



TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO FISCAL PARA ATINGIR UMA SOCIEDADE PAUTADA NA JUSTIÇA SOCIAL.*

Yann Santos Teixeira
Tiago Conde Teixeira*****

RESUMO

O presente texto procura expor a relação entre Estado Social e tributação sobre a renda, enxergando a última como um possível instrumento para alcançar os objetivos constitucionais que almejam modificar a realidade nacional marcada por uma elevada desigualdade em uma sociedade equânime que se pauta por medidas distributivas.

Palavras-chave: Estado Social – justiça social – tributação sobre a renda.

ABSTRACT

The text aim to reflect on the relationship between the welfare state and income tax, by doing so it intend to present how the income tax is an instrument to achieve the constitutional goal of modifying the Brazilian social reality into an equal and distributive one.

Keywords: welfare state – social justice – income tax.

Sumário: 1. Introdução. 2. Estado Social e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 3. Tributação e Estado Social. 4. Tributação sobre a renda como instrumento de justiça social. 5. Conclusão. 6. Referências bibliográficas.

* Artigo submetido em 27 ago. 2015 e aceito para publicação em 05 dez. 2015.

** Graduado pela Universidade de Brasília, com formação complementada por programa de graduação sanduíche na Justus-Liebig Universität Gießen (Alemanha). Advogado.

*** Mestre em Direito Público pela Universidade de Coimbra (Portugal). Professor de Direito Tributário em cursos de graduação. Advogado.

1. Introdução.

A organização do sistema tributário constitui uma importante estrutura social dos Estados modernos, sendo que, em qualquer que seja a orientação estatal, existe uma forma estabelecida de tributação.

Já o objeto de estudo da tributação, qual seja, o tributo, pode ser considerado, num sentido lato, toda forma de contribuição privada destinada à manutenção pública¹. Inobstante, a referida leitura não se mostra suficiente, porquanto o desenvolvimento da tributação impõe entender que existe um dever social em transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal².

Nessa toada, atualmente o tributo não pode ser visto apenas como um meio necessário de financiar o Estado, mas, principalmente, deve ser entendido como um instrumento de transformação social, uma vez que os modelos de tributação exercem um importante papel no combate às desigualdades sociais e econômicas³. Assim, buscar um equilíbrio tributário que vise reduzir a concentração de renda e riqueza configura medida impositiva aos Estados democráticos contemporâneos.

Apesar da nossa Carta Política ter traçado em seu preâmbulo a justiça social como um compromisso do Estado e ter destacado que a erradicação da pobreza, da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais constituem os objetivos fundamentais da sociedade brasileira, trata-se de dado alarmante a concentração de renda que enfrentamos em nosso país.

Ademais, é notório que o formato do nosso sistema tributário tem contribuído de forma significativa para aumentar a desigualdade ao pautar sua maior fonte de arrecadação em tributos indiretos, fazendo com que pobres e ricos contribuam com o mesmo valor na compra de um produto ou na aquisição de determinado serviço.

¹ CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (organizadores). **Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010 (p. 183)

² Ibidem (p. 183).

³ Recentemente a Receita Federal do Brasil divulgou dados das declarações de imposto de renda das pessoas físicas (DIRPF) e demonstrou que 71.440 (setenta e um mil quatrocentos e quarenta) pessoas tiveram rendimentos de R\$ 298 bilhões em 2013, o que correspondia a 14% da renda total do país. Esse pequeno grupo de cidadãos, que representava apenas 0,05% da população economicamente ativa e 0,3% dos declarantes do imposto de renda, possuía naquele ano um patrimônio de R\$ 1,2 trilhão, valor que representava 22,7% de toda a riqueza declarada por todos os contribuintes em bens e ativos financeiros. BRASIL. Receita Federal. **Grandes Números IRPF – Anos-Calendário 2007-2013**: Ano-Calendário 2013. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>> Acesso em 18 de agosto de 2015.

Estudos do IPEA⁴ comprovam que quanto menor a renda, maior a carga tributária, fato que evidencia que a carga tributária em nosso país não se dá de forma equânime. Assim, a nosso ver, o sistema tributário está dissociado da ordem jurídica e social edificada pela Constituição de 1988. Ao invés de se tributar de forma mais significativa as classes mais abastadas, tributam-se os pobres de forma mais contundente, graças a um sistema arrimado basicamente na tributação sobre o consumo.

