a realização dos direitos fundamentais e da justiça social, a redistribuição da riqueza entre os membros da sociedade. Nesse contexto, Casalta Nabais destaca que

como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em estado fiscal (2005, p. 679).

Uma vida social organizada é essencial em um Estado fiscal. Em outras palavras, a satisfação dos direitos sociais justifica obrigações tributárias. O papel fundamental da tributação é legitimado pela responsabilidade tributária, por meio da qual todos devem cumprir a legislação tributária, sob pena de incorrer nas sanções nela previstas.

Assim, a vida em sociedade pressupõe o pagamento de impostos não só por obrigação legal, mas pelo dever de solidariedade social, impondo-se uma contribuição individual maior em momentos de crise social, bem como sua revisão nos momentos de bonança.

Na situação experimentada pelo mundo desde o final de 2019/início de 2020 e com a imposição de medidas de isolamento/distanciamento social para tentar conter o avanço da proliferação do vírus, esperava-se que as consequências econômicas e financeiras de tais medidas fossem sentidas de forma proporcional entre ricos e pobres. Contudo, segundo um relatório da Oxfam, publicado em maio de 2022, descobriu-se que um bilionário surgiu a cada 30 (trinta) horas durante os primeiros dois anos da pandemia de Covid-19. De outro lado, a Oxfam estimou que a cada novo bilionário, quase um milhão de pessoas podem cair na pobreza extrema a uma taxa semelhante em 2022 (OXFAM, 2022).

Durante a pandemia, mais ricos surgiram ou os que já eram ricos aumentaram as suas fortunas, enquanto outros tantos milhares se tornaram miseráveis. Do ponto de

político filosófico, há uma injustiça⁸, um desequilíbrio que necessita de reparo para não se perpetuar.

Em um ranking mundial (WORLD INEQUALITY REPORT, 2022), o Brasil é o 11º mais desigual, atrás de Chile, África do Sul, República Centro-Africana, Moçambique, Namíbia, Zâmbia, Guiné Bissau, Botsuana, Zimbábue e Iêmen. No Brasil, a parcela 1% mais rica é dona de cerca de metade (50%) da riqueza nacional. A metade mais pobre detém menos de 1% da riqueza nacional. Na América Latina, o Brasil é o segundo país mais desigual depois do Chile, onde os 10% mais ricos detêm 58,9% da renda total (WORLD INEQUALITY REPORT, 2022).

Diante deste quadro, a elevação da tributação no topo da pirâmide para transferir renda para a base pode também ser um instrumento de recuperação da atividade econômica⁹ e promoção de justiça fiscal (Toneto; Ribas; Carvalho, 2021).

É papel do Estado atuar para a diminuição da distância entre ricos e pobres, utilizando-se de instrumentos tributários redistributivos já previstos na Constituição Federal.

Nesse sentido, a Carta de Conjuntura nº 46 do Ipea (2020) traz uma observação para o estudo da política fiscal merecedora de destaque:

É importante que a política fiscal focalize nos mais necessitados e que seja calibrada de modo a não impedir o reerguimento da economia após a crise. A regra do teto é a âncora de política fiscal que permitiu a obtenção do equilíbrio macroeconômico e a redução da taxa de juros para o menor patamar da história do país. Nesse sentido, ela precisa ser preservada para garantir o equilíbrio macroeconômico e o bem-estar da população no longo prazo (IPEA, 2020, p. 8).

8 A teoria de Justiça que fundamentará a Política Tributária a ser adotada para enfrentar as desigualdades sociais aumentadas em razão das crises será melhor especificada na seção 3.3 da presente tese.

9 Os resultados do estudo de Toneto, Ribas e Carvalho, 2021 indicam grande disparidade na proporção da renda consumida por cada estrato: enquanto os 10% mais pobres gastam cerca de 90% da sua renda adicional em consumo, o valor cai para 24% entre o 1% mais rico. Levando em consideração a atual estrutura distributiva da economia brasileira e as distintas propensões a consumir de cada estrato de renda, mostramos que cada R\$100,00 transferidos do 1% mais rico para os 30% mais pobres geram uma expansão de R\$106,70 na economia. No mesmo sentido, utilizando o desenho do Auxílio Emergencial de 2020, calculamos que cada R\$100,00 pagos através do programa aumentam a renda agregada em R\$140,00. Por fim, avaliamos uma política de proteção social financiada a partir de tributos sobre o 1% mais rico, que garanta a transferência de R\$125,00 mensais para os 30% mais pobres. A medida eleva o multiplicador da economia, tornando mais expansionista qualquer nova injeção de demanda. Seguindo o exemplo anterior, os mesmos R\$100,00 elevam, nesse caso, em R \$ 109,00 a renda. Além disso, estimamos que a implementação de uma política como essa pode ter um impacto positivo de 2,4% no PIB.

De acordo com o estudo divulgado pela OECD (2020), os tributos terão papel fundamental na restauração das finanças públicas, tanto em relação às receitas, quanto da estrutura fiscal, que poderá ser adaptada ao período pós-Covid (Di Credo; Bernardi, 2020).

A presente tese de doutorado propõe que o dever fundamental de pagar impostos, baseado na solidariedade social enquanto direito fundamental de terceira dimensão¹⁰, seja utilizado como fundamento jurídico à proposição de um Código Tributário de Crise, em que os mais ricos contribuam com uma parcela maior nos impostos sobre os seus patrimônios, rendas e riquezas durante o período crítico, cabendo ao Estado, além da imposição, a distribuição dos recursos àqueles de que mais necessitam, promovendo um reequilíbrio social e evitando injustiças em razão do abismo que separam os mais ricos dos mais pobres, especialmente nos momentos de crise.

Tratando-se de direito fundamental de terceira dimensão¹¹, a solidariedade se enquadra nos “direitos de titularidade coletiva” (Lafer, 1988, p. 131), ou seja, todos têm direito à solidariedade, mas ela não poderia ser exigida de outrem, como um direito prestacional.

Nabais (2005) reflete que, em algumas situações práticas, podem surgir demandas conflitantes de diferentes grupos sociais, baseadas na solidariedade, o que exigiria um critério superior para resolvê-las. Nesse contexto, o Estado deve buscar a inclusão de todos sob um denominador comum; assim, o princípio da solidariedade funcionará como uma força unificadora.

Para sustentar a necessária solidariedade em termos tributários, a seção seguinte trará dados concretos sobre a desigualdade no Brasil.

10 Os direitos de solidariedade foram identificados e agrupados na terceira dimensão de direitos fundamentais por Karel Vasak na abertura dos cursos do Instituto Internacional dos Direitos do Homem, em 1979, segundo informa Robert Pelloux, *Vrais et faux droits de l'Homme*, *Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'étranger*, Paris, Lib. Générale, 1981, n. 1, p. 58.

11 Para Canotilho “A partir da década de 60, começou a desenhar-se uma nova categoria de direitos humanos vulgarmente chamados direitos da terceira geração. Nesta perspectiva, os direitos do homem reconduzir-se-iam a três categorias fundamentais: os direitos de liberdade, os direitos de prestação (igualdade) e os direitos de solidariedade. Estes últimos direitos, nos quais se incluem o direito ao desenvolvimento, o direito ao património comum da humanidade, pressupõem o dever de colaboração de todos os estados e não apenas o actuar activo de cada um e transportam uma dimensão colectiva justificadora de um outro nome dos direitos em causa: direitos dos povos. Por vezes, estes direitos são chamados direitos de quarta geração” (2002. p. 386).

3.4 A desigualdade social no Brasil: o problema da distribuição de renda

A desigualdade social no Brasil permanece como um desafio estrutural, cuja raiz mais profunda está na má distribuição de renda e na histórica concentração de riqueza. Apesar dos avanços da Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu importantes mudanças no sistema tributário nacional, a reforma não enfrentou de modo suficiente esse núcleo do problema. A previsão do chamado “cashback do povo” — mecanismo de devolução parcial de tributos indiretos ao consumidor de baixa renda, como será detalhado na seção 3.4.2 — representa um avanço, mas ainda insuficiente para reverter o quadro de desigualdade crônica. O *cashback* opera em uma lógica mitigadora e compensatória, mas não enfrenta a regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro, tampouco promove uma redistribuição efetiva da renda concentrada no topo da pirâmide. Nesse sentido, ainda estão ausentes instrumentos mais ambiciosos e progressivos de justiça fiscal que tenham potencial real de desconcentrar riqueza e financiar os direitos fundamentais de forma sustentável e equitativa.

A desigualdade social refere-se à disparidade ou diferença existente entre os indivíduos ou grupos dentro de uma sociedade em relação a diversos aspectos, tais como renda, riqueza, acesso a recursos, oportunidades educacionais, acesso à saúde, moradia adequada, entre outros. Essas desigualdades podem ser medidas e observadas através de diversos indicadores, como o coeficiente de Gini, que avalia a distribuição de renda, ou índices de desenvolvimento humano, que consideram múltiplos aspectos sociais, econômicos e de saúde.

As causas da desigualdade social no Brasil não se resumem ao problema da distribuição de renda. A desigualdade social é efeito, enquanto a ausência da distribuição de renda adequada à realidade brasileira é uma de suas causas.

O termo “renda” pode abarcar uma ampla gama de significados, a depender do objeto de seu estudo. No caso da presente tese será necessário buscar o auxílio das Ciências Econômicas para entender a questão da distribuição de renda no Brasil.

Não se quer dizer aqui que a Ciência Jurídica não conceitua renda, pois ela o faz, por exemplo, por meio do Direito Constitucional Tributário, para fins da imposição tributária sobre este fato econômico (a renda). A Constituição Federal elenca quais são os

fatos signos-presuntivos de riqueza poderiam ensejar a tributação, cabendo à legislação tributária¹² conceituar o que é renda para fins tributários.

Mas aqui, é necessário o auxílio das Ciências Econômicas e das Ciências Sociais para compreender a desigualdade social causada pelo problema da distribuição de renda no Brasil. Isso porque, a pobreza é um fenômeno multidisciplinar¹³, mas que não surge especificamente na Ciência Jurídica. Mas o Direito, enquanto instrumento que legitima a existência do Estado e que, modernamente, entende a pobreza como indigna à existência humana¹⁴, busca combatê-la e, no caso do Brasil, erradicá-la¹⁵.

Diferenças nos níveis de renda geram desigualdade social e um baixo nível de renda gera pobreza monetária¹⁶.

Desde o início dos anos 1990, o Banco Mundial tem se dedicado à elaboração de metodologias para medir a pobreza global¹⁷. A primeira dessas abordagens, divulgada no Relatório de Desenvolvimento Mundial de 1990, considerava como extremamente pobres as pessoas que viviam com menos de US\$ 1,00 por dia, em paridade de poder de compra (PPC). Ao identificar os países com as menores linhas de pobreza entre aqueles analisados no estudo, foram identificados oito países cujos valores das linhas de pobreza estavam muito próximos entre si, em torno de US\$ 1,00 PPC para o ano de 1985.

Apesar de um histórico ruim, o Brasil apresenta melhoras na distribuição de renda e consequente mobilidade social.

12 Art. 96 do CTN: A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

13 No artigo intitulado "JUSTIÇA SOCIAL, POBREZA E DIREITOS HUMANOS", o professor Eduardo Bittar (2018) demonstra a pobreza sob as óticas sócio-filosóficas, político-econômica, jurídica e democrática-judicial.

14 Para José Reis Novais (2015, p. 121): "Ou seja, um Estado de Direito fundado na dignidade da pessoa humana, para além de obrigado a garantir a todas as pessoas as condições mínimas de bem-estar e de desenvolvimento da personalidade e de possibilidade de exercício efectivo dos direitos fundamentais, observa necessariamente o princípio da igualdade, na medida em que está juridicamente vinculado a tratar todas as pessoas com igual consideração e respeito".

15 Art. 3º, III, da CF/88.

16 Sobre a evolução da pobreza monetária no Brasil, Pedro H. G. Ferreira de Souza escreveu o artigo intitulado "A EVOLUÇÃO DA POBREZA MONETÁRIA NO BRASIL NO SÉCULO XXI" no documento do IPEA "Políticas sociais: acompanhamento e análise". Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11544/1/BPS_29_nps2_evolucao_pobreza.pdf

17 Vide Soares, S. S. D. Metodologias para estabelecer a linha de pobreza: objetivas, subjetivas, relativas, multidimensionais. Brasília: Ipea, fev. 2009. (Texto para Discussão, n. 1381).

Isso porque, de acordo com uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2023¹⁸, aproximadamente 67,8 milhões de cidadãos brasileiros foram classificados como pertencentes à faixa de pobreza, o que equivale a cerca de 31,6% da população.

No ano de 2022, em comparação com o ano anterior, houve uma diminuição da extrema pobreza (definida como pessoas vivendo com menos de US\$ 2,15 ao dia) em todas as Grandes Regiões do país. As regiões Norte e Nordeste experimentaram os maiores impactos, com quedas de 6,0 e 5,7 pontos percentuais, respectivamente. Enquanto isso, nas outras regiões, a redução da extrema pobreza foi menos pronunciada, com diminuições de 2,0 pontos percentuais no Sudeste, 1,0 ponto percentual no Centro-Oeste e 0,7 ponto percentual no Sul.

Na Região Centro-Oeste, observou-se a maior redução na proporção de pessoas consideradas pobres no país, medida pela linha de US\$ 6,85 por dia, com a proporção diminuindo de 28,6% para 21,3% entre os últimos dois anos, representando uma queda de 7,3 pontos percentuais. As Regiões Norte e Nordeste seguiram em seguida. Na Região Nordeste, a pobreza atingiu 51,0% da população em 2022, um valor próximo ao de 2014. Por outro lado, a proporção de pessoas pobres na Região Sul foi a menor do país em 2022, chegando a 17,1%, uma queda de aproximadamente 2,6 pontos percentuais em relação a 2021. No Sudeste, a proporção de pessoas pobres em 2022 foi de 23,0% da população, com uma redução de 4,3 pontos percentuais em relação a 2021, quando foi de 27,3%.

Apesar da queda acentuada da extrema pobreza e da pobreza nas Regiões Norte e Nordeste, a participação dessas regiões no total de pessoas pobres do país em 2022 permaneceu elevada. Em 2022, a Região Nordeste representava 27,0% da população total do país, mas abrigava 54,6% das pessoas consideradas extremamente pobres pela linha de US\$ 2,15 e 43,5% das consideradas pobres pela linha de US\$ 6,85. Enquanto isso, a Região Sudeste, a mais populosa do Brasil, com 42,1% da população, correspondia a 23,8% das pessoas extremamente pobres e 30,7% das pobres do país.

Ainda assim a diminuição das desigualdades sociais acontece de forma gradual e sujeita a flutuações no mercado de emprego, isso porque a configuração socioeconômica

18 A publicação “Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2023” do IBGE tem como objetivo sistematizar e apresentar um conjunto de informações relacionadas à realidade social do País, a partir de temas estruturais de grande relevância para a construção de um quadro abrangente sobre as condições de vida da população brasileira.

do Brasil é determinada pela participação dos trabalhadores em diferentes atividades econômicas e “o rendimento do trabalho é a principal parcela da renda total das famílias” (IBGE, 2023).

No contexto do mercado de trabalho brasileiro, observa-se uma variedade significativa de atividades econômicas, destacando-se a marcante disparidade de renda entre os trabalhadores. No clássico "Formação Econômica do Brasil", inicialmente publicado em 1959, Celso Furtado (2000) ilustrou como o modelo econômico primário-exportador, centrado na exploração extensiva de recursos naturais e de mão de obra abundante, contribuiu para a construção de um sistema caracterizado por uma alta concentração de renda.

Essa particularidade do processo de desenvolvimento do Brasil, em que a distribuição dos benefícios do aumento da produtividade era amplamente desigual em favor de uma minoria, é um fator essencial para entender a origem da concentração de renda e de riqueza no país (Barbosa, 2003).

É crucial entender, no entanto, que a pobreza no Brasil não é, como em muitos outros países, causada pela falta de recursos, seja ela relativa ou absoluta (Coutinho, 2013). A questão, como acima exposta, é da concentração da renda nas mãos de poucos.

O problema começa cedo, desde os primórdios da formação do Brasil, como explica Raymundo Faoro em “Os donos do poder: Formação do patronato político brasileiro”, obra publicada pela primeira vez em 1958.

Faoro argumenta que a concentração de poder econômico e político nas elites brasileiras está profundamente enraizada na história do país. Desde os primórdios da colonização portuguesa, uma pequena parcela da população detinha a maior parte das terras, recursos e influência política. Esse padrão de concentração de renda e riqueza continuou ao longo dos séculos, sobrevivendo a mudanças de regimes políticos, como o Império e a República.

Márcio Pochaman (2015) corrobora com tais observações ao observar que, desde que o Brasil era colônia de Portugal, aproximadamente 10% da população detinha cerca de dois terços da riqueza existente. Essa tendência persistiu ao longo do período imperial e republicano, mesmo com eventos como a independência de Portugal, o fim da escravidão e a transição para a República, não tendo sido capazes de modificar o padrão excludente de distribuição de recursos no país. Para o autor, a ausência de uma democracia consolidada é também um dos fatores que mantém a concentração de poder

e renda nas mãos de uma parcela pequena da população nacional, além da falta de reformas sérias e profundas nos sistemas tributário, agrário e social.

Para dar suporte à afirmação anterior, realizou-se um recorte temporal com o auxílio do estudo intitulado “Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais” (Morgan, 2017)¹⁹, esta seção destaca a desigualdade de renda no Brasil entre 2001 a 2015. O referido estudo utilizou três fontes de dados para chegar às estimativas de participações de renda considerando toda a distribuição no Brasil, iniciando com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), sendo ela uma pesquisa abrangente e representativa nacionalmente, conduzida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) anualmente desde 1976, com exceção dos anos em que ocorre o Censo Nacional (a cada 10 anos). A PNAD engloba levantamentos domiciliares e individuais, sendo a amostra deste último composta por cerca de 350.000 pessoas por ano. Utilizou-se os microdados individuais da PNAD de 2001 a 2015 para extrair informações sobre os rendimentos das pessoas físicas, disponíveis no site do IBGE.

Combinando medidas de desigualdade social baseadas em pesquisas domiciliares e dados tributários, o referido artigo propiciou conclusões para o período de 2001 a 2015, gerando como resultado, na primeira etapa do estudo, uma nova série de receita tributária, integrando microdados de pesquisas anuais em domicílios, nacionalmente representativas (fornecidas pelo órgão nacional de estatísticas), e análises detalhadas

19 “Este artigo descreve os métodos utilizados e os resultados preliminares obtidos na avaliação da distribuição de renda no Brasil nos últimos 15 anos. Produzimos novas séries, combinando dados de pesquisas domiciliares anuais e nacionalmente representativos com informações detalhadas sobre declarações de imposto de renda divulgadas recentemente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nossos resultados demonstram uma elevação significativa nas estimativas oficiais sobre desigualdade no Brasil, embora as tendências decrescentes de desigualdade sejam menos acentuadas do que se pensava anteriormente. O resultado mais importante é a enorme concentração de renda no topo e a relativa estabilidade com o passar do tempo. A participação na renda dos 10% do topo registrou queda 54,7% para 53,4% em relação aos rendimentos pré-impostos, entre 2001 e 2015, enquanto a participação dos 50% da base da distribuição subiu de 10,6% para 12,5%. Os 40% intermediários da distribuição tiveram sua baixa participação reduzida de 34,7% para 34,1%. Apesar do forte crescimento médio da renda, os 50% mais pobres apenas obtiveram ganhos moderados, o que ocorreu às custas de pequenas perdas das faixas do meio e do topo. Entretanto, a concentração de renda no topo permanece excepcionalmente alta. Analisamos o imposto de renda da pessoa física e descobrimos que a maior parte da renda dos muito ricos no Brasil não sofre tributação pessoal. Isso explica as alíquotas efetivas mais baixas observadas nos grupos das faixas superiores e mostra que o imposto de renda da pessoa física não é uma ferramenta de política progressiva no Brasil, violando os princípios de equidade horizontal e equidade vertical. Isso motiva a criação de um imposto de renda da pessoa física unificado que incorpore todas as categorias de renda.”

das declarações de imposto de renda (recentemente publicadas pela Receita Federal), de forma coesa. Os resultados do estudo indicaram um aumento significativo nas estimativas oficiais da desigualdade no Brasil. Isso confirma que as pesquisas domiciliares estão substancialmente subestimando os rendimentos no segmento mais abastado da sociedade (MORGAN, 2017, p. 253). Com isso, nota-se um abismo entre rendas dos 10% mais ricos e dos demais, além de baixos níveis de renda nos 40% intermediários e os 50% mais pobres.

Notou-se, outrossim, que o crescimento da renda foi desigual e, ainda que a parcela mais rica tenha patrocinado, em parte, o aumento de ganhos na faixa inferior, isso não afetou o seu enriquecimento no período pesquisado.

Outra disparidade verificada pelo estudo de Marc Morgan (2017), é que os mais ricos não pagam um imposto de renda condizente com seus ganhos, haja vista a isenção fiscal sobre lucros e dividendos distribuídos e alíquotas mais baixas na tributação quanto aos rendimentos advindos de aplicações financeiras. O estudo ainda indica a necessidade da criação de uma tabela de IRPF unificada para todos os tipos de rendimentos, “eliminando as atuais isenções regressivas” (Morgan, 2017, p. 254). Outra indicação é a o aumento das alíquotas máximas, hoje ainda em 27,5% para quem possui rendimentos tributáveis acima de R\$4.664,68 (mensal) e R\$55.976,16 (anual), perpetuando a desproporcionalidade na tributação da renda dos mais ricos, da classe intermediária e também da classe mais pobre.

A Pandemia de Covid-19 escancarou as desigualdades sociais no mundo, evidenciando ainda mais os desequilíbrios sociais reluzentes dessas desigualdades que impactam todo o mundo e ainda são reforçados pelos desequilíbrios no ecossistema.

Durante o primeiro ano da pandemia de Covid-19, a OXFAM²⁰ divulgou o relatório intitulado "Poder, Lucros e Pandemia", oferecendo uma análise dos impactos

20 “A crescente crise econômica desencadeada pela pandemia da Covid-19 é alimentada por um modelo econômico que, na grande maioria dos casos, vem obrigando trabalhadores de baixa renda – principalmente mulheres – a pagar o preço da pandemia sem contar com nenhuma proteção social ou financeira, enquanto permite que as maiores empresas do mundo distribuam bilhões de dólares em lucros para seus acionistas, um pequeno grupo de homens, na sua maioria brancos que vivem em nações ricas. Desde o início da pandemia, grandes empresas têm exacerbado seus impactos desiguais, priorizando seus lucros em detrimento da segurança dos trabalhadores, pressionando os custos para baixo na cadeia de suprimentos e usando sua influência política para moldar políticas de resposta à pandemia em seu favor. A Covid-19 deveria ser um catalisador de mudanças no sentido de conter radicalmente o poder das empresas, reestruturando modelos de negócios e recompensando com seus lucros todas as pessoas que efetivamente trabalham, criando uma economia para todos”. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/wp->

devastadores da pandemia de Covid-19 na economia global, resultando em consequências dramáticas para a desigualdade econômica entre os mais ricos e os mais pobres. Durante os primeiros dois trimestres de 2020, aproximadamente 400 milhões de empregos em tempo integral foram perdidos em todo o mundo.

As projeções para 2021 indicavam que 613 milhões de pessoas estariam vivendo abaixo da linha da extrema pobreza. No entanto, devido à Covid-19, esse número aumentou para 711 milhões de pessoas. Em proporção, pode-se afirmar que a Covid-19 contribuiu para um aumento de 16% na pobreza global (IPEA, 2022). Essa informação consta da nota da presidência do IPEA intitulada “O efeito da Covid-19 sobre os indicadores de pobreza brasileiros e as políticas de mitigação: Uma discussão inicial” divulgada em junho de 2022, acrescentando aos dados globais a discussão sobre a situação brasileira.

A nota apresentou perspectivas pessimistas para o cenário brasileiro, conforme pesquisa conduzida por Sumner, Ortiz-Juarez e Hoy (2020) que afirmava que o Brasil seria responsável por cerca de 30% do aumento de novos pobres na América Latina. Isso significaria um acréscimo de quase 7 pontos percentuais na taxa de pobreza do Brasil, resultando na inclusão de mais de 14 milhões de brasileiros abaixo da linha de pobreza.

Assim, para tentar barrar o avanço das consequências socioeconômicas da pandemia de Covid-19, o Brasil formulou políticas extraordinárias de sustentação do sistema financeiro, de empresas, do emprego e da renda (Lima, 2020), havendo substancial investimento de recursos públicos no enfrentamento da pandemia, por meio de iniciativas como o Auxílio Emergencial, o Benefício Emergencial de Preservação do Emprego e da Renda (BEm), entre outros programas.

Com essa injeção de recursos, as projeções para a situação econômica no início de 2021 não se concretizaram conforme o esperado (IPEA, 2022). Especialistas previam uma significativa deterioração das finanças públicas federais, um crescimento econômico modesto ou até mesmo uma contração do Produto Interno Bruto (PIB), além de um aumento do desemprego. No entanto, ao longo de 2021, observou-se uma melhoria na situação fiscal (com a relação dívida-PIB diminuindo de 87,2% para 80,6%), um crescimento de 4,6% no PIB e a geração líquida de empregos (com mais de 2,8 milhões de empregos formais criados) (IPEA, 2022).

Mas isso não evitou a projeção no aumento da pobreza, segundo o IBGE (2022). No ano de 2021, de acordo com os critérios de pobreza estabelecidos pelo Banco Mundial²¹, aproximadamente 62,5 milhões de indivíduos, correspondendo a 29,4% da população nacional, estavam vivendo em condições de pobreza. Dentre esses, 17,9 milhões, ou seja, 8,4% da população, estavam em situação de extrema pobreza. Estes números representaram os maiores índices tanto em termos absolutos quanto relativos para ambos os grupos desde o início da série temporal em 2012.

