

## JUSTIÇA FISCAL: O COMBATE À REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

---

### *FISCAL JUSTICE: COMBATING THE REGRESSIVITY OF THE NATIONAL TAX SYSTEM*

**CAROL ALVES**

Pós-graduanda em Direito Tributário no IBET. Advogada  
carol@jhaequipamentos.com.br

**Resumo:** No presente ensaio, traçou-se como problema de pesquisa o seguinte questionamento: “O combate à regressividade do sistema tributário nacional poderá efetivar a justiça fiscal?” Para tanto, foi utilizado o método hipotético-dedutivo. Ainda, a hipótese foi confirmada, verificando-se que, ao combater a pressão fiscal sobre o consumo e a pressão fiscal sobre o lucro do mercado de bens e serviços, ocorrerá a efetivação da justiça fiscal em âmbito nacional. Ademais, o trabalho é dividido em três momentos: uma breve análise histórica da função social do tributo, relacionado ao Estado de Bem-Estar Social, a fim de compreender de que forma a tributação progressiva restaurou a matriz fiscal dos países no pós-guerra. Após, identificar-se-á o conceito de justiça fiscal, à luz da justiça distributiva e dos objetivos constitucionais. Por fim, demonstrar-se-á de que forma o combate à regressividade irá diminuir a desigualdade social, por meio de uma reestruturação do sistema tributário nacional. No mesmo tópico, reafirma-se que, ao combater a regressividade e a pressão fiscal sobre o consumo e sobre o lucro do mercado de bens e serviços, a economia, atualmente fragilizada, reagirá, pois está diretamente relacionada às demandas das famílias brasileiras.

**Palavras-chaves:** justiça fiscal; desigualdade social; reforma tributária.

**Abstract:** In the present essay, the following question was traced as a research problem: “Can the fight against the regressivity of the national tax system effect tax justice?” For this, the hypothetical-deductive method was used. Still, the hypothesis was confirmed, verifying that, by combating the fiscal pressure on consumption and the fiscal pressure on the profit of the goods and services market, there will be the effectuation of fiscal justice at the national level. Moreover, the paper is divided into three moments: a brief historical analysis of the social function of the tribute, related to the welfare state, in order to understand how progressive taxation restored the fiscal matrix on postwar countries. Afterwards, the concept of fiscal justice will be identified in the light of distributive justice and constitutional objectives. Finally, it will be demonstrated how combating regression will reduce social inequality through a restructuring of the national tax system. On the same topic, it is reaffirmed that, by combating regressiveness and fiscal pressure on consumption and on the profit of the goods and services market, the currently fragile economy will react, as it is directly related to the demands of Brazilian families.

**Keywords:** tax justice; social inequality; tax reform.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Um estudo histórico das relações fiscais: 2.1. O bem comum como legitimação da tributação justa; 2.2. Estado de Bem Estar Social e a política fiscal - 3. Justiça fiscal à luz da Constituição Federal de 1988: 3.1. Da justiça tributária; 3.2. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária; 3.3. O Subprincípio da Progressividade - 4. O combate à regressividade e a mitigação da desigualdade social: 4.1. Pressão fiscal sobre o consumo; 4.2. Pressão fiscal sobre o lucro do mercado de bens e serviços 5. Conclusão - 6. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

Os objetivos fixados pelo Artigo 3º da Constituição da República de 1988 determinam que o escopo do Estado brasileiro implica a concretização do desenvolvimento econômico, regido pela justiça e mitigação da desigualdade social. A tributação tem papel proeminente na promoção da justiça, uma vez que é o mecanismo utilizado para financiar os gastos públicos e redistribuir riquezas.<sup>1</sup> Para ser justo, o tributo deve cumprir a função social de promover o bem-estar da população.

Coelho<sup>2</sup> assegura que, ao estudar as relações fiscais, é necessário analisar o fenômeno tributário à luz da Constituição, para que a tributação não seja mecanismo de injustiça social. No entanto, o Brasil, mesmo com objetivos constitucionais definidos, apresenta várias deficiências em seu sistema tributário que o torna singular em termos iniquidade, conforme será demonstrado no presente ensaio. Isto porque a matriz fiscal premia muito mais o retorno do capital do que o retorno do trabalho. Sendo, pois, uma engenharia perfeita para produzir desigualdades sociais.

É nesse sentido que este trabalho, por meio do método hipotético-dedutivo, responderá o seguinte questionamento: “O combate à regressividade do sistema tributário nacional poderá efetivar a justiça fiscal?” Como hipótese ao problema exposto, tem-se que, ao combater a pressão fiscal sobre o consumo e reduzir a pressão fiscal sobre o lucro do mercado de bens e serviços, é possível efetivar a justiça fiscal em âmbito nacional.

Neste ensaio, apresentar-se-á uma breve perspectiva histórica das relações fiscais, demonstrando a importância da função social do tributo. No mesmo sentido, por experiências históricas dos países pós-guerra, será demonstrado que a progressividade da matriz fiscal é capaz de reconstruir uma economia fragilizada. Tal perspectiva histórica é essencial para situar a problemática do trabalho, que é, justamente, a regressividade do sistema tributário.

Para compreender o fenômeno da progressividade, responsável pelo fortalecimento da economia, discorrer-se-á sobre o conceito, que, em poucas palavras, é definido como tributos que têm a alíquota crescente à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. A progressividade é caracterizada, por Torres,<sup>3</sup> como uma subdivisão do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

<sup>1</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro. Intrínseca, 2014, p. 457.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2005, p.93.

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.72.

Assim, o princípio da capacidade contributiva se aproxima da justiça na medida em que cumpre o subprincípio da progressividade. Por outro lado, o fenômeno da regressividade é definido, nas palavras de Ataliba,<sup>4</sup> como “os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade, na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”, afinal, todos os contribuintes suportam o mesmo ônus financeiro.

Com base em dados da OXFAM,<sup>5</sup> o Brasil foi o país, dentre todos os da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, que menos tributou a renda, o lucro e os ganhos de capital, representado pelo valor de 6,5%. Por outro lado, foi o terceiro que mais tributou bens e serviços, com uma porcentagem de 15,4. Tais dados demonstram a regressividade a que o sistema tributário nacional se submete, fator que torna compreensível o fato de o Brasil ser um dos países mais desiguais do mundo.

Para que haja, então, a redução da desigualdade social, o Estado deve usar o mecanismo da tributação. Por isso, Martins<sup>6</sup> afirma que uma reforma tributária, ao se pautar na redução da pressão fiscal que há sobre o consumo e na diminuição da pressão fiscal que há sobre o lucro do mercado de bens e serviços, poderá reedificar o cenário econômico.

## 2. UM ESTUDO HISTÓRICO DAS RELAÇÕES FISCAIS

### 2. 1. O bem comum como legitimação da tributação justa

No âmbito histórico-jurídico do Direito Tributário, a função social implícita na tributação é uma constante, pois, desde os Feudos, oferecia-se o pagamento de tributos em troca de proteção estatal. Montesquieu,<sup>7</sup> no século XVIII, definiu que tributos são:

As rendas arrecadadas por um Estado, definidas como uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos.