Assim, o presente estudo visa sustentar que a tributação sobre a renda não deve ser lida tão-somente⁵ como resultado de interesses financeiros do Estado, mas sim como um instrumento distributivo crucial para atingir os escopos constitucionais da República brasileira, devendo ser a principal forma arrecadatória fiscal no contexto pátrio, com o escopo primordial de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Desse modo, será apresentado inicialmente em que medida a Constituição brasileira de 1988 edificou um Estado Social para, posteriormente, assinalar de que modo a tributação constitui um mecanismo para atingir os objetivos propugnados pela Carta da República, e expormos o papel que o imposto sobre a renda deve ocupar no contexto nacional.

3

2. Estado Social e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O Estado Social – também chamado de bem-estar social – configura um modelo estatal em que visa consagrar aspirações sociais programáticas em disposições normativas⁶, as quais têm como escopo a generalização de instrumentos e de ações públicas que promovam atitudes positivas por parte do Estado para atingir o bem-estar da sociedade⁷.

O referido modelo de organização estatal é fruto de anseios sociais, surgidos especialmente na Europa do século passado, em que a população até então majoritariamente

⁴ Os quais serão melhores explorados no subtítulo “Tributação sobre a renda como instrumento de justiça social” do presente texto.

⁵ Registre-se que os autores têm consciência que é especialmente pela arrecadação fiscal que o Estado pode promover ações positivas sociais, entretanto não será perquirida a referida situação, limitando-se a analisar de que modo a tributação sobre a renda configura um instrumento fiscal de efetivação dos objetivos constitucionais. Para reflexões sobre escopos arrecadatários e Estado Social, cite-se: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 102. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2011 (pp. 305-341).

⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2014 (p. 4).

⁷ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 17 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013 (p. 39).

miserável contestou as balizas liberais que arrimavam as estruturas estatais das nações europeias⁸.

Anteriormente, acreditava-se que a separação entre a sociedade e o poder estatal era medida cogente para atingir a igualdade e liberdade dos indivíduos, vez que permitiria a existência de uma esfera em que o povo era livre para atingir seus diversos anseios⁹. Inobstante, a ideia de que não caberia ao Estado intervir nas relações privadas mostrou-se ideológica, pois permitiu uma elevada concentração de capital que apenas exacerbava a exploração do trabalhador¹⁰, e, além disso, o debate público estatal em que se decidiam as questões importantes para a sociedade estava cingido a um grupo constituído de grandes proprietários¹¹.

Assim, foi nessa toada que o paradigma do Estado Social sobrepôs a ideia anterior de não intervenção da organização estatal nas relações privadas, tendo como fito resolver iniquidades¹², permitindo a promoção de igualdade efetiva entre os indivíduos e que fosse possível atingir um Estado de fato democrático¹³.

Jorge Miranda¹⁴ destaca que o Estado Social tratou de articular direitos, liberdades e garantias com os direitos sociais, articulando a igualdade jurídica com a igualdade social. Ademais, visou tornar efetiva a tutela dos direitos fundamentais, reforçando a afirmação dos princípios constitucionais. Nas palavras do constitucionalista lusitano:

O Estado social de Direito não é senão uma segunda fase do Estado Constitucional, representativo ou de Direito. Por dois motivos: 1) porque, para lá das fundamentações que se mantêm ou se superam (iluminismo, jusracionalismo, liberalismo filosófico) e do individualismo que se afasta, a liberdade – pública e privada – das pessoas continua a ser o valor básico da vida colectiva e a limitação do poder político um objectivo permanente, 2) porque continua a ser (ou vem a ser) o povo como unidade e totalidade dos cidadãos, conforme proclamara a Revolução francesa, o titular do poder político.¹⁵

⁸ HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da Esfera Pública**: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa. Tradução: Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984 (pp. 172-173, 177-178)

⁹ Ibidem (pp. 42-43, 51-58, 99-102).

¹⁰ MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política. Tradução: Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996 (pp. 327-343).

¹¹ HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da Esfera Pública**: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa. Tradução: Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984 (pp. 108-109); MARX, Karl. **O 18 de Brumário de Luís Bonaparte**. Tradução: Nélio Schneider. São Paulo: Boitempo, 2011 (p. 81).

¹² HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da Esfera Pública**: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa. Tradução: Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984 (pp. 170-174, 177-178).

¹³ MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013 (p. 477).

¹⁴ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional** – Tomo I. 7 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003 (p. 97).

¹⁵ Ibidem (p. 97).

Dessa forma, surgiram previsões normativas¹⁶ obrigando o Estado a realizar atitudes positivas para promover a igualdade material entre os indivíduos, por exemplo, com a previsão do direito à saúde ou mesmo à previdência social.