Adicionalmente, entre os anos de 2020 e 2021, houve um aumento sem precedentes em ambos os grupos: o número de pessoas vivendo abaixo da linha de pobreza cresceu 22,7%, o que corresponde a um acréscimo de mais 11,6 milhões de indivíduos, enquanto o número de pessoas em extrema pobreza aumentou em 48,2%, representando um acréscimo de mais 5,8 milhões de pessoas.

Segundo o IBGE (2022), ainda no ano de 2021, o Índice de Gini registrou um aumento, alcançando o mesmo nível de 2019, que foi o segundo mais alto da série, chegando a 0,544. O maior índice foi observado em 2018, atingindo 0,545. Desde o início da série, em 2012, essa medida de desigualdade havia diminuído até 2015 e, posteriormente, aumentado até 2018. Devido aos efeitos da distribuição dos programas de transferência de renda emergenciais em resposta à pandemia de Covid-19, o índice havia diminuído em 2020.

Como visto na subseção anterior, embora tenha um histórico desfavorável, o Brasil tem mostrado melhorias na distribuição de renda e, conseqüentemente, na mobilidade social.

De acordo com uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2023²², aproximadamente 67,8 milhões de cidadãos brasileiros foram classificados como pertencentes à faixa de pobreza, o que equivale a cerca de 31,6% da população.

21 O Banco Mundial adota como linha de pobreza os rendimentos per capita US\$ 5,50 PPC, equivalentes a R\$ 486 mensais per capita. Já a linha de extrema pobreza é de US\$ 1,90 PPC, ou R\$ 168 mensais per capita (IBGE, 2022). Sobre os critérios do para mensuração da pobreza pelo Banco Mundial, vide seção anterior.

22 A publicação “Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2023” do IBGE tem como objetivo sistematizar e apresentar um conjunto de informações relacionadas à realidade social do País, a partir de temas estruturais de grande relevância para a construção de um quadro abrangente sobre as condições de vida da população brasileira.

A análise do segundo capítulo demonstrou em números o quão desigual é o Brasil em termos de distribuição de renda no Brasil e porque a solidariedade social e fiscal são tão importantes no enfrentamento dessa questão.

Com aporte teórico em Lévinas, a solidariedade deixa o campo da Moral e se mostra como instrumento necessário à vida em sociedade, em especial, nos tempos de crise.

Por meio do presente capítulo, fixou-se a necessidade de elevar a solidariedade fiscal a um *status* de dever constitucional, a fim de permitir que o Estado exija maior “colaboração” dos mais ricos nos momentos de crise por meio de tributos que sirvam à redistribuição das riquezas visando diminuir o abismo entre os mais ricos e os mais pobres.

4 POLÍTICAS PÚBLICAS E TRIBUTAÇÃO

Mais do que financiar políticas públicas, a tributação é um meio para alcançar a desejada dignidade da pessoa humana e, sem dúvida, é importante reconhecer o vínculo existente na implementação de políticas públicas que garantam a realização do mínimo existencial (Ribeiro; Nunes; Almeida, 2018).

Este capítulo tem por objetivo definir o conceito de políticas públicas, identificar seus vínculos com a efetivação de direitos fundamentais e analisar o papel da política tributária como meio de enfrentamento das desigualdades sociais, com base em uma concepção de justiça inspirada na teoria de John Rawls (1997). A análise parte do pressuposto de que a política fiscal não pode ser neutra: ela é sempre instrumento de inclusão ou exclusão, de promoção ou de bloqueio do acesso a bens fundamentais.

Além disso, o capítulo se encerra com uma seção dedicada à aproximação entre direito e economia, reconhecendo que a formulação e a implementação de políticas públicas tributárias distributivas demandam também o enfrentamento de objeções econômicas, políticas e institucionais. A racionalidade econômica, muitas vezes invocada para restringir políticas redistributivas, será analisada criticamente à luz da literatura especializada, demonstrando que a justiça fiscal pode ser compatível — e até mesmo funcional — ao crescimento econômico sustentável.

Por fim, serão apresentados mecanismos tributários específicos que podem viabilizar uma política fiscal voltada à redução das desigualdades em tempos de crise, como etapa preparatória para a proposição normativa desenvolvida no capítulo seguinte.

4.1 Definição de políticas públicas

As “Políticas públicas” referem-se a ações, decisões e programas desenvolvidos e implementados pelo governo a nível local, regional ou nacional com o objetivo de abordar problemas ou desafios específicos da sociedade. Estas políticas procuram influenciar o bem-estar da população, melhorar a qualidade de vida dos cidadãos e promover o interesse público (Casimiro; Melo, 2016).

O termo “Políticas públicas” originalmente não pertence à Ciência Jurídica e sim à Ciência Política. A expressão “policy analysis” surgiu na década de 1930, nos Estados Unidos, sob a liderança de Harold Dwight Laswell.

Essa expressão foi concebida como um meio de harmonizar a produção governamental, os grupos de interesse e o conhecimento científico relacionados às políticas públicas (Laswell, 1997). Os estudos nesta área se concentram no processo de tomada de decisões do governo em relação às políticas públicas (Smanio, 2013).

Em seguida, surgiu uma crescente preocupação com a implementação eficaz das Políticas Públicas, abordando os meios a serem empregados, bem como suas interações com o poder político, eleições, partidos políticos e a mídia. Na década de 1980, as Políticas Públicas começaram a ser estudadas como uma disciplina da política que se concentra nas ações do governo destinadas a produzir resultados específicos, que têm impacto direto na vida dos cidadãos (Parsons, 1997).

O responsável pela integração do termo à Ciência Jurídica foi Dworkin (2007) que, ao final da década de 1970, entendeu que o tema Políticas Públicas deveria fazer parte também da Teoria Geral do Direito, ao lado dos princípios e regras, visando a solução dos *hard cases*.

Em um país de tradição liberal como os Estados Unidos, Dworkin defende que o Estado atue por meio de políticas públicas redistributivas, equacionando a tensão havida entre liberdade e igualdade.

Já no Brasil, Fabio Comparato (1985) introduz, antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, o conceito jurídico das Políticas Públicas como instrumento do Estado Social a fim de efetivar os direitos fundamentais, utilizando o princípio da solidariedade como vetor para a solução da tensão entre liberdade e igualdade.

Destaca-se a importância das Políticas Públicas para a Ciência Jurídica e, no caso do Brasil, para a efetivação dos objetivos fundamentais da República, principalmente os descritos nos incisos I e III do art. 3º da CF/88, “transformados em princípios e regras juridicamente vinculantes” (Duarte, 2013, p. 16).

Uma sociedade apenas será livre quando entre os seus pares houver justiça social, permeada pela solidariedade que supera o campo da Moral e é elevada a um *status* constitucional, compondo a forma de atuação do Estado para o seu alcance.

Para garantir a efetivação dos direitos sociais, previstos na Constituição, o Estado se utiliza de políticas públicas que, de acordo com Celina Souza (2006), é um termo polissêmico pois foi definido de diversas formas por doutrinadores como Matias-Pereira (2007), Souza (2007), Frey (2000), Saravia (2006), Secchi (2013), os quais sugerem, conforme arrolado por Fernando de Brito Alves (2013, p. 232) que as políticas públicas sejam, por exemplo:

(1) um campo de estudo da política que analisa os governos sob a ótica das grandes questões públicas; (2) um conjunto de ações governamentais para produzir efeitos específicos; (3) a soma das atividades, diretas ou delegadas, dos governos que influenciaram a vida dos cidadãos; e, por fim, (4) as escolhas públicas.

De acordo com Rogério Gesta Leal (2009), as políticas públicas consistem em ações estratégicas planejadas por pessoas de direito público, caracterizadas por eminente racionalidade programática, com o objetivo de atingir finalidades previamente estabelecidas por princípios e objetivos de natureza pública.

Conforme bem salientou Valter Foletto Santin (2006), políticas públicas traduzem-se em veículos para a execução de serviços públicos, tendo a evidente função de planejamento, sendo que os serviços públicos consistem justamente na execução material desta função.

Apontam ainda Ilton Garcia da Costa e Suelyn Tosawa a essencial atribuição das políticas públicas sociais:

[...] se embasa na justa distribuição da receita obtida pelo governo e empresas privadas, que contribuem com o intuito de combater as diferenças sociais. Analisa-se os setores mais carentes para a distribuição do montante, não havendo uma ajuda exclusiva a determinado setor (2014, p. 142).

A elaboração de políticas públicas tem como norte a própria Constituição Federal que, ao estabelecer seus princípios e objetivos, atua como um guia ao legislador infraconstitucional e ao agente público no planejamento de ações estratégicas que visam à garantia de direitos fundamentais.

As políticas públicas envolvem uma série de etapas, que incluem a identificação e definição do problema, a formulação de propostas e estratégias para enfrentá-lo, a implementação de ações concretas, o monitoramento e a avaliação dos resultados (Secchi, 2013). Estas políticas podem abranger uma grande variedade de áreas, como a educação, a saúde, a segurança social, o ambiente, a economia, as infra-estruturas e muitos outros aspectos da vida de uma sociedade.

As políticas públicas são instrumentos essenciais para a concretização dos direitos fundamentais e a realização dos objetivos sociais previstos na Constituição. Elas representam a atuação coordenada do Estado para atender demandas sociais,

econômicas e institucionais, sendo formuladas a partir da interação entre normas jurídicas, diretrizes governamentais e interesses coletivos.

Dentro dessa perspectiva, a abordagem Direito e Políticas Públicas (DPP), desenvolvida por Maria Paula Dallari Bucci (2019), oferece um modelo analítico para compreender como o direito influencia a formulação, implementação e controle das políticas públicas. A DPP não se limita a uma visão formalista da legislação, mas busca analisar a estruturação da ação estatal sob uma ótica interdisciplinar, que leva em conta a organização institucional e os mecanismos de governança pública.

A abordagem do Direito das Políticas Públicas (DPP), conforme desenvolvida por Maria Paula Dallari Bucci, opera a partir de três vertentes analíticas: i) a vertente do direito material (ou de organização), que trata da institucionalização jurídica de políticas públicas e da estruturação normativa dos direitos sociais; ii) a vertente do controle, voltada à atuação dos órgãos de fiscalização e controle da legalidade e eficiência das ações públicas; iii) a vertente das disciplinas jurídicas, que exige das áreas tradicionais do Direito uma reinterpretação de seus institutos à luz da racionalidade das políticas públicas.

Nesse contexto, o Direito não apenas legitima as políticas públicas, mas estrutura seus contornos, define seus condicionantes e impõe critérios normativos de validade. A regulação jurídica, portanto, não é mero adereço: é instrumento organizador da ação estatal, sendo essencial para garantir previsibilidade, eficácia e vinculação aos objetivos constitucionais.

A implementação de políticas públicas envolve diversas formas de controle jurídico, exercido por órgãos como o Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e os Tribunais de Contas. Esse controle não deve ser visto apenas como uma restrição, mas como um mecanismo essencial para garantir a legalidade e eficiência das ações governamentais

Além disso, a abordagem permite a avaliação da efetividade das políticas públicas, considerando não apenas sua legalidade formal, mas também sua viabilidade e impacto social. Nesse sentido, a DPP se distancia de análises estritamente normativas e se aproxima de perspectivas empíricas, que buscam integrar direito e realidade social.

A aplicação da abordagem DPP se estende a diversas áreas, como educação, saúde, infraestrutura e tributação. Em matéria tributária, a DPP permite avaliar de que forma as normas fiscais estruturam políticas públicas redistributivas, analisando se o

sistema tributário está adequado aos princípios constitucionais de justiça fiscal e progressividade.

No contexto desta pesquisa, a abordagem DPP reforça a ideia de que o sistema tributário deve ser estruturado para garantir equidade e eficiência, assegurando que a arrecadação financie políticas públicas voltadas para a redução das desigualdades sociais. A regulamentação da tributação progressiva e a implementação de tributos solidários em momentos de crise são exemplos de como a abordagem DPP pode contribuir para a formulação de políticas fiscais alinhadas à justiça social.

Portanto, a relação entre direito e políticas públicas não pode ser vista de forma isolada. A abordagem proposta por Bucci demonstra que a estrutura normativa não é apenas um elemento regulador, mas um fator determinante para o sucesso das políticas públicas. No campo tributário, essa perspectiva fortalece a ideia de que o direito deve atuar como um instrumento de transformação social, garantindo que a tributação cumpra seu papel redistributivo e de financiamento de direitos fundamentais.

4.2 Políticas públicas voltadas ao combate das desigualdades sociais

Como tratado no segundo capítulo desta tese, a má distribuição de renda tem como um de seus reflexos a desigualdade social.

A depender da configuração de cada Estado (social ou liberal), a redução das desigualdades sociais pode ser um objetivo fundamental e as políticas públicas possuem papel central no cumprimento desses objetivos.

Esse é o caso do Brasil que, por opção constitucional, é um Estado Social Democrático de Direito, possuindo como um de seus objetivos fundamentais “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, da CF/88).

Como visto no item anterior, políticas públicas são mecanismos de realização dos Direitos Sociais necessários para que um Estado Social promova a igualdade entre seus cidadãos. Assim, a efetividade dos mandamentos constitucionais pode ser medida pelo sucesso ou fracasso das políticas públicas manejadas por um Estado Social para a prestação dos Direitos Sociais.

Uma das medições provem do trabalho de Sônia Rocha (2006, p. 31) pelo qual os países podem ser classificados em três grupos: o primeiro composto de “países nos quais a renda nacional é insuficiente para garantir o mínimo considerado indispensável para

cada um de seus cidadãos”; o segundo de países em que “a renda per capita é elevada e a desigualdade de renda entre indivíduos é em grande parte compensada por transferências de renda e pela universalização de acesso a serviços públicos de boa qualidade”; o terceiro composto de países em que “o montante de recursos disponíveis seria suficiente para garantir o mínimo essencial a todos, de modo que a persistência de pobreza absoluta se deve à má distribuição de renda”.

Segundo a autora, o Brasil se classifica no terceiro grupo, decorrendo a pobreza da forte desigualdade na distribuição dos recursos.

Nesse sentido também é a conclusão de Ricardo Paes de Barros, Ricardo Henriques e Roseane Mendonça (2001) em seu estudo: “A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil”.

Segundo os autores, o Brasil “não é um país pobre, mas um país extremamente injusto e desigual, com muitos pobres”. Baseados em amplo estudo econômico e social, os autores afirmam que a “desigualdade encontra-se na origem da pobreza e combatê-la torna-se um imperativo”.

O combate deve vir de políticas públicas estruturadas e comandadas pelo Estado, uma vez que a eliminação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais estão interligadas e devem ser os princípios orientadores e transversais em todas as políticas públicas, uma vez que são os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (Camargo Neto, 2013, p. 537).

Assim, sugere-se que as políticas públicas de combate à pobreza devem prioritariamente promover os direitos sociais e, conseqüentemente, trabalhar para diminuir a desigualdade social e de renda.

Com base nessa abordagem, deve-se analisar a eficácia da “marcha estruturadora das políticas públicas”, conforme apontado pelo IPEA (2010), que tem demonstrado capacidade de gerar resultados positivos no enfrentamento da pobreza e da desigualdade.

O comunicado, juntamente com outros estudos²³, demonstra que, em verdade, desde a Constituição de 1988, o Brasil apresenta uma redução significativa na parcela da população abaixo da linha de pobreza, saindo de 37% para menos de 10% em um período de 27 anos (1988 a 2015) (IPEA DATA, 2014).

Sérgio Costa (2019, p. 54) concluiu que entre 2002 e 2013, a desigualdade de renda no Brasil, medida pelo coeficiente de Gini, diminuiu de 0,59 para 0,53 (CEPAL, 2014). Essa também é a conclusão da OXFAM no relatório “A distância que nos une” de 2017. A organização recorta um período maior sobre a medição de Gini no país e aponta que “entre 1976 e 2015, o índice de Gini da renda variou de 0,623 a 0,51527. Neste período, a pobreza encolheu de 35% para menos de 10%, ou seja, para menos de um terço do que era há 40 anos” (2017, p. 18).

Dados mais recentes do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apontam que o índice de Gini do rendimento domiciliar per capita no Brasil manteve-se em 0,518 no ano de 2023, o mesmo valor registrado em 2022, representando o menor nível de desigualdade desde o início da série histórica. Essa estabilidade sugere uma consolidação das melhorias na distribuição de renda observadas nos anos anteriores, ainda que de forma tímida. A retomada de programas sociais com viés redistributivo, como a reestruturação do Bolsa Família, e a recuperação do mercado de trabalho após a pandemia da COVID-19, contribuíram para esse resultado. Entretanto, apesar da leve melhora, a desigualdade de renda ainda se mantém em patamares elevados: os 10% mais ricos da população receberam, em média, 14,4 vezes mais que os 40% mais pobres, o que reforça a necessidade de políticas públicas estruturadas, permanentes e comprometidas com a equidade social (IBGE, 2024).

Segundo o comunicado do IPEA (2010), esse é o resultado de uma conexão entre o combate à pobreza e à desigualdade ao conjunto de políticas públicas impulsionadas pela Constituição. Além disso, de maneira esclarecedora, identifica os seis principais domínios de intervenção social do Estado, aos quais atribui o mérito pelo sucesso nessa empreitada.

Foi extraído um quadro do “Comunicado da Presidência: pobreza, desigualdade e políticas públicas. no 35” (IPEA, 2010), intitulado como “Síntese da Estrutura de Intervenção Social do Estado Brasileiro”, em que são apresentadas as esferas de intervenção, os principais programas e iniciativas, assim como o número de beneficiários ou os resultados de cada um²⁴.

24 1. Previdência Social: Regime Geral de Previdência Social: 1.1. Aposentadorias e Pensões, área Rural - 7,8 milhões de benefícios; 1.2. Aposentadorias e Pensões, área Urbana – 15,2 milhões de benefícios; 1.3. Auxílio-Doença, Auxílio-Maternidade e outros Auxílios, área Urbana e Rural – 1,7 milhão de beneficiários. 2. Previdência do Servidor Público (Regimes Próprios Prev. Social): 2.1. Pagamento de Aposentadorias e Pensões, Executivo, Legislativo e Judiciário – União: 530 mil servidores inativos e 448 mil pensionistas; Estados: 1,1 milhão de servidores inativos e 384 mil pensionistas; Municípios: 401 mil inativos

A questão da redução da desigualdade é também levada em consideração nos diversos programas de assistência financeira, como o Bolsa-Família, os auxílios previdenciários e as aposentadorias rurais, assim como no Pronaf (CAMARGO NETO, 2013).

Mas o cenário não é de todo positivo, pois o período e a políticas acima indicadas demonstram a marca de políticas públicas de governo e não de Estado, o que é prejudicial para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República a longo prazo. Isso porque, a depender da ideologia política do partido que vence as eleições para chefia do executivo ou dos políticos que possuem a maioria no Congresso Nacional, as políticas públicas que servem à concretização dos referidos objetivos ficam ameaçadas.

É que se vê pelo relatório “O Estado da Segurança Alimentar e Nutrição no Mundo 2023” emitido pela ONU²⁵ que no período de 2020 a 2022 o Brasil voltou ao mapa da fome, ficando mais distante do cumprimento dos objetivos fundamentais.

Contudo, políticas públicas podem variar no critério de duração, sendo sazonais, transitórias ou permanentes (Coêlho, 2016). Mas enquanto a atual Constituição vigorar, os objetivos fundamentais da República serão os mesmos, pelo que o seu cumprimento por meio de políticas públicas deve incorporar as ações do Estado Social de Direito brasileiro, sendo praticadas por qualquer governo, seja ele de esquerda, centro ou liberal, pois a erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades é um objetivo de Estado, não de um governo, ideologia ou grupo político.

e 151 mil pensionistas. 3. Emprego e Defesa do Trabalhador: 3.1. Seguro-Desemprego – 6,9 milhões de trabalhadores; 3.2. Abono Pis-Pasep – 8,4 milhões de trabalhadores com renda até 2 SM (em 2007). 4. Desenvolvimento Agrário: Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) – 2,2 milhões de contratos. 5. Assistência Social: 5.1. Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social (BPC-LOAS), Pessoa Idosa – 1,6 milhão; 5.2. BPC – LOAS, Pessoa com Deficiência – 1,8 milhão; 5.3. Programa Nacional de Inclusão de Jovens: Pró-Jovem – 400 mil jovens; 5.4. Programa Bolsa-Família – 11,6 milhões de famílias. 6. Saúde: 6.1. Atenção Básica em Saúde – 23 mil equipes de Saúde da Família, 50% da população coberta pelo PSF; 5.5. Assistência Ambulatorial e Hospitalar Especializada – 2,3 bilhões de procedimentos ambulatoriais, 11 mil transplantes, 215 mil cirurgias cardíacas, 9 milhões de procedimentos de quimioterapia e radioterapia e 11,3 milhões de internações; 5.6. Vigilância, Prevenção e Controle de Doenças e Agravos – Serviço de Atendimento Médico de Urgência (SAMU) já conta com cerca de 2,5 mil veículos, cobrindo 1.163 municípios e 100 milhões de pessoas; 5.7. Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos – cobertura vacinal para doenças infantis acima de 90% em 25 das 27 UFs, aproximando-se de 100% em 14 UFs. 7. Educação: 7.1. Brasil Alfabetizado e Educação de Jovens e Adultos – 4,1 milhões de estudantes atendidos pela rede pública; 7.2. Brasil Escolarizado – 40 milhões de estudantes atendidos pela rede pública: 4,9 milhões na educação infantil, 28,1 milhões no ensino fundamental, 7,3 milhões no ensino médio; 7.3. Qualidade na Escola; 7.4. Distribuição de Livros Didáticos; 7.5. Complementação da União para o Fundeb; 7.6. Programa Nacional de Alimentação Escolar – 40 milhões de estudantes atendidos; 7.7. Brasil Universitário – 615 mil estudantes matriculados na rede pública federal (2007).

25 Disponível em: <https://openknowledge.fao.org/items/2241e4d7-dbc4-46e9-ab05-70db6050ccf9>

Mas analisar apenas os indicadores acima apontados é suficiente para indicar uma melhora ou piora na desigualdade social no Brasil?

Segundo Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza²⁶, a melhor forma de se medir a desigualdade não só no Brasil, mas no mundo, é por meio do IRPF. Em sua tese de doutorado, o autor não desconsidera os dados acima apontados, principalmente pelo índice de Gini, mas afirma que as evidências baseadas no IRPF foram contrárias às pesquisas amostrais, indicando que a concentração de renda entre os mais ricos e o coeficiente de Gini não teriam sofrido alterações significativas nos últimos anos (2018, p. 368).

O autor reforça que a concentração de renda no topo é tão intensa que é difícil ser otimista quanto à questão distributiva, ainda que “indicadores sintéticos” como o coeficiente de Gini indiquem uma melhora no panorama geral da desigualdade (2018, p. 379).

Segundo Banerjee e Duflo (2021), os governantes sabem qual seria(m) a(s) solução(ões) mas, por interesses minoritários, não a(s) implementa(m). Segundo os autores, é melhor manter uma grande massa na pobreza, pois isso gera uma dependência dessa população junto aos governos e também para uma minoria que detém o poder em países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento.

No Brasil, diante do objetivo fundamental de erradicação da pobreza, é essencial que haja um compromisso nacional em superar desafios potenciais, implementando as reformas econômicas, tributárias e políticas necessárias (Camargo Neto, 2013), além de manter as políticas públicas de combate à pobreza e à desigualdade social na forma de um compromisso de Estado e não de Governo. Isso asseguraria não apenas a continuidade dos bons resultados alcançados, mas também sua expansão.

As políticas públicas desempenham um papel essencial na redução das desigualdades sociais, atuando como mecanismos concretos de promoção da justiça social. No contexto tributário, a implementação de políticas redistributivas se torna ainda mais relevante, pois permite corrigir distorções socioeconômicas por meio da arrecadação e destinação de recursos. A política tributária não deve ser compreendida apenas como um instrumento de arrecadação, mas sim como um meio para garantir a efetivação de direitos fundamentais, incluindo saúde, educação e assistência social. A partir dessa

26 Embora os dados de Souza (2016) tenham sido obtidos até 2013, eles permanecem metodologicamente relevantes por se basearem em declarações fiscais e permitirem a análise da renda do topo da distribuição, complementando os indicadores amostrais como o Gini.”

perspectiva, a tributação deve ser estruturada de forma progressiva, garantindo que aqueles com maior capacidade contributiva financiem, proporcionalmente, as políticas públicas necessárias à promoção da equidade social.

No Brasil, essa função da tributação encontra respaldo na Constituição Federal, que estabelece o dever do Estado de garantir a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III) e prevê a capacidade contributiva como princípio orientador do sistema tributário (art. 145, §1º). Entretanto, apesar dessas disposições normativas, a realidade tributária brasileira ainda se mostra regressiva, com uma forte incidência sobre o consumo, o que sobrecarrega desproporcionalmente as classes menos favorecidas.

A Emenda Constitucional nº 123/2023 introduziu princípios fundamentais ao sistema tributário nacional, incluindo justiça tributária, simplicidade e transparência, reforçando a necessidade de políticas fiscais que não apenas viabilizem a arrecadação estatal, mas também assegurem sua distribuição equitativa (Portella e Guimarães, 2020).

Para que as políticas públicas cumpram seu papel de enfrentamento à desigualdade, é fundamental que o Estado adote um modelo tributário que, além de eficiente, seja socialmente justo e alinhado aos princípios constitucionais. Isso implica a adoção de medidas fiscais que priorizem a tributação sobre renda e patrimônio, em detrimento da excessiva taxação sobre o consumo, de modo a minimizar o impacto regressivo do sistema tributário brasileiro.

