

Igualdade e justiça tributária no Brasil: contradição entre o texto constitucional e o que mostra a realidade

Equality and tax justice in Brazil: contradiction between what the constitution says and what reality shows

Nino Oliveira Toldo

Desembargador Federal no TRF da 3ª Região. Diretor da EMAG. Ex-presidente da AJUFE. Mestre e Doutor pela Universidade de São Paulo.

Marcelo Guerra Martins

Juiz Federal em São Paulo. Conselheiro Fiscal da AJUFE. Mestre e Doutor pela Universidade de São Paulo.

RESUMO:

O presente artigo trata da igualdade e da justiça tributária, nos termos tratados pela Constituição de 1988 (o texto normativo), em comparação com o que há tempos se observa na prática (o sistema em operação). A constatação mais relevante é que o sistema tributário brasileiro vem funcionando contrariamente ao desejado pelos constituintes de 1988, na medida em que a tributação atinge os mais pobres de modo significativamente mais intenso do que aqueles em melhores condições econômicas. O sistema tributário também não vem conseguindo proporcionar um nível minimamente aceitável de distribuição de riqueza em prol dos mais necessitados, sendo possível, inclusive, que esteja contribuindo para concentrar ainda mais a riqueza no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE:

Igualdade. Capacidade contributiva. Justiça tributária. Tributação no Brasil. Concentração de riqueza.

ABSTRACT:

This article deals with equality and tax justice, under the terms addressed by the 1988 Constitution (the normative text), in comparison with what has been observed in practice for some time (the system in operation). The most relevant finding is that the Brazilian tax system has been working contrary to what was desired by the constituents of 1988, insofar as taxation affects the poorest significantly more intensely than those in better economic conditions. The tax system has also failed to provide a minimally acceptable level of wealth distribution in favor of the most needy, and it is even possible that it is contributing to further concentrate wealth in Brazil.

KEYWORDS:

Equality. Ability to pay. Tax justice. Taxation in Brazil. Wealth concentration.

SUMÁRIO:

1 Introdução. 2 Da igualdade e da justiça tributária. 2.1 Igualdade tributária. 2.2 Justiça tributária. 3 O problema dos tributos indiretos. 4 Operacionalização da igualdade e da justiça tributária no Brasil. 4.1 Igualdade tributária (em ação). 4.2 Justiça tributária (em ação). 5 Considerações finais. Referências.

1 Introdução

O presente artigo trata da igualdade e da justiça tributária, nos termos pensados pelo constituinte de 1988 (o texto normativo), em comparação com o que há tempos se observa na prática (o sistema em operação), de maneira a demonstrar existir uma inegável contradição entre o anseio inicial e o resultado contrário produzido na realidade.

É notório que a Constituição de 1988 colocou uma pá de cal no período antidemocrático que vigorou no Brasil a partir de 1964. Tratou-se de um verdadeiro divisor de águas em termos de organização da sociedade brasileira. Daí ser chamada, com todo o mérito, de Constituição Cidadã, ou seja, aquela que elegeu a dignidade da pessoa humana como um dos principais pilares da República e, para tanto, trouxe em seu bojo diversos mandamentos com objetivo de induzir os sistemas político, econômico, jurídico e social a, conjuntamente, engendrarem esforços para tornar realidade a nova ordem democrática.

Com efeito, em comparação com Constituições anteriores, o texto de 1988 é notavelmente inovador, a começar pelo artigo 3º que elenca como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I); garantir o desenvolvimento nacional (inciso II); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso III); promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV). Houve igualmente avanços na ampliação do rol dos direitos individuais (v.g. o exercício do direito de propriedade vinculado a uma função social, a presunção de inocência, a criação de figuras como o mandado de segurança coletivo e o *habeas data*, etc.).

Na mesma toada, a Constituição Cidadã ampliou o direito ao voto tornando-o facultativo a partir dos 16 anos de idade (art. 14, § 1º, "c"), bem como inseriu mandamentos em temas sensíveis e fortemente ligados ao bem-estar social, tais como os direitos sociais (arts. 6º a 11), o Sistema Único de Saúde (art. 198, § 1º), a assistência social (arts. 203 e 204), a educação, cultura e desporto (arts. 205 a 217), a proteção ao meio ambiente (art. 225) além de outros. E, quanto ao Poder Judiciário, não se pode olvidar que foi a Constituição de 1988 que criou o Superior Tribunal de Justiça (art. 105) e os Tribunais Regionais Federais (art. 108).