No contexto brasileiro, a Constituição Federal dispõe, logo em seu primeiro dispositivo, que a República Federativa do Brasil se constitui um Estado Democrático de Direito¹⁷, prevendo que a sociedade brasileira detém a soberania do poder estatal, vejamos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Ou seja, a Constituição é expressa ao assinalar que inexistente dualismo entre Estado e sociedade, de modo que o povo brasileiro constitui, enquanto detentor da soberania, a organização estatal no território nacional¹⁸. Ademais, observa-se que a referida norma é explícita ao expor que a nação brasileira configura um “Estado Democrático de Direito”, contudo não faz qualquer referência ao vocábulo “Social”. Ora, não teria a Carta Política de 1988 disposto que o Brasil constituiria um Estado Social? Tal pergunta só pode ser respondida de forma negativa, expliquemos.

Primeiro não podemos confundir a nomenclatura com a essência da coisa, vez que um mesmo objeto pode ter nomes diferentes¹⁹, isto é, o nome não tem o condão de *per se* modificar a sua propriedade. Assim, no presente caso, se a Constituição não previu expressamente que a República Federativa do Brasil configura um Estado Social pouco

¹⁶ Registre-se que em diversos Estados antes de ter ocorrido uma mudança textual das Constituições liberais, aconteceu, na realidade, uma mudança interpretativa do texto constitucional de modo a culminar na mudança paradigmática ao Estado Social, em que direitos fundamentais requerem atuações positivas do poder estatal. HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da Esfera Pública**: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa. Tradução: Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984 (pp. 260-265).

¹⁷ O presente texto tem como baliza teórica em relação ao conceito de Estado Democrático de Direito o entendimento de que este se configura uma ordem social em que as autonomias pública e privada são compreendidas como matizes necessariamente co-originárias e co-necessárias, representadas institucionalmente sobre a forma de direitos humanos e pelo princípio da soberania popular. Para a fundamentação do marco utilizado, vide: HABERMAS, Jürgen. **Era das transições**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003 (pp. 172-173); HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. Tradução: Paulo Astor Soethe. In: HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. São Paulo: Edições Loyola, 2002 (p. 293); HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade, volume I. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997 (pp. 11-12).

¹⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade. In: FOLMANN, Melissa (coordenadora). **Tributação e direitos fundamentais**: propostas de efetividade. Curitiba: Juruá, 2010 (pp. 322-323).

¹⁹ MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: Editora UNESP, 2001 (pp. 155-181).

importa, porquanto a simples terminologia não fundamenta, apenas – como a acepção da palavra já expõe – nomeia²⁰.

Além disso, em diversas normas a Carta da República previu que o Brasil é – ou ao menos *deve ser* – um Estado Social, conforme pode ser observado da leitura do texto constitucional. A título exemplificativo, citamos os artigos 6º e 170.

No primeiro há a consagração expressa de aspirações sociais no texto constitucional:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010).

Já o segundo dispositivo demonstra a influência que a agenda social tem no ordenamento jurídico brasileiro, porquanto mesmo quando a Constituição dispõe sobre a ordem econômica preocupa-se em assentar aspirações normativas de bem-estar social à população, por exemplo, a função social da propriedade e a procura pelo pleno emprego:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;
- IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Por conseguinte, dois compromissos foram firmados no texto constitucional de 1988: no campo da política adotou-se o compromisso da democracia e no campo social adotou-se, como já falado na introdução, o compromisso com a erradicação da pobreza, da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais, o que resta expresso no artigo 3º da Constituição:

²⁰ Neste sentido expressa Medauar, vez que expressa que o fato de a Constituição não ter disposto que o Brasil constitui um Estado Social não retira esta propriedade daquele. MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 17 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013 (pp. 39-40).

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 II - garantir o desenvolvimento nacional;
 III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Registre-se que o importante compromisso com a busca da igualdade no campo social foi resultado dos elevados graus de desigualdade social que acometiam o país, enfrentando, em 1989 o índice Gini²¹ de 0,607, demonstrando uma inacreditável desigualdade e marginalização da população²².

Assim, a própria leitura da tributação modificou-se, devendo o Estado, por força das exigências constitucionais, passar a utilizá-la como “arma de reforma social”²³, substituindo a neutralidade anterior das finanças públicas para utilizá-la como instrumento fundamental para alcançar os objetivos de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais²⁴.

Dessa forma, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, deixamos de ser mero garantidores da vigência formal de liberdades para intervir diretamente na ordem econômica e social com o objetivo precípuo de dar aos indivíduos uma maior igualdade, utilizando as finanças públicas em prol do alcance dos objetivos fundamentais descritos na Carta Política²⁵.