A fim de tornar a justiça fiscal uma realidade concreta, faz-se necessário que as políticas públicas sejam formuladas de maneira coordenada e estruturada, evitando improvisações que comprometam sua eficácia. Maria Paula Dallari Bucci (2019) enfatiza que a formulação e implementação de políticas públicas devem ser racionais, planejadas e fundamentadas em dados concretos, garantindo que a arrecadação tributária seja destinada de maneira eficiente às áreas que mais necessitam. Isso se torna ainda mais relevante em contextos de crise econômica, nos quais a necessidade de políticas emergenciais reforça o papel do Estado na regulação da economia e na proteção social.

Nesse sentido, o Estatuto Tributário de Crise, proposto nesta pesquisa, surge como um mecanismo normativo que eleva a solidariedade fiscal ao status de dever constitucional, garantindo que, em momentos de instabilidade econômica, aqueles com maior capacidade contributiva sejam chamados a financiar políticas emergenciais voltadas ao enfrentamento das desigualdades ampliadas pela crise. Esse modelo rompe com a visão tradicional de que a tributação deve ser minimizada a todo custo e reafirma sua função social como instrumento de equilíbrio econômico e promoção da justiça.

4.3 Política tributária

Como se viu na seção anterior, o Brasil, por opção constitucional, é um Estado Social Democrático de Direito, possuindo como um de seus objetivos fundamentais “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, da CF/88).

Tal opção reflete na escolha da política econômica que compreende toda ação do Estado para intervir na economia, na política fiscal que determinará quais serão as receitas e despesas do Estado, culminando na política tributária que é a responsável por discriminar as espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômico-sociais (Becker, 1963, p. 458).

A política tributária é delineada pela opção constitucionalmente vigente e delimitada pelos princípios constitucionais tributários que consistem em direitos fundamentais do contribuinte, limitando a atuação do Estado em face dos cidadãos (Janini, 2017).

Assim, política tributária nem sempre importa em imposição tributária, mas sim na forma pela qual o Estado conduzirá os recursos arrecadados para a realização das finalidades sociais gerais. Isso porque, o governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais como os incentivos fiscais, isenções e outros mecanismos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos (Vinha; Ribeiro, 2005).

No contexto do Estado Social de Direito, a política tributária não deve ser concebida como mero instrumento arrecadatório, mas como uma engrenagem normativa a serviço da efetivação de direitos fundamentais e da redução das desigualdades estruturais. Nessa perspectiva, a tributação assume papel central no que Amartya Sen (2010) denominou “desenvolvimento como liberdade” — isto é, o fortalecimento das capacidades reais das pessoas viverem a vida que têm razão para valorizar. A arrecadação fiscal orientada por critérios de justiça distributiva não apenas financia serviços públicos essenciais, mas também promove condições materiais mínimas para o exercício das liberdades substantivas. Como destaca Maria Lucia de Paula Oliveira (2022), a política tributária deve ser estruturada de forma a viabilizar o acesso equitativo a bens fundamentais como saúde, educação e segurança social, sendo, portanto, um instrumento indissociável da democracia substancial.

Esse entendimento reforça que a justiça fiscal não pode ser tratada como uma variável secundária, mas como um componente estrutural das políticas públicas em regimes democráticos. A política tributária, ao lado da política social, compõe a engrenagem redistributiva do Estado, sendo a via legítima e institucionalizada para que o compromisso com a equidade deixe o plano abstrato das intenções e se concretize em mecanismos operacionais de justiça social.

Visando cumprir com esses objetivos, a política tributária poderá ter caráter fiscal e extrafiscal que, segundo Paulo de Barros Carvalho, “representam valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição” (2023, p. 237).

Por política fiscal, entende-se a atividade de tributação desempenhada com a finalidade de arrecadar para os cofres públicos. Por meio dessa política, o Estado pretende apenas transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos.

Na função extrafiscal, a tributação tem o condão de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade e, por meio da legislação, impõe uma tributação regressiva ou progressiva, ou ainda a concessão de incentivos fiscais.

Isso ocorre, pois, em uma Democracia, o Estado, de modo geral, não pode interferir na esfera de liberdade dos indivíduos e do setor privado, impondo-lhes ou inibindo-lhes comportamentos possíveis dentro do campo de licitude. Assim, o Estado se utiliza da tributação para alcançar os fins por ele desejados (p. ex: diminuição do consumo de cigarros por meio do aumento do tributo que incide sobre o produto).

Misabel Derzi (1989, p. 153) explica que é desafiador diferenciar claramente as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação, já que seus limites são pouco precisos. A autora argumenta que a extrafiscalidade deve ser reconhecida apenas quando justificar uma carga fiscal significativamente elevada, desde que esteja alinhada com o planejamento estabelecido por lei, que define as metas da política econômica e social.

Mais ainda, para ser considerada extrafiscal, a legislação precisa manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, visando prestigiar situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso (Carvalho, 2023).

Assim, a política tributária precisa estar em harmonia hierárquica com a política fiscal, a política econômica e a Constituição.

Isso porque é a Constituição o princípio de qualquer política a nível nacional, devendo o Poder executivo em consonância com o legislador tributante cumprirem os ditames do Sistema Tributário Nacional previsto na Carta Maior.

No caso brasileiro, por exemplo, o Sistema Tributário Nacional deve realizar, por meio da política tributária, os seus princípios dispostos no art. 150 da CF/88. Isso importa dizer que ela será baseada na legalidade (art. 150, I), na isonomia, proibindo-se o tratamento desigual aos contribuintes que estejam em situação equivalente (art. 150, II), proporcionará impostos condizentes com a capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, §1º), não surpreenderá o contribuinte com tributos criados e exigidos no mesmo exercício financeiro ou antes de decorridos no mínimo 90 (noventa) dias de sua criação ou majoração (art. 150, III, 'b' e 'c'), nem tampouco retroagirá à data da criação ou majoração dos tributos (art. 150, III, 'a'). Tal política ainda não utilizará o tributo como forma de confisco (art. 150, IV), nem tampouco limitará o tráfego de pessoas ou bens por meio da imposição de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Com a Reforma Tributária, novos princípios constitucionais tributários foram introduzidos ao sistema tributário nacional, indicando a preocupação torná-lo de simples entendimento, transparente, capaz de promover a justiça tributária, a cooperação entre os membros federados e a defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, da CF/88).

Além disso, o legislador constituinte derivado demonstrou a sua preocupação com regressividade do sistema tributário brasileiro (art. 150, §4º, da CF/88), que ao tributar o consumo prejudica a maioria da população brasileira, a quem é imputada a carga tributária relativa aos bens e serviços que consome, impedindo assim a realização do princípio da justiça tributária.

É como se finalmente houvesse uma proposição constitucional que entenda que objetivo fundamental de erradicar a pobreza não será realizado sem justiça tributária e ela, sem o combate à regressividade.

E é nessa toada a proposição não só do presente estatuto de crise, mas de toda legislação tributária que buscará atenuar os efeitos regressivos dos tributos sobre o consumo.

Além disso, a política tributária deve contribuir com a política de estabilização da economia, o combate do desemprego, a inflação, entre outros aspectos (Vinha; Ribeiro, 2005).

A esse respeito, o art. 170 da Constituição Federal de 1988 é particularmente relevante, ao estabelecer que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho

humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Entre os princípios elencados, destaca-se a redução das desigualdades regionais e sociais, o que confere ao Estado o dever constitucional de estruturar políticas econômicas e tributárias voltadas à equidade. Eros Grau (2008), ao tratar da ordem econômica constitucional, salienta que essa não se configura como mero espaço regulatório da livre iniciativa, mas como construção jurídico-normativa vinculada à realização dos direitos fundamentais sociais. A atuação do Estado na economia, especialmente por meio da tributação, não é neutra, devendo ser orientada por objetivos de justiça social e de transformação da realidade desigual — sob pena de desvirtuar a própria razão de ser da ordem econômica constitucional.

Antes, porém, é necessário observar que a solidariedade fiscal, embora seja um princípio estruturante das políticas tributárias em um Estado Social, encontra limites constitucionais bem definidos. Como explica Nathalia Tavares (2018), esses limites se concentram no respeito ao mínimo existencial — que garante os direitos fundamentais à vida digna, como saúde, alimentação, moradia e educação — e na proibição de confisco, prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. Esses dois eixos — a proteção contra a privação material e contra a expropriação tributária — funcionam como barreiras normativas que evitam que a justiça fiscal se converta em arbitrariedade estatal. Assim, qualquer política tributária voltada à redistribuição ou ao enfrentamento de crises deve necessariamente operar dentro desses limites, conciliando solidariedade com garantia de direitos fundamentais.

Para a criação do “Estatuto de Crise” a política tributária ainda se baseará na opção constitucional realizada em 1988, mas sugere-se a adoção de um aporte teórico que demonstre uma opção pela justiça distributiva²⁷. A interpretação do conceito de justiça distributiva revela que ele não é imparcial. Pelo contrário, implica que uma pessoa, um grupo ou um mecanismo está envolvido no processo de distribuição de recursos (Figueiredo, 2019, p. 39). O Estado seria o promotor da distribuição dos recursos por meio da tributação.

André Franco Montoro (2000, p. 92) afirma que a justiça distributiva impõe às autoridades um dever rigoroso, ou *debitum legale*, de proporcionar a todos os membros da comunidade uma participação justa no bem comum, conferindo-lhes o direito de exigir

27 Criado por John Rawls (1971), a justiça distributiva se baseia na premissa de que, uma vez que os princípios escolhidos são derivados do consenso alcançado na "posição original", eles são, portanto, justos. Esses princípios são estabelecidos em uma situação original de equidade.

essa participação. O Estado, ao exercer sua função social, deve agir conforme os princípios da justiça distributiva.

O conceito de justiça distributiva é encontrado primeiro em Aristóteles, que a fundamentava na ideia de igualdade e proporção geométrica, definindo-a assim: “é a que intervém na distribuição das honras, das riquezas ou de outras vantagens entre os membros da comunidade política” (Aristóteles *apud* Lobo Torres, 1995, p. 99). Ele a diferenciava da justiça comutativa ou corretiva, ambas baseadas no princípio da igualdade; a distributiva se fundamenta na recompensa proporcional aos méritos de cada um, enquanto a corretiva é independente do mérito individual, sendo proporcional ao dano causado pela injúria (Santa Helena, 2008).

Assim, para Aristóteles, a justiça retributiva tratava da punição dos que violavam as leis ou as normas sociais e morais aceitas; a justiça compensatória referia-se à compensação para os que sofriam danos ou injúrias; e a justiça distributiva estava relacionada à distribuição de encargos e benefícios na sociedade, incluindo bens sociais e recursos materiais (Santa Helena, 2008).

A visão aristotélica de justiça distributiva é baseada na proporção natural, não guardando relação com a “democracia dos modernos” (Bobbio, 2000), pois não conta com um agente regulador externo comandando a distribuição dos recursos.

Esse agente, na visão contratualista moderna é o Estado que, na teoria de justiça formulada por John Rawls (1997), capaz de fornecer substrato político-filosófico à formulação de política tributária que possui a solidariedade fiscal como base para a exigência de tributos dos mais ricos no momento da crise que justifique a sua imposição (Lobo Torres, 1999).

Fundamentando-se na ideia de justiça procedimental originada de um contrato social, John Rawls desenvolveu sua “Teoria da Justiça como Equidade”, publicado pela primeira vez em 1971. Para a escolha dos princípios que regerão a sociedade, Rawls (1997) propõe uma situação inicial hipotética chamada “Posição Original”, em que as pessoas, ocultas por um véu de ignorância que as impede de conhecer as suas próprias posições social, política, econômica, moral e religiosa e a dos outros, escolheriam princípios de justiça necessários para governar as estruturas básicas da sociedade. As partes devem concordar com certos princípios de justiça a partir de uma lista limitada de escolhas possíveis, oferecidas pela tradição da filosofia moral e política, estabelecendo os termos equitativos de cooperação. O único princípio prévio a ser aceito por todos na posição original é o da igualdade de liberdade de consciência.

Ao não saberem das condições na posição original, os contratantes escolherão dentre os princípios de justiça, o princípio da liberdade e da igualdade, dispondo o primeiro que cada pessoa o direito a um conjunto completo e adequado de liberdades básicas que sejam compatíveis com um conjunto semelhante de liberdades para todos. O segundo princípio, por sua vez, estabelece que as desigualdades sociais e econômicas só são justas se atenderem a duas condições: primeira, devem estar associadas a cargos e posições acessíveis a todos sob condições de igualdade de oportunidades; segunda, devem proporcionar benefícios aos menos favorecidos da sociedade, conforme o princípio da diferença. Esses princípios seguem uma ordem lexical, onde o primeiro princípio deve ser totalmente satisfeito antes que se possa considerar o próximo (Rawls, 1997).

O princípio da diferença é o que interessa a uma Política Tributária que propicie benefícios aos desfavorecidos da sociedade, sendo o Estado o responsável por exigir dos demais os recursos para propiciar benefícios aos menos favorecidos, realizando a justiça na forma proposta por John Rawls (1997).

Na subseção seguinte, passa-se a explicar como a tributação pode financiar as políticas públicas que satisfarão o princípio da diferença em Rawls, cabendo ao Estado ser o agente promotor da imposição tributária à formulação e concretização das referidas políticas públicas.

4.4 A tributação como forma de financiamento de políticas públicas

Como visto na primeira subseção deste capítulo, as políticas públicas exigem a atuação do Estado para a efetivação dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. O governo, para estabelecer suas estruturas institucionais de políticas públicas, fundamenta-se principalmente nos recursos provenientes da arrecadação tributária. Dessa forma, pode gerenciar seus créditos públicos por meio do controle sobre os meios fiscais que possui, visando direcionar suas iniciativas para a concretização dos direitos fundamentais (Bucci, 2006, p. 274).

A maior fonte de financiamento para as políticas públicas é, em grande parte, derivada do pagamento de tributos. Estes são demandados dos cidadãos com base em um compromisso ético e solidário de contribuir para o desenvolvimento da sociedade, bem como para a realização dos direitos fundamentais (Buffon; Jacob, 2016).

Como já visto na última seção, a política fiscal pode ter caráter fiscal ou extrafiscal, sendo papel do Estado a utilização da exação extrafiscal (por excelência), ainda que de

forma indireta, para alcançar a realização dos direitos fundamentais, não esquecendo os limites ao poder de tributar impostos, nos termos do contido no artigo 150, da Constituição Federal (Ribeiro; Nunes; Almeida, 2018). Com isso, o Estado deve se voltar à “tributação social” que, de acordo com Maria de Fátima Ribeiro *et. al* (2008, p. 179), é aquela que respeita o que é inerente à sociedade no âmbito dos princípios constitucionais. Nesse sentido, a tributação correspondente deve dar prioridade às necessidades fundamentais da população, como alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa e livre concorrência, entre outros aspectos. Na prática, essas diretrizes devem ser implementadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas.

A intervenção política e social na tributação visa alcançar objetivos político-sociais. O tributo deve desempenhar uma função social, visando à redistribuição de patrimônio e renda. Ao formular sua política tributária, o poder tributante deve considerar se o sistema é justo, tratando de maneira igualitária todos os contribuintes em situações semelhantes, e se está alinhado com a distribuição de renda e o desenvolvimento econômico. Isso inclui favorecer a estabilização da economia, combater o desemprego, controlar a inflação, entre outros aspectos. Com isso, o tributo deverá cumprir a sua função social, distribuindo riquezas e promovendo a justiça social.

Dessa forma, a tributação desempenha um papel crucial na viabilização das políticas públicas, garantindo os recursos necessários para a implementação de direitos fundamentais e o enfrentamento das desigualdades sociais. O debate sobre progressividade tributária destaca a importância de um modelo fiscal equilibrado, que não apenas arrecade, mas redistribua renda de forma justa e eficiente. Além disso, a interação entre tributação e políticas públicas deve ser compreendida sob uma perspectiva sistêmica, considerando não apenas a arrecadação, mas também a forma como os tributos são utilizados para promover o desenvolvimento econômico e social.

Essa visão é reforçada por Bráulio Borges (2022), ao destacar que a carga tributária no Brasil é altamente regressiva, onerando mais os trabalhadores e consumidores do que os grandes detentores de riqueza. Isso compromete a capacidade do Estado de financiar políticas públicas redistributivas e amplia as desigualdades sociais. O autor propõe ajustes na tributação da renda e do patrimônio como forma de garantir que a arrecadação seja direcionada a políticas que promovam a equidade e a inclusão econômica.

Nelson Barbosa (2022) analisa como os incentivos fiscais e desonerações funcionam como forma indireta de financiamento de políticas públicas. Os dados mostram que, entre 2016 e 2019, um terço dos gastos tributários no Brasil foi destinado a compensações ao setor privado, incluindo desonerações do imposto de renda para famílias, incentivos à moradia popular e concessão de bolsas de estudo para alunos de baixa renda. Esse cenário demonstra que os benefícios fiscais, se bem estruturados, podem atuar como mecanismos importantes de política pública, mas também alerta para a necessidade de revisar isenções que favorecem desproporcionalmente setores econômicos específicos sem contribuir diretamente para a justiça social.

Além disso, o capítulo sobre Modificações na Composição da Carga Tributária defende que uma redistribuição do ônus tributário, reduzindo impostos sobre o consumo e ampliando a tributação sobre renda e patrimônio, poderia fortalecer a capacidade do Estado de financiar políticas públicas sem comprometer o crescimento econômico. O modelo atual, que privilegia a tributação indireta, recai desproporcionalmente sobre as camadas mais pobres da população e reduz a eficácia das políticas públicas voltadas à diminuição das desigualdades.

Dados recentes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2023) corroboram a necessidade de reestruturação da carga tributária brasileira. Enquanto a média de carga tributária nos países membros da OCDE foi de 34,1% do PIB em 2022, no Brasil o índice chegou a aproximadamente 33,7%, segundo o relatório *Revenue Statistics 2023*. Contudo, diferentemente dos países da OCDE, em que predomina a tributação sobre a renda e o patrimônio, o Brasil ainda mantém uma estrutura fortemente ancorada na tributação indireta, sobre o consumo, o que amplia a regressividade do sistema e compromete a justiça fiscal. A comparação internacional, portanto, revela que não é apenas o volume arrecadado que importa, mas a sua composição e capacidade de promover redistribuição.

Portanto, a análise consolidada neste capítulo demonstra que a tributação não deve ser vista apenas como um instrumento arrecadatário, mas como um mecanismo central para a concretização de direitos fundamentais e a implementação de políticas públicas voltadas à justiça social. A literatura recente evidencia que modelos tributários progressivos não apenas garantem financiamento estatal adequado, mas também promovem desenvolvimento econômico sustentável e redução das desigualdades. Assim, uma reforma tributária orientada pela progressividade e combinada a políticas públicas

eficazes pode fortalecer a capacidade do Estado de cumprir seu papel na promoção do bem-estar coletivo e da justiça fiscal.

Na sequência, serão apresentados dois grupos tributários que servem ao propósito disposto nesta tese de doutorado, sendo eles a tributação sobre grandes fortunas e os incentivos fiscais voltados à redução das desigualdades sociais.

4.4.1 Tributação sobre grandes fortunas

Em *Ética a Eudemo*, Aristóteles questionava-se sobre o motivo da fortuna humana, se por natureza ou se por outra razão qualquer. Aristóteles conclui que a fortuna de um indivíduo não pode ser atribuída as suas próprias qualidades morais ou intelectuais, pois a boa sorte é algo irracional e, por conseguinte, não passível de explicação (EE, VII, 14, 1247 a 14).

Dizer que algo ocorre 'por natureza' implica que o acaso, de certa forma, é considerado uma causa natural. É nesse contexto que Aristóteles argumenta que os indivíduos afortunados o são intrinsecamente. O acaso é tido como natural porque, como uma causa oculta à razão humana, é impenetrável ao entendimento humano. Desde o nascimento, torna-se parte integrante de nosso destino, algo que constitui nossa parcela na vida. Portanto, não é uma decorrência de méritos ou deméritos, mas, naturalmente, a fonte subjacente a eles. Essas afirmações coincidem com a consciência popular grega de que eventos trágicos podem afetar a vida de qualquer pessoa, independentemente de estar trilhando o caminho da virtude ou não.

Para justificar a monarquia absolutista, mas ainda em sentido próximo, entendia Maquiavel (2010) que, enquanto a *virtù* se referia às habilidades ou virtudes essenciais ao governante, a fortuna dizia respeito à sorte, ao acaso e à condição determinada pelas circunstâncias da vida.

Mesmo que o conceito de fortuna na ética aristotélica e maquiavélica esteja muito distante da fortuna no modo de produção capitalista, é interessante anotar que independente do modo como se obteve a fortuna (pela exploração do capital ou pela sorte em jogos, por exemplo), a sua existência pode ser tornar uma hipótese de incidência tributária.

A incidência tributária se ocupa das condutas que presumem riqueza. Por certo que as “grandes fortunas” integram o alcance da norma tributária. O desafio é saber ao certo a definição para o termo.

A fortuna, em termos econômicos, significa uma grande soma de valores, bens, patrimônio, riqueza e direitos.

Partindo da Constituição Federal, a expressão “grandes fortunas” só é mencionada uma única vez, justamente quando da previsão do Imposto sobre grandes fortunas, alocada em seu art. 153, VII, estabelecendo ser da União a competência tributária para instituí-lo por meio de Lei Complementar. A Constituição não definiu o que seriam “grandes fortunas” e como até a presente data o referido imposto nunca integrou o rol de impostos vigentes na realidade do Sistema Tributário Nacional, pouco se sabe sobre a sua regra matriz de incidência tributária.

Como destaca José Cretella Júnior, “grande fortuna é aquilo que a lei complementar definir como tal, estabelecendo-lhe os parâmetros” (1992, p. 225). A ausência de uma definição no texto constitucional reforça a centralidade da atuação do legislador infraconstitucional na delimitação do conteúdo e da extensão da hipótese de incidência do IGF.

Partindo de sua idealização no desenho do Sistema Constitucional Tributário, o então constituinte Antônio Mariz (1987, p. 5), declarou que:

Preferi propor a criação do imposto sobre as grandes fortunas e não sobre o patrimônio líquido, porque essa denominação vale por si mesma para que incida sobre a faixa patrimonial mais elevada. O imposto, se incidisse apenas sobre o patrimônio líquido, poderia levar às mesmas distorções do Imposto de Renda, que recai muito mais sobre os ganhos dos assalariados e dos trabalhadores autônomos.

Por meio dessa declaração, entende-se que termo “grandes fortunas” quer significar a “faixa patrimonial mais elevada” e não tem o condão de incidir sobre o patrimônio líquido, penalizando a classe média, como faz crer Ives Gandra Martins em texto contrário a implementação do imposto sobre grandes fortunas (texto atualmente retirado de seu *site*).

A distinção entre fortuna e grande fortuna é essencial à compreensão da tributação proposta. Como pontua Ives Gandra da Silva Martins, “fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país” (MARTINS, 1990, p. 224). Essa conceituação sugere que o IGF não deve recair sobre patrimônio de valor médio ou moderado, mas apenas sobre riquezas extremamente elevadas, sob pena de desvirtuamento da intenção constitucional.

Para Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2022, p. 206), “o IGF não deve ser confundido com o imposto sobre o patrimônio líquido (*net wealth tax*), nem tampouco com nenhum outro tributo estrangeiro”. Por outro lado, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2022) enfatiza a distinção entre o IGF e outros tributos sobre o patrimônio líquido, como os impostos sobre herança e sobre doações. O autor ressalta que a regulamentação do IGF no Brasil deve levar em conta experiências internacionais, onde tributos similares foram bem-sucedidos na arrecadação, mas enfrentaram dificuldades na definição de bases tributáveis e na implementação de alíquotas progressivas. Países europeus, como França e Espanha, aplicam impostos sobre grandes fortunas com mecanismos para evitar bitributação e garantir que o tributo incida apenas sobre patrimônio líquido significativo.

O legislador estabeleceu como critério material da hipótese tributária a condição de o sujeito passivo ser proprietário de uma grande fortuna, entendendo-se essa riqueza do ponto de vista econômico. Essa definição abrange bens e direitos que possam ser convertidos em benefícios pecuniários para o proprietário.

A expressão "grande fortuna" se refere ao valor de riqueza a partir do qual o legislador infraconstitucional tem a prerrogativa de aplicar a tributação correspondente.

Durante a pandemia de Covid-19, o Congresso Nacional se debruçou sobre o tema das grandes fortunas, produzindo projetos de leis em ambas as casas que previam a cobrança de tributos (impostos, contribuição extraordinária e empréstimos compulsórios) sobre grandes fortunas.

Notou-se que a definição de grandes fortunas, na maioria dos projetos de lei, ocorria em valor fixo ou ainda em valores que variariam conforme o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda.

Como muitos deles foram apensados entre si (vide a pesquisa sobre os projetos), apontam-se as definições mais recorrentes, listadas abaixo:

No primeiro projeto de lei acerca do imposto sobre grandes fortunas proposto durante a pandemia de Covid-19, de autoria do Deputado Federal Marcon (PT-RS), definiu-se como grandes fortunas (art. 3º do Projeto de Lei Complementar nº 59/2020):

(...) o patrimônio líquido que exceda o valor de 5.000 (cinco mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

Outros projetos ainda estipularam com sendo grande fortuna o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, com as exclusões permitidas pelo art. 4º, em valor igual ou superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) - art. 2º, §1º, do Projeto de Lei Complementar nº 88/2020, de autoria do Deputado Federal Celso Sabino (PSDB/PA).

O projeto de Lei Complementar nº 50/2020 de iniciativa da Sen. Eliziane Gama do Cidadania-MA dispõe em seu art. 5º que:

Os tributos previstos nesta Lei incidirão sobre grandes fortunas, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

Já o projeto de Lei Complementar nº 101/2001, de autoria do Senador Randolfe Rodrigues (REDE-AP) estipula como grande fortuna a riqueza superior a R\$ 4.670.000,00 (quatro milhões seiscentos e setenta reais), calculada a partir do conjunto de bens e direitos do contribuinte (art. 1º).