O filósofo francês confirma a função social existente na tributação, ao assegurar que as rendas provenientes da arrecadação estatal devem ser aproveitadas em prol do bem comum, isto é, das necessidades dos cidadãos.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9 ed. Dialética. São Paulo, 2010, p.34.

<sup>5</sup> OXFAM. *A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

<sup>6</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

<sup>7</sup> MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. São Paulo. Martins Fontes, 1982, p.241.

Por outro lado, mesmo que houvesse, há muito, função social na tributação, as manifestações e preocupações com um sistema de arrecadação mais justo e racional para o evento da arrecadação estatal foram ocorrer somente em meados do século XIX, conforme Balthazar.<sup>8</sup> Nesse período, os estudiosos dedicaram maior cuidado ao fenômeno jurídico da tributação, aprimorando, junto à ideia de justiça social, os mecanismos de arrecadação.

Nesse sentido, Becker<sup>9</sup> assegura que, por ser a tributação a principal fonte de arrecadação estatal, não há Estado sem tributação. Afinal, a arrecadação de tributos é o instrumento que torna possível a busca pelo bem-estar comum, por meio de políticas públicas. Com a mesma percepção, Domingos<sup>10</sup> escreve:

A tributação deve ser um mecanismo para garantir a manutenção do Estado a fim deste último gerar possibilidades para manter seus preceitos estatais. O bem-estar da sociedade é, portanto, uma variável que depende da aplicabilidade devida dos tributos arrecadados pelo Estado.

Assim, o Estado, ao alocar as arrecadações, deve observar o bem comum. Compreende-se, então, que a função social do tributo está relacionada à ideia de que o “Estado existe para a consecução do bem comum, e que a sociedade é a destinatária dos recursos arrecadados pelo governo”.<sup>11</sup>

Em outras palavras, para que haja justiça fiscal, a tributação deve visualizar um fim social que seja benéfico para os contribuintes. Para tanto, discute-se, com fulcro constitucional, a respeito do modelo social que a população de cada nação almeja, e o quão intervencionista o Estado deve ser na riqueza dos particulares.

Em um Estado democrático, tal qual é o brasileiro, conforme dispõe o Artigo 1º da Constituição Federal, as políticas públicas devem ser voltadas, também, ao desenvolvimento econômico e à redução das desigualdades. A atividade tributária, então, ocupa papel central na busca pela concretização das promessas constitucionais.

Ademais, o Brasil constitui-se como um Estado Social, com fulcro no Artigo 3º da Constituição Federal. Sendo assim, o Estado Democrático Social possui uma função essencial na distribuição de renda e na promoção do bem-estar entre seus cidadãos, além de possuir o dever de moderar as desigualdades geradas pela economia de mercado. Domingos<sup>12</sup> confirma, ao explicitar que:

<sup>8</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. São José. Boiteux, 2004, p.27.

<sup>9</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5ª Edição – São Paulo: Noeses, 2010, p.76.

<sup>10</sup> DOMINGOS, S. de O. *A função social do tributo sob o enfoque do Princípio da Dignidade Humana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 32.

<sup>11</sup> ARAUJO, Remildo da Silva; LIMA, Robson de Sousa; RODRIGUES, Barbara Luiza. *Princípios constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2016, p.2. Disponível em: <[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_boi\\_2006/RTFPub\\_n.130.03.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_boi_2006/RTFPub_n.130.03.PDF)> Acesso em: 20 de julho de 2019.

<sup>12</sup> DOMINGOS, S. de O. *A função social do tributo sob o enfoque do Princípio da Dignidade Humana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015 p.23

Os efeitos da política tributária se refletem diretamente em toda sociedade e definem a estrutura econômica de um país; ela é decisiva para definir a estrutura da sociedade. Por essa razão, para haver equilíbrio nas relações que envolvem a tributação, devem ser observadas a aplicação dos ditames constitucionais e dos direitos fundamentais, bem como os seus princípios norteadores. Assim, a política tributária deve ser estabelecida sempre respeitando a função social do tributo.

Segundo Stiglitz,<sup>13</sup> uma das principais funções do Estado é a função redistributiva, isto é, alocar as arrecadações para os fins sociais definidos constitucionalmente, como a promoção da justiça, pois as indevidas alocações de mercado podem desencadear situações de desigualdade.

Ora, se é por meio de políticas públicas que os objetivos constitucionais de promoção de justiça e de redução da desigualdade social podem ser cumpridos, entende-se a tributação é o principal mecanismo para que o Estado exerça a função redistributiva.<sup>14</sup> Afinal, as políticas públicas são financiadas pelos tributos.

Em suma, por ser o tributo um mecanismo de redistribuição de riqueza, conforme assegura Piketty,<sup>15</sup> a alocação desses tributos por parte do Estado deve promover uma maior redistribuição de renda. A promoção da justiça e a mitigação das desigualdades sociais, objetivos positivados no Artigo 3º, incisos I e II da Constituição Federal, devem ser o centro do sistema tributário, a fim de que o mesmo seja construído em prol da justiça fiscal.

Nesse sentido, verifica-se que a função social do tributo, em um Estado Democrático e Social, consiste em uma relação mútua entre Estado e contribuinte. Enquanto aquele garante a esse a contribuição para o pleno desenvolvimento das atividades estatais, esse garante àquele os objetivos constitucionais, sobretudo a promoção da justiça, por meio de políticas públicas financiadas pelos tributos.

## 2. 2. Estado de Bem Estar Social e a política fiscal

Com base no que assegura Martins,<sup>16</sup> a doutrina político-econômica denominada Estado de Bem-Estar Social, designada pelo economista John Maynard Keynes, atingiu o seu ápice no final do século XX, quando ocorreu, nos Estados Unidos da América, a Crise de 1929, denominada como Grande Depressão, a qual marcou o declínio do Liberalismo econômico.

<sup>13</sup> STIGLITZ, Joseph. *“Whither reform? Ten years of transition”*, Washington: World Bank, 2000, p.27. Disponível em: <<https://www8.gsb.columbia.edu/faculty/jstiglitz/papers/>> Acesso em: 27 de julho de 2019.

<sup>14</sup> STIGLITZ, Joseph. *“Whither reform? Ten years of transition”*, Washington: World Bank, 2000, p. 56.

<sup>15</sup> PIKETTY, T. *O capital no Século XXI*. Rio de Janeiro (RJ): 1ª Ed. Intrínseca, 2014, p. 225.

<sup>16</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *A globalização e a guerra do balanço de pagamentos*. 2018. Disponível em: <[file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20\(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9\)%20\(1\).pdf](file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9)%20(1).pdf)> Acesso em: 17 de agosto de 2019.

O Keynesianismo é, portanto, uma teoria econômica que defende a intervenção estatal na economia nacional, com o objetivo inicial de atingir o pleno emprego. Navarro<sup>17</sup> aponta que a década de 80 possibilitou maiores reflexões sobre o papel da tributação na relação Estado-cidadão, facultando oportunidades de estudo neste campo dentro das Ciências Sociais, envolvendo conceitos que englobam desde a função social do tributo, até a promoção da justiça tributária.