Do exposto, além do compromisso com a democracia, foi consagrado o Estado Social – também chamado de bem-estar social – como o modelo estatal, visando consagrar as aspirações sociais do texto constitucional. Nesse aspecto vale destacar a lição de Paulo Bonavides:

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado Constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê as necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio

²¹ O índice, ou coeficiente, de Gini é uma medida adotada universalmente para avaliar o grau de concentração de renda em determinado grupo social. O índice varia de zero (situação hipotética em que todos os membros do grupo têm a mesma renda) a um (situação em que um só membro do grupo auferir toda a renda). Logo, quanto mais o índice se aproxima de zero, menor é a concentração de renda). The World Bank. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicador/SI.POV.GINI>> Acesso em: 10 de agosto de 2015.

²² GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. In: **Revista de Informação Legislativa**, n. 50. Brasília, 2013 (p. 138).

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010 (p. 65).

²⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. In: **Revista de Informação Legislativa**, n. 50. Brasília, 2013. (p. 138).

²⁵ *Ibidem* (p. 139).

econômico, político e social, em suma, estende-se a sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.²⁶

Nesse sentido, o referido modelo pode ser compreendido como uma espécie de alargamento das funções e dos serviços oferecidos pelo Estado, o qual, por força das exigências da Carta da República, passou a promover a proteção do trabalho, da segurança, da saúde e a redução de desigualdades. Destarte, o Estado brasileiro assumiu de fato uma função de administrador de serviços de interesse do povo, avocando para si a incumbência de atender as pressões sociais e a interferir na realidade política com o objetivo de amenizar as desigualdades sociais e os níveis de pobreza, buscando uma maior justiça social²⁷.

Portanto, assinala-se que a Constituição pugnou que o Brasil deve configurar um Estado Social, leitura apoiada por diversos autores²⁸, de modo que se orienta sobre o primado da solidariedade e possui como objetivos – dispostos no artigo 3º da Constituição – a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além da redução das desigualdades sociais e regionais.

3. Tributação e Estado Social.

Conforme exposto acima, a função do Estado brasileiro vai muito além de assegurar a defesa do território e proteger a propriedade privada, abarcando o amparo aos seus cidadãos com ações sociais positivas, propiciando condições para o bem comum.

Nessa toada, as arrecadações que viabilizam a atuação financeira do Estado – sobretudo os tributos, pois constituem a principal forma de obtenção de receita dos Estados contemporâneos, inserido o brasileiro²⁹ – devem estar no foco da discussão sobre se a atuação estatal está condizente com seu objetivo de atingir a justiça social³⁰.

²⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008 (p. 184).

²⁷ SANTOS, Marcelo Fausto Figueiredo. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Atlas, 2007 (pp. 76-77).

²⁸ Cite-se: MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 17 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013 (pp. 39-40); MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012 (p. 71); MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013 (pp. 477-478); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito Pós-Providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 98. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2009 (pp. 119-158).

²⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 102. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2011 (p. 314).

³⁰ Cite-se que há autores que compreendem que a justiça fiscal é valor supremo do Estado de Direito, porquanto permite atingir a efetiva justiça social distributiva. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002 (p. 18); TORRES, Ricardo Lobo. Ética e

Assim, utiliza-se aqui o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel como baliza teórica. Aqueles, na obra “O Mito da Propriedade”³¹, propõem uma virada na maneira de se avaliar a justiça tributária, pensamento esse que irradia reflexos tanto na escolha da base tributária – o que se deve tributar – como nas obrigações que cada cidadão tem para os demais concidadãos com vistas a corrigir ou aliviar as desigualdades sociais e econômicas produzidas pelo e no mercado.

A ideia central que permeia o livro acima citado é a de que a propriedade é uma convenção³² jurídica e integra o sistema tributário. Para os autores, não se deve conceber a propriedade como algo que foi distribuído aos indivíduos e posteriormente parte dela é “abocanhada” pelo Estado através da tributação, mas, ao revés, os direitos de propriedade são estabelecidos e criados pelo sistema jurídico.

Desse modo, afastando-se da crença e intuição comuns que vestem os direitos de propriedade com uma aura de “direito natural”, Nagel e Murphy mudam o foco de observação e afirmam que “os direitos de propriedade são direitos que a pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”³³. Ou seja, a propriedade não constitui um fato que existe em si e por si, entretanto se encontra apenas em uma estrutura social organizada que é sustentada por impostos, vejamos:

A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida. Todos nós nascemos no contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade; por isso, a propriedade ou a posse pessoal de bens materiais nos parece ser a coisa mais natural do mundo. Porém, a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos.³⁴

Por isso, os “impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar”³⁵, e não algo que macula uma organização pré-tributária. Por conseguinte, a justiça do sistema tributário não configura

Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coordenadores.). **Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998 (pp. 173-196).

³¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

³² Importante assinalar que a teoria marxista já há muito expõe, com base em uma pesquisa histórica e imanente às regras que circunscrevem a sociedade, em que medida a propriedade privada configura uma ficção jurídica criada no âmago da separação dos meios de produção objetivos e subjetivos. Para um estudo histórico a respeito: ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Tradução: Ruth M. Klaus. São Paulo: Centauro, 2002.

³³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005 (p. 240).

³⁴ *Ibidem* (p. 11).

³⁵ *Idem* (p. 11).

apenas medida moralmente legítima³⁶, mas também parâmetro necessário, vez que produz resultados eficientes para a estrutura social da propriedade privada.

Desse modo, observa-se que os tributos constituem instrumento importante para a concretização da justiça social propugnada pela Constituição de 1988, permitindo que exista uma efetiva redistribuição, a qual não é cumprida pelos simples retornos do capitalismo³⁷.

Além disso, o fato de a tributação ocorrer com base na justiça social não sucede em uma ingerência ilegítima do Estado, porquanto representa tão-somente parâmetro necessário para produção de resultados socialmente eficientes.

Ademais, as disposições constitucionais não podem configurar meras exortações, porquanto, diferentemente dos países europeus onde surgiram a ideia de Estado Social, o Brasil ainda vive graus alarmantes de desigualdade, os quais não podem ser perpassados sem uma atitude positiva e sempre presente do poder estatal³⁸. Assim, todo esforço deve ser realizado para atingirmos níveis de igualdade efetivos, especialmente na arrecadação fiscal a qual tem o condão de edificar o sistema da propriedade privada.

Dessa forma, passa-se a examinar de que forma a tributação deve ser exercida para atuar em conformidade com os escopos constitucionais de uma justiça distributiva.

10

4. Tributação sobre a renda como instrumento de justiça social.

Como destacado por Ronald Dworkin³⁹, nenhum governo pode ser considerado legítimo a não ser que demonstre igual consideração pelo destino de todos os indivíduos de sua comunidade jurídica, de modo que a elevada desigualdade na distribuição de riquezas, bem como a apatia do Estado perante essa situação, acabam por macular a consideração igualitária da nação. Assim, para o autor:

(...) o desafio da consideração igualitária – é dominado por esses dois princípios agindo em conjunto. O primeiro princípio requer que o governo adote leis e políticas que garantam que o destino de seus cidadãos, contanto que o governo consiga atingir tal meta, não dependa de quem eles sejam – seu histórico econômico, sexo, raça ou determinado conjunto de especializações ou deficiências. O segundo princípio exige que o governo se empenhe,

³⁶ FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006 (p. 12); DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. In: **Revista brasileira de estudos políticos**, n. 88. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2003.

³⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005 (p. 43).

³⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica ao Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002 (p. 152).

³⁹ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**: a teoria e a prática da Igualdade. Tradução: Jussara Simões. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011 (pp. 5-7).

novamente se o conseguir, por tornar o destino dos cidadãos sensível às opções que fizeram.⁴⁰

Logo, as escolhas governamentais devem levar em conta a efetiva situação social⁴¹, o que no campo da tributação segue que o Estado tem o dever de tributar os cidadãos de acordo com a realidade, ou seja, não se pode tributar da mesma forma o indivíduo que escolheu investir com aquele que decidiu consumir.

Portanto, o combate às desigualdades sociais pela via da tributação não se dá de forma exclusiva pela redistribuição de renda na medida que o Estado utiliza a arrecadação para realizar outras atividades, mas também se realiza pela divisão justa do ônus fiscal, levando em consideração a capacidade contributiva do indivíduo⁴².

Dessa forma, independente das prestações estatais que são financiadas pelas receitas públicas, a tributação da renda que leva em consideração a realidade social acaba por assegurar escopos sociais.

Em nossa realidade, a Carta da República de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, que se trata de um aprofundamento do Estado Social que agregou, em meio ao poder-dever do cidadão de participar das decisões políticas, o dever do Estado garantir uma sociedade socialmente igualitária.

Nesse contexto, a nossa Constituição trouxe uma série de princípios tributários e, dentre eles, o princípio da capacidade contributiva, o qual corresponde a um desdobramento da ideia de igualdade e constitui um importante instrumento a ser utilizado na busca de um justo sistema de tributação⁴³. Assim, o objetivo imposto ao Estado brasileiro pela Carta da República de alcançar uma sociedade justa é presentificado na área tributária por meio de escolhas arrecadatórias que se baseiam nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, previstos nos artigos 145, §1º e 150, II da Constituição, colacionados a seguir:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁴⁰ Ibidem (pp. 5-7).