Essa diferenciação entre fortuna e grande fortuna também pode ser observada na linguagem jurídica e econômica. Conforme destacado por Sergio Ricardo Ferreira Mota, “‘grande’ é gênero de tamanho, volume, intensidade, valor, etc., acima do normal” (2009, p. 224). Por isso, o autor afirma que “grande fortuna não se confunde com uma mera fortuna”, sendo possível definir até mesmo o que não é uma grande fortuna e “apontar, inclusive, a existência de um quantum mínimo delimitador da riqueza correspondente ao IGF no Brasil” (MOTA, 2009, p. 225).

Quanto aos critérios espacial e temporal, a delimitação será atribuição do legislador complementar, uma vez que essas coordenadas não estão explicitamente definidas na Constituição.

No entanto, no contexto das grandes fortunas, considera-se que o fato jurídico não pode estar restrito ao território nacional, pois é natural que um tributo que incide sobre o patrimônio esteja preocupado com eventos que ocorrem além das fronteiras da entidade tributante. Portanto, a tributação das grandes fortunas deve ocorrer nos locais em que elas se encontram, desde que exista um elemento de conexão entre o sujeito passivo e o Estado brasileiro, que é o domicílio.

Para o critério temporal, todos os projetos de lei analisados para o presente trabalho elencam a titularidade da fortuna apurada até 31 de dezembro do ano-base de sua incidência, sendo ele cobrado anualmente.

No caso do projeto de Lei Complementar nº 50/2020 de iniciativa da Sen. Eliziane Gama do Cidadania-MA, denota-se o caráter temporário da cobrança (parágrafo único do art. 1º), vinculando-a a mesma duração do teto de gastos de que trata o art. 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

Existem pontos convergentes em relação à incidência e à base de cálculo. É praticamente consensual que o imposto deve incidir sobre a totalidade do patrimônio, permitindo a exclusão de bens de interesse para o desenvolvimento econômico e social.

Ainda que ocorram as exclusões, o IGF é um instrumento eficaz para reduzir desigualdades, pois permite a taxação direta sobre grandes patrimônios, corrigindo distorções do sistema tributário que, muitas vezes, favorecem a acumulação de riqueza sem tributação proporcional. Além disso, a arrecadação gerada pode ser direcionada a políticas públicas estruturais, como financiamento de educação, saúde e seguridade social, promovendo uma redistribuição mais equitativa dos recursos.

A experiência internacional sugere que seu potencial redistributivo existe, mas enfrenta desafios práticos. O relatório da OCDE (2021) indicou que a introdução de alíquotas progressivas sobre a riqueza e heranças pode reduzir significativamente a acumulação de capital ao longo das gerações, contribuindo para uma sociedade mais equitativa (Orair, 2022).

Além disso, a Suíça, um dos países que mantêm o IGF, apresenta um sistema onde a tributação progressiva sobre a riqueza tem uma arrecadação significativa em relação ao PIB, indicando que, quando bem estruturado, o imposto pode gerar receitas expressivas sem comprometer a competitividade econômica. Contudo, a experiência da França revelou desafios relacionados à incidência sobre pessoas com patrimônio elevado, mas baixa liquidez, levando a ajustes no imposto, que passou a incidir apenas sobre bens imóveis a partir de 2018.

A aplicação do IGF varia entre os países. Na Espanha, o imposto foi inicialmente implementado em 1977, revogado em 2008 e reintroduzido em 2011 como uma medida temporária após a crise financeira. Em 2012, tornou-se permanente, contribuindo com cerca de 0,52% das receitas tributárias do país. No entanto, a isenção do imposto na

região de Madrid criou incentivos para planejamento tributário, reduzindo sua eficácia na arrecadação e na redistribuição da riqueza (Pires, 2022).

A Noruega mantém um imposto sobre a riqueza desde 1892, com alíquotas que variam entre 0,7% e 0,85% para patrimônios acima de 150.000 euros. O imposto norueguês se destaca pela arrecadação estável e pelo baixo impacto na evasão fiscal, devido a uma estrutura mais rígida de controle de ativos (Pires, 2022).

Já na Bélgica, um imposto sobre valores mobiliários foi introduzido em 2018 e posteriormente revogado em 2019 por decisão do Tribunal Constitucional. Em 2021, um novo imposto foi instituído, incidindo sobre ativos superiores a 1 milhão de euros, demonstrando que a viabilidade do IGF depende de sua aceitação política e das condições institucionais para sua aplicação (Pires, 2022).

Dessa forma, a experiência internacional mostra que o IGF pode ser uma ferramenta relevante na redução das desigualdades, mas seu desenho precisa evitar distorções que levem à fuga de capitais e à erosão da base tributária. O sucesso do imposto depende de sua alíquota, base de incidência e, principalmente, da existência de mecanismos eficazes para evitar a evasão e garantir sua arrecadação eficiente.

A necessidade de regulamentação do IGF é abordada no estudo de Luciana Machado Cordeiro e Maria de Fátima Ribeiro (2022), destacando-se que, apesar de se tratar de um imposto previsto na Constituição, sua instituição enfrenta barreiras políticas e econômicas. Segundo as autoras, um dos desafios é evitar que o imposto cause fuga de capitais para países com regimes tributários mais favoráveis. No entanto, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o G20 vêm adotando medidas para coibir a evasão fiscal como o Plano Beps²⁸ e por meio do projeto de instituição do imposto global, fortalecendo assim os mecanismos de cooperação internacional para evitar a transferência ilícita de riquezas.

A discussão sobre a tributação de grandes fortunas ganhou novos contornos com a recente proposta de lei de iniciativa do governo federal (PL 1.087/2025), que amplia a isenção do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) para contribuintes que recebem até R\$ 5.000,00 por mês. Como forma de compensar a perda de arrecadação gerada por essa medida, o projeto propõe que contribuintes de altas rendas passem a contribuir

28 Em 2013, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o G20 (Grupo das vinte maiores economias e potências mundiais) uniram forças para iniciar o maior projeto de reforma tributária internacional da história, com a criação de pacote de medidas denominado de “The BEPS package”. https://www.grantthornton.com.br/globalassets/_markets/_bra/media/arquivos-industrias/estudos/beps_entendendo.pdf

mais, estabelecendo uma alíquota mínima efetiva de 10% sobre rendas superiores a R\$ 600 mil anuais.

Atualmente, esses contribuintes de maior renda pagam, em média, apenas 2,54% de alíquota efetiva, devido a benefícios fiscais e isenções. Com a reforma, a carga tributária para essa faixa passaria a ser significativamente mais progressiva, reduzindo distorções e promovendo uma distribuição mais equitativa do ônus tributário.

Além disso, a proposta também prevê a tributação de lucros e dividendos remetidos ao exterior, com uma alíquota de 10%, o que fortalece a lógica de tributação progressiva e busca evitar que grandes fortunas escapem do sistema tributário nacional.

A lógica por trás dessa proposta segue o mesmo princípio que fundamenta a criação do IGF: garantir que a arrecadação tributária seja distribuída de maneira justa e equitativa, aliviando a carga tributária sobre os menos favorecidos e aumentando a tributação sobre aqueles que possuem maior capacidade contributiva.

Nesse mesmo sentido, o diagnóstico elaborado por Pinheiro, Waltenberg e Kerstenetzky (2017) reforça a necessidade de reestruturação do sistema tributário brasileiro, sobretudo no que se refere à tributação da renda das pessoas físicas. No estudo, os autores demonstram que o IRPF, em sua configuração atual, contribui para a manutenção da desigualdade ao adotar um modelo regressivo: os contribuintes de renda mais elevada frequentemente são beneficiados por isenções sobre lucros e dividendos, além de ampliarem excessivamente as deduções com saúde e educação. O resultado é que os 0,05% mais ricos da população acabam, paradoxalmente, contribuindo proporcionalmente menos que os trabalhadores de rendas intermediárias. Ao propor a criação de alíquotas adicionais e a revisão das isenções, o estudo aponta caminhos para o fortalecimento da progressividade do sistema, em linha com a lógica que fundamenta tanto a criação do IGF quanto a proposta do PL 1.087/2025. A partir dessa articulação entre tributação sobre grandes fortunas e altas rendas, emerge um modelo fiscal que visa não apenas à arrecadação, mas à correção estrutural de desigualdades e à efetivação do princípio da capacidade contributiva, especialmente em contextos de crise.

Se aprovada pelo Congresso Nacional, essa medida não apenas corrigirá distorções na tributação sobre a renda, mas também poderá servir como um modelo para futuras propostas que avancem na regulamentação do IGF, aproximando o Brasil de práticas já adotadas em países que possuem tributações progressivas sobre grandes fortunas.

Na esteira da tributação sobre grandes fortunas, o mesmo projeto de Lei Complementar nº 50/2020 de iniciativa da Sen. Eliziane Gama do Cidadania-MA propõe a instituição de um empréstimo compulsório voltado ao financiamento de medidas de proteção social decorrentes da pandemia da COVID-19. Esse projeto está diretamente relacionado com o estudo de Bernardi e Di Creddo, (2020), que explora a viabilidade da instituição desse tipo de tributo especificamente sobre as entidades religiosas. O artigo sustenta que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal não se estende aos empréstimos compulsórios, tornando sua implementação juridicamente viável. Além disso, o estudo argumenta que, diante da crise econômica gerada pela pandemia, os templos religiosos, que muitas vezes acumulam grande patrimônio e renda, poderiam ser incluídos na base de contribuintes sem comprometer a liberdade religiosa, uma vez que o empréstimo compulsório é um tributo restituível. A proposta legislativa, por sua vez, amplia essa lógica ao prever a cobrança sobre grandes fortunas, alinhando-se à busca por fontes extraordinárias de arrecadação sem impor um ônus permanente sobre os contribuintes.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho adverte que “o imposto deve ser sobre fortunas que sejam grandes e não deve desestimular a iniciativa dos empreendedores, senão a riqueza ociosa dos ociosos afortunados” (Coêlho, 1994, p. 225). A ideia é proteger o dinamismo produtivo e a livre iniciativa, direcionando o imposto para patrimônios substancialmente elevados que não estejam ligados à atividade produtiva direta.

Dessa forma, tanto o imposto quanto a possibilidade de um empréstimo compulsório sobre grandes fortunas reforçam a necessidade de um modelo tributário que contribua para a redução das desigualdades, garantindo que a tributação incida sobre aqueles que possuem maior capacidade contributiva. Se bem estruturadas, essas medidas podem desempenhar um papel relevante no equilíbrio fiscal e na promoção de justiça social, assegurando que o sistema tributário não apenas financie políticas públicas, mas também corrija distorções que perpetuam a concentração de renda no Brasil.

4.4.2 Incentivos fiscais voltados à redução das desigualdades sociais

Como visto no primeiro capítulo desta tese, a extrafiscalidade será utilizada para demonstrar como a tributação poderá servir de instrumento ao financiamento de políticas públicas capazes de reduzir desigualdades agravadas por crises.

Segundo Silva Helena Gomes Piva (2018), no contexto da extrafiscalidade, duas abordagens são cruciais: ou aumenta-se a carga tributária para desencorajar certos comportamentos (um exemplo disso seria a aplicação da progressividade do IPTU), ou ocorre a redução ou isenção de impostos a serem pagos para incentivar determinadas condutas. Nessa situação, estar-se-á lidando com a extrafiscalidade voltada para a concessão de incentivos.

Paulo de Barros Carvalho (2023) destaca que as normas tributárias com propósito extrafiscal buscam objetivos que vão além da simples arrecadação de recursos, e reconhece que os incentivos fiscais são instrumentos importantes dentro desse contexto. Ele não apenas reconhece sua validade tributária, mas também ressalta que os incentivos fiscais são primordialmente direcionados a objetivos extrafiscais, como a redução das desigualdades regionais, o estímulo à geração de empregos, a atração de investimentos em determinadas áreas do Brasil, a promoção das exportações, acrescentando Betina Grupenmacher (2012), a redistribuição da carga tributária, o desenvolvimento econômico e social, a promoção do bem estar da família e a preservação do meio ambiente. Essas medidas geram estímulos de natureza econômica (Piva, 2018).

Contudo, os incentivos podem gerar não apenas estímulos, mas também desestímulos fiscais (Carrazza, 2025). Exemplo atual disso é o novo imposto de competência da União, advindo da Reforma Tributária (EC 132/2023), que deverá incidir sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, VIII, da CF).

Assim, a imposição e a desoneração fiscais se apresentam como instrumentos para promover ou limitar comportamentos por parte dos indivíduos regulados, auxiliando na concretização - ou mesmo realizando diretamente - objetivos defendidos pela Constituição Federal (Papadopoul, 2009, p. 17).

Mas, segundo Julio Cesar Vieira Gomes, os incentivos fiscais podem conflitar com o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, causando um desequilíbrio, pois, ao realizar objetivos constitucionais desequilibram “a proporção entre riqueza e ônus tributário” (2018, p. 166)²⁹.

29 A fim de corroborar com a sua posição, cita Ricardo Lobo Torres que possui visão restritiva com relação à concessão de incentivos e isenções fiscais, restringindo-os apenas à promoção do equilíbrio no desenvolvimento econômico das regiões do país (2005). Para o autor, um exemplo disso, é a diferenciação de alíquotas do IPVA em razão do combustível utilizado pelos veículos. A Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997, estabeleceu que os veículos movidos a álcool teriam uma alíquota de 2%, enquanto os movidos a gás natural ou energia elétrica teriam uma alíquota de 1%. Isso está em contraste com os 4% sobre o valor

Assim, quando da imposição ou desoneração fiscais, cabe ao Estado verificar o equilíbrio entre os objetivos defendidos pela Constituição Federal e os direitos fundamentais dos contribuintes, em especial o princípio da capacidade contributiva, evitando a injustiça fiscal.

Embora a concessão de incentivos fiscais com finalidade social seja instrumento legítimo de promoção da igualdade material e de efetivação dos direitos fundamentais, ela não se dá em espaço livre de restrições. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) estabelece, em seu artigo 14, que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deve estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação por meio de aumento de receita ou redução de despesa. Assim, os incentivos fiscais voltados à redução das desigualdades sociais, embora desejáveis sob o ponto de vista distributivo, devem observar os princípios da responsabilidade na gestão fiscal e da sustentabilidade orçamentária, a fim de não comprometer a capacidade do Estado de cumprir suas demais obrigações constitucionais.

Sobre os incentivos fiscais voltados à redução das desigualdades sociais, a Reforma Tributária perpetrada pela E.C 132/2023, em sintonia com os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF/88), prevê que haverá a devolução do Imposto sobre bens e serviços às pessoas físicas, cabendo à lei complementar prever os limites e os beneficiários, com “o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (art. 156, §5º, VIII, da CF/88)³⁰.

O mesmo artigo ainda que a devolução, “será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda”³¹.

Mais especificamente com relação ao objetivo republicano de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (Art. 3º da CF/88), a Reforma Tributária previu a criação de um “Fundo Nacional de Desenvolvimento

venal pagos pelos proprietários de veículos movidos a gasolina. Assim, é evidente que não há uma conexão direta entre o tipo de combustível utilizado e a capacidade contributiva do proprietário (2018, p. 168).

30 Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) § 5º Lei complementar disporá sobre: (...)VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

31 § 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal”.³²

No primeiro caso, popularmente conhecido como “cashback do povo”, caberá à lei complementar a implementação dos mecanismos de devolução, forma de cálculo e seus limites. Já tramita na Câmara dos Deputados o projeto de lei complementar sobre o assunto.³³

Com relação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, sua instituição se deu por meio da aprovação e posterior entrada em vigor da EC 132/2023, conforme previsto no próprio texto constitucional.

Com a substituição do ICMS (e outros 4 tributos) pelo IBS (art. 156-A, da CF/88), os Estados sentirão a perda gradativa do antigo imposto pelo novo a ser gerido pela União.

Para isso, o fundo, com recursos totais de R\$ 160 bilhões (ao decorrer de oito anos (2025 a 2032), compensará também incentivo fiscal concedido às empresas automobilísticas das regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste³⁴.

Segundo recente nota técnica do Núcleo de Economia Regional e Urbana da USP (Haddad; Araújo; Sacco, 2023), o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) alcançaria seu principal propósito como uma política regional compensatória ao ajudar a

32 Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

I - realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;

II - fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e

III - promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o caput.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o caput.

§ 4º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

I - população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II - coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o § 4º.

33 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1056881-proposta-do-governo-regulamenta-cashback-previsto-na-reforma-tributaria/>

34 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1027465-REFORMA-TRIBUTARIA:-FUNDO-COM-RECURSOS-DA-UNIAO-VAI-COMPENSAR-ESTADOS-PELO-FIM-DA-GUERRA-FISCAL>

reduzir os efeitos da desigualdade regional que poderiam ser agravados pela redução parcial das distorções presentes no sistema tributário brasileiro. A eficácia do FNDR será determinada pela maneira como os mecanismos de financiamento do fundo serão finalmente estabelecidos.

O presente estudo espera ter continuidade na averiguação dos resultados dos mecanismos perpetrados por meio da Reforma Tributária na realização do objetivo fundamental de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3^a da CF/88).

3.5 Tributação e Economia

A adoção de uma política tributária com viés social, promotora do enfrentamento às desigualdades sociais e a diminuição da concentração de renda não pode ser elaborada isoladamente, sem a visão dos impactos que ela poderá causar em outros sistemas sociais, como a política e a economia.

Uma política tributária exitosa precisa conter em seu bojo os fins que pretende alcançar, levando em consideração as questões relativas aos outros sistemas necessários à sua implementação. Ora, de nada adiantaria implementar todos os direitos fundamentais previstos na Constituição, uma vez que para isso, seriam necessários recursos financeiros, naturalmente finitos no contexto financeiro-econômico, o que levaria a escassez que, por sua vez afetaria a liberdade, sendo este também um direito fundamental (Holmes; Sustain, 2019).

Bem entenderam Stephen Holmes e Cass Sustain que “um Estado sem dinheiro não pode proteger direitos” (2019), sendo o Direito e a Política sistemas cognitivamente afetados por outros sistemas³⁵.

35 Para Luhmann, o Direito é um subsistema funcional da sociedade, operando de forma autopoietica (assim como os demais subsistemas sociais) “quando suas auto-descrições permitem desenvolver e aplicar uma teoria de fontes jurídicas no contexto da qual as normas possam ser geradas através de precedentes jurisprudenciais ou outros processos de criação jurídica endógena” (Teubner, 1989). “Ao sistema jurídico incumbe a função de promover a generalização congruente das expectativas normativas, o que desenvolve de forma operativamente fechada, pela atribuição de valor (sentido) ao código binário Direito/Não-direito (Recht/Unrecht)” (Schwartz; Santos Neto, 2008). Contudo, o Direito enquanto sistema é cognitivamente afetado pelos outros subsistemas sociais, apenas na medida em que sua estrutura pode tolerar (Luhmann, 2001). Assim, a estrutura interna do Direito é autoalimentada e os estímulos externos (comunicação) são decodificados como legal/ilegal. Assim, a resposta do Direito às comunicações havidas com os outros subsistemas sempre será legal/ilegal, a da Economia será ter/não ter (dinheiro, propriedade ou crédito) e da política será governo/oposição.

O sistema econômico e o sistema jurídico tributário demonstram uma relação intersistêmica, interagindo por meio de um fluxo constante de informações, pelo que no contexto econômico, a tributação pode ser vista como um fator que orienta a tomada de decisões dos agentes sobre a disponibilidade de recursos para a produção, acumulação e circulação de bens em uma sociedade e no contexto jurídico. Já para o sistema jurídico tributário, a economia representa a escassez dos recursos financeiros que pode afetar a efetivação dos direitos fundamentais (Caliendo, 2009).

Cabe à política, enquanto um subsistema social, ao se comunicar com o Direito – que prevê os direitos fundamentais por meio de leis – e com a Economia – que prevê a escassez dos recursos – ajustar a efetivação dos direitos fundamentais tendo em vista a finitude dos recursos materiais e imateriais existentes no sistema econômico.

Não se trata de tarefa fácil, afinal a política deve considerar os efeitos de escolhas que restrinjam direitos fundamentais, seja pela sua não efetivação ou ainda pelo ferimento a outros direitos fundamentais. Isso porque a Constituição da República Federativa do Brasil possui um vasto rol de direitos e garantias individuais. Quando eles têm por finalidade garantir uma justa tributação, sem arbitrariedades, constroem um verdadeiro “estatuto do contribuinte”, expressão “[...] criada por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária” (Gruppenmacher, 2004, p. 13).

Assim, caso a política opte por impor um novo tributo ou ainda majorar algum já existente, deverá considerar se essa imposição fere direito(s) fundamental(is) do contribuinte.

Feita essa consideração, o subsistema político não pode deixar de considerar, outrossim, os impactos econômicos que tal escolha poderá trazer. Como já expressado acima, as decisões tomadas dentro dos subsistemas sociais “afetam” os outros subsistemas cabendo a eles decodificar os estímulos por meio de seus códigos binários.

3.5.1 Tributação e Desenvolvimento Econômico

A tributação desempenha um papel estruturante no desenvolvimento econômico, influenciando a alocação de recursos, a distribuição de renda e a capacidade estatal de implementar políticas públicas.

A política tributária não se restringe à mera arrecadação de recursos pelo Estado, mas possui um papel fundamental na promoção do crescimento sustentável, da estabilidade econômica e da redução das desigualdades sociais. A tributação progressiva,

especialmente aquela que incide sobre renda, patrimônio e herança, desempenha um papel estruturante na forma como a riqueza é distribuída e na capacidade do Estado de implementar políticas públicas que impulsionam o desenvolvimento.

A teoria econômica liberal frequentemente apresenta uma dicotomia entre tributação e crescimento econômico, sugerindo que tributos elevados desestimulam o investimento e reduzem o dinamismo produtivo. Essa perspectiva encontra respaldo na Curva de Laffer, que argumenta que a elevação excessiva da carga tributária pode levar à redução da arrecadação, pois incentiva a evasão fiscal e reduz os incentivos ao trabalho e à produção. No entanto, essa teoria parte de pressupostos simplificadores que desconsideram elementos estruturais da economia, como a concentração de renda e os efeitos de longo prazo de uma tributação desigual. Como demonstram Romer e Romer (2010), aumentos tributários não necessariamente resultam em impactos negativos significativos sobre o crescimento econômico, sobretudo quando inseridos em um contexto de justiça fiscal e equilíbrio social³⁶.

A obra de Thomas Piketty (2013), em "O Capital no Século XXI", avança nesse debate ao demonstrar, com base em uma extensa análise histórica e estatística, que a acumulação de capital tende a crescer a uma taxa superior à do crescimento econômico, resultando em um aumento progressivo da desigualdade. Para Piketty, essa dinâmica não é uma falha momentânea do sistema econômico, mas sim um fenômeno estrutural do capitalismo, que exige mecanismos regulatórios, como a tributação progressiva, para conter sua perpetuação. O autor propõe um imposto global sobre o capital como uma ferramenta de redistribuição eficiente, argumentando que, sem intervenção tributária, a tendência natural do sistema econômico é favorecer a concentração de riqueza em detrimento da mobilidade social e da estabilidade econômica.

No contexto brasileiro, em que a desigualdade social tem raízes profundas, a estrutura tributária historicamente se mostrou regressiva, com uma maior incidência de tributos indiretos, como impostos sobre consumo, que penalizam desproporcionalmente as camadas mais pobres da população. O modelo de tributação sugerido por Piketty, ao contrário, propõe uma estrutura progressiva que incide sobre rendimentos elevados e grandes patrimônios, promovendo uma redistribuição mais equitativa dos recursos e reduzindo os efeitos deletérios da concentração de renda. Segundo sua análise, a

36 A Curva de Laffer será melhor explicada no subtópico 3.5.2.

distribuição desigual de riqueza tende a se perpetuar ao longo do tempo, a menos que haja mecanismos de tributação eficazes sobre grandes fortunas e heranças.

A análise empírica de Fernandes (2016) reforça esse diagnóstico ao demonstrar que, no Brasil, os mecanismos de progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) são falhos e ineficazes na tarefa redistributiva. A partir do cruzamento de dados da Receita Federal e da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), o autor evidencia que, ao contrário do esperado em um sistema progressivo, os contribuintes de mais alta renda não são proporcionalmente mais onerados que os de rendimentos médios. A principal distorção identificada decorre da isenção dos lucros e dividendos distribuídos às pessoas físicas desde 1996, o que permite que grandes detentores de capital sejam tributados a alíquotas efetivas inferiores àquelas impostas sobre assalariados da classe média. Segundo Fernandes, essa particularidade torna o IR brasileiro um instrumento regressivo, comprometendo sua capacidade de reduzir a desigualdade de renda. O autor sustenta que a reintrodução da tributação sobre lucros e dividendos seria uma medida de alta eficácia distributiva, permitindo uma elevação da arrecadação com justiça fiscal e respeito à capacidade contributiva.

Conforme discutido por Portella e Guimarães (2020), a proposta de reforma tributária brasileira não enfrenta adequadamente esse desafio, pois mantém uma carga tributária excessivamente concentrada no consumo, sem avanços significativos na progressividade fiscal. Dessa forma, a adoção de um modelo que privilegie impostos diretos sobre renda e patrimônio, como defendido por Piketty, é essencial para equilibrar o sistema tributário e garantir uma sociedade mais justa e equitativa.

A literatura recente reforça a necessidade de uma reconfiguração do sistema tributário brasileiro para que este se torne um instrumento efetivo de promoção do crescimento econômico sustentável. Conforme demonstram Carvalho Junior, De Cesare e Ciadini (2025), não há relação automática entre elevados níveis de tributação e estagnação econômica. A análise comparada dos países da OCDE revela que sistemas tributários progressivos, com maior incidência sobre a renda, o patrimônio e a herança, associam-se a elevados níveis de desenvolvimento econômico e a uma melhor distribuição da riqueza.