Nesse sentido, assinala Forigo:<sup>18</sup>

O capitalismo imperante na Europa e nos Estados Unidos, durante a década de 30, não estava conseguindo alcançar o pleno emprego, necessitando da intervenção estatal para prover recursos suficientes e obter recursos à sobrevivência do capital. O clima era de insegurança e instabilidade. Ainda segundo Keynes, o que ocorria na época era a queda da demanda e consequentemente sobra de produto. A solução para o desemprego só poderia ser obtida por intervenção estatal, desencorajando o entesouramento, em proveito das despesas produtivas. Para isso, o Estado deve estimular o consumo por meio da redistribuição da renda em benefício das classes menos favorecidas. Essa política, diretamente oposta às teses deflacionistas, permitiria a intervenção do Estado sem atingir a autonomia da empresa privada.

A história econômica dos países mostra, conforme Streck,<sup>19</sup> que a transição para o padrão de elevado desenvolvimento sempre se dá quando as políticas públicas se distanciam da proposta liberal. O fracasso do liberalismo econômico está relacionado, conforme o autor,<sup>20</sup> com o número de desemprego, subemprego e o crescimento da desigualdade social, designados consequências da não intervenção estatal.

Na medida em que os problemas sociais irrompiam de estados europeus, por conta da concepção liberal, concebido a partir da filosofia liberal do século XVII e XVIII, “manifestou-se um caráter concentrador da organização político-administrativa do Estado Moderno”.<sup>21</sup>

Tal concepção própria do Liberalismo submeteu grande parte das populações a condições miseráveis de vida, agravando a desigualdade social. Diante disso, o Estado passou a chamar para si a solução dos problemas sociais emergentes, intervindo, diretamente, no domínio econômico. É, como explicita Goulart<sup>22</sup> quando escreve que:

<sup>17</sup> NAVARRO, Vicente. Produção e estado do bem-estar: o contexto das reformas. Estado e políticas sociais no neoliberalismo. *Revista Lua Nova*, n. 28. São Paulo. Cortez, 1991, p.172.

<sup>18</sup> FORIGO, Marlus V. *Crise do estado de bem-estar social e neoliberalismo*. Revista UniCuritiba. Curitiba, 2012, p.14. Disponível em <file:///Users/carolalves/Downloads/228-828-1-PB%20(2).pdf> Acesso em: 21 de agosto de 2019.

<sup>19</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p.63.

<sup>20</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p.67.

<sup>21</sup> CRUZ, Paulo M.; XAVIER, Grazielle. O estado de bem-estar. *Revista de Doutrina TRF4*, edição 21. Santa Catarina, 2007, p.2. Disponível em <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao021/Paulo\_Cruz.htm> Acesso em: 18 de junho de 2019.

<sup>22</sup> GOULART, Clóvis de Souto. *Formas e sistemas de governo: uma alternativa para a democracia brasileira*. São Paulo.

A necessidade de o Estado abandonar sua postura meramente contemplativa, sua posição simplesmente policalcesca de permitir que o social e o econômico aconteçam ao sabor da livre iniciativa e segundo as leis do mercado, já não encontra muita resistência entre os doutrinadores mais conservadores, inclusive entre os próprios adeptos do liberalismo, pelo menos, tratando-se de neoliberais. Ao contrário, embora mantenham a convicção de que a vida econômica se rege por leis naturais, reconhecem que o livre curso dessas leis pode ser dificultado, quando não desviado, pela ação egoísta de indivíduos ou grupos.

Muito além do clássico debate colocando em contraposição o Estado de Bem-Estar Social e o Liberalismo econômico, discute-se o quanto o Estado irá interferir para realizar os objetivos constitucionais de cada nação. É nesse sentido que Smith,<sup>23</sup> denominado, por diversos autores, como liberal, defendeu que os Estados têm deveres para com a sociedade e, assim, devem ter meios para financiar suas despesas.

As preocupações de Adam Smith<sup>24</sup> foram além da não intervenção estatal, chegaram a um controle social de determinados interesses. Essa realidade demonstra que, embora haja uma contradição entre Liberalismo e imposição tributária, é certo que o capitalismo necessita da tributação, destinados a assegurar a manutenção do próprio sistema.<sup>25</sup>

Há, conforme demonstrado, uma relação direta do Estado de Bem-Estar Social no pós-guerra com a tributação. Afinal, a chave da redução da desigualdade social causada, inicialmente, pela Grande Depressão, e mantida pelas práticas de liberalismo econômico e político, “estava na matriz fiscal dos países, isto é, em um modelo de tributação progressivo”.<sup>26</sup>

Embora houvesse defesa, por parte dos liberais, em intervenção estatal mínima, a Crise de 1929 comprovou que o caminho para fortalecer a economia não era esse. Ainda, Bobbio<sup>27</sup> assinala que “houve o aumento progressivo e acumulativo da cota do produto interno bruto destinado à despesa pública, e as estruturas administrativas voltadas para os serviços sociais tornaram-se mais vastas e complexas”, sendo tal fenômeno uma característica comum a todos os países que adotaram ou adotam o Estado de Bem-Estar Social.

Nesse sentido, o aumento da carga tributária nos impostos diretos, ou seja, aqueles tributos que recaem sobre o rendimento apurado, nesses países, também é uma característica em comum. Então, o Estado de Bem-Estar Social, pautado em uma

---

Sérgio Antonio Fabris, 1995, p.80.

<sup>23</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo, Nova Cultural, 1996, p. 96.

<sup>24</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo, Nova Cultural, 1996, p. 96-103.

<sup>25</sup> GOULART, Clóvis de Souto. *Formas e sistemas de governo: uma alternativa para a democracia brasileira*. São Paulo, Sérgio Antonio Fabris, 1995, p.98.

<sup>26</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *A globalização e a guerra do balanço de pagamentos*. 2018, p.12. Disponível em: <file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9)%20(1).pdf> Acesso em: 17 de agosto de 2019.

<sup>27</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004, p.417.

tributação progressiva, desafogou os problemas político-econômicos da época. Conforme bem explicita o jurista contemporâneo Martins:<sup>28</sup>

Em poucas palavras, o Estado de Bem-Estar na Europa foi a pedra fundamental para que houvesse mais renda e menos poupança, direcionando um maior volume de recursos ao consumo no mercado que, por sua vez, estimularia as importações e, finalmente, o pagamento de empréstimos contraídos junto aos EUA.

Assim, no modelo proposto por Keynes, o Estado tem responsabilidade pela política econômica, cabendo a ele a proteção social dos indivíduos.

No Brasil, a Constituição da República de 1988 resgata promessas do Estado de Bem-Estar Social, ao determinar que o Estado Democrático de Direito brasileiro possui a necessidade do resgate das promessas da modernidade, tais como igualdade, justiça social e a garantias dos direitos humanos fundamentais.<sup>29</sup> Para que haja cumprimento dos objetivos constitucionais, o Estado deve ter uma marcante presença na área econômica, por meio de uma justa tributação.