⁴¹ Idem. (p.113)

⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária igualitária no Brasil. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015 (pp. 7-8).

⁴³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010 (pp. 48-49, 183).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ocorre que, inobstante a exortação constitucional, o Brasil configura um país marcado pela injustiça social e, além disso, o atual sistema tributário também promove essa referida iniquidade, pois a carga tributária não é distribuída de forma adequada, vez que desrespeita o princípio da capacidade contributiva em um sistema regressivo e calcado na tributação sobre o consumo – fatos que podem ser corroborados com uma série de estudos.

Em estudo elaborado pelas Organizações das Nações Unidas (ONU)⁴⁴, a desigualdade de rendimento no Brasil em 2013 encontrava-se atrás de países com Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) baixo, tal como Iémen e Serra Leoa.

Ademais, os estudos também apontam que a referida desigualdade, além de resultado de fatores históricos⁴⁵, é reproduzida pelo sistema tributário brasileiro, porquanto não se utiliza da tributação sobre a renda, a qual constitui a base tributária primordial para atingir fins redistributivos⁴⁶, mas sim a sobre o consumo.

12

Em 2013, conforme relatório produzido pela Receita Federal do Brasil⁴⁷, 51,28% da arrecadação tributária brasileira derivou de tributos que incidiam sobre o consumo, enquanto somente 18,10% da renda e 3,93% sobre o patrimônio.

Ao comparar a forma de tributação brasileira com países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ou seja, países que, em regra, possuem elevado IDH, observa-se que, em 2010, a média de tributação sobre o consumo nos países membros da OCDE era de 33,1%, enquanto no Brasil os tributos incidentes sobre o consumo representavam 43,6% da receita tributária⁴⁸.

⁴⁴ Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) (2014). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2014** - Sustentar o Progresso Humano: Reduzir as Vulnerabilidades e Reforçar a Resiliência. Nova Iorque: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2014_pt_web.pdf> Acesso em 18 de agosto de 2015 (pp.175-177).

⁴⁵ Sobre o tema, conferir: POCHMANN, Marcio. **O mito da grande classe média**: capitalismo e estrutura social. São Paulo: Boitempo, 2014; POCHMANN, Marcio. **Nova classe média?** O trabalho na base da pirâmide social brasileira. São Paulo: Boitempo, 2012.

⁴⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005 (p. 255).

⁴⁷ BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2013** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 10 de agosto de 2015.

⁴⁸ OCDE. **Estatísticas sobre receita na América Latina 1990-2010**: Brasil. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 02 de agosto de 2015.

Já os resultados perniciosos de uma tributação focada no consumo podem ser observados em estudo realizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES)⁴⁹, no ano de 2004 as pessoas que obtinham renda mensal de até 2 (dois) salários mínimos gastavam 48,8% de seus rendimentos em tributos, enquanto quem recebia mais de 30 (trinta) salários mínimos suportava uma carga tributária de 26,3% sobre sua renda.

Assim, o Estado produz uma elevada carga regressiva ao focar a tributação sobre o consumo, porquanto transfere o encargo tributário ao consumidor final, fato que longe de atingir uma sociedade justa, resulta em produzir um sistema tributário que promove iniquidade, vez que impõe um dispendioso gravame sobre as classes menos favorecidas economicamente⁵⁰. Para ilustrar tal fato, vejamos a tabela abaixo que demonstra como opera o encargo fiscal em impostos que influem sobre o consumo:

| INDIVÍDUO | RENDA | CUSTO DO BEM | IMPOSTO SOBRE O CONSUMO – ALÍQUOTA | IMPOSTO/RENDA – CARGA TRIBUTÁRIA |
|-----------|--------------|--------------|------------------------------------|----------------------------------|
| 1 | R\$ 8.000,00 | R\$ 200,00 | 10% | 2,5% |
| 2 | R\$ 800,00 | R\$ 200,00 | 10% | 25% |

13

Observa-se que, o fato de o sistema tributário brasileiro preterir a tributação sobre a renda em face do consumo, atua em manifesta contradição com a Carta da República, uma vez que os objetivos de construir uma sociedade equânime e erradicar a pobreza restam desconsiderados, pois os cidadãos de menos capacidade econômica sofrem uma maior carga tributária comparativamente aos cidadãos que detêm maior capacidade⁵¹.

Dessa forma, o sistema tributário passa a ser uma espécie de Robin Hood às avessas na medida que a capacidade contributiva não é respeitada.