Os autores demonstram que a dependência excessiva da tributação indireta, como ocorre no Brasil, além de agravar a desigualdade social, compromete a eficiência econômica, na medida em que restringe a capacidade de consumo das classes de menor renda, enfraquecendo o mercado interno e inibindo o crescimento sustentado. Em

contrapartida, sistemas que apostam na tributação direta e progressiva fortalecem a capacidade do Estado de implementar políticas públicas eficazes, promovem maior estabilidade macroeconômica e ampliam a coesão social, fatores essenciais para a construção de um ambiente propício ao desenvolvimento.

A solidariedade fiscal, nesses termos, é apresentada não como um entrave ao dinamismo econômico, mas como um vetor fundamental para o fortalecimento das instituições democráticas, o estímulo à atividade produtiva e a redução das desigualdades estruturais. Dessa forma, a construção de um sistema tributário mais justo e progressivo revela-se não apenas uma exigência ética e constitucional, mas também uma estratégia econômica racional para garantir um crescimento inclusivo e sustentável.

A relação entre tributação e desenvolvimento econômico, portanto, deve ser compreendida para além dos impactos imediatos sobre a arrecadação e o investimento. O próprio crescimento econômico, por si só, não assegura uma redução da desigualdade, conforme demonstrado pela Curva de Kuznets (1955), que previa um declínio automático da desigualdade à medida que a economia se desenvolvia. Piketty contesta essa tese, demonstrando que, sem mecanismos redistributivos efetivos, a desigualdade tende a se perpetuar, tornando a tributação um instrumento essencial não apenas para o financiamento do Estado, mas também para a construção de uma sociedade mais equilibrada.

Nesse sentido, o Estatuto Tributário de Crise, proposto nesta pesquisa, se insere como um mecanismo temporário, mas necessário, para enfrentar momentos em que a desigualdade é ampliada por crises econômicas ou sociais. Sua estrutura se baseia no princípio da solidariedade fiscal e na aplicação de tributos progressivos, de modo a garantir que aqueles com maior capacidade contributiva assumam um papel mais significativo no financiamento das políticas públicas emergenciais. Esse modelo se afasta da visão tradicional que associa elevações tributárias a efeitos recessivos, pois sua concepção está fundamentada na necessidade de equilíbrio social e na mitigação de externalidades negativas, como o aprofundamento da pobreza e a fragilização dos serviços públicos.

Dessa forma, a tributação não deve ser vista como um entrave ao desenvolvimento econômico, mas sim como uma ferramenta para garantir que esse desenvolvimento ocorra de maneira justa e sustentável. A experiência histórica analisada por Piketty demonstra que sociedades que adotam sistemas tributários mais progressivos apresentam maior estabilidade econômica e menores níveis de desigualdade, fatores que,

a longo prazo, favorecem a coesão social e o crescimento econômico sustentado. Assim, ao reconhecer o papel estruturante dos tributos na economia, este estudo reforça a importância de uma política fiscal que seja capaz de conciliar eficiência arrecadatória com justiça social, especialmente em momentos de crise.

3.5.2 A Teoria da tributação ótima

A partir da visão da Economia enquanto um sistema social³⁷, a resposta à imposição de um novo tributo ou do aumento de um tributo já existente será ter/não ter. A fim de demonstrar os limites entre o “ter” e o “não ter”, o economista norte americano Arthur Laffer, desenvolveu uma teoria econômica tendente a identificar o ponto ideal entre a taxa e a arrecadação.

A teoria surge em um momento de transição de modelos econômicos que influenciavam a política norte americana na década de 1970. Nesse mesmo contexto, o país enfrentava desafios severos como alto desemprego, inflação elevada e crescimento econômico lento caracterizavam um cenário de estagflação, que se agravou na segunda metade da década. Durante a campanha de 1976, Jimmy Carter apontou o índice de miséria – a soma das taxas de inflação e desemprego – que ultrapassava 13% no dia da eleição. Quatro anos depois, ao buscar a reeleição, esse índice alcançou alarmantes 21% (BUREAU OF LABOR STATISTICS, 2024).

A estagflação, resultante de fatores complexos como o aumento dos preços do petróleo e a queda na produtividade dos trabalhadores, impeliu o governo de Carter a adotar medidas de contenção, como a promoção da conservação de energia, o controle dos gastos federais e a desregulamentação de setores estratégicos, como as indústrias de caminhões e companhias aéreas, para incentivar a competição.

Essa conjuntura política não só impulsionou a emergência de novas teorias econômicas, mas também instigou debates sobre a eficiência das políticas tributárias e seus efeitos sobre a atividade econômica, em um momento em que a compreensão dos mecanismos de tributação e seus impactos era urgentemente repensada.

O pensamento econômico tradicional à época (keynesiano) sustentava que não seria possível observar, ao mesmo tempo, uma alta inflação e um lento crescimento econômico. Com isso, predominava a orientação econômica de que os governos

37 Vide subcapítulo 3.5.

deveriam regular a demanda dos consumidores por meio de ajustes nos impostos e nos gastos públicos, como meio de assegurar a prosperidade.

Contudo, a incapacidade dessa abordagem em explicar e combater a estagflação abriu espaço para novas ideias defendidas pelos economistas do lado da oferta. Essa corrente privilegiava as empresas, os investimentos e o mercado de trabalho, argumentando que o governo deveria reduzir impostos comerciais, diminuir as alíquotas marginais para os indivíduos mais ricos e eliminar regulamentações excessivas, estimulando, assim, o crescimento econômico.

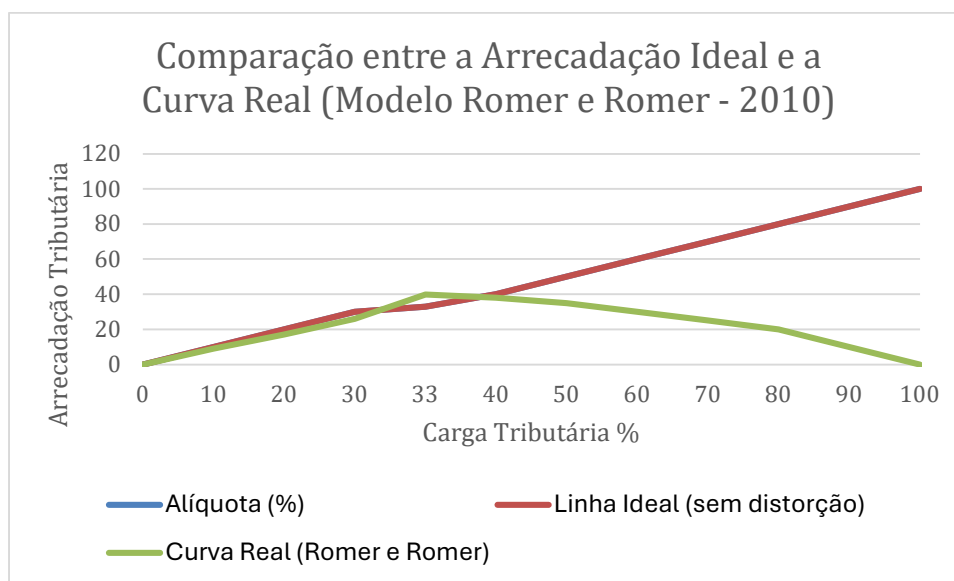
Assim, adotando uma abordagem utilitarista, economistas neoclássicos, durante as décadas de 1970 e 1980, desenvolveram teoremas que exerceram grande influência na academia e forneceram suporte teórico para duas direções principais no campo da tributação: a primeira defendia a redução da progressividade ou a adoção de um imposto de renda linear, conforme analisado por Mirrlees (1971); a segunda argumentava pela redução ou eliminação da tributação sobre as rendas do capital, tese implicitamente sugerida no estudo seminal de Atkinson e Stiglitz (1976) e posteriormente reforçada por Judd (1985) e Chamley (1986) (Gobetti, 2022).

Entre os acadêmicos que adotaram essa perspectiva destaca-se Arthur Laffer, da University of Southern California, que popularizou a ideia de que a redução dos impostos poderia aumentar a arrecadação governamental ou até mesmo ser autossustentável, demonstrando tal conceito por meio um diagrama, denominado Curva de Laffer.

Em 1980, chegam à disputa da presidência norte-americana Jimmy Carter, candidato à reeleição pelo Partido Democrata e o Ronald Reagan, ex-governador da Califórnia, pelo Partido Republicano.

Com os problemas econômicos e sociais enfrentados durante o seu primeiro mandato, Jimmy Carter não se reelege, perdendo a eleição para o seu oponente republicano que pertence à política neoliberal, implementando o que denominou de “Reaganomics”.

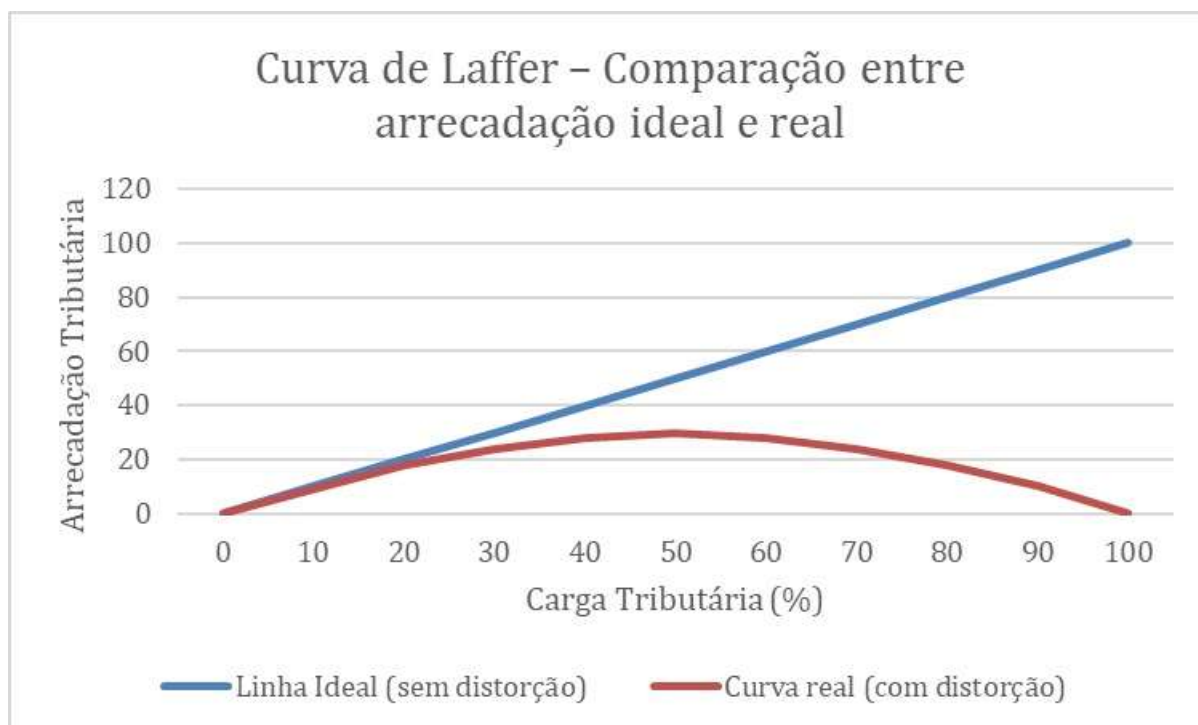
Arthur Laffer passou a integrar o conselho consultivo de Política Econômica de Reagan, implementando a teoria que desenvolveu na década de 1970, segundo a qual, a arrecadação tributária não aumenta de forma linear com o acréscimo das alíquotas. Em um cenário ideal, uma carga tributária de 10% geraria uma arrecadação de \$10, 20% gerariam \$20, 30% resultariam em \$30, 40% em \$40, e assim por diante, como demonstrado no gráfico abaixo:



Adaptado de Laffer, 1979.

O modelo apresentado ilustra a relação entre carga tributária e arrecadação em um cenário hipotético ideal, totalmente fechado em si mesmo, ou seja, determinado exclusivamente por fatores internos e sem a interferência de variáveis externas além da própria arrecadação e da carga tributária. Justamente por essa característica, trata-se apenas de uma abstração teórica, não sendo possível reproduzi-la integralmente na prática devido às múltiplas influências externas que afetam o comportamento dos contribuintes e a dinâmica econômica real.

De acordo com o modelo proposto por Laffer, um aumento inicial na carga tributária gera um crescimento da arrecadação ligeiramente menor do que o aumento da carga. Por exemplo, se a carga tributária for elevada em 10%, a arrecadação crescerá um pouco menos do que isso ($10\% - Q$), sendo 'Q' o coeficiente da distorção, ou seja, a diferença entre a arrecadação teórica ideal (representada pela linha reta) e a arrecadação efetiva (representada pela curva). Todo o espaço compreendido entre a linha reta ideal e a curva real constitui o chamado 'peso morto', que aumenta proporcionalmente com a elevação da carga tributária. Veja-se no gráfico abaixo:



Adaptado de Laffer, 1979.

Laffer (1979) constatou que após um crescimento da carga tributária, a arrecadação começa a diminuir, não mais acompanhando o aumento da carga tributária.

Sua análise evidencia que, na realidade, essa relação é não proporcional, apontando para a existência de um ponto ótimo além do qual elevações adicionais nas alíquotas acabam por reduzir a base tributária e, conseqüentemente, a arrecadação.

O modelo de Arthur Laffer (1979), embora simples e direto, é criticado por negligenciar elementos fundamentais da demanda agregada e das decisões dos agentes econômicos, carecendo de fundamentação teórica adequada sobre suas hipóteses básicas³⁸.

Esta pesquisadora se filia a esta crítica, haja vista se tratar de uma teoria essencialmente centrada na oferta, negligenciando aspectos fundamentais como a

38 Maria da Conceição de Castro Sousa Nunes discorre em sua dissertação de mestrado na Faculdade de Economia da Universidade do Porto que “O modelo que CANTO, JOINES e LAFFER (1978) desenvolvem, onde demonstram, formalmente, a existência de um efeito Laffer é um modelo que beneficia da simplicidade mas onde falta argumentação teórica das hipóteses que assumem e que condicionam os resultados analíticos do modelo. É um modelo de oferta puro, onde não há a formalização da procura agregada nem a definição da formação de capital e escolha entre poupança e consumo. A dotação dos factores de produção é fixa o que exclui a possibilidade de escolha entre trabalhar e não trabalhar, consumir ou poupar o que constitui uma séria limitação teórica num modelo que procura analisar os efeitos desincentivadores da fiscalidade sobre o trabalho em favor do lazer e em detrimento da formação de capital.”

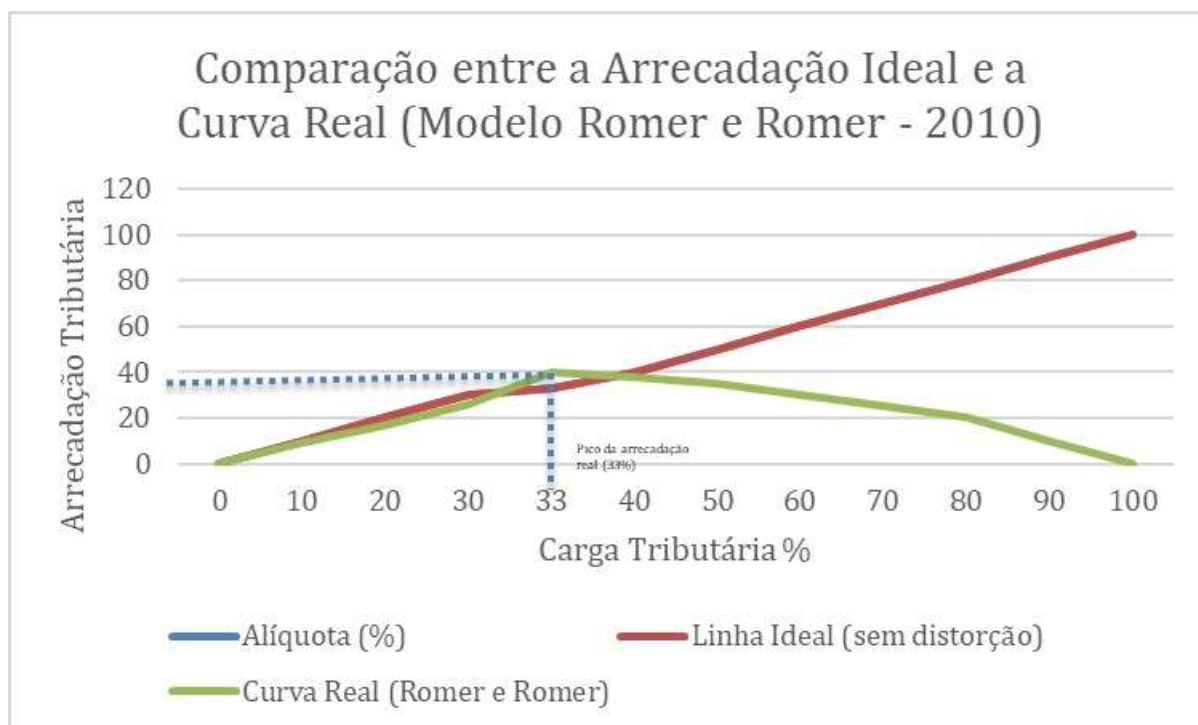
formalização adequada da demanda agregada, a dinâmica da formação do capital e as decisões dos agentes econômicos entre investimento produtivo e lazer.

Ao longo das últimas décadas, outros estudos buscaram preencher essas lacunas, propondo modelos mais robustos e metodologicamente consistentes. Destacam-se, entre eles, o trabalho empírico e histórico de Romer e Romer (2010), que utiliza uma abordagem narrativa para avaliar os efeitos macroeconômicos das mudanças tributárias, e a análise teórica e comportamental proposta por Piketty, Saez e Stantcheva (2014), que enfatiza a tributação ótima das rendas elevadas e suas consequências distributivas, levando em consideração as decisões dos agentes econômicos e os impactos sociais da política tributária.

As conclusões variam conforme a consideração acerca de fatores externos que podem interferir no comportamento esperado da carga tributária, indicando que existem elementos alheios ao próprio sistema que fazem com que a arrecadação não acompanhe proporcionalmente o aumento das alíquotas, resultando, assim, em uma perda de eficiência econômica.

O estudo de Christina Romer e David Romer (2010) examina os efeitos macroeconômicos das mudanças tributárias nos Estados Unidos após a Segunda Guerra Mundial. Utilizando uma abordagem narrativa inovadora, que analisa documentos históricos como discursos presidenciais e relatórios do Congresso, os autores identificam alterações fiscais motivadas por fatores exógenos, distinguindo-as das mudanças tributárias realizadas em resposta às condições econômicas internas.

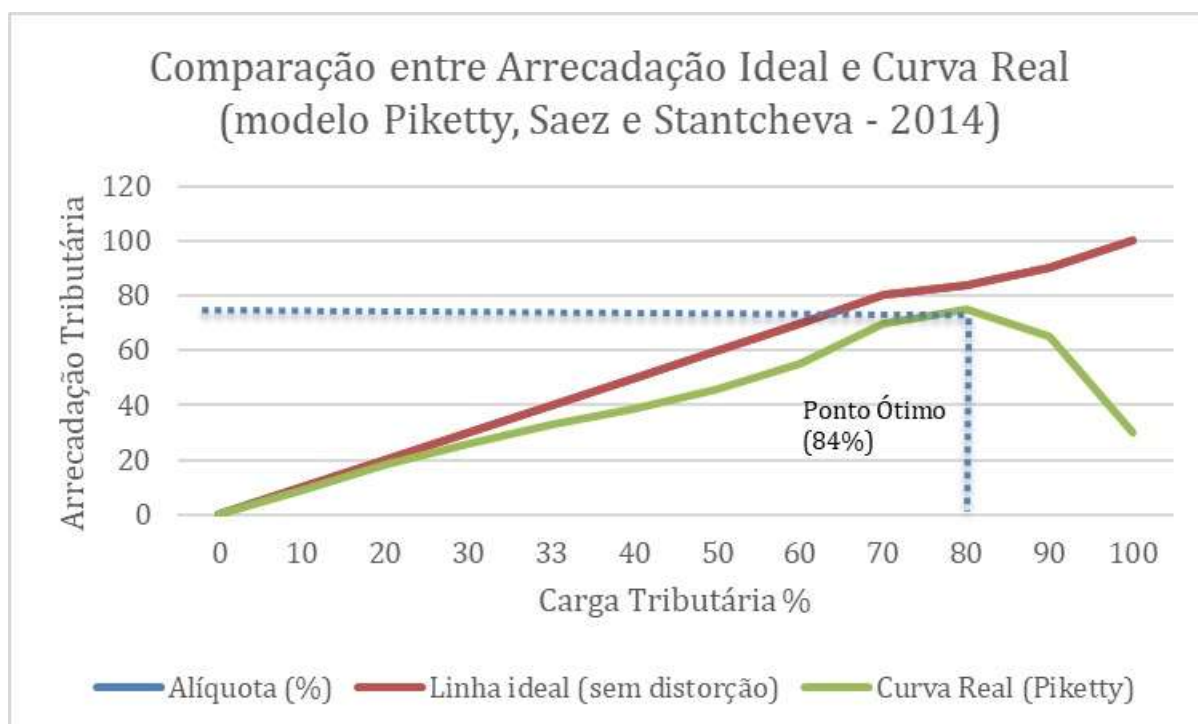
Os resultados apontam que aumentos tributários, especialmente aqueles motivados por razões externas à economia, têm efeitos negativos expressivos e persistentes sobre o crescimento econômico, reduzindo substancialmente o PIB ao longo de até três anos após sua aplicação. A principal via pela qual esses aumentos afetam a economia é o investimento, que sofre uma redução significativa devido ao impacto negativo na confiança e nas expectativas econômicas.



Dessa forma, o estudo conclui que políticas tributárias possuem um papel determinante na atividade econômica, recomendando cautela na utilização de aumentos de impostos devido a seus efeitos adversos no investimento e crescimento econômico.

Já o artigo intitulado *Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities*, de Piketty, Saez e Stantcheva, publicado no *American Economic Journal: Economic Policy* em 2014 analisa a tributação ideal sobre os maiores rendimentos do trabalho utilizando um modelo baseado em três elasticidades principais: oferta de trabalho (resposta real à tributação), evasão fiscal e negociação da remuneração (barganha salarial). A principal conclusão do estudo é que cortes na tributação das maiores rendas não resultaram em crescimento econômico significativo, mas levaram a aumentos substanciais na concentração de renda no topo, indicando que grande parte das respostas comportamentais às reduções de impostos se deve a negociações salariais (*rent-seeking*), e não a aumentos reais na produtividade ou na oferta de trabalho.

Os autores sugerem que a tributação ótima sobre rendimentos elevados deveria levar em conta esses efeitos de negociação, sendo possivelmente mais alta do que tradicionalmente recomendado. Em contextos nos quais predominam efeitos de negociação salarial, as alíquotas ótimas sobre altas rendas poderiam chegar até níveis muito elevados (por exemplo, entre 80% e 90%), como se vê na representação gráfica abaixo.



Adaptado de Piketty, 2014.

O estudo também apresenta evidências empíricas mostrando que cortes nas alíquotas máximas estão associados a aumentos significativos das rendas do 1% mais rico, sem gerar benefícios claros ao crescimento econômico geral, reforçando a hipótese de que tais mudanças favorecem principalmente negociações de remuneração e práticas de evasão tributária, em vez de melhorias reais na economia.

Ambos os estudos aqui analisados compartilham uma perspectiva crítica sobre a eficácia das políticas econômicas baseadas na redução indiscriminada da tributação como mecanismo de estímulo ao crescimento econômico. São trabalhos alinhados à visão econômica mais progressista, enfatizando o papel relevante da política tributária na redução de desigualdades e no impacto econômico amplo.

Os estudos de Romer e Romer (2010) e Piketty, Saez e Stantcheva (2014) oferecem perspectivas complementares, embora distintas, acerca dos impactos econômicos e sociais das políticas tributárias. Romer e Romer empregam uma abordagem narrativa e histórica, fundamentada em uma análise empírica que classifica as mudanças tributárias como exógenas ou endógenas com base em documentos oficiais, discursos presidenciais e relatórios governamentais. Seu objetivo central é avaliar como mudanças tributárias exógenas afetam o crescimento econômico geral, destacando especialmente os efeitos negativos significativos dessas elevações sobre o PIB e os

investimentos privados. Nesse sentido, os autores recomendam cautela em relação a aumentos tributários não diretamente relacionados ao contexto econômico corrente, enfatizando a importância da prudência para evitar impactos recessivos.

Por outro lado, Piketty, Saez e Stantcheva adotam uma abordagem predominantemente teórica e analítica, voltada especificamente à definição da tributação ótima das rendas mais elevadas e seus impactos na distribuição de renda. Ao avaliar os efeitos comportamentais dos indivíduos com rendimentos elevados, incluindo elasticidade salarial, negociação salarial e evasão fiscal, os autores destacam que a tributação elevada sobre essas rendas pode exercer um papel crucial na redução da desigualdade econômica sem causar prejuízos significativos ao crescimento econômico real. Nesse contexto, sugerem que alíquotas tributárias mais altas sobre as faixas superiores de renda poderiam ser eficientes tanto do ponto de vista arrecadatório quanto distributivo, considerando especialmente os mecanismos comportamentais envolvidos.

As diferenças entre os dois estudos se evidenciam também em relação ao enfoque dado aos objetivos políticos e sociais da tributação. Enquanto Romer e Romer centram suas análises nos efeitos macroeconômicos gerais, sobretudo nos impactos sobre o PIB e o investimento, Piketty e colaboradores dão maior ênfase aos objetivos sociais da tributação, considerando-a uma ferramenta ativa para promover justiça tributária e combater desigualdades. Esses últimos veem a tributação elevada não apenas como uma fonte de recursos, mas sobretudo como um mecanismo de correção social diante da predominância de práticas associadas à negociação salarial excessiva e à concentração de renda.