Assim, as características próprias de um Estado de Bem-Estar Social são pautadas, conforme Bobbio<sup>30</sup> na previsão de mais receita para o Estado, a qual deve ser satisfeita por um imposto progressivo e sobre a renda. No entanto, Kornis<sup>31</sup> sintetiza em sua tese de doutoramento que um dos traços centrais e contraditórios do *Welfare* brasileiro é um financiamento regressivo de gasto social e uma hipertrofia burocrática que eleva o custo operacional.

É uma constante histórica, como demonstrado, que os países desenvolvidos, ao adotarem o Estado de Bem-Estar Social, fortaleçam a economia e aumentem a arrecadação, por meio da tributação progressiva e orientação redistributiva. No Brasil, a base econômica do regime de Bem-Estar Social, na contramão da positiva experiência histórica, não alterou a matriz fiscal, mantendo-a regressiva.<sup>32</sup>

Verifica-se que, do ponto de vista histórico, o Brasil não aderiu à onda favorável à promoção da justiça fiscal no período de consolidação dos Estados de Bem-Estar. Porém, em sentido contrário, “optou pelo caminho da suavização da progressividade ou adoção de um imposto de renda linear, que não efetivam a justiça fiscal”.<sup>33</sup>

<sup>28</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *A globalização e a guerra do balanço de pagamentos*. 2018, p.19. Disponível em: <file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9)%20(1).pdf> Acesso em: 17 de agosto de 2019.

<sup>29</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica (e)m crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2003, p.76.

<sup>30</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro. Elsevier, 2004, p.127.

<sup>31</sup> KORNIS, George. *A crise do estado de bem-estar: problemas e perspectivas da proteção social*, Tese de Doutorado, Instituto de Economia Industrial da UFRJ, 1994, p.12.

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. *Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008, p.86.

<sup>33</sup> SILVEIRA, Fernando G. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte. Letramento, 2017, p.3.

Assim, o Estado de Bem-Estar em consonância com a política adotada por Keynes deve ser, em síntese, fundado na capacidade contributiva do trabalhador e num gasto público residual financiado por um sistema tributário progressivo, contrário à realidade brasileira.

Por fim, enquanto o Estado brasileiro gera uma contradição com a concepção de *Welfare State*, por adotar um sistema não-redistributivo e montado sobre um quadro de grandes desigualdades e de misérias absolutas, o ideal *Welfare State*, em matéria tributária, seria pautado na tributação progressiva, visando à efetivação da justiça fiscal.

### 3. JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 3. 1. Da justiça tributária

Em se tratando da discussão acerca da justiça fiscal, com base no que assegura Machado,<sup>34</sup> é uma constante histórica o fato de os Estados modernos exigirem do seu povo os recursos necessários para aplicá-los em serviços públicos e buscar as melhorias sociais por meio de tributos. Suportando, assim, os gastos contraídos em nome da coletividade.

Significa dizer que os tributos são, e sempre foram, expressão clara de poder, e instrumentos de justiça ou injustiça social. Para definir, então, qual conceito de justiça se aproxima na correta aplicação do Direito Tributário, “remete-se à definição aristotélica de justiça distributiva, a qual se exterioriza na distribuição de honras, de bens materiais ou de qualquer coisa divisível entre aqueles que integram o sistema político.”<sup>35</sup>

A igualdade de razões em Aristóteles<sup>36</sup> busca tratar de modo igual os iguais e, de modo desigual, os desiguais. Assim, justo é tratar igualmente as pessoas iguais e, também, tratar desigualmente pessoas desiguais.

Sendo que ambos os princípios buscam a “justiça” baseada na igualdade, equivale ponderar que esta ideia de justiça também está apoiada na igualdade, não para todos, apenas para os que são iguais entre si. Do mesmo modo, justa é a desigualdade, porém não para todos, mas para os que são desiguais entre si.<sup>37</sup>

Na mesma segmentação, John Rawls,<sup>38</sup> autor norte-americano contemporâneo, elaborou a teoria da justiça como equidade (*justice as fairness*), tendo como questionamento a possibilidade de tornar a sociedade democrática liberal mais justa.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo. Malheiros, 2010, p.49.

<sup>35</sup> MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *Periódicos UFSC*. 2017, p.14. Disponível em < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221/35707>> Acesso em: 13 de julho de 2019.

<sup>36</sup> BERTI, E. *As razões de Aristóteles*. Tradução de Dion David Macedo. São Paulo. Loyola, 1998, p.96.

<sup>37</sup> BERTI, E. *As razões de Aristóteles*. Tradução de Dion David Macedo. São Paulo. Loyola, 1998, p.96-101.

<sup>38</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1981, p.67.

Para ele, mesmo os mais marginalizados integrantes da sociedade devem dispor de recursos para alcançar suas liberdades, e essa alocação de recursos se dá, também, por meio da tributação.

Visto que a obra de Rawls<sup>39</sup> possui princípios basilares que respaldam o *Welfare State*, o arranjo de justiça vislumbrado pelo autor implica em um Estado de Bem-Estar Social que venha a garantir aos pobres um nível de vida minimamente aceitável, com direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

Em se tratando de tributação, para o autor,<sup>40</sup> as obrigações fiscais ficam a cargo dos mais ricos via taxação progressiva, afinal, cada qual deve contribuir na medida de suas devidas condições, a fim de que se tenha um sistema mais justo.

Para que se promova a justiça, deve-se analisar os fins sociais, os quais são determinados por uma Constituição. No caso do Brasil, a Constituição Federal da República Federativa reflete e fomenta a chamada economia social de mercado e, como tal, seu ponto de partida é a ideia de que o ser humano deve ser o fim último da ordem econômica e social, aqui incluído o poder/dever de tributar.<sup>41</sup>

Ora, se os objetivos constitucionais de promoção de justiça e redução de desigualdade social, embora positivados, não são assegurados à população, é necessário analisar se a Constituição Federal dispõe de instrumentos para alcançar a justiça tributária a fim de que, a partir dessa análise, proponha-se uma efetiva mudança no sistema tributário vigente.

A justiça fiscal é, portanto, um valor supremo da sociedade, um objetivo constitucional. Para que haja a efetivação da mesma, a Constituição dispõe de princípios constitucionais, sendo o principal deles a Capacidade Contributiva, que será o objeto de estudo do próximo tópico.

### 3. 2. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária

A tributação em um Estado Democrático consiste no respeito à dimensão familiar e individual dos contribuintes, considerando a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, a fim de protegê-los da excessiva e injusta oneração. Injusta, como demonstrado no tópico anterior, é a tributação que impede ou dificulta a realização do bem comum.

Por outro lado, justa é a tributação que respeita o que é inerente à sociedade nos ditames constitucionais. Para efetivar a justiça no âmbito da tributação, a Constituição Federal assegura Princípios Constitucionais Tributários. Os princípios são, para Torres,

<sup>39</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1981, p.67-75.

<sup>40</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1981, p.67-75.