Nesse contexto, a desigualdade que deveria ser enfrentada pelo Estado é por ele perpetuada e promovida, concentrando renda nas classes mais abastadas e retirando daqueles que pouco tem para sobreviver. Ou seja, infelizmente, a tributação vem sendo utilizada de

⁴⁹ BRASIL. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/2651756/indicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html>> Acesso em: 03 de agosto de 2015.

⁵⁰ Para considerações a respeito, ver: BRASIL. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº 1. Brasília: PR, CDES/Observatório da Equidade, 2009b.

⁵¹ BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Comunicado da Presidência. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/231054/comunicado_da_presidencia_n22.pdf?sequence=2> Acesso em 02 de agosto de 2015.

forma diversa do que fora proposto pela Carta da República, em especial os princípios constitucionais tributários.

Ademais, conforme expõem Murphy e Nagel⁵², para atingirmos um sistema justo e eficiente, pessoas com a mesma situação econômica devem arcar com o mesmo ônus tributário. Por conseguinte, o Estado ao escolher focar na tributação sobre a renda estará agindo em consonância com o ideal de justiça fiscal⁵³, porquanto é através da citada base tributária que se pode exigir que os indivíduos paguem seus tributos respeitando a sua capacidade contributiva, verificando as diferentes rendas e capacidades.

Entretanto, é importante salientar que não basta definir que os impostos devem ser recolhidos em proporções maiores à medida que cresce o nível de renda dos indivíduos. Ora, se o Estado agir dessa forma não estará dando aplicação aos princípios constitucionais, porquanto não se trata apenas de tributar na mesma alíquota pessoas com a mesma renda, mas um sistema realmente justo deve levar em conta situações peculiares que poderiam acarretar um tratamento tributário diferenciado, tais como a existência de dependência ou a utilização de deduções previstas em lei⁵⁴. Cite-se, por exemplo, o caso de indivíduos acometidos com doenças graves. Neste caso, o legislador nacional optou por isentar os contribuintes que sofrem de determinadas enfermidades, uma vez que tendem a debilitar em demasia os indivíduos, além de, na maioria dos casos, exigir elevado dispêndio econômico das pessoas. Vejamos a disposição normativa constante da Lei nº 7.713 de 1989:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004)

Ademais, é importante assinalar que o imposto de renda, conforme exposto por Dworkin⁵⁵, é o instrumento adequado para tributação periódica, pois, na medida do possível, consegue preservar as escolhas de cada indivíduo, uma vez que o referido imposto não atua

⁵² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. (p. 17)

⁵³ Ibidem (p. 255).

⁵⁴ Idem (pp. 41-54)

⁵⁵ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e a prática da Igualdade**. Tradução: Jussara Simões. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011 (pp. 115-116).

diretamente sobre os produtos e serviços, mas sobre uma disciplina contínua de tributação em face do êxito econômico.

Por todo exposto, diante do paradigma edificado pela Carta Política de 1988, é imperioso que seja dada primazia à tributação sobre a renda, pois, uma vez realizada a estruturação do imposto de forma a concretizar o princípio da capacidade contributiva⁵⁶, aquele torna-se medida positiva de atingir a justiça distributiva, especialmente numa sociedade marcada pela desigualdade social como a brasileira.

5. Conclusão.

O presente artigo teve como escopo apresentar uma leitura diferente do papel do imposto de renda, a qual, a nosso ver, configura uma interpretação cogente quando se avalia a tributação com base no regime edificado pela Constituição Federal de 1988, em que foi estabelecido como objetivo constitucional da sociedade brasileira alcançar uma efetiva igualdade social.

Inobstante, verificou-se que, além de o país ter um passado marcado por uma elevada desigualdade social cujos reflexos ainda se sentem, atualmente a estrutura tributária brasileira está, na realidade, em confronto com o paradigma constitucional da sociedade brasileira. Assinale-se que tal fato sucede de o aparato fiscal nacional preterir a tributação sobre a renda – conhecida por ser uma medida de alcançar a justa tributação – em face da tributação sobre o consumo.

Assim, tendo em vista a realidade social, bem como o sistema tributário atual, deve-se ocorrer uma efetiva transformação no contexto tributário nacional, de modo a sobrepor a arrecadação fiscal sobre o consumo, devendo o vetor de discussão legislativa concentrar-se sobre a tributação com base na renda, vez que esta configura instrumento apto a almejar os escopos dispostos na Carta Constitucional.

Ademais, acredita-se que para a arrecadação fiscal com base na renda tenha a possibilidade de ser utilizada como um mecanismo de justiça distributiva deve ser estruturada em consonância à capacidade contributiva dos cidadãos, de forma a onerar os indivíduos de forma progressiva. Realizando tal sistemática com, por exemplo, elaboradas disposições legislativas de deduções e isenções.