Portanto, embora ambos os estudos compartilhem uma perspectiva progressista, eles diferem fundamentalmente no foco e nas recomendações políticas.

Romer e Romer (2010) adotam uma postura mais cautelosa, baseada nos potenciais efeitos negativos que aumentos tributários podem gerar sobre a atividade econômica, especialmente o investimento privado. Já Piketty, Saez e Stantcheva (2014) assumem uma posição mais assertiva na defesa da tributação elevada das rendas superiores, ressaltando os ganhos sociais e distributivos associados a tais medidas. Essas diferenças ilustram claramente as variadas possibilidades de abordagem dentro do debate acadêmico sobre tributação, oferecendo importantes contribuições para as discussões em torno da formulação de políticas fiscais que busquem equilibrar eficiência econômica e justiça social.

A análise do terceiro capítulo revelou a importância das políticas públicas para o enfrentamento da desigualdade social no Brasil, fazendo-se um recorte na questão da distribuição de renda e como a tributação é o meio de financiamento dessas políticas.

Uma tributação com viés redistributivo deve se externalizar na Política Tributária praticada pelo Estado que, com aporte teórico em John Rawls, visa regular as relações desiguais por meio de uma tributação progressiva e a redistribuição de recursos dos mais ricos aos mais pobres, entregando exemplos de tributos que podem financiar políticas públicas redistributivas.

Este capítulo também tratou da relação entre tributação e economia, realizando a aproximação dos sistemas jurídico, político e econômico por meio da Teoria dos Sistemas Sociais de Luhmann.

Dessa forma, percebe-se que a tributação não deve ser analisada isoladamente, mas sim em sua relação com a economia, a política e a estrutura social em que está inserida.

Para ilustrar a existência de um limite à exigência de tributos, sob pena de diminuição da arrecadação, utilizou-se da “Curva de Laffer”, teoria desenvolvida por Arthur Laffer, economista neoliberal, conselheiro de Ronald Reagan na presidência da república dos Estados Unidos da América na década de 1970.

A crítica ao modelo de Laffer, bem como os estudos desenvolvidos por Romer e Romer (2010) e Piketty, Saez e Stantcheva (2014), demonstram que o impacto dos tributos sobre o crescimento econômico e a distribuição de renda depende de variáveis mais complexas do que a simples relação entre alíquota e arrecadação. Enquanto Romer e Romer evidenciam os efeitos recessivos de aumentos tributários sobre a atividade econômica, Piketty e seus coautores reforçam a necessidade de tributos progressivos como ferramenta de mitigação das desigualdades. Assim, o debate tributário não se restringe apenas à eficiência arrecadatória, mas também à justiça fiscal e à capacidade do Estado de promover equidade por meio de políticas redistributivas.

A partir disso, o próximo capítulo tratará de estruturar o “Estatuto de Crise”, composto por tributos já existentes ou com base nos tributos vistos no primeiro capítulo, com viés solidário demonstrado no segundo capítulo e que realize políticas públicas de enfrentamento à desigualdade de renda aumentada por futuras crises no Brasil, conforme visto no terceiro capítulo.

5 “UTOPIA PARA REALISTAS”: POR UM “ESTATUTO DE CRISE”

A hipótese central desta pesquisa é a formulação de um Estatuto Tributário de Crise, concebido como um regime jurídico especial para ativação de medidas fiscais excepcionais em contextos de ruptura institucional provocados por pandemias, crises sanitárias, colapsos econômicos ou calamidades sociais de ampla escala. A ideia é dotar o Estado de uma base normativa capaz de ampliar temporariamente sua capacidade de arrecadação, com fundamento na Constituição, orientado por critérios de necessidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e finalidade pública.

Dentre os instrumentos previstos, propõe-se a possibilidade de instituição de tributos de caráter emergencial, com estrutura progressiva e duração limitada, destinados a financiar políticas públicas voltadas à contenção e à mitigação dos efeitos da crise. Esses recursos seriam vinculados a um Fundo Nacional de Crise, sujeito a controle institucional, transparência e destinação pública definida — tema que será desenvolvido ao longo deste capítulo.

A presente tese perpassa pela utopia em tempos de individualismo e desesperança, mas “lembre-se: aqueles que reivindicavam a abolição da escravidão, o voto feminino e o casamento entre pessoas do mesmo sexo também já foram chamados de lunáticos um dia. Até a história provar que eles estavam certos” (BREGMAN, 2018, p. 217).

O caráter utópico da proposta não está em sua viabilidade jurídica, mas na quebra de paradigmas que ela exige. Em tempos de retração solidária e captura do discurso fiscal por interesses setoriais, defender um modelo de resposta tributária articulada, redistributiva e constitucionalmente orientada pode soar como provocação. Mas como lembra Rutger Bregman, utopias muitas vezes apontam direções que só mais tarde serão reconhecidas como necessárias: “até as utopias precisam de uma cláusula de impostos” (2018, p. 140). A referência à obra de Bregman, que inspira o título deste capítulo, não se presta à defesa simplista da “taxação dos ricos”, mas à provocação conceitual de que a estrutura fiscal deve servir ao interesse coletivo — inclusive e especialmente quando a normalidade institucional é suspensa.

É nesse horizonte que se insere o papel da academia, e em especial das universidades públicas: propor modelos, tensionar estruturas e oferecer desenho institucional para temas de alta complexidade social. O Estatuto Tributário de Crise, como aqui proposto, não é uma substituição ao sistema vigente, mas um dispositivo de ativação

constitucionalmente orientado, que visa assegurar que, em momentos de exceção, os encargos públicos possam ser repartidos com justiça, eficiência e legitimidade democrática.

5.1 Conceito e delimitação do Estatuto Tributário de Crise

As crises econômicas, sociais e ambientais que periodicamente acometem a sociedade contemporânea evidenciam a necessidade de instrumentos jurídicos capazes de modular a atuação estatal em contextos excepcionais, sem, contudo, subverter as garantias fundamentais previstas na Constituição Federal. No âmbito tributário, torna-se imperiosa a construção de mecanismos que permitam uma resposta rápida, eficaz e socialmente justa, de modo a assegurar tanto a solvência estatal quanto a proteção dos direitos dos cidadãos mais vulneráveis.

Tal legislação merece ser mais bem delimitada. Ela servirá ao Sistema Tributário Nacional delineado pela Constituição Federal, prevendo formas de incremento de receita para o enfrentamento do aumento de despesas que uma pandemia exige, inicialmente na questão sanitária e, após, nas questões social e econômica.

Não se está diante da hipótese de uma inovação constitucional, mas do acionamento de dispositivos já previstos na Constituição Federal vigente e que perdurariam durante o momento de crise, sendo suprimidos na sequência.

A fim de embasar o documento legislativo aqui proposto (Apêndice), destaca-se que, em razão da pandemia de Covid-19, o legislador pátrio passou a prever novas medidas fiscais, financeiras e contratuais a serem tomadas diante de uma calamidade de âmbito nacional, que exigiu medidas urgentes e não puderam aguardar o procedimental comum.

Nesse sentido, o Decreto nº 06/2020 previu o estado de calamidade pública que vigorou entre 18 de março e 31 de dezembro de 2020, por meio de um regime excepcional de medidas fiscais e de execução orçamentária.

Para isso, foi criada a Emenda Constitucional nº 106/2020 que cunhou um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para o enfrentamento da pandemia e de seus efeitos sociais e econômicos, destinado a vigor até o fim do estado de calamidade. Por meio da referida Emenda, permitiu-se a contratação de pessoal, obras, serviços e compras por procedimentos simplificados, possibilitando uma maior liberdade ao Poder

Público para ampliar ações governamentais que aumentem despesas, incluindo incentivos ou benefícios de natureza tributária (Barcellos, 2022).

No ano seguinte, a Emenda Constitucional nº 109/2021, previu um conjunto de regras temporárias que flexibilizam normas orçamentárias e de finanças públicas durante o período da calamidade pública. De forma específica, a Emenda instituiu regras transitórias sobre redução de benefícios tributários, desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos, e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19 (Barcellos, 2022).

O Poder Constituinte derivado reformador criou um novo regime de exceção que, embora não se encontre especificamente no capítulo do "Sistema Constitucional das Crises", é semelhante a ele, pois também é uma medida de exceção que não implica diretamente na restrição ou supressão dos direitos fundamentais.

Trata-se do "Estado de calamidade pública de âmbito nacional", previsto no contexto das Finanças Públicas, e cuja competência para a decretação é exclusiva do Congresso Nacional, nos seguintes termos: "Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...) XVIII - decretar o estado de calamidade pública de âmbito nacional previsto (...)"

Observe-se que, de acordo com a mencionada emenda, a decretação do regime de exceção agora é feita pelo Poder Legislativo, mas a iniciativa para tal decretação ainda é do Presidente da República. Isso significa que o Presidente da República é quem propõe a decretação do regime de exceção, mas é o Poder Legislativo quem decide se ele será implementado ou não. Veja-se:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: XXVIII - propor ao Congresso Nacional a decretação do estado de calamidade pública de âmbito nacional previsto nos artigos 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G desta Constituição.

O Estado de Defesa e o Estado de Sítio são medidas decretadas pelo Presidente da República, mas precisam ser aprovadas ou autorizadas pelo Congresso Nacional. Já o Estado de Calamidade Pública de âmbito nacional é decretado pelo Congresso Nacional, mas somente pode ser proposto pelo Presidente da República. Isso significa que o Presidente da República é quem inicia o processo, mas é o Congresso Nacional quem toma a decisão final sobre a implementação ou não desse regime de exceção.

O principal resultado do "estado de calamidade pública de âmbito nacional" é a criação de um "regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações". Esse regime permite ao Poder Executivo tomar medidas excepcionais para lidar com a situação de crise, incluindo flexibilidade nas regras fiscais e financeiras, e agilidade nas contratações públicas. Ele também pode incluir a possibilidade de adiamento de pagamentos, aumento do limite de endividamento, entre outras medidas. O objetivo desse regime é permitir que o governo tenha maior capacidade de lidar com a crise e garantir a continuidade dos serviços públicos essenciais, nos seguintes termos:

Art. 167-B. Durante a vigência de estado de calamidade pública de âmbito nacional, decretado pelo Congresso Nacional por iniciativa privativa do Presidente da República, a União deve adotar regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes, somente naquilo em que a urgência for compatível com o regime regular, (...).

Com isso, verificou-se a regulamentação constitucional para o enfrentamento legislativo e financeiro da calamidade pública, criando-se regras temporárias que flexibilizam normas orçamentárias e de finanças públicas durante o referido período, mas não prevê formas para incremento das receitas públicas para a mesma situação.

Portanto, o que se busca por meio do presente trabalho é sugerir a adoção de um "Estatuto de Crise" para fins tributários e orçamentários, com duração vinculada à vigência do Estado de Calamidade Pública.

Por meio desse diploma legal, alguns tributos já existentes serão elencados para vigorar durante o período crítico, gerando receitas que seriam vinculadas às despesas aumentadas para o enfrentamento da calamidade pública, como a transferência de renda para a população e a contratação de profissionais de saúde, criação de vagas em hospitais, construção de hospitais de campanha, aquisição de medicamentos, vacinas e suplementos.

Esse capítulo deve delinear os princípios fundamentais que orientam a tributação emergencial, como a equidade, a capacidade contributiva e a necessidade de financiamento das políticas públicas para mitigar os efeitos da crise.

Além disso, é essencial incluir uma análise sobre os tipos de tributos que podem ser aplicados, as possíveis isenções e reduções, e os mecanismos de controle e transparência. Dessa forma, o Estatuto não apenas normatizará a arrecadação de recursos em períodos de crise, mas também assegura que essa arrecadação seja feita de

maneira justa e eficiente, respeitando os direitos dos contribuintes e promovendo o bem-estar social.

Para a estruturação do Estatuto Tributário de Crise, propõe-se que sejam explicitamente contemplados princípios como a legalidade, a capacidade contributiva, a solidariedade fiscal, a temporariedade das medidas e a transparência na aplicação dos recursos. Esses princípios nortearão tanto a criação quanto a gestão dos tributos excepcionais.

No tocante aos instrumentos a serem utilizados, o Estatuto poderá prever a instituição de empréstimos compulsórios para despesas extraordinárias, adicionais temporários ao Imposto de Renda para contribuintes de alta renda, contribuições extraordinárias sobre lucros excepcionais e a efetiva regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Cada um desses instrumentos deverá observar a natureza legislativa exigida para sua instituição — seja por meio de lei ordinária ou complementar, conforme o tipo tributário envolvido.

Ressalte-se que o Estatuto Tributário de Crise deverá ser editado sob a forma de lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal de 1988, por tratar da definição de espécies tributárias e da regulamentação de seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes em contexto de calamidade pública. A adoção da lei complementar como veículo normativo garante maior estabilidade jurídica e reforça o respeito aos princípios constitucionais tributários, notadamente a legalidade e a segurança jurídica.

O Estatuto Tributário de Crise, assim concebido, visa oferecer uma moldura jurídica sólida para a atuação estatal em momentos de profunda instabilidade, autorizando, com fundamento em normas constitucionais já existentes, a instituição de medidas tributárias temporárias voltadas ao financiamento das despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública de âmbito nacional. Busca-se, assim, sistematizar e disciplinar, de maneira clara e precisa, os tributos emergenciais que poderão ser utilizados, suas limitações temporais e materiais, e a destinação específica dos recursos arrecadados.

Essa estrutura normativa visa assegurar que as medidas excepcionais não sejam utilizadas de maneira arbitrária ou desproporcional, garantindo o respeito aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade tributária (quando aplicável), da capacidade contributiva, da solidariedade e da razoabilidade.

Assim, busca-se criar uma moldura jurídica que permita, em cenários de grave crise, o fortalecimento da capacidade fiscal do Estado sem abdicar do respeito aos

direitos fundamentais, nem da observância dos limites constitucionais ao poder de tributar.

5.2 Conceito de Crise para a imposição de um Estatuto

É nos momentos de grandes transformações e rupturas que a necessidade de uma maior intervenção estatal se impõe (Harvey, 2018). Para além de sua aparência episódica, a crise pode ser compreendida como um conceito polissêmico, carregado de significados históricos e normativos que revelam mudanças na percepção do tempo, da autoridade e das estruturas sociais.

A palavra "crise" possui origem no verbo grego *krinô*, que abarca os sentidos de separar, decidir, escolher e julgar (Comparato, 2003, p. 534). Em sua origem médica, jurídica e teológica na Antiguidade Clássica, o termo indicava momentos cruciais de decisão entre alternativas excludentes: vida ou morte, condenação ou salvação, justiça ou injustiça.

Koselleck e Richter (2006) demonstram que, a partir do século XVII, o termo "crise" passou a ser utilizado como metáfora fora dos campos técnico-científicos, ganhando proeminência no vocabulário político, econômico e histórico.

No contexto moderno, "crise" tornou-se uma palavra-chave para expressar momentos limiares — pontos de inflexão nos quais se rompe a continuidade de um tempo considerado "normal". Koselleck e Richter observam que a crise passou a representar simultaneamente uma descrição do presente e uma projeção sobre o futuro, assumindo diferentes significados conforme o campo em que é aplicada: pode se referir a estados transitórios (econômicos, políticos, climáticos), a rupturas radicais ou a situações crônicas de desequilíbrio e instabilidade.

Na experiência contemporânea, crises sanitárias, como a provocada pela pandemia de Covid-19, têm evidenciado os limites das estruturas ordinárias do Estado e a necessidade de respostas normativas excepcionais. Elas colocam em xeque não apenas a capacidade administrativa, mas também os mecanismos jurídicos e tributários disponíveis para lidar com a súbita ampliação da vulnerabilidade social e das exigências por proteção pública.

Diante disso, a proposição de um Estatuto Tributário de Crise justifica-se como uma resposta normativa a contextos nos quais o funcionamento regular das instituições se mostra insuficiente para enfrentar os efeitos sociais e econômicos extraordinários de uma crise. Não se trata de institucionalizar a exceção como regra, mas de reconhecer que certos eventos, de natureza crítica e emergencial, demandam a adoção de instrumentos

fiscais temporários e progressivos, voltados à proteção dos mais vulneráveis e ao reequilíbrio social.

Essa constatação ganha ainda mais relevância quando comparada à experiência internacional. Dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2023) indicam que, embora o Brasil arrecade aproximadamente 33,7% do seu PIB em tributos, a estrutura dessa arrecadação difere profundamente da média dos países da organização, cuja carga tributária foi de 34,1% em 2022. Nos países da OCDE, predomina a tributação sobre a renda e o patrimônio, instrumentos típicos de progressividade e redistribuição. No Brasil, ao contrário, a maior parte da carga incide sobre o consumo, o que amplia a regressividade e fragiliza a capacidade redistributiva do sistema tributário. Esse desequilíbrio estrutural evidencia que, para além da emergência de determinadas crises, há um *déficit* permanente de justiça fiscal que o Estatuto de Crise pretende mitigar, ainda que de forma transitória.

A Constituição Federal de 1988 reconhece expressamente essa necessidade de mecanismos extraordinários em situações excepcionais. O art. 148, I, autoriza a instituição de empréstimos compulsórios “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”. Já o art. 154, II, prevê a criação de impostos extraordinários, instituídos pela União, “na iminência ou no caso de guerra externa”. Ambos os dispositivos excepcionam o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”), justamente para permitir que, em situações críticas, o Estado disponha de meios céleres para financiar sua atuação.

Esses dispositivos demonstram que a própria ordem constitucional já prevê caminhos para atuação fiscal extraordinária em tempos de crise. Contudo, o que ainda se mostra ausente é uma normatização clara e sistematizada que detalhe as hipóteses, os instrumentos e os limites para a atuação fiscal em situações críticas que não se restrinjam à guerra, como pandemias ou catástrofes climáticas. O Estatuto de Crise, portanto, busca preencher essa lacuna, sem ferir a Constituição, mas justamente tomando seus dispositivos como fundamento jurídico de validade.

Assim, a crise, neste trabalho, não é compreendida como um conceito puramente abstrato, subjetivo ou meramente retórico, mas sim como uma categoria jurídico-normativa que exige definição legal clara, objetiva e institucionalmente controlada. Para evitar abusos de poder e garantir segurança jurídica, o acionamento das medidas fiscais excepcionais propostas pelo Estatuto deverá ocorrer exclusivamente após a decretação

formal do estado de calamidade pública de âmbito nacional, nos termos previstos pela própria Constituição Federal.

Nesse sentido, o art. 49, XVIII, da Constituição estabelece que é de competência exclusiva do Congresso Nacional “decretar o estado de calamidade pública de âmbito nacional previsto nos arts. 167-B a 167-G”. Trata-se de um poder excepcional do Legislativo, que pressupõe a apreciação de situação emergencial e o reconhecimento de sua gravidade nacional. Contudo, esse poder não é autônomo: o art. 84, XXVIII, determina que compete privativamente ao Presidente da República propor tal decretação, o que significa que o Poder Executivo detém a iniciativa, mas não a decisão final. Essa construção constitucional assegura um equilíbrio entre os Poderes da República: exige-se uma atuação conjunta e justificada entre Executivo e Legislativo para o reconhecimento formal da crise e para a consequente aplicação de um regime jurídico excepcional.

Esse desenho institucional é fundamental para evitar que o conceito de crise seja manipulado politicamente ou utilizado para burlar os limites constitucionais de competência tributária. O Estatuto de Crise, portanto, só poderá ser acionado uma vez preenchidos os requisitos constitucionais formais, o que inclui o reconhecimento legislativo da calamidade pública mediante proposta do Chefe do Executivo, e a vinculação das medidas tributárias ao enfrentamento da situação excepcional. Com isso, evita-se o uso arbitrário da tributação de emergência e reafirma-se o compromisso do Estado com os princípios da legalidade, da anterioridade possível e da capacidade contributiva.

Esse marco jurídico e institucional fornece o ponto de partida para a construção normativa do Estatuto de Crise proposto por esta tese: um conjunto de medidas tributárias temporárias, extraordinárias, juridicamente válidas, democraticamente legitimadas e materialmente adequadas para enfrentar situações de colapso sanitário, climático ou econômico que ampliem as desigualdades sociais e exijam um esforço redistributivo adicional dos setores de maior capacidade contributiva da sociedade.

Diante dessas reflexões conceituais e constitucionais, é preciso estabelecer critérios claros e objetivos para identificar quando a crise alcança a gravidade suficiente para deflagrar a imposição de um Estatuto Tributário de Crise. Para esse fim, devem ser observados dois requisitos essenciais: primeiro, a existência de uma declaração oficial do Estado de Calamidade Pública de âmbito nacional, decretada pelo Congresso Nacional mediante iniciativa privativa do Presidente da República, conforme previsto nos artigos 49, inciso XVIII e 84, inciso XXVIII, da Constituição Federal; segundo, a constatação objetiva

de um aumento substancial e excepcional das despesas públicas, notadamente nas áreas sociais, econômicas e de saúde, que ultrapassem a capacidade ordinária de resposta do Estado.

Ressalte-se que tais circunstâncias devem derivar necessariamente de causas externas à atuação regular do Poder Público, sendo assim eventos extraordinários e imprevisíveis, tais como pandemias, desastres naturais ou outras situações similares que extrapolem o controle estatal ordinário. Dessa forma, a instauração do Estatuto não poderá ocorrer em situações resultantes da gestão interna ou de questões econômicas recorrentes, como redução habitual da arrecadação tributária ou má gestão fiscal, exigindo-se sempre uma situação excepcional de origem externa, clara e objetivamente caracterizada.

5.3 Histórico de projetos de lei durante a pandemia de Covid-19

A pandemia de Covid-19 será utilizada como marco temporal para o apontamento das propostas legislativas formuladas pelo Congresso Nacional em ambas as casas, visando o incremento de receita para fazer frente às despesas aumentadas pela doença.

São, no total, 28 projetos distribuídos entre o Senado Federal (5 projetos) e a Câmara dos Deputados (23 projetos) e propostos entre os anos de 2020 e 2021³⁹.

Nove projetos tratavam sobre a criação de Empréstimos Compulsórios durante a crise, devendo serem suprimidos gradativamente.

Vinte projetos buscavam implantar o imposto sobre grandes fortunas.

Em comum, todos eram projetos de lei complementar, por expressa previsão constitucional.

Apenas um deles trata de “contribuição extraordinária sobre grandes fortunas”, incidente sobre riqueza superior a R\$ 4.670.000,00 (quatro milhões seiscentos e setenta reais), calculada a partir do conjunto de bens e direitos do contribuinte⁴⁰.

Dos projetos iniciados na pandemia, apenas dois ainda estão em tramitação, sendo ambos iniciados no Senado Federal. A maioria dos demais está apensado ao PLP 277/2008 iniciado na Câmara dos Deputados e ainda em trâmite.

39 Projetos de lei pandemia.

40 Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004?_gl=1*1jsonch*_ga*MTk1ODYyMzM0MC4xNjkzNjAyOTQy*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwNjc1NDg5Mi4xMy4xLjE3MDY3NTU1MzUuMC4wLjA.

Nos projetos verificados por essa pesquisadora, há uma característica em comum: a generalidade. Os projetos falharam em definir com clareza a regra-matriz de incidência tributária de cada tributo proposto, o que não se admite para uma lei que visa impor um tributo.

O “Estatuto de Crise” proposto por essa tese difere dos projetos aqui listados, pois será mais preciso, trazendo hipóteses de incidência e fatos geradores bem definidos para cada tributo a ser elencado a seguir.

5.4 Tributos do “Estatuto de Crise”

A Constituição Federal estabelece instrumentos excepcionais de incremento de receita para o enfrentamento de situações críticas, autorizando, por meio de lei complementar, a criação imediata de tributos. É o caso do empréstimo compulsório, previsto no art. 148, I, e do Imposto Extraordinário de Guerra, previsto no art. 154, II, ambos com aplicação condicionada a contextos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Nessas hipóteses, há expressa flexibilização do princípio da anterioridade, tanto em sua forma anual quanto nonagesimal (art. 150, III, "b" e "c").

No que se refere ao empréstimo compulsório, o art. 148, I, da Constituição autoriza sua instituição para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, conferindo-lhe caráter excepcional e emergencial. Como observa Hugo de Brito Machado (2002, p. 67):

Em se tratando de calamidade pública o fato se faz público e notório, e evidente a necessidade de realizar gastos para minimizar as suas consequências. Em se tratando de guerra externa, ou de sua iminência, pode haver necessidade de reforço do poderio militar do País, seja em armamento, seja em pessoal. Esses gastos são urgentes. Não podem esperar pelo ano seguinte e por isto mesmo o empréstimo compulsório destinado a atendê-los não se submete ao princípio da anterioridade.

Durante a pandemia da Covid-19, diversos estudiosos defenderam a utilização desse instrumento para financiar despesas emergenciais. Entre eles, destacam-se Di Credde e Bernardi (2020), Oliveira e Diniz Magalhães (2020), Netto e Freitas (2020), Pereira e Elali (2021), Ferreira, De Jesus e Marinho Neto (2021), e Cordeiro e Ribeiro (2022), sugerindo a incidência do empréstimo compulsório sobre grandes fortunas ou até mesmo sobre templos religiosos, argumentando que a sua natureza restituível não ofenderia a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição.

Tal perspectiva também foi acolhida no âmbito legislativo, com a apresentação de proposições parlamentares que exploraram essa possibilidade. O Projeto de Lei Complementar nº 112/2020, de autoria do Deputado Celso Sabino, propôs a criação de um empréstimo compulsório incidente sobre grandes fortunas. Já o PLP nº 34/2020, de iniciativa do Deputado Wellington Roberto, previu a incidência desse tributo sobre pessoas jurídicas com patrimônio líquido superior a R\$ 1 bilhão. Por fim, o PLP nº 50/2020, apresentado pela Senadora Eliziane Gama, combinava o empréstimo compulsório com a instituição do imposto sobre grandes fortunas para financiar medidas emergenciais de caráter social e sanitário.