<sup>41</sup> BASTOS, Elisio A. *A função tributária*. Brasília a. 43 n. 169, 2006, p.145. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92297/Bastos%20E1%C3%ADsio.pdf?sequence=7>> Acesso em: 18 de junho de 2019.

“enunciados genéricos e estão a meio passo entre os valores e as regras na escala de concretização do direito”.<sup>42</sup>

Os valores jurídicos, citados por Torres,<sup>43</sup> compõem os princípios e são definidos como ideias abstratas, que informam todo o ordenamento jurídico. Esses estão diretamente relacionados aos valores sociais, adquiridos pelo costume e modificados ao longo dos séculos, acompanhando a evolução societária.

O valor jurídico de justiça, por exemplo, é considerado um valor fundamental para um Estado Social,<sup>44</sup> e só pode ser concretizado por princípios, subprincípios e normas, determinadas constitucionalmente.

Em outras palavras, os valores jurídicos são supraconstitucionais, não se traduzem, assim, em linguagem normativa. Portanto, há a representação desses valores por meio dos princípios. Para Torres,<sup>45</sup> esses representam o primeiro estágio de concretização daqueles. Dessa forma, a justiça e a segurança jurídica adquirem concretude normativa e ganham expressão escrita.

Porém, ainda há, nos princípios, abstração e indeterminação, pois, de maneira geral, podem ser interpretados de diferentes formas, de acordo com cada caso concreto. A fim de diminuir essa indeterminação principiológica, os subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores, conforme Torres.<sup>46</sup>

Assim, o valor jurídico é o da justiça, o princípio é o da capacidade contributiva (Artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal), e o Subprincípio, o qual aumenta a concretização, é, por exemplo, o da Progressividade (Artigo 153, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal).

Considera-se, ainda, o que nos ensina Caliendo:<sup>47</sup> “o Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio de tributação mais importante na determinação da justiça fiscal, na repartição de encargos fiscais e na definição da base de imposição de tributos”.

É por isso que, em âmbito tributário, aproxima-se a tributação da justiça fiscal na medida em que a aplicação dos tributos são fiéis aos princípios tributários, em especial ao princípio da capacidade contributiva, pois esse é a concretização do valor jurídico de justiça.

A capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte e tem fulcro na ideia de justiça distributiva, atribuindo que a ideia de justiça consiste em dar a cada

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.156.

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.172.

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.89-172.

<sup>45</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.167.

<sup>46</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.167.

<sup>47</sup> CALIENDO, Paulo. *Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008, p.270.

um o que é seu: *suum cuique tribuere*.<sup>48</sup> Por isso, a capacidade contributiva possui um liame com o Estado Social, tal qual é o Brasil.

Tipke<sup>49</sup> assegura que o Estado Social possui o escopo de distribuir proporcionalmente o ônus das despesas de funcionamento estatal, isto é, busca promover a participação de cada contribuinte na medida de suas rendas. Quanto mais alta a renda, maior o encargo a ser assumido, pensamento fundado na ideia aristotélica de justiça distributiva.

Porém, deve-se distinguir capacidade econômica de capacidade contributiva Derzi<sup>50</sup> assegura que: “A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.”

Em outras palavras, considera-se que a capacidade contributiva deve resguardar um mínimo vital, que engloba recursos indispensáveis a uma sobrevivência digna. Portanto, a capacidade contributiva surge no momento em que se ganha além do mínimo existencial, ou seja, o necessário para a sobrevivência.

### 3. 3. O Subprincípio da Progressividade

A fim de diminuir a indeterminação da capacidade contributiva e concretizar o valor jurídico de justiça, a Constituição brasileira dispõe do Subprincípio da Progressividade. A progressividade é considerada, por Torres,<sup>51</sup> o último estágio da concretização de justiça.

Há dois tipos de progressividades, a progressividade fiscal (progressiva) e a extrafiscal (seletiva), o objeto de estudo deste artigo é a progressividade fiscal. Para compreender a diferença de ambas, Sabbag<sup>52</sup> explicita que:

A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de ‘riqueza presumível do contribuinte’. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Em outras palavras, a progressividade fiscal impõe uma alíquota que cresce em função do crescimento de sua base de cálculo.<sup>53</sup> Dessa forma, a progressividade constante nas alíquotas está ligada à base de cálculo, pois na medida em que o valor dessa aumentar, maior será o valor daquelas aplicada ao contribuinte.

<sup>48</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.93.

<sup>49</sup> TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo. Malheiros, 2002, p.57.

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12a. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 574.

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007, p.127.

<sup>52</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo:Saraiva, 2013. p. 403.

<sup>53</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo:Saraiva, 2013. p. 412.

Baleeiro<sup>54</sup> explicita que a “progressividade talvez seja a única ferramenta que assegure a aplicação da personalização dos impostos, disciplinada na Lei, e que, portanto, chegue a uma justiça social efetiva.”

De fato, a capacidade contributiva, por meio da progressividade, mostra-se mecanismo de justiça fiscal ou tributária em sentido amplo, já que busca, para cada contribuinte, distribuir o ônus proporcionalmente à sua capacidade econômica, alocando a quem maior renda possuir, maiores encargos tributários, por meio de alíquotas progressivas.

Um exemplo clássico utilizado por Sabbag<sup>55</sup> é de um contribuinte que recebe aumento salarial e passa a pagar o Imposto de Renda sob uma alíquota maior. Afinal, se determinado contribuinte teve sua capacidade contributiva aumentada, é justo que o mesmo contribua com o Estado em maior proporção.

É como se posiciona Derzi<sup>56</sup> ao afirmar que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxação proporcional à renda. No entanto, o sistema brasileiro onera, em grande proporção, o consumo, conforme será demonstrado no próximo tópico.

O direito não trabalha apenas com regras, isto é, com preceitos cuja hipótese de incidência é bem definida. Mas trabalha, também, por meio de princípios, que tornam a regra aplicável a um número muito maior de situações. No entanto, ainda há casos em que o princípio não conseguirá, por si só, alcançar o valor jurídico de justiça.

O subprincípio da progressividade, por exemplo, embora seja muito eficaz para impostos diretos, tal qual é o imposto de renda, mostra-se inaplicável na tributação indireta. Nesse último, o tributo incide sobre o bem, e não sobre a pessoa do contribuinte. Verifica-se, então, uma contradição na função que a capacidade contributiva exerce sobre os tributos diretos e indiretos. Para diferenciar os tributos diretos dos indiretos, Baleeiro<sup>57</sup> escreve:

Desde então, a legislação e os estilos administrativos frequentemente se referem a esse critério, tendo como base o fato de pagar e suportar o ônus um mesmo contribuinte (imposto direto) ou de um indivíduo pagar a soma exigida e transferir a outro esse sacrifício pelo aumento de preço ou por outro processo econômico de troca (imposto indireto).

Nos impostos indiretos, que via de regra incidem sobre o consumo, como o ICMS, há o repasse do ônus para o último da cadeia tributária, um consumidor final

<sup>54</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010, p.433.

<sup>55</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo:Saraiva, 2013. p. 420.

<sup>56</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010, p.367.