⁵⁶ Contudo, conforme sustentado aqui, o imposto deve ser devidamente estabelecido com vistas a dar densificação à capacidade contributiva, pois medidas irrefletidas de tributação sobre a renda, por exemplo, em que não há alíquotas escalonadas, ou gastos essenciais que podem ser deduzidos da base de cálculo do tributo, longe de atingirem uma efetiva justiça fiscal, acabam por reproduzir um sistema desigual.

Portanto, observa-se que o tributo não pode ser reduzido a mero financiador do Estado, mas deve ser instrumento de transformação e promoção social, ganhando um caráter direto e progressivo, de modo que o ônus tributário é atribuído com o fito de efetivar a igualdade e o desenvolvimento do país. Por conseguinte, consideramos que a justiça de um sistema tributário está na adequada distribuição da carga fiscal entre os detentores de renda. Desse modo, é ululante a necessidade de reforma na legislação tributária nacional, principalmente com a redução da carga fiscal dos impostos incidentes sobre o consumo, bem como na reestruturação calcenar uma efetiva progressividade fiscal com o fito de viabilizar a justiça social no país.

Portanto, utilizar a tributação como meio para redução das desigualdades sociais não se dá somente pela redistribuição de renda, mas especialmente pela aplicação de uma tributação progressiva sobre as riquezas uma vez que a justiça de um sistema tributário está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de renda⁵⁷.

Por todo exposto, para nós, a tributação no contexto pós Constituição de 1998 deve ser lida como um mecanismo a serviço dos escopos constitucionais, não sendo um instrumento arrecadatório tão-somente, de modo que a própria estrutura daquela tem de ensejar a efetivação das prescrições da Carta da República.

16

⁵⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária igualitária no Brasil. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015 (pp. 4-15).

6. Referências bibliográficas.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 102. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.

_____. O Estado Democrático de Direito Pós-Providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 98. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 01 de agosto de 2015.

_____. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº 1. Brasília: PR, CDES/Observatório da Equidade, 2009b.

_____. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/2651756/indicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html>> Acesso em: 03 de agosto de 2015.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Comunicado da Presidência. **Receita pública**: quem paga e como se gasta no Brasil. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/231054/comunicado_da_presidencia_n2_2.pdf?sequence=2> Acesso em 02 de agosto de 2015.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7713compilada.htm> Acesso em: 20 de agosto de 2015.

_____. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2013** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 10 de agosto de 2015.

_____. **Grandes Números IRPF – Anos-Calendário 2007-2013**: Ano-Calendário 2013. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>> Acesso em 18 de agosto de 2015.

CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (organizadores). **Direitos Fundamentais orçamento e reserva do possível**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. In: **Revista brasileira de estudos políticos**, n. 88. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2003.

ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Tradução: Ruth M. Klaus. São Paulo: Centauro, 2002.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. In: **Revista de Informação Legislativa**, n. 50. Brasília, 2013.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**, volume I. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

_____. **Era das transições**. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

_____. **Mudança estrutural da Esfera Pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa**. Tradução: Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

_____. Três modelos normativos de democracia. Tradução: Paulo Astor Soethe. In: HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade. In: FOLMANN, Melissa (coordenadora). **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade**. Curitiba: Juruá, 2010.

MARX, Karl. **O 18 de Brumário de Luís Bonaparte**. Tradução: Nélio Schneider. São Paulo: Boitempo, 2011.

_____. **O capital: crítica da economia política**. Tradução: Regis Barbosa e Flávio R. Kothe. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 17 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional – Tomo I**. 7 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Direito constitucional**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: Editora UNESP, 2001.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OCDE. **Estatísticas sobre receita na América Latina 1990-2010**: Brasil. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 02 de agosto de 2015.

ONU. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) (2014). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2014 - Sustentar o Progresso Humano: Reduzir as Vulnerabilidades e Reforçar a Resiliência**. Nova Iorque: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2011. Disponível em: <hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2014_pt_web.pdf> Acesso em 18 de agosto de 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

POCHMANN, Marcio. **Nova classe média? : o trabalho na base da pirâmide social brasileira**. São Paulo: Boitempo, 2012.

_____. **O mito da grande classe média: capitalismo e estrutura social**. São Paulo: Boitempo, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária igualitária no Brasil. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

SANTOS, Marcelo Fausto Figueiredo. **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Atlas, 2007.

THE WORLD BANK. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>> Acesso em: 10 de agosto de 2015.

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

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coordenadores). **Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.