Em termos de tributação, a temática da igualdade e da justiça tributária foi bastante valorizada pelo constituinte de 1988 que, de um modo abrangente, buscou construir um sistema que revelasse uma certa equivalência de sacrifício patrimonial das pessoas perante o fisco, bem como que previsse incidências progressivas com fulcro de auxiliar a redistribuição da riqueza em prol dos mais pobres e na diminuição das graves desigualdades sociais e regionais do Brasil.

Todavia, conforme será demonstrado no texto, existe uma grave contradição entre os preceitos normativos expressos na Constituição e a dinâmica do sistema tributário nacional em operação que, em suma, onera proporcionalmente de maneira muito mais intensa os mais pobres, exatamente o contrário do que foi idealizado pelo constituinte de 1988 há mais de três décadas.

O presente artigo é dividido em três capítulos, com subdivisões pertinentes a cada tema. Inicialmente, trata dos preceitos constitucionais e das concepções teóricas a respeito da igualdade tributária (equivalência de sacrifício patrimonial perante o fisco) e da justiça tributária (incidências progressivamente crescentes

segundo o significado econômico de cada situação tributável). Na sequência, são tratados os efeitos que o tipo de tributação prevalecente em um país (direta *versus* indireta) usualmente exerce em relação aos ideais de igualdade e justiça tributária. Por fim, com base em estudos e dados estatísticos, é analisado como o sistema tributário brasileiro em operação vem dificultando o alcance de patamares razoáveis de igualdade e justiça tributária no país. Seguem-se as considerações finais e as referências.

Quanto à metodologia, o texto se constitui num estudo bibliográfico com apresentação de dados estatísticos e conclusões tiradas primordialmente por meio da indução. Fica advertido não ser intenção dos autores firmar certezas ou palavras finais, muito ao contrário, todas as críticas são muito bem-vindas.

2 Da igualdade e da justiça tributária

Os temas da igualdade e da justiça tributária são os marcos teóricos fundamentais do presente artigo, visto que é a partir deles que se torna possível comparar os desígnios manifestados pelo constituinte de 1988 com o cenário apresentado pela realidade brasileira passadas mais de três décadas da promulgação da Carta Magna de 1988.

2.1 Igualdade tributária

A igualdade¹ é um valor que transparece em vários preceitos da Constituição de 1988, tanto no aspecto formal (perante a lei) quanto material (condições de vida digna a todas as pessoas). Nessa linha, inaugurando o Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), o *caput* do artigo 5º estipula:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Nesse sentido, a igualdade se revela como “princípio geral aplicável a todo o Direito, que desde *Platão* e *Aristóteles* está vinculado à ideia de justiça” (FRAGA, 2007, p. 58). A igualdade (ou isonomia) é ínsita ao sistema republicano e pedra angular dos regimes democráticos. Com efeito, “a imposição de tratamento isonômico constitui objetivo primeiro de qualquer Estado que se organize sob a veste democrática, sem contar que se cuida de ideal de justiça desde as origens mais remotas da civilização” (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 35).

Assim, segundo adverte o saudoso Geraldo Ataliba (2007, p. 160):

¹ Na clássica, mas sempre atual, definição de Rui Barbosa (1951, p. 31): “A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. [...] Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

Toda violação da isonomia é uma violação aos princípios básicos do próprio sistema, agressão a seus mais caros fundamentos e razão de nulidade das manifestações estatais. Ela é como que a *pedra de toque* do regime republicano.

No campo tributário, a igualdade pode ser encarada sob uma dimensão negativa e outra positiva (ROHENKOHL, 2007, p. 106). A primeira (negativa) encontra-se plasmada no inciso II do artigo 150 da Constituição de 1988, cuja redação prevê ser vedado:

Art. 150. [...]

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.

Essa dimensão negativa, contudo, não é objeto de análise no presente artigo.

A igualdade em sua dimensão positiva decorre essencialmente do princípio da capacidade contributiva, aplicado conjuntamente a outros preceitos constitucionais, e preconiza ser necessário existir uma certa equivalência entre o sacrifício que as pessoas fazem em prol do fisco. Em suma, “pessoas com renda igual devem contribuir com igual quantidade de tributos e pessoas com renda diferentes devem pagar quantidades diferentes de tributos” (PAYERAS, 2008, p. 22).