<sup>57</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12a. Ed. Atualizada. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.343.

indeterminado. É por isso que a aplicação da capacidade contributiva, por si só, é falha nessa modalidade de tributo.

A Constituição prevê, para essas situações, a progressividade extrafiscal, ou seletividade, que se baseia em alíquotas seletivas. Com objetivo de incentivar ou não certas condutas dos contribuintes, a seletividade baseia-se na essencialidade.

A essencialidade é medida com base naquilo que se compreende como necessário à existência humana digna. Dessa forma, produtos essenciais para a vida digna deveriam, em teoria, ser desonerados ou onerados com alíquotas baixas.

Porém, na prática, a seletividade não cumpre o seu papel, divergindo da função de aproximar-se da justiça fiscal. É como se manifesta Coêlho<sup>58</sup> ao escrever que: “o princípio da seletividade é totalmente falho e não traz uma justiça fiscal e social, pois pelo princípio da seletividade tanto o rico quanto o pobre consomem os mesmos bens e pagam a mesma alíquota de tributos indiretos, o que acaba por gerar mais desigualdades sociais.”

Os impostos regressivos, ou indiretos, ao tributarem a cadeia de consumo, levam o “ônus fiscal ao cidadão na forma de preço, como um fenômeno do mercado”,<sup>59</sup> tributando, em igual proporção, pessoas com diferentes rendas.

Conclui-se, então, que os tributos denominados indiretos não têm condições de promover a justiça fiscal, uma vez que não consideram a capacidade contributiva do sujeito passivo. Além disso, a tributação sobre o consumo encarece a demanda, prejudicando a oferta de empregos, a produção e o conseqüente crescimento econômico do país.

Por fim, ao tributar o consumo, o contribuinte com menor disponibilidade financeira suportará, de maneira mais gravosa, o ônus tributário. Esse fenômeno promove a injustiça tributária, afinal, a não redistribuição de riqueza aumenta as desigualdades sociais.

#### 4. O COMBATE À REGRESSIVIDADE E A MITIGAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL

##### 4. 1. Pressão fiscal sobre o consumo

A compreensão do reflexo que a justiça tributária possui nas desigualdades sociais deve ter como ponto de partida a análise do Artigo 3º da Constituição Federal. Dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, estão: I - construir uma sociedade

<sup>58</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro. Forense, 2005, p.83.

<sup>59</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

livre, justa e solidária e III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Verifica-se que a tributação é um mecanismo social para efetivar a justa redistribuição de renda, e, em consequência, cumprir o objetivo constitucional de redução de desigualdades sociais. Além de possuir a função de construir uma sociedade mais justa, a fim de que, todos, indistintamente, colham os benefícios da vida em sociedade.

A realidade, porém, é que o sistema tributário nacional vai na contramão da justiça fiscal e do combate à desigualdade social, visto que funciona apenas para aumentar a carga tributária de tributos indiretos.

Em outras palavras, o sistema tributário nacional não funciona para o bem comum, e, em consequência, agrava o cenário de desigualdade social. Para que haja a promoção do desenvolvimento nacional e a efetivação da justiça fiscal, é necessário reaver as principais falhas do sistema vigente.

Um estudo conduzido por Piketty, denominado *World inequality database*,<sup>60</sup> publicado em 2018, demonstrou que 28% da renda obtida no Brasil pertence a apenas 1% dos habitantes. Verifica-se, então, que a elevada concentração de renda, fortalecida por um sistema tributário construído sobre bases de incidência indiretas, conforme escreve Alves,<sup>61</sup> privilegiam a desigualdade na medida em que incentivam a regressividade.

Para compreender a desigualdade social, deve-se analisar o principal mecanismo de redistribuição de renda, que é a tributação. A maior questão a ser revista no sistema tributário brasileiro não é a carga tributária bruta, pois essa representa 33% do PIB nacional, e está longe de ser uma das maiores entre os países da OCDE.<sup>62</sup> O que deve ser analisado, a partir do relatório, é o fato de que os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos, enquanto os 10% mais ricos gastam apenas 21%.<sup>63</sup>

Dessa maneira, para que se efetive a justiça fiscal, é preciso reaver de que maneira tal carga bruta é distribuída, pois esse é o ponto que influi na desigualdade social. Com base em dados do Ministério da Fazenda,<sup>64</sup> o Brasil é o país, dentre todos os da OCDE, que menos tributou a renda, o lucro e os ganhos de capital, representando

<sup>60</sup> Disponível em: <<https://wir2018.wid.world/files/download/wir2018-summary-english.pdf>> Acesso em: 17 de junho de 2019.

<sup>61</sup> ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*. São Paulo, 2012, p.67-80.

<sup>62</sup> OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018, p.36. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

<sup>63</sup> OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018, p.15-36. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

<sup>64</sup> OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018, p.36. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

apenas 6,5%. Tal dado contraria a concepção de Rawls,<sup>65</sup> que defende a tributação progressiva como instrumento de efetivação da justiça fiscal.

A doutrinadora Derzi<sup>66</sup> confirma, ao escrever que “a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social”. Injusto, então, é pautar um sistema tributário em bases regressivas, estimulando os abismos sociais.

Na contramão do princípio constitucional da capacidade contributiva e, também, da justiça fiscal, o Brasil foi o terceiro país que mais tributou bens e serviços, resultando em 15,4%, sistema denominado regressivo, com base no relatório do Ministério da Fazenda.<sup>67</sup>

A regressividade citada é, então, o contrário da progressividade. O que significa dizer que um país com um sistema tributário progressivo, ou seja, justo, é aquele que tributa em proporção maior a renda, o lucro e os ganhos de capital, enquanto um país regressivo é aquele que impõe sobre os serviços e consumo a maior carga tributária.

O IPI, o ICMS e o ISS são típicos tributos sobre o consumo. Sobre essa modalidade, também denominada de tributação indireta, Piketty<sup>68</sup> assegura que: “Com frequência dizemos que eles são ‘indiretos’ no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos indiretamente, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras.”

Portanto, na tributação indireta, o encargo financeiro é repassado ao último da cadeia tributária, denominado consumidor final, que, na maior parte das vezes, é quem menos possui capacidade financeira para arcar com o ônus.

No Brasil, com base no que escreve Martins<sup>69</sup> “o ato de consumir, que é uma necessidade humana universal, sofre uma pressão fiscal muito maior do que o de auferir riqueza a partir do excedente de capital”. Com a economia fragilizada, o Estado busca formas de estimular o consumo.

A solução para este sistema econômico depreciado está na política fiscal, afinal, os tributos, assim como os juros, são uma variável presente na formação de todo e qualquer preço ou cálculo econômico.<sup>70</sup>

<sup>65</sup> LOVETT, Frank. *Uma teoria da justiça de John Rawls*. São Paulo. Penso, 2013, p.43.

<sup>66</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010, p.77.

<sup>67</sup> OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018, p.15-36. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

<sup>68</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro (RJ): 1ª Ed. Intrínseca, 2014, p.481.