A principal crítica à utilização do empréstimo compulsório reside em sua natureza restituível, o que impediria sua caracterização como receita pública permanente. No entanto, trata-se de um mecanismo legítimo e constitucionalmente previsto, que permite a mobilização imediata de recursos em cenários excepcionais, atuando como instrumento de justiça fiscal transitória e de preservação da ordem econômica e social.

A despeito de sua legitimidade, é preciso reconhecer que a natureza restituível do empréstimo compulsório suscita preocupações quanto à forma e ao momento de sua devolução. A fatura do esforço fiscal realizado em tempos de crise não pode recair, posteriormente, de forma indiscriminada sobre o conjunto dos contribuintes, sob pena de transformar uma medida emergencial em instrumento de perpetuação da desigualdade.

Por isso, a presente tese propõe que a restituição dos valores arrecadados por meio do empréstimo compulsório seja vinculada a critérios de capacidade contributiva também no momento do reembolso. Isso significa que a devolução poderá ocorrer de forma escalonada, progressiva e compensável — seja via restituições diretas ajustadas à renda declarada, seja por meio de deduções no Imposto de Renda nos exercícios subsequentes. Tal mecanismo evita que o Estado pressione os cofres públicos ou penalize contribuintes que não tenham recuperado sua base econômica após a crise.

Ademais, admite-se a possibilidade de que a restituição ocorra, parcial ou integralmente, sob a forma de títulos públicos resgatáveis, permitindo ao Estado diluir os efeitos fiscais ao longo do tempo e preservar a solvência do Tesouro. O objetivo é garantir que a solidariedade fiscal não se transforme em ilusão: trata-se de um esforço excepcional que deve ser temporário e justo tanto na arrecadação quanto na restituição, respeitando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da justiça intergeracional.

Para além do empréstimo compulsório, propõe-se, no contexto deste Estatuto Tributário de Crise, a criação de tributos diretos temporários, com incidência sobre renda, patrimônio e riqueza, estruturados sob critérios de progressividade e orientados pelo princípio da capacidade contributiva. Tais medidas se justificam diante da queda na arrecadação de tributos sobre o consumo em períodos críticos, como historicamente observado.

Nesse sentido, delineiam-se os seguintes tributos específicos a serem integrados ao Estatuto Tributário de Crise:

Em primeiro lugar, propõe-se a criação de um adicional emergencial ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas com rendas elevadas. Essa medida seria inspirada no modelo de adicional já aplicado às pessoas jurídicas, previsto nos arts. 542 e 543 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018). Segundo proposta de Peres e Santos (2020, p. 116), a contribuição adicional teria alíquotas escalonadas de 10% a 20%, aplicáveis apenas aos rendimentos superiores a 15 salários-mínimos mensais, observando-se a progressividade e a vinculação orçamentária específica durante a vigência da emergência. Esse adicional, além de reforçar a arrecadação com foco em quem manteve ou ampliou sua capacidade econômica durante a crise, atua como mecanismo de correção da regressividade estrutural do IRPF brasileiro, conforme exposto no item 3.4.1 desta tese.

Em segundo lugar, defende-se a implementação transitória do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal, mas ainda sem regulamentação infraconstitucional. O Estatuto Tributário de Crise deve conter um modelo de IGF com alíquotas progressivas incidentes sobre o patrimônio líquido superior a determinado patamar elevado, tomando como base a proposta do Projeto de Lei Complementar nº 1.087/2025, que sugere como critério objetivo o valor equivalente a 10 mil vezes a faixa mensal de isenção do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Esse imposto possui dupla função: arrecadatória e simbólica. De um lado, mobiliza recursos de baixo impacto econômico para os sujeitos passivos; de outro, sinaliza à sociedade um compromisso redistributivo do Estado em momentos em que a solidariedade fiscal se impõe como imperativo constitucional e ético.

Por fim, propõe-se a criação de contribuições extraordinárias sobre lucros excessivos auferidos por empresas que se beneficiam diretamente dos efeitos da crise. A proposta dialoga com a experiência internacional das chamadas windfall taxes, que incidem sobre lucros não ordinários gerados por choques externos e que não decorrem

de ganhos de produtividade ou inovação, mas sim de alterações conjunturais abruptas. No Brasil, tais contribuições poderiam assumir a forma de contribuições sociais com destinação à seguridade social ou à reconstrução das políticas públicas afetadas, com vigência limitada à duração da situação excepcional e cláusula de extinção previamente estabelecida.

No tocante à estrutura normativa desses tributos excepcionais, é imprescindível analisar suas regras-matrizes de incidência e normas de competência, a fim de consolidar sua juridicidade no sistema constitucional vigente.

A estrutura normativa dos tributos excepcionais previstos no Estatuto Tributário de Crise deve observar, para além dos princípios constitucionais já discutidos, os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária de cada espécie. Com base na proposta aqui apresentada, a hipótese de incidência dos tributos emergenciais estará vinculada à ocorrência de estado de calamidade pública formalmente reconhecido pelo Congresso Nacional, nos termos do art. 49, XVIII, da Constituição Federal. O fato gerador, por sua vez, variará conforme a materialidade de cada tributo: acréscimo patrimonial periódico no caso do adicional emergencial ao IRPF; existência de patrimônio líquido acima do limite legal no caso do Imposto sobre Grandes Fortunas; e obtenção de lucros não ordinários decorrentes de conjuntura crítica no caso das contribuições extraordinárias sobre lucros excepcionais.

A norma de competência para instituir tais tributos é de titularidade da União, conforme já previsto expressamente no art. 153, incisos III e VII, da Constituição, para os tributos sobre a renda e sobre grandes fortunas, e no art. 195, §4º, no caso das contribuições sociais. Além disso, o empréstimo compulsório está previsto no art. 148, também de competência federal. A centralização da competência na União é coerente com a lógica do Estatuto de Crise, na medida em que os recursos arrecadados estarão vinculados ao Fundo Nacional de Crise, órgão de natureza federal, destinado a prover respostas coordenadas e estruturais às emergências nacionais.

Do ponto de vista técnico, cada tributo emergencial será instituído por lei complementar específica, como exigido para os casos de competência residual e de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas (CF, arts. 146, III, e 154, I e II). A arrecadação será realizada pela Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 37, XVIII, da CF, e os créditos tributários lançados e cobrados conforme os procedimentos da Lei nº 5.172/1966 (CTN), com os ajustes que forem requeridos pela excepcionalidade da situação.

Trata-se, portanto, de um conjunto de tributos cuja juridicidade se ancora nos preceitos constitucionais vigentes, nos parâmetros doutrinários da regra-matriz de incidência e nas exigências materiais decorrentes da emergência pública. A construção de suas hipóteses de incidência, fatos geradores e sujeições ativas não apenas respeita o sistema vigente, mas o ativa em sua plenitude normativa para fazer frente à urgência da crise.

Para a adequada aplicação desses instrumentos, é necessário delimitar os conceitos fundamentais da tributação direta. O Código Tributário Nacional (CTN) define renda como o acréscimo patrimonial periódico obtido pelo trabalho, capital ou ambos (art. 43); patrimônio, como o conjunto de bens, direitos e obrigações economicamente mensuráveis pertencentes a uma pessoa (arts. 31, 32 e 110); e riqueza, entendida como a manifestação acumulada desses ativos, expressando a capacidade econômica global do sujeito passivo. Já as grandes fortunas, embora mencionadas no art. 153, VII, da Constituição Federal, ainda carecem de regulamentação por lei complementar. O Projeto de Lei Complementar nº 1.087/2025 avança nesse debate ao propor que se considere como grande fortuna o patrimônio líquido superior a 10 mil vezes o limite mensal de isenção do IRPF, conferindo objetividade e justiça à incidência desse tributo. A proposta visa também corrigir a distorção da matriz tributária brasileira, historicamente centrada no consumo, ao privilegiar a tributação sobre renda e patrimônio, fortalecendo a progressividade e a justiça fiscal.

A instituição de um regime tributário excepcional, como o proposto pelo Estatuto Tributário de Crise, não prescinde da observância dos limites constitucionais e garantias fundamentais que estruturam a relação jurídica tributária no Estado Democrático de Direito. Ainda que a situação de emergência imponha respostas fiscais céleres e robustas, a legalidade, a proporcionalidade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco continuam a exercer papel central na conformação da carga tributária.

A Constituição de 1988 estabelece um núcleo de proteção aos contribuintes que não se dissolve em contextos de crise, mas deve ser reinterpretado à luz da excepcionalidade e da solidariedade exigidas nesses momentos. A própria previsão de mecanismos como o empréstimo compulsório e o Imposto Extraordinário de Guerra — dotados de regimes excepcionais de anterioridade e exigência imediata — confirma que o constituinte originário reconheceu a necessidade de instrumentos tributários adaptados a eventos disruptivos, sem, contudo, desconstituir os direitos fundamentais dos sujeitos passivos.

Assim, o Estatuto Tributário de Crise deverá observar uma série de balizas constitucionais. A legalidade estrita exige que todos os tributos excepcionais estejam previstos em lei complementar específica, com iniciativa privativa do Presidente da República e autorização do Congresso Nacional, conforme os arts. 84, XXVIII, e 49, XVIII, da Constituição. A anterioridade, embora mitigada nos termos dos arts. 150, III, "b" e "c", não pode ser abolida de forma indiscriminada, devendo sua exceção ser expressa, fundamentada e proporcional. Os tributos devem respeitar a capacidade contributiva e a progressividade, incidindo apenas sobre sujeitos com alta capacidade econômica, e resguardando-se o mínimo existencial. A vedação ao confisco também permanece aplicável, de modo que as alíquotas e bases de cálculo devem preservar a dignidade do contribuinte. Por fim, a temporariedade é essencial: os tributos emergenciais devem ter vigência limitada à duração da calamidade, sendo extintos ao seu término, para evitar a normalização da exceção fiscal.

O Estatuto Tributário de Crise, portanto, não se propõe a fragilizar os direitos dos contribuintes, mas a compatibilizar a ação fiscal emergencial do Estado com a ordem constitucional vigente. Sua legitimidade repousa justamente na capacidade de conciliar o dever de solidariedade tributária com a proteção das garantias fundamentais, reafirmando o compromisso republicano com a justiça fiscal mesmo nos períodos mais adversos.

Essa conciliação exige, contudo, o reconhecimento de limites constitucionais materiais à atuação fiscal emergencial. Como destaca Nathalia Tavares (2018), a solidariedade social, ainda que imprescindível à legitimação dos tributos em contextos de crise, encontra seus marcos na proteção do mínimo existencial e na vedação ao confisco, que funcionam como cláusulas constitucionais de contenção. A autora distingue os aspectos *status positivus* e *status negativus* do mínimo existencial: o primeiro vinculado à prestação de direitos fundamentais; o segundo, à barreira contra a tributação excessiva que comprometa a sobrevivência digna do contribuinte. Assim, mesmo diante da urgência, o Estado deve respeitar esses limites como condição de legitimidade da solidariedade fiscal.

A partir das considerações teóricas e dos fundamentos jurídicos desenvolvidos nos itens anteriores, é possível sistematizar as diretrizes essenciais que devem orientar a elaboração do Estatuto Tributário de Crise. Trata-se de garantir que a intervenção tributária em momentos de grave perturbação econômica ou fiscal respeite a ordem constitucional, preserve os direitos fundamentais dos contribuintes e assegure a efetividade da solidariedade fiscal.

As principais diretrizes são:

a) Definição normativa de crise: O Estatuto deverá estabelecer critérios objetivos para a caracterização da crise apta a justificar a adoção das medidas excepcionais, com parâmetros econômicos e sociais verificáveis, tais como quedas significativas no PIB, elevação abrupta do desemprego, calamidades públicas reconhecidas, entre outros indicadores.

b) Instituição de instrumentos tributários emergenciais: O diploma legal deverá prever expressamente os instrumentos tributários excepcionais que poderão ser utilizados em períodos de crise, como a instituição de contribuições extraordinárias, empréstimos compulsórios, elevação temporária de alíquotas de determinados tributos e criação de impostos emergenciais, sempre respeitados os princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

c) Respeito a limites materiais e temporais: As medidas tributárias de crise deverão ter natureza temporária, com prazo de vigência determinado e vinculado à duração do estado de crise. Deverá haver, ainda, delimitação quanto à base de incidência, buscando evitar caráter confiscatório ou desproporcional na tributação emergencial.

d) Observância dos princípios constitucionais tributários: Mesmo em contexto de crise, devem ser respeitados os princípios da legalidade, da anterioridade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da solidariedade. Eventuais flexibilizações devem ser expressamente justificadas e limitadas.

e) Mecanismos de restituição ou compensação: Nos casos em que for instituído empréstimo compulsório ou medidas de arrecadação de caráter restituível, o Estatuto deverá prever a forma e o prazo para devolução dos valores arrecadados, corrigidos monetariamente, resguardando a boa-fé do contribuinte e a segurança jurídica.

f) Previsão de controle legislativo e judicial: A validade e a execução das medidas excepcionais deverão ser submetidas a mecanismos de controle democrático, com participação do Poder Legislativo e possibilidade de revisão judicial, assegurando a conformidade com a Constituição e a proporcionalidade das medidas adotadas.

g) Garantias mínimas aos contribuintes: O Estatuto deverá assegurar garantias processuais e materiais aos contribuintes afetados pelas medidas emergenciais, incluindo o direito ao contraditório, à ampla defesa, à transparência dos atos administrativos e ao acesso pleno às informações que justifiquem a imposição dos tributos excepcionais.

Essas diretrizes visam assegurar que a tributação em tempos de crise não se converta em instrumento de arbítrio estatal, mas opere como mecanismo legítimo de superação de dificuldades coletivas, em consonância com os valores constitucionais da solidariedade, da justiça fiscal e da dignidade da pessoa humana.

4.4.1 Fundo Nacional de Crise: vinculação, gestão e controle dos recursos arrecadados

Para que os tributos instituídos no âmbito do Estatuto Tributário de Crise possam efetivamente cumprir sua função de resposta emergencial, é essencial que a arrecadação correspondente esteja vinculada a um mecanismo de gestão transparente, eficiente e juridicamente controlado. Propõe-se, nesse sentido, a criação de um Fundo Nacional de Crise (FNC), de natureza contábil e financeira específica, destinado exclusivamente ao financiamento de políticas públicas voltadas à superação de estados de calamidade reconhecidos formalmente pelo Congresso Nacional.

A centralização dos recursos arrecadados por meio dos tributos emergenciais — como os empréstimos compulsórios, os adicionais ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o Imposto sobre Grandes Fortunas e as contribuições extraordinárias sobre lucros não ordinários — permitirá conferir racionalidade e foco à destinação dos valores, evitando a sua dispersão no orçamento geral da União e garantindo que se revertam integralmente à proteção das pessoas e à reconstrução do espaço público em períodos de colapso.

A finalidade do fundo consistirá em viabilizar a implementação de programas emergenciais de saúde, assistência social e segurança alimentar, assegurar a continuidade de políticas de renda mínima e proteção aos mais vulneráveis, promover a recuperação de infraestrutura pública danificada, fortalecer a atuação coordenada de estados e municípios em resposta à crise e, ainda, impulsionar investimentos públicos com efeito anticíclico, de modo a contribuir para a reativação da economia e a mitigação das assimetrias regionais acentuadas pelo evento excepcional.

Tal destinação encontra respaldo no art. 196 da Constituição Federal, que afirma ser a saúde um direito de todos e dever do Estado, a ser garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços de promoção, proteção e recuperação. A criação do Fundo Nacional de Crise, ao canalizar recursos arrecadados por meio de tributos emergenciais para a implementação de políticas públicas de saúde e assistência

em momentos de colapso, concretiza essa diretriz constitucional, assegurando a resposta estatal adequada em consonância com os direitos fundamentais.

Com o término do estado de calamidade pública, o Fundo deverá ter suas operações encerradas de forma automática, em observância à lógica da temporariedade que orienta o Estatuto Tributário de Crise. Os eventuais saldos não utilizados deverão ser devolvidos ao Tesouro Nacional, e, nos casos de arrecadação por meio de empréstimo compulsório, a administração pública deverá implementar plano de restituição aos contribuintes conforme cronograma previamente estabelecido em lei complementar.

Do ponto de vista normativo, a criação do Fundo Nacional de Crise deverá ocorrer por meio de lei complementar específica, conforme autoriza o art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, que admite a instituição de fundos públicos com base legal expressa e vinculação a objetivos determinados. Essa previsão constitucional justifica a criação de um instrumento orçamentário excepcional, cuja gestão seja tecnicamente qualificada e institucionalmente resguardada contra usos desviantes ou clientelistas.

A estrutura de governança do Fundo deverá ser concebida de forma democrática e cooperativa, com representação paritária entre a União, os entes subnacionais e a sociedade civil. Essa composição garantiria a legitimidade das decisões de alocação dos recursos e permitiria um acompanhamento próximo dos impactos sociais e fiscais das ações financiadas. A transparência e o controle externo da execução orçamentária e financeira devem ser assegurados por meio de mecanismos robustos de prestação de contas, com supervisão do Congresso Nacional e fiscalização permanente pelo Tribunal de Contas da União.

A criação do FNC representa um avanço institucional relevante, pois permite consolidar o caráter finalístico dos tributos de crise e confere segurança jurídica à sua utilização. Ao impedir o desvio de finalidade da arrecadação excepcional, reforça-se a confiança pública na atuação estatal e evita-se o prolongamento indevido de medidas tributárias transitórias. Além disso, o fundo contribui para a estruturação de um modelo federativo mais responsivo, ao prever mecanismos objetivos de transferências aos entes subnacionais com base na extensão dos impactos da crise em cada território.

A vinculação legal dos recursos arrecadados a finalidades específicas, aliada a uma governança plural e técnica, fortalece o princípio da legalidade da despesa pública e o compromisso com a justiça fiscal. Ao mesmo tempo, amplia-se o potencial redistributivo da política tributária emergencial, permitindo que os tributos cobrados da parcela mais rica da sociedade sejam convertidos em proteção e reconstrução para os segmentos mais

atingidos pela calamidade. Em última análise, o Fundo Nacional de Crise assume o papel de instrumento de tradução da solidariedade fiscal em ações públicas concretas, funcionando como elo entre a arrecadação e o gasto em situações que exigem respostas institucionais rápidas, coordenadas e socialmente legitimadas.

Assim, o FNC deve ser compreendido não apenas como um mecanismo de gestão orçamentária, mas como parte essencial da arquitetura constitucional do Estatuto Tributário de Crise. Sua instituição traduz a materialização dos princípios da solidariedade, da eficiência e da responsabilidade fiscal em contextos de exceção, conferindo integridade ao regime jurídico tributário emergencial e assegurando que o esforço contributivo seja revertido, de forma transparente e equitativa, à reconstrução do pacto social abalado pela crise.

CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

A presente tese partiu do reconhecimento de uma tensão estrutural entre, de um lado, a rigidez das normas constitucionais tributárias voltadas à proteção do contribuinte e, de outro, a urgência que caracteriza situações de calamidade pública que exigem respostas fiscais céleres, robustas e equitativas. A hipótese central que orientou o trabalho é a de que o ordenamento jurídico brasileiro carece de um regime normativo específico, juridicamente controlado e temporariamente delimitado, capaz de permitir a mobilização excepcional de recursos tributários em momentos de crise, sem com isso comprometer os direitos fundamentais dos contribuintes ou subverter o pacto constitucional.

A proposta de um Estatuto Tributário de Crise emerge, assim, como um mecanismo jurídico-institucional que visa a integrar os princípios da solidariedade, da legalidade e da justiça fiscal em contextos de exceção. A tese defende que, mesmo diante de rupturas profundas da normalidade — como pandemias, desastres ambientais, guerras ou colapsos institucionais —, é possível compatibilizar a necessidade de arrecadação reforçada com a preservação das garantias individuais, desde que se estabeleçam critérios materiais e formais rigorosos para a instituição dos tributos extraordinários.

O trabalho examinou detalhadamente os dispositivos constitucionais que conferem à União competência para instituir tributos emergenciais, tais como o empréstimo compulsório (art. 148, I), o imposto extraordinário (art. 154, II), o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII) e as contribuições sociais com destinação específica (art. 195, §4º). Também foram analisados os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, da anterioridade mitigada, da vedação ao confisco e da temporariedade como limites normativos indispensáveis à atuação do Estado em tempos de crise.

A tese sustentou que a função redistributiva da tributação não apenas permanece válida em tempos de exceção, como se intensifica, tendo em vista os impactos assimétricos que as crises exercem sobre as diferentes camadas sociais. Com base em dados econômicos, análises da regressividade do sistema atual e reflexões teóricas ancoradas em autores como Lévinas, Rawls, Piketty e Casalta Nabais, argumentou-se que é precisamente nos momentos de colapso que o princípio da solidariedade fiscal deve se tornar um vetor efetivo de reconstrução institucional e proteção dos vulneráveis.

A estrutura normativa proposta para o Estatuto de Crise inclui, de forma articulada, a previsão de tributos extraordinários de competência da União, tais como: o adicional

emergencial ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas para altas rendas; a instituição provisória do Imposto sobre Grandes Fortunas com parâmetros claros de progressividade; contribuições extraordinárias incidentes sobre lucros não ordinários de grandes grupos econômicos; e empréstimos compulsórios com natureza restituível. Todos esses tributos terão sua hipótese de incidência vinculada à declaração formal de calamidade pública, sua cobrança limitada no tempo e sua arrecadação centralizada em um Fundo Nacional de Crise (FNC), criado especificamente para gerir os recursos emergenciais de forma transparente, vinculada e fiscalizada.

É fundamental frisar que a defesa deste Estatuto não implica a suspensão das garantias constitucionais. Ao contrário, o modelo aqui proposto parte da premissa de que a excepcionalidade deve operar dentro dos limites da Constituição, e não à sua revelia. A tese não advoga por um "direito tributário de emergência" autoritário ou arbitrário, mas sim por um regime tributário extraordinário compatível com o Estado Democrático de Direito, no qual a solidariedade não suplanta as liberdades, mas as reforça mediante critérios de justiça e proporcionalidade.

Como expressão concreta dessa proposta, será apresentado, em um apêndice, um anteprojeto legislativo complementar à tese: o Projeto de Lei Complementar que institui o Estatuto Tributário de Crise (Apêndice). Tal anteprojeto foi elaborado com base nas diretrizes constitucionais e nas exigências teóricas discutidas ao longo do trabalho, representando uma contribuição prática à discussão sobre a modernização e humanização do sistema tributário brasileiro.

Diante disso, conclui-se que o Estatuto Tributário de Crise não se propõe a romper com o sistema vigente, mas a dotá-lo de ferramentas que permitam ao Estado responder, com responsabilidade e justiça, aos momentos em que o pacto social mais precisa ser reforçado. É um projeto normativo de resistência democrática frente à exceção, de proteção aos direitos fundamentais frente à urgência, e de justiça fiscal frente à desigualdade. Mais do que um código técnico, trata-se de uma proposta de solidariedade tributária como fundamento de reconstrução institucional em tempos de crise.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Ricardo Pinha. **Os direitos fundamentais sociais e o controle judicial das políticas públicas**. 2012. 172 p. Tese (doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - São Paulo – SP.

ALVES, Fernando de Brito. **Constituição e Participação Popular: A construção histórico-discursiva do conteúdo jurídico-político da democracia como direito fundamental**. Curitiba: Juruá, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

ARISTÓTELES. **Ética a Eudemo**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2015.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros**. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, p. 99-121, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Revista de Direito Público, “Cadernos de Direito Municipal”, São Paulo, nº 93, pág. 233, 1990.

ATKINSON, A.; STIGLITZ, J. E. **The design of tax structure: Direct versus indirect taxation**. Journal of Public Economics, v. 6, n. 1-2, p. 55-75, 1976.

AVI-YONAH, Reuven S. **Os Três Objetivos da Tributação**. Revista Direito Tributário Atual, n. 22. São Paulo, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

BANERJEE, Abhijit VV.; DUFLO, Esther. **A Economia dos pobres: uma nova visão sobre a desigualdade**. Tradução de Pedro Maia Soares. Rio de Janeiro: Zahar, 2021.

BARBOSA, A. de F. **A formação do mercado de trabalho no Brasil: da escravidão ao assalariamento**. 2003. 374 p. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas - Unicamp, Campinas, 2003. Doi: <https://doi.org/10.47749/T/UNICAMP.2003.302759>. Acesso em: out. 2023.

BARBOSA, Nelson. **Mito e realidade sobre desoneração tributária no Brasil**. In: PIRES, Manoel (Org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

BARROS, Ricardo Paes; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Roseane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001

BAUMAN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia a todos nós?** Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BITTAR, E. C. Justiça social, pobreza e direitos humanos. **Revista ESMAT**, [S. l.], v. 9, n. 14, p. 83–102, 2018. DOI: 10.34060/reemat.v9i14.210. Disponível em: http://esmat.tjto.jus.br/publicacoes/index.php/revista_esmat/article/view/210. Acesso em: 27 abr. 2024.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

BORGES, Braulio. **Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta**. In: PIRES, Manoel (Org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: *Políticas públicas. Reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. MÉTODO E APLICAÇÕES DA ABORDAGEM DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS (DPP). **REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 791–832, 2019. DOI: 10.21783/rei.v5i3.430. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/430>. Acesso em: 30 abr. 2025.

BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian Ramos. A tributação como instrumento de realização de políticas públicas no Brasil. **IV Colóquio Internacional IHU: Políticas Públicas, Financeirização**, p. 105.

BUREAU OF LABOR STATISTICS. **Consumer Price Index – CPI Databases and Labor Force Statistics from the Current Population Survey**. Washington, D.C.: United States Department of Labor, 2024. Disponível em: <https://www.bls.gov/cpi/>. Acesso em: 11 fev. 2025.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 19 mar. 2024.