De fato, quando alguém arca com o ônus da tributação tem sua capacidade econômica diminuída em algum grau, ficando, portanto, menos capaz de satisfazer suas necessidades e desejos. Assim, em nome da igualdade, é de rigor que essa perda de bem-estar (esse sacrifício) seja o mais equivalente possível entre todas as pessoas.

Trata-se do que pode ser denominado de regra do sacrifício tributário equitativo, cuja base elementar é, como dito, o respeito à capacidade contributiva que, segundo Regina Helena Costa (1996, p. 38), “é um desdobramento do princípio da igualdade”. Aqui, conforme assinala Guilherme Sangalli Sandri (2020, p. 137):

[...] tem-se como fundamento mais comum para o princípio da capacidade contributiva, sendo aceito por grande parte da doutrina de direito tributário a tese de que esse princípio decorre da concretização do princípio da igualdade, consistindo em verdadeiro exercício da isonomia no direito tributário.

Nessa banda, um sistema normativo que desconsidere as diferenças econômicas e patrimoniais entre os contribuintes fere de morte a cláusula da igualdade. É de se notar, contudo, que o respeito à capacidade contributiva é algo relativamente novo na história da humanidade, datando da época das revoluções liberais do século XVIII. Em períodos anteriores, não existia qualquer preocupação com essa questão, sequer em teoria. Por exemplo, no final do Império Romano e durante o período medieval, “o visigodo pagava igual ao romano; o nobre, menos que o plebeu; o homem livre, menos que o servo; e, o clero, menos ainda que as outras classes” (FRANCISCO NETO, 2008, p. 49).

É possível afirmar, portanto, que “a realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado” (TIPKE, 2022, p. 30).

No Brasil, a primeira referência constitucional à capacidade contributiva, ainda que não sob essa nomenclatura, veio com a Constituição de 1824, cujo artigo 179, § 15, determinava que ninguém estaria isento de contribuir para as despesas do Estado segundo a proporção de seus haveres. Atualmente, a cláusula está expressa no § 1º do artigo 145 do Texto de 1988 ao determinar que a tributação deve ocorrer “segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Cabe aos legisladores, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, dentro das competências constitucionalmente estabelecidas, instituírem e disciplinarem os tributos de maneira a incidirem segundo a capacidade econômica dos contribuintes, o que não é tarefa fácil. Aliás, conforme será visto, isso está muito longe de ser realidade no Brasil.

2.2 Justiça tributária

O Brasil é notoriamente um país bastante desigual, apresentando elevados índices de pobreza e considerável concentração de riqueza em número reduzido de pessoas. Nesse quesito, estudo desenvolvido no âmbito do International Policy Centre for Inclusive Growth (SOUZA; MEDEIROS, 2017, p. 15), que envolveu 29 países (entre desenvolvidos e em desenvolvimento), apontou que o Brasil está entre as cinco nações em que a parcela mais rica da população recebe mais de 15% da renda nacional. De fato, segundo o aludido estudo, os 1% mais ricos concentram entre 22% e 23% do total da renda do país.

Há quem afirme inclusive que, mesmo passados mais de 30 anos da promulgação de uma “Constituição em que a redução de desigualdades sociais é considerada um dos ‘objetivos fundamentais da República’, o Brasil permanece ostentando os mais altos níveis de concentração de renda e de riqueza em todo o mundo” (GODOI, 2022, p. 71).

Daí que, em atendimento aos preceitos constitucionais como o artigo 3º, que determinam a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a promoção do bem-estar de todos, é indispensável que a arrecadação tributária funcione, ainda que não exclusivamente, como um instrumento de redistribuição de riqueza e melhoria das condições materiais dos mais pobres, através do financiamento de políticas públicas diversificadas e desenhadas com tais desideratos.

Neste ponto entra em cena uma importantíssima ferramenta que é a progressividade tributária, isso é, um sistema em que a incidência dos tributos ocorre de modo crescente segundo o aumento da base de cálculo dos fatos geradores. Noutras palavras, quanto maior for o fator econômico envolvido numa determinada situação tributável, maior deverá ser a respectiva alíquota de modo a criar um sistema progressivo de incidência e conseqüente arrecadação.