<sup>69</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

<sup>70</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

Ao reduzir, então, a pressão fiscal que há sobre o consumo, naturalmente, o preço final dos produtos irão diminuir, e, em consequência, aumentar-se-á o poder de compra dos cidadãos, visto que o consumo das famílias brasileiras representa 60% do PIB brasileiro.<sup>71</sup> Essa porcentagem representa que mais da metade do que é produzido no Brasil depende do poder de compra de seus cidadãos. Um sistema regressivo, pautado em onerar, em grande escala, o consumidor final, é a principal justificativa para uma economia fragilizada e, nas palavras de Derzi<sup>72</sup> “faz o pobre financiar o Estado”.

Sob a égide de dados extraídos de relatórios da Receita Federal do Brasil e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, conclui-se que há alguns fenômenos normativos, como escreve Martins<sup>73</sup> “que contribuem para a desigualdade social no Brasil, transferindo a riqueza dos cidadãos mais pobres para os mais ricos, de maneira sistêmica”, sendo a pressão fiscal sobre o consumo o principal deles.

É este o maior ponto a ser reformado no sistema vigente: a regressividade, intrínseca na pressão fiscal sobre o consumo, e que afeta de maneira negativa o poder de consumo das famílias, conforme demonstrado. É nesse sentido que assinala Martins:<sup>74</sup>

Segundo dados da RFB, o Brasil foi o país, dentre todos os da OCDE, que menos tributou a renda, o lucro e os ganhos de capital, embora tenha sido o terceiro que mais tributou bens e serviços, conferindo uma primazia, no sistema, dos “tributos indiretos”, aqueles que participam diretamente na formação do preço. Nesse modelo de exação, além de reduzir-se o poder de compra dos cidadãos, demanda econômica, em primazia, a dos mais pobres, pois são esses compõe a grande base da pirâmide social brasileira.

Mesmo com a tentativa constitucional de aproximar a tributação do consumo da justiça, por meio da seletividade, verifica-se que esse modelo de exação continua altamente regressiva e injusta. Afinal, a distribuição da oneração tributária não se mostra homogênea, mas sim gravosa àqueles que menos têm.

Dessa forma, ao diminuir a pressão fiscal sobre o consumo, haverá um factual aumento da demanda, visto que a mesma se encontra fragilizada por conta da escassez de recursos que permeia as famílias brasileiras, fenômeno que diminui o seu poder de compra, responsável por mais de metade do PIB brasileiro.

<sup>71</sup> OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018, p.15-36. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

<sup>72</sup> Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/especialista-tributacao-brasil-faz-pobre-financiar-estado>> Acesso em: 25 de julho de 2019.

<sup>73</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

<sup>74</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info, 2019, p.1. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

#### 4. 2. Pressão fiscal sobre o lucro do mercado de bens e serviços

Além disso, cita-se que a regressividade também é intrínseca na pressão fiscal que há sobre o lucro do mercado de bens e serviços. O cenário brasileiro é apresentado por Martins<sup>75</sup> como ineficaz “sobretudo por incentivar o investimento sobre operações financeiras, o qual pouco contribui para gerar empregos”, e por debilitar o investimento em pessoas jurídicas. Conforme o autor:<sup>76</sup>

Por razões históricas relacionadas ao combate à inflação, sobretudo no plano Real, os governos brasileiros, de lá para cá, criaram o seguinte cenário para o investidor perseguir o retorno ótimo: a) 34% de tributação sobre o lucro da pessoa jurídica; b) isenção tributária sobre a distribuição de lucros e dividendos; c) 7,5% a 27,5% de IR sobre a renda do trabalho; d) 15% e 20% de IR sobre as rendas variáveis com “*swing trade*” e “*day trade*”, respectivamente, contemplando faixa de isenção; d) 15% e 20% de IR sobre fundos de investimentos de longo e curto prazo, respectivamente; e e) 15% a 22,5% de IR sobre a aplicação financeira de renda fixa em geral (títulos públicos, por exemplo).

Embora atrativo, o mercado de operações é restrito àqueles que possuem renda superior à média brasileira, aqueles que possuem uma renda que excede as necessidades de consumo, fator que auxilia para aumentar os abismos sociais.

Mazzuti e Taques (2005)<sup>77</sup> asseguram que o setor financeiro só poderá reduzir a desigualdade social em países desenvolvidos, isto é, em países que possuam uma maturidade econômica. Em países que possuem um sistema financeiro pouco desenvolvido, tal qual é o Brasil, este mercado favorece o aumento da desigualdade.

Além disso, ao restringir o acesso da população pobre ao crédito, o sistema financeiro concorre para um crescimento econômico lento. Isso porque o crédito, antes liberado com maior facilidade ao pobre, garante a participação efetiva dos cidadãos na atividade econômica.

A problemática consiste no dado exposto por Martins<sup>78</sup> de que o investimento em operações financeiras de renda fixa ou variável por pessoas físicas é acompanhado por alíquotas de 15 a 20% de Imposto de Renda, enquanto, em pessoas jurídicas, a operação atinge 34%.

<sup>75</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info, 2019, p.3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

<sup>76</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info, 2019, p.3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

<sup>77</sup> MAZZUTTI, Caio C.; TAQUES, Fernando H. *Curva de Kuznets: mensuração do impacto do crescimento econômico sobre a desigualdade de renda para os estados brasileiros*. (1995-2005). Disponível em: <<https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/curva.pdf/5896d270-043c-452c-8b65-bf790d2c067d>> Acesso em: 16 de agosto de 2019.

<sup>78</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info, 2019, p.3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

Esse fenômeno tem impacto macroeconômico na medida em que reduz os investimentos nas pessoas jurídicas, incentivando a retirada de lucros da empresa, que são as grandes geradoras de emprego.

Para modificar o cenário econômico fragilizado, é preciso, também, reduzir a tributação sobre o lucro da pessoa jurídica. Para compensar, deve-se reaver a “tributação sobre a distribuição dos lucros aos sócios, atualmente isenta por conta do Art. 10 da Lei Nº 9.249/1995”.<sup>79</sup> A isenção na tributação de lucros e dividendos contribui para ampliar a desigualdade social.

Em países da OCDE, a alíquota média da tributação sobre lucros e dividendos distribuídos a quotistas e acionistas cresceu de 18,7% para 28,9% entre 2009 e 2018, com base em dados divulgados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA.<sup>80</sup>

Ainda, conforme o Instituto, a regulamentação de um tributo sobre lucros e dividendos, no Brasil, poderá levar a um aumento de R\$ 22 bilhões a R\$ 39 bilhões na arrecadação e ajudar na redução da desigualdade social, visto que haverá redistribuição da renda.

Conforme o IPEA,<sup>81</sup> enquanto a alíquota nominal de tributação sobre lucros e dividendos aumentou nos países da OCDE, a alíquota da tributação direta sobre o lucro das pessoas jurídicas recuou de 30,9% para 26,1%.