_____. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 33^a. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de; CESARE, Claudia M. De; CIADINI, Alexandre. **Solidariedade fiscal: desmistificando o nível de tributação e seu impacto no crescimento econômico**. Avaré: Contracorrente, 2025.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 36^a. ed. atual. até a EC n. 132/2023 e LC nº 214/2025. São Paulo: Malheiros Editores, 2025.

CASIMIRO, Lígia Maria Silva Melo de; MELO, José Patrício. Administração Pública no século XXI: planejamento, mobilidade urbana e desenvolvimento socioeconômico. **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 3, n. 2, p. 284–295, 2016. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v3i2p284-295. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/114480>. Acesso em: 17 jun. 2024.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHAMLEY, C. **Optimal taxation of capital income in general equilibrium with infinite lives**. *Econometrica*, v. 54, n. 3, p. 607-22, 1986.

COELHO, Denilson Bandeira. **Mecanismos políticos e institucionais da difusão de políticas**. In: Faria CAP, Coelho DB, Silva SJ, organizadores. *Difusão de políticas públicas*. Santo André: Editora da UFABC; 2016. p: 35-64.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COMMELIN, P. **Mitologia Grega e Romana**. Tradução de Eduardo Brandão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

COMPARATO, Fabio Konder. **Afirmção histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CORDEIRO, Luciana Machado; RIBEIRO, Maria de Fátima. Os gastos públicos diante da crise: empréstimos compulsórios e impostos sobre grandes fortunas seria a solução?. **Revista Jurídica Cesumar**. v. 22. n. 3. p. 681-697, 2022.

CORREIA, Rogério Dias. **Desafios do federalismo fiscal. Contributo para a compreensão do exercício partilhado do poder tributário no limiar do século XXI**. 2014. 434 p. Tese (doutorado em Direito) - Universidade de Coimbra - Coimbra – PT.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista do Senado Federal**, n. 146, p. 93-108, abr.-jun. 2000.

COSTA, Ilton Garcia da; TOSAWA, Suelyn. **O papel das políticas públicas de inclusão do trabalhador no combate ao desemprego**. In: KNOERR, Viviane Coêlho de Séllos e BERTONCINI, Mateus (Org). Diálogos impertinentes - Administração Pública. Curitiba, 2014, p. 127-148. Instituto Memória.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627499.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502207981. Acesso em: 20 abr. 2024.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988: Arts. 145 a 169**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. 7.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. edição. Grupo GEN, 2008. E-book. ISBN 9788522467266. Acesso em: 28 abr. 2024.

DERZI, Mizabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 32, 1989.

DI CREDDO, Raquel Naday; BERNARDI, Renato. Arrecadação Em Tempos De Pandemia: A Instituição De Empréstimos Compulsórios Sobre A Renda Dos Templos De Qualquer Culto. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 6, n. 2, p. 60-78, 2020. Disponível em <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/7101>. Acesso em 19 de dez. 2022.

ENGELS, F.; MARX, K. **Manifesto comunista**. Tradução de Álvaro Pina. Introdução e organização de Oswaldo Coggiola. São Paulo: Boitempo, 2002.

ESPAÑA. **Constituição Espanhola**. Tradução oficial para a língua portuguesa. Madri: Tribunal Constitucional, [s.d.]. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/normativa/Normativa/CEportugu%C3%AAs.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2025.

FAGNANI, Eduardo. As lições do desenvolvimento social recente no Brasil. **Le Monde Diplomatique Brasil**, ano 5, no 53, dez. 2011. Disponível em:

<http://www.diplomatique.org.br/artigo.php?id=1060>. Acesso em: 20 jan. 2024

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1986.

FAORO, Raymundo. **Os donos do Poder**: Formação do patronato político brasileiro. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso. **Sistema tributário e desigualdade: uma análise do impacto distributivo do imposto de renda no Brasil**. 2016. 160 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas, Belo Horizonte, 2016.

FIGUEIREDO, Laura de Oliveira Mello. **O Imposto sobre grandes fortunas**: reflexões acerca dos limites ao poder de tributar do estado e o dever fundamental de pagar tributos. 2019. 158 p. Dissertação (mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - Porto Alegre – RS.

GESTO, Martin da Silva. **Tributação e financiamento dos direitos fundamentais**: a promoção de políticas públicas por meio da tributação. 2016. 109. p. Dissertação (mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - Porto Alegre – RS.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Novas tendências para uma boa reforma da tributação da renda**. In: PIRES, Manoel (Org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

GODÓI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social**. In: Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói (coord). *Solidariedade social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Julio Cesar Vieira. **Políticas Públicas por Intermédio de Manipulação da Tributação**: a harmonização de objetivos não arrecadatários com a atividade fiscal do Estado. In: PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe. *Políticas Públicas e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e direitos fundamentais**. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Das exonerações tributárias.** Incentivos e benefícios fiscais. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ Mary Elbe. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra Almedina, 2012.

HADDAD, E.A.; ARAÚJO, I.F.; SACCO, J.G. **Reforma tributária no brasil (2):** impactos econômicos regionais do FNDR. TD NEREUS 8-2023, Núcleo de Economia Regional e Urbana da Universidade de São Paulo (NEREUS).

HARVEY, David. **A loucura da razão econômica:** Marx e o capital no século XXI. São Paulo: Boitempo, 2018.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. 1ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

HOVARTH, Estevão. **Classificação dos tributos.** In: Curso de Iniciação em Direito Tributário. Coord. Aires F. Barreto e Eduardo Domingos Bottallo. São Paulo: Dialética, 2004.

IBGE. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Síntese de indicadores sociais:** uma análise das condições de vida da população brasileira 2023. Rio de Janeiro: IBGE, 2023.

_____. **Rendimento domiciliar per capita e massa de rendimentos atingem recordes em 2023.** Agência de Notícias IBGE, Rio de Janeiro, 19 mar. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2184-noticias/39816>. Acesso em: 30 mar. 2025.

IPEA. **Carta de Conjuntura nº 46.** Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2020/03/CC46_Vis%C3%A3o-Geral.pdf. Acesso em: 14 mar. 2025.

_____. **Comunicado da Presidência:** pobreza, desigualdade e políticas públicas. n. 35, jan. 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.

_____. **Nota da presidência.** Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11228/1/n_07_O_Efeito_da_Covid_19.pdf. Acesso em: 14 mar. 2025.

_____. **Série histórica de proporção de domicílios em situação de pobreza – 1976 a 2014.** Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/exibeserie.aspx?serid=37814&module=m>. Acesso em: 14 mar. 2025.

ITÁLIA. **Constituição da República Italiana**. Tradução oficial para a língua portuguesa. Roma: Senado da República Italiana, 2018. Disponível em: https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/Costituzione_PORTOGHESE.pdf. Acesso em: 30 abr. 2025.

JANINI, Tiago Cappi. A e-financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes / The e-financial, the tax audit right and the taxpayers fundamental rights. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 13, n. 2, p. 256-272, ago. 2017. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1885/1197>. Acesso em: 19 mar. 2025.

JUDD, K. L. **Redistributive taxation in a simple perfect foresight model**. *Journal of Public Economics*, v. 28, n. 1, p. 59-83, 1985

KEYNES, John M. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Saraiva, 2012.

KOSELLECK, Reinhart; RICHTER, Michaela. Crisis. **Journal of the History of Ideas**, vol. 67 no. 2, 2006. Disponível em: <https://muse.jhu.edu/pub/56/article/198076/pdf>. Acesso em: 15 de nov. 2023.

KUZNETS, Simon. Economic growth and income inequality. **The American Economic Review**, v. 45, n. 1, p. 1–28, 1955.

LAFER, Celso. **A ruptura totalitária e a reconstrução dos direitos humanos**. São Paulo, 1988.

LAFFER, A. B. **Statement prepared for the joint economic committee**. In: LAFFER, A. B.; SEYMOUR, J. P. (Ed.). *The economics of the tax revolt: a reader*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1979.

LEAL, Victor Nunes. Poder discricionário da administração - abuso desse poder - mandado de segurança - direito líquido e certo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 14, p. 52-82, out. 1948. ISSN 2238-5177. Acesso em: 04 maio 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10789>

LÉVINAS, Emmanuel. **Entre Nós**. Ensaios sobre a alteridade. Tradução de Pergentino Stefano Pivatto (Coord.). 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2005.

LÉVINAS, Emmanuel. **Humanismo do outro homem**. Tradução de Pergentino Pivatto et al. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

LIMA, P. G. C. Políticas econômicas no enfrentamento da crise provocada pela pandemia de Covid-19. **Cadernos ASLEGIS**, n. 58, 1º Semestre 2020. Disponível em: <https://www.aslegis.org.br/files/cadernos/caderno58/politicas.pdf>. Acessado em 10 de jan. de 2023.

LUHMANN, Niklas. **Poder, Política y Derecho**. Metapolítica, vol. 5, nº 20, México: DF, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da tributação e do orçamento: Art. 153, VII**. In: BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Arts. 145 a 156. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. 1.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.

_____. **O imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf. Acesso em: 11 ago. 2022.

_____. **A queda dos mitos econômicos**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2004. E-book. ISBN 9788522108077. Acesso em: 17 jun. 2024.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de direito constitucional**. (Série IDP). São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624474. Acesso em: 28 abr. 2024.

MILL, John Stuart. On Liberty. In: LINSCOTT, R. (Org.). **Man and the state: the political philosophers**. New York: Linscott & Commins, 1954.

MONTORO, André F. **Introdução à Ciência do Direito**. 25. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: José Roberto Afonso (org.) [et. al]. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito FGV Direito Rio, 2017.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Quantum mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 86, p. 324-341, maio/jun. 2009

_____. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional.** São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2010.

_____. Diretrizes básicas e Regra Matriz de Incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** Ano 29. V. 150. III trimestre 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-150-29>. Acessado em 10 de jan. de 2025.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: legitimidade da tributação e limites constitucionais.** Florianópolis: Insular, 2022.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal.** In: Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói (Coord.). *Solidariedade social e Tributação.* São Paulo : Dialética, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** 4. reimpressão. Coimbra: Livraria Almedina, 2015.

NOVAIS, Jorge Reis. **A dignidade da pessoa humana: dignidade e direitos fundamentais.** Volume I. Coimbra: Almedina, 2015.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia.** New York: Basic Books, 2013.

NUNES, Maria da Conceição de Castro Sousa. **Curva de Laffer: Enquadramento, estudos e considerações.** 1997. 255. p. Dissertação (Mestrado em Finanças) – Universidade do Porto - Porto – PT.

ORAIR, Rodrigo. **Reforma tributária global: análise geral e dos impactos no Brasil.** In: PIRES, Manoel (Org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico.* Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Declaração Universal dos Direitos Humanos.** Paris, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 30 jan. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Secretary-general tax report to G20 leaders.** Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/oecdsecretary-general-tax-report-g20-leadersitaly-october-2021.pdf>. Acesso em: 10 de jan. 2025.

_____. **Revenue Statistics 2023: Brazil**. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2023_9d0453d5-en.html. Acesso em: 19 fev. 2025.

_____. **Tax and fiscal policy in response to the Coronavirus crisis: Strengthening confidence and resilience**. 49p. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-andfiscal-policy-in-response-to-the-coronavirus-crisis-strengthening-confidence-andresilience.htm>. Acesso em: 20 de dez. 2022.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Maria Lucia de Paula. Políticas públicas, tributação e direitos fundamentais: a contribuição da teoria de Amartya Sen. **Revista Direito das Políticas Públicas**, v. 4, n. 1, p. 23–34, jan./jun. 2022.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 59.

OXFAM BRASIL. **Lucrando com a dor**. 2022. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/noticias/lucrando-com-a-dor-novo-relatorio-mostra-como-bilionarios-lucraram-durante-a-pandemia-as-custas-de-milhoes/#:~:text=O%20novo%20estudo%20da%20Oxfam,US%24%203%2C78%20trilh%C3%B5es> Acessado em 18 de dez. De 2019.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade**. Tese (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2009.

PARSONS, W. **Public policy: an introduction to the theory and practice of policy analysis**. Cheltenham: Edward Elgar, 1997.

PELLOUXS, Robert. **Vrais et faux droits de l'Homme, Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'étranger**. Paris, Lib. Générale, 1981.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal taxation of top labor incomes: a tale of three elasticities. **American Economic Journal: Economic Policy**, v. 6, n. 1, p. 230- 271, feb.2014.

_____. **O Capital no Século XXI**. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, Heloisa Helena; WALTENBERG, Fábio; KERSTENETZKY, Celia Lessa. **Imposto sobre a renda das pessoas físicas: oportunidades para tributar os**

rendimentos mais altos no Brasil. Texto para Discussão n. 121. Niterói: Centro de Estudos sobre Desigualdade e Desenvolvimento – CEDE/UFF, maio 2017. Disponível em: <https://www.proac.uff.br/cede/>. Acesso em: 15 de jan. 2025.

PIRES, Manoel. **Análise econômica do Imposto sobre Grandes Fortunas.** In: Manoel Pires (Org.) Progressividade tributária e crescimento econômico. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

PIRES, Roberto Rocha (Org.). **Implementando desigualdades:** reprodução de desigualdades na implementação de políticas públicas - Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

Disponível em:

http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9323/1/Implementando%20desigualdades_reprodu%3%A7%C3%A3o%20de%20desigualdades%20na%20implementa%3%A7%C3%A3o%20de%20pol%3ADticas%20p%3BABlicas.pdf. Acessado em 03/09/22.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário.** 2010. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Acesso em: 19 abr. 2025.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais:** Uma visão normativa. Salvador: Editora Juspodvim, 2018.

POCHMANN, Márcio. **Desigualdade Econômica no Brasil.** São Paulo: Ideias & Letras, 2015.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa.** Lisboa: Assembleia da República. Disponível em:

<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>.

Acesso em: 30 abr. 2025.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Cláudio Oliveira; MENEZES Roberto Goulart. Políticas públicas, pobreza e desigualdade no Brasil: apontamentos a partir do enfoque analítico de Amartya Sen.

Revista PUCRS. Disponível em: <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fass/article/view/3937>.

Acesso em: 16 fev. 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A Incidência Tributária Ambiental no Desenvolvimento Econômico Sustentável e a Função Social do Tributo.** In: RIBEIRO, Maria de Fátima (Coord.). Direito Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: MP editora, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como

fomento do bem-estar social. **Revista Meritum**. Belo Horizonte, v. 13, n. 1, jan./jun. 2018. p. 128 a 146.

RICARDO, David. **Princípios de economia política e tributação**. Coleção Os economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

ROCHA, Sonia. **Pobreza no Brasil – afinal, de que se trata?** 3. ed. São Paulo: FGV, 2006

RODRIGUES, Hugo; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/43931>. Acesso em: 11 abr. 2025.

ROSSO, Paulo Sergio; ALVES, Fernando de Brito. Igualdade formal e desigualdade utilitária: os discursos de legitimação da exclusão em Aristóteles e Rawls. **Argumenta: Revista do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da FUNDINOPI**, Faculdade Estadual de Direito do Norte Pioneiro, Jacarezinho, n. 7, p. 69-86, 2007.

ROSSO, Paulo Sérgio. **O princípio da solidariedade e o sistema tributário brasileiro**. 2008. 182 p. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) - Universidade Estadual do Norte do Paraná - Jacarezinho – PR.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Justiça distributiva na teoria da justiça como equidade de John Rawls. **Revista de informação legislativa**, v. 45, n. 178, 2008.

SANTIN, Valter Foletto. Controle judicial da segurança pública: eficiência do serviço na prevenção e pressão ao crime. **Revista dos Tribunais**. São Paulo. 2006.

SANTOS, Fabio Pereira; PERES, Úrsula Dias. Contribuição emergencial sobre altas rendas de pessoas físicas: enfrentar a desigualdade tributária no Brasil e a COVID-19. **Rev. Parlamento e Sociedade**, São Paulo, v. 8, n. 15, p. 103-121, jul./dez. 2020. Disponível em: [file:///D:/Downloads/182-Texto%20do%20Artigo-326-1-10-20211006%20\(1\).pdf](file:///D:/Downloads/182-Texto%20do%20Artigo-326-1-10-20211006%20(1).pdf). Acesso em: 19 de dez. 2023.

SCHEIDEL, Walter. **Violência e história da desigualdade: Da idade da pedra ao século XXI**. Tradução de Vera Ribeiro. 2. reimpresão. Rio de Janeiro: Zahar, 2020.

SCHWARTZ, G.; NETO, A. B. S. O sistema jurídico em Kelsen e Luhmann: Diferenças e semelhanças. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, [S. l.], v. 2, n. 4, p. 188–210, 2008. DOI: 10.30899/dfj.v2i4.517. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/517>. Acesso em: 2 mar. 2025.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Tradução: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Sistema Tributário Nacional**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 1975.

SMANIO, Gianpaolo P.; BERTOLIN, Patrícia Tuma M. **O Direito e as políticas públicas no Brasil**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013. E-book. ISBN 9788522484072. Acesso em: 06 out. 2023.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SOUZA, Celina. **Políticas Públicas**: uma revisão da literatura. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 24

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo**: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016. 377 f., il. Tese (Doutorado em Sociologia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

SOUSA FRANCO, Antonio Luciano. **Manual de finanças públicas e direito financeiro**. Imprensa: Lisboa, 1974.

SUMNER, A.; ORTIZ-JUAREZ, E.; HOY, C. **Prearity and the pandemic**: covid-19 and poverty incidence, intensity, and severity in developing countries. UNU-Wider, June 2020. (Wider Working Paper, n. 77).

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **A crise de solidariedade social e os limites mínimos e máximos das desigualdades sociais: o respeito ao mínimo existencial e a ponderação com o não confisco**. In: Pires, Adilson Rodrigues. Vieira, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe. Políticas Públicas e Tributação. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018. p. 221–244.

TEUBNER, Gunther. **O Direito como Sistema Autopoiético**. Lisboa : Calouste Gulbenkian, 1989.

TONETO, Rodrigo; RIBAS, Theo; CARVALHO, Laura. **Como a redistribuição de renda pode ajudar na recuperação da economia?** Os efeitos multiplicadores da tributação dos mais ricos para transferência aos mais pobres (Nota de Política Econômica nº 008). MADE/USP, 2021. Disponível em <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/como-a-redistribuicao-de-renda-pode-ajudar-na-recuperacao-da-economia-os-efeitos-multiplicadores-da-tributacao-dos-mais-ricos-para-transferencia-aos-mais-pobres/>. Acessado em 10 de dez. De 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, João Camilo de Oliveira. **A formação do federalismo no Brasil.** Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade Social e Tributação.* São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. In: **Revista de Direito Renovar (RDR)**. n. 1. Rio de Janeiro, Jan./Abr, 1995.

TREVISAM, Elisaide; MARTINS, Priscila Machado. Solidariedade e responsabilidade com o outro: em busca da emancipação e integração dos sujeitos em suas diversidades. **Revista Jurídica**, [S.l.], v. 1, n. 50, p. 398 - 413, jan. 2018. ISSN 0103-3506. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2556/1520>. Acesso em: 07 jun. 2024. doi:<http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i50.2556>.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). *Tributação, Justiça e Liberdade.* Juruá: Curitiba, 2005.

WAGNER, Adolph. **Speech on the social question.** In: **Social Reformers.** Adam Smith to John Dewey, editado por Wagner, D. Nova York, The Macmillan Company, 1934.

APÊNDICE – Minuta de Projeto de Lei Complementar

Estatuto Tributário de Crise

O presente apêndice integra a tese de doutorado intitulada "Por um Estatuto Tributário de Crise: tributação e solidariedade em tempos de exceção" e apresenta a minuta de Projeto de Lei Complementar proposta como desdobramento normativo do estudo realizado. O texto legislativo que segue busca traduzir, em termos jurídicos operacionais, os fundamentos doutrinários, econômicos e constitucionais desenvolvidos ao longo da pesquisa, especialmente no Capítulo 4 da tese.

A proposta visa instituir um marco legal que discipline a criação de tributos extraordinários voltados à superação de situações de crise social, econômica, sanitária ou ambiental, respeitando os princípios constitucionais tributários e assegurando as garantias dos contribuintes. O Estatuto contempla, ainda, a criação de um Fundo Nacional de Crise, mecanismos de controle institucional e salvaguardas à transparência e à legalidade das medidas excepcionais.

A seguir, apresenta-se o texto completo da minuta legislativa.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

Senhor Presidente do Congresso Nacional,

Encaminha-se à elevada apreciação dessa Casa o presente Projeto de Lei Complementar que institui o Estatuto Tributário de Crise, com o objetivo de estabelecer um marco normativo claro e eficiente para a atuação fiscal do Estado em momentos de exceção, como crises econômicas, sociais, sanitárias ou ambientais.

A ausência de um regime legal estruturado para tributação extraordinária em situações de calamidade compromete a capacidade de reação do Estado, que se vê frequentemente limitado a soluções improvisadas e descoordenadas. A experiência recente da pandemia de COVID-19 evidenciou a necessidade urgente de instrumentos jurídicos que viabilizem respostas fiscais rápidas, progressivas e juridicamente seguras.

O presente Estatuto tem como fundamentos os princípios constitucionais da legalidade, capacidade contributiva, solidariedade fiscal e função extrafiscal da tributação. Seus dispositivos permitem a instituição de tributos temporários, com foco na arrecadação de recursos junto aos segmentos mais favorecidos economicamente, garantindo a manutenção de políticas sociais e a estabilidade macroeconômica durante a crise.

Ao prever a criação de um Fundo Nacional de Crise e ao estabelecer salvaguardas aos contribuintes, o projeto busca o equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e a preservação dos direitos fundamentais, dentro dos marcos democráticos.

Por estas razões, submetemos o presente Projeto à consideração dos ilustres membros do Congresso Nacional, certos de sua relevância para o aperfeiçoamento do sistema tributário e para a promoção de um modelo de desenvolvimento mais justo e solidário.

Brasília, ____ de _____ de 2025.

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº ____, DE ____ DE _____ DE 2025

Institui o Estatuto Tributário de Crise, dispondo sobre a criação de tributos extraordinários em situações de crise econômica, social, sanitária ou ambiental, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei Complementar institui o Estatuto Tributário de Crise, que disciplina a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos extraordinários aplicáveis durante a vigência de estado de crise reconhecido por ato do Congresso Nacional.

Art. 2º Para fins desta Lei, considera-se estado de crise a ocorrência de situação excepcional de ordem econômica, social, sanitária ou ambiental que exija atuação fiscal ampliada, reconhecida por decreto legislativo.

Art. 3º A declaração do estado de crise dependerá de:

I – parecer técnico conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Planejamento; II – comprovada redução do Produto Interno Bruto, aumento significativo da desigualdade, elevação da pobreza ou outros indicadores socioeconômicos relevantes; III – delimitação temporal objetiva, prorrogável por ato legislativo fundamentado.

CAPÍTULO II

DOS TRIBUTOS EXTRAORDINÁRIOS

Art. 4º Durante o estado de crise poderão ser instituídos:

I – Empréstimo compulsório incidente sobre grandes patrimônios e lucros extraordinários, com obrigatoriedade de restituição;

II – Contribuições extraordinárias sobre rendimentos do capital, lucros e dividendos;

III – Imposto emergencial sobre grandes fortunas, com alíquotas progressivas e isenção mínima fixada em lei complementar específica;

IV – Imposto extraordinário de caráter sanitário ou ambiental, incidente sobre setores com lucros anormais em função da crise, nos moldes do imposto seletivo previsto no art. 153, inciso VIII, da Constituição Federal.

Art. 5º Os tributos instituídos com fundamento nesta Lei Complementar observarão:

I – a legalidade estrita e a anterioridade nonagesimal, quando aplicável;

II – os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da não confiscatoriedade e da transparência fiscal;

III – critérios objetivos para aferição de lucros extraordinários e de grandes fortunas;

IV – prazo certo de vigência, vinculado à duração da crise reconhecida;

V – fundamentação em estudos técnicos e relatórios de impacto econômico.

Art. 6º Os tributos previstos nesta Lei Complementar não poderão:

I – atingir valores inferiores ao mínimo vital tributário; II – incidir retroativamente sobre fatos geradores pretéritos; III – excluir o direito à revisão judicial da exigência.

CAPÍTULO III

DA GESTÃO DOS RECURSOS

Art. 7º Fica criado o Fundo Nacional de Crise, vinculado ao Ministério da Fazenda, com as seguintes finalidades:

I – financiar a expansão de programas de assistência social, saúde, educação e segurança alimentar;

II – apoiar a estabilização macroeconômica e a manutenção de serviços essenciais;

III – prover recursos para programas de transferência de renda emergencial e auxílios temporários.

Art. 8º O Fundo será financiado com os recursos oriundos dos tributos instituídos por esta Lei Complementar e terá execução orçamentária e financeira sob controle social e parlamentar.

Art. 9º O Poder Executivo deverá divulgar relatórios bimestrais de arrecadação e aplicação dos recursos do Fundo, assegurando a transparência e a fiscalização pelo Tribunal de Contas da União.

CAPÍTULO IV

DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Art. 10. São garantidos aos contribuintes atingidos pelos tributos extraordinários:

I – o direito à restituição integral dos valores arrecadados a título de empréstimo compulsório, com atualização monetária;

II – o direito ao contraditório e à ampla defesa nos processos de lançamento e cobrança;

III – o acesso às informações fiscais e relatórios de execução do Fundo;

IV – a proibição de retroatividade e o respeito aos limites da anterioridade, salvo em caso de guerra externa;

V – o direito à compensação tributária em caso de cobrança indevida.

CAPÍTULO V

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 11. Os dispositivos desta Lei Complementar só poderão ser aplicados mediante reconhecimento formal do estado de crise e terão vigência limitada a esse período.

Art. 12. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.