Não que a observância e o respeito à capacidade econômica de cada um não tenha igualmente a função de financiar políticas públicas em prol dos menos afortunados, mas a incidência tributária progressiva se revela como um passo adiante e que está ligado umbilicalmente à ideia de justiça social, ou seja, à

construção de uma sociedade livre, justa e solidária a que alude o inciso I do artigo 3º da Constituição de 1988. Assim, em termos atuais, conforme Débora da Silva Roland (2006, p. 25):

Os tributos, então, são erigidos como instrumentos de correção e contenção da distribuição de riquezas e concentração de poder num sistema social norteado por uma justiça distributiva. São eles, afinal, o centro nevrálgico da política fiscal e econômica, porque ficam sujeitos à ponderação do legislador legitimamente autorizado por uma constituição justa que assegure participação política equitativa.

Em complemento, segundo expõe Cláudio Sacchetto (2005, p. 26): “Foi a mudança de perspectiva – no fim do século XIX – da concepção de tributo como preço dos serviços prestados pelo Estado para o da solidariedade que justificou a passagem do tributo proporcional ao progressivo”. É que, segundo pondera José Casalta Nabais (2005, p. 128-129), “a existência de um Estado fiscal tem subjacente uma idéia de justiça distributiva traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes”.

O Texto de 1988 faz referências expressas à progressividade tributária. A primeira, no § 2º do artigo 153, que estipula dever o Imposto sobre a Renda ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. A segunda, no § 4º, inciso I, do mesmo artigo 153, que aduz que o Imposto Territorial Rural “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. A terceira, no artigo 156, § 1º, incisos I e II, que prevê o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana progressivo e, ainda, que tenha alíquotas fixadas em função da utilização do bem e da sua localização.

Ainda que o texto constitucional não se refira expressamente à aplicação da progressividade a outros tributos, não se vislumbra vedação para tanto, ainda mais porque a progressividade anda “de mãos dadas” com o dever de solidariedade, igualmente de índole constitucional, sempre sob o crivo, evidentemente, da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição).

Nesse tópico, conforme Gilson Michels (2005, p. 229), “na visão social-democrata, desenvolvida a partir das crises do liberalismo, o tributo aparece como um dever social necessário ao estabelecimento de um laço social fundado no ideal de solidariedade”. Tanto é assim que, atualmente, “a doutrina européia radica exatamente na *solidariedade social* o fundamento do dever constitucional de pagar impostos” (GODOI, 2005, p. 152). Trata-se, outrossim, do que os norte-americanos denominam de “balanço entre *equity* e *efficiency*”, ou seja, da tentativa de conciliar a necessidade de manter um mínimo de justiça social com a não menos importante necessidade de manutenção dos incentivos particulares no conjunto da economia (LIVINGSTON, 2005, p. 195).

Na linha do que já foi dito, cabe aos legisladores disciplinarem um sistema tributário que seja justo, ou seja, que contribua para a distribuição de riqueza, diminuição da pobreza e da marginalização, a partir do manejo das ferramentas da progressividade e da solidariedade no campo tributário. Infelizmente, conforme será visto adiante, a realidade demonstra que a tributação no Brasil vem onerando com maior intensidade, em termos proporcionais, justamente os menos afortunados economicamente.

3 O problema dos tributos indiretos

Diz-se indiretos os tributos nos quais é possível ao contribuinte transferir a terceiros o respetivo ônus financeiro, daí a diferenciação entre o contribuinte “de direito” e o contribuinte “de fato”. Nessa ótica, são indiretos todos os tributos pagos por pessoas jurídicas, incluindo-se as firmas individuais. É que havendo um contexto empresarial em cena, sempre há, ao menos teoricamente, a possibilidade de transferir o ônus da tributação à pessoa diversa que não o contribuinte “de direito”.

Explica-se: num primeiro momento, de modo a não diminuir os lucros, tenta-se repassar o ônus gerado pelos tributos aos consumidores (daí ser comum nominar os tributos indiretos como tributação sobre o consumo). Caso isso não seja possível, por exemplo, por questões mercadológicas (v.g. concorrência acirrada que obriga a prática de preços mais baixos), o próximo passo geralmente é a transferência dos encargos aos empregados na forma de estagnação salarial. Contudo, tal procedimento pode ser problemático, visto que os trabalhadores e os sindicatos não concordarão com essa situação indefinidamente. Assim, em última hipótese, o ônus tributário acaba sendo aportado pelos sócios e acionistas com menores distribuições de lucros².