Esse fenômeno fomenta o investimento nas empresas, que desencadeia na geração de maior emprego e maior demanda. Portanto, aumentar a taxa de investimento produtivo fortalece a economia, pois, assim, haverá valorização do retorno do trabalho e do desenvolvimento da economia produtiva.<sup>82</sup>

## 5. CONCLUSÃO

Por meio de uma perspectiva histórica, o presente estudo teve o intuito de resgatar o Estado de Bem-Estar Social adotado nos países pós-guerra, o qual teve papel proeminente na restauração da matriz fiscal, por meio da tributação progressiva.

As discussões suscitadas neste estudo apontaram a definição de justiça em Aristóteles e em John Rawls, os quais se aproximam do conceito adotado, doutrinariamente, para justiça fiscal. Ainda, demonstrou-se que o Princípio da Capacidade Contributiva, aliado ao Subprincípio da Progressividade, concretiza o valor jurídico de justiça tributária.

<sup>79</sup> MARTINS, Bruce Bastos. *Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social*. Jota Info, 2019, p.3. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 17 de agosto de 2019

<sup>80</sup> Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34666](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34666)> Acesso em: 16 de junho de 2019.

<sup>81</sup> Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34666](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34666)> Acesso em: 16 de junho de 2019.

<sup>82</sup> PIKETTY, T. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro (RJ): 1ª Ed. Intrínseca, 2014, p.237.

Verifica-se, então, que a redistribuição de riquezas tem como principal mecanismo a tributação. Um sistema tributário construído sobre bases de incidência regressivas, que desestimulam o Princípio da Capacidade Contributiva, desencadeará em uma sociedade com abismos sociais.

Quando o tributo é concentrado no consumo, ou seja, regressivo, aumenta-se o valor final do produto, diminuindo o poder de compra dos cidadãos, e, por consequência, reduz-se a demanda, aumentando as desigualdades sociais, privilegiando o retorno sobre o capital em detrimento do trabalho. Produzindo injustiça fiscal.

É nesse sentido que o estudo, ao reaver a pressão fiscal sobre o consumo e a excessiva oneração sobre o lucro do mercado de bens e serviços, demonstrou que haverá promoção da justiça fiscal na medida em que se tributar mais a distribuição de lucros e dividendos à pessoa física, com alíquotas progressivas altas, e desonerar o consumo.

Da mesma maneira, um Estado que tributa excessivamente a pessoa jurídica desestimula o crescimento econômico. Ao desonerar o lucro das pessoas jurídicas, incentivar-se-á o reinvestimento nas empresas. Esse fator desencadeará maior oferta de emprego, o conseqüente aumento de demanda, e a melhor redistribuição de renda.

Conclui-se que o sistema tributário vigente é um produtor de desigualdades sociais. E, para que haja, então, uma melhora substancial na economia e a redução de tais desigualdades, deve-se pautar a tributação na capacidade contributiva, ou seja, aumentar a tributação progressiva. Assim, com uma agenda macroeconômica, de estímulo da demanda agregada e de ajustes fiscais, ter-se-á um sistema tributário justo, tratando cada contribuinte na medida da desigualdade de suas rendas.

## 6. REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. *Revista Espaço Acadêmico*. São Paulo, 2012.

ARAUJO, Remildo da Silva; LIMA, Robson de Sousa; RODRIGUES, Barbara Luiza. Princípios constitucionais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 2016, p.2. <Disponível em: <[http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RTFPub\\_n.130.03.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.03.PDF)> Acesso em: 20 de julho de 2019.

ATALIBA, Geraldo apud MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9 ed. Dialética. São Paulo, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense, 2010.

---

---

\_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. São José. Boiteux, 2004.

BASTOS, Elísio A. A função tributária. *Brasília a.* 43 n. 169, 2006, p.145. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92297/Bastos%20EI%C3%ADsio.pdf?sequence=7>> Acesso em: 18 de junho de 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. – São Paulo: Noeses, 2010.

BERTI, E. *As razões de Aristóteles*. Tradução de Dion David Macedo. São Paulo. Loyola, 1998.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)> Acesso em: 14 de julho de 2019.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. São Paulo. Campus Jurídico, 2009.

\_\_\_\_\_. *Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro. Forense, 2005.

CRUZ, Paulo M.; XAVIER, Grazielle. O estado de bem-estar. *Revista de Doutrina TRF4*, edição 21. Santa Catarina, 2007, p. . Disponível em <[http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao021/Paulo\\_Cruz.htm](http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao021/Paulo_Cruz.htm)> Acesso em: 18 de junho de 2019.

DOMINGOS, S. de O. *A função social do tributo sob o enfoque do Princípio da Dignidade Humana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015

GOULART, Clóvis de Souto. *Formas e sistemas de governo: uma alternativa para a democracia brasileira*. São Paulo. Sérgio Antonio Fabris, 1995.

KORNIS, George. *A crise do estado de bem-estar: problemas e perspectivas da proteção social*, Tese de Doutorado, IEI/UFRJ, 1995.

---

LOVETT, Frank. *Uma teoria da justiça de John Rawls*. São Paulo. Penso, 2013.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *Periódicos UFSC*. 2017. Disponível em <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221/35707>> Acesso em: 13 de julho de 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo. Malheiros, 2010.

MAZZUTTI, Caio C.; TAQUES, Fernando H. *Curva de Kuznets: mensuração do impacto do crescimento econômico sobre a desigualdade de renda para os estados brasileiros (1995-2005)*. Disponível em: <<https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/curva.pdf/5896d270-043c-452c-8b65-bf790d2c067d>> Acesso em: 16 de agosto de 2019.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. São Paulo. Martins Fontes, 1982.

MARTINS, Bruce Bastos. *A globalização e a guerra do balanço de pagamentos*. 2018. Disponível em: <[file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20\(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9\)%20\(1\).pdf](file:///Users/carolalves/Downloads/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%20e%20guerra%20do%20balan%C3%A7o%20de%20pagamentos%20(sem%20notas%20de%20rodap%C3%A9)%20(1).pdf)> Acesso em: 17 de agosto de 2019.

\_\_\_\_\_. Sistema tributário brasileiro: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social. *Jota Info*. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>> Acesso em: 15 de agosto de 2019

NAVARRO, V. *Produção e estado do bem-estar: o contexto das reformas. Estado e políticas sociais no neoliberalismo*. São Paulo: Cortez, 1995.

OXFAM. *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2018. Disponível em <[https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio\\_desigualdade\\_2018\\_pais\\_estagnado\\_digital.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf)> Acesso em: 16 de maio de 2019.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e Justiça Tributária*. Brasília: IPEA, 15 de maio de 2008. Disponível em: <[http://oglobo.globo.com/blogs/arquivos\\_upload/2008/05/197\\_1548--DesigualdadeJusticaTributaria-CDES.pdf](http://oglobo.globo.com/blogs/arquivos_upload/2008/05/197_1548--DesigualdadeJusticaTributaria-CDES.pdf)> Acesso em: 6 de abril de 2019.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro (RJ): 1ª Ed. Intrínseca, 2014.

---

---

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1981.

SILVEIRA, Fernando G. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG). Letramento, 2017.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo. Nova Cultural, 1996.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2003.

TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo. Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo. Renovar, 2007.

---