Na outra ponta encontram-se os tributos diretos ou pessoais. Incidem em situações em que a transferência do ônus financeiro é bem mais difícil. A regra nos tributos diretos é que o contribuinte “de direito” e “de fato” sejam a mesma pessoa. Os exemplos mais comuns são os tributos devidos por pessoas físicas fora de um contexto empresarial, tais como os impostos sobre a renda, sobre as propriedades, sobre transferências de bens (compra e venda, heranças e doações). Como em tais hipóteses não há um contexto empresarial, o ônus da incidência acaba sendo arcado pelo próprio sujeito passivo.

É possível perceber, portanto, que os tributos indiretos são grandes “inimigos” da igualdade e da justiça tributária. Primeiramente, porque não há qualquer reverência à capacidade econômica daquele que de fato suporta financeiramente a incidência. Em suma, não há a pessoalidade referida no § 1º do artigo 145 da Constituição de 1988, uma vez que tanto o miserável quanto o afortunado arcam com idêntica oneração econômica (na medida em que o valor dos tributos encontra-se embutido nos preços dos bens ou serviços), o que, obviamente, é anti-isonômico.

Em adição, os tributos indiretos são regressivos³, ou seja, a tributação proporcionalmente diminui de acordo com o aumento da capacidade econômica do contribuinte, situação que, além de contrariar um sentimento de equidade,

² Segundo Andrea Lemgruber (2005, p. 213): “A interpretação mais aceita é a de que, a curto prazo, o imposto é suportado pelos donos do capital, pois não há margens para ajustes. Porém, a longo prazo, é provável que os consumidores ou os trabalhadores paguem a conta de um aumento do imposto sobre a empresa. Consumidores arcarão com o custo caso seja possível repassar o imposto para os preços dos bens e serviços produzidos pela empresa; trabalhadores suportarão a incidência caso seus salários sejam diminuídos de modo a manter os custos de produção”.

³ Segundo José Payeras (2008, p. 20): “Um imposto, ou sistema tributário, é classificado como *progressivo* se o aumento da contribuição for mais que proporcional ao aumento da renda. Em contraste, se a carga tributária aumenta menos que proporcionalmente com o aumento da renda o tributo é dito *regressivo*. Chama-se de proporcional o tributo que aumenta na mesma proporção da renda”.

prejudica seriamente a possibilidade da tributação ser utilizada como instrumento de distribuição de riqueza e promoção de bem-estar aos mais necessitados. Nesse campo, segundo explica Maria da Conceição Sampaio (2005, p. 188-189):

Críticos da tributação do consumo alegam a regressividade desse tipo de tributo já que a propensão média e marginal a consumir das pessoas de baixa renda é superior a dos indivíduos mais ricos. Portanto, o ônus fiscal é menor para os grupos mais ricos porque recai somente sobre parte da renda, já que a poupança não é afetada pela tributação do consumo.

Estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil (2002, p. 8) igualmente destaca o caráter regressivo da tributação indireta:

Da renda total recebida, parte é consumida e parte é poupada. A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, podendo o agente econômico optar por investir em ativos financeiros (poupança). Consequentemente, tributos indiretos têm natureza regressiva em relação à renda total. Ou seja, embora as famílias com mais alta renda consumam mais e, portanto, paguem mais impostos indiretos em valores absolutos, a relação entre esse montante pago e a renda total (valores relativos) tende a ser mais alta para famílias com baixa renda.

Ao que parece, existe uma correlação entre o estágio de desenvolvimento econômico e social de um país e o tipo de tributação prevalecente (direta *versus* indireta). Nesse tópico, “países desenvolvidos dão preferência à tributação da pessoa física, enquanto países em desenvolvimento dependem mais fortemente da arrecadação da pessoa jurídica para financiar o Estado” (LEMGRUBER, 2005, p. 214).

É o que também constatou um estudo levado a efeito em 2006 na órbita do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), onde foi observado que existe uma “correlação positiva entre o nível de renda dos países e sua estrutura tributária. Assim, países com níveis de renda mais elevados tendem a concentrar sua arrecadação tributária em impostos diretos, como o Imposto de Renda” (PEREIRA; CÂNDIDO JÚNIOR, 2006, p. 47). Essa percepção não é de hoje. No início dos anos 1970, John Due (1974, p. 13) já afirmava que os tributos indiretos “desempenham papel fundamental na estrutura das economias em desenvolvimento”, sendo seguido alguns anos depois por Richard Bird (1987, p. 1152).

Existem, em suma, duas causas para essa diferença entre a matriz tributária dos países desenvolvidos e a dos em desenvolvimento. Mais uma vez segundo John Due (1974, p. 31), a primeira é que em muitos países em desenvolvimento “o poder político dos grupos mais abastados é bastante forte para restringir o aumento dos impostos diretos”. A segunda é que a economia desses países é pequena, ou seja, embora “o imposto progressivo individual possa aumentar ligeiramente a renda [do governo], nenhum imposto direto pode realmente render grandes somas”, o que faz dos tributos indiretos uma opção obrigatória.

Focando na tributação sobre a renda das pessoas físicas, cuja estrutura usualmente permite observar tanto a capacidade contributiva quanto a progressividade, nos países desenvolvidos o volume pago é cerca de 3,5 a 4 vezes mais alto do que aquilo que as empresas recolhem ao fisco (PEREIRA; CÂNDIDO

JÚNIOR, 2006, p. 47). Com efeito, o Imposto de Renda é o mais importante instrumento de arrecadação dos países desenvolvidos (PIANCASTELLI; NASCIMENTO, 2005, p. 231).

Como exemplo, nos Estados Unidos da América, a maior arrecadação do governo federal é proveniente do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), cujo patamar para o exercício de 2001 fixou-se em 50% das receitas da União, ou seja: US\$ 994 bilhões. Já as pessoas jurídicas daquele país recolheram “apenas” US\$ 151 bilhões ou 8% do total (MANKIN, 2007, p. 244). A tributação indireta (sobre o consumo) nos EUA é proporcionalmente bem inferior, correspondendo a pouco mais de 17% do total arrecadado (PEREIRA; CÂNDIDO JÚNIOR, 2006, p. 47)⁴.

Verifica-se, pois, ser “bastante lógico afirmar que o modelo de Estado constituído tem reflexo direto na estrutura do sistema tributário, o que implica, essencialmente, as formas pelas quais os ônus da tributação são distribuídos” (PISCITELLI, 2012, p. 93). Em suma, quanto mais a matriz tributária de um país for baseada na tributação direta, a tendência é haver maior reverência aos ideais da igualdade e da justiça tributária, sendo a recíproca verdadeira.

4 Operacionalização da igualdade e da justiça tributária no Brasil

Vistas as ideias basilares a respeito da igualdade e da justiça tributária como mandamentos presentes na Constituição de 1988 e que, portanto, devem ser perseguidos pela sociedade brasileira, passa-se a examinar como o atual sistema tributário calibra a suas matrizes exacionais e, por conseguinte, os resultados das opções até agora escolhidas.

4.1 Igualdade tributária (em ação)

O Brasil não foge à regra da maioria dos países em desenvolvimento, sendo a maior parte da arrecadação proveniente dos tributos indiretos. É plausível supor que essa proporção seja de 75% para a tributação indireta contra 25% da tributação direta (MARTINS, 2011, p. 210) que, desta forma, possui papel coadjuvante na composição dos tesouros públicos. Nesse sentido, por exemplo, a Receita Federal (2004, p. 11) já constatou que o IRPF, nítido tributo direto, correspondeu a meros 4,7% da arrecadação total para o ano de 2001.

O mesmo ocorre em relação aos impostos sobre as propriedades (Imposto Predial e Territorial Urbano- IPTU, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores - IPVA), também de índole direta (desde que devidos pelas pessoas físicas), que vêm representando parcela singela na arrecadação tributária no Brasil, encontrando-se por volta de 3,7% do total para o ano de 2011 (AFONSO, 2012, p. 54). Em anos anteriores, essa parcela foi ainda menor, variando entre 1,5% (até meados dos anos 1990) a 3% do total (início dos anos 2000) (MARTINS, 2011, p. 211).

⁴ Os autores (PEREIRA; CÂNDIDO JÚNIOR, 2006, p. 47) apontam que noutros países desenvolvidos o IRPF também é relevante na composição do tesouro público: Alemanha (27%), Austrália (40%), Canadá (37%), França (17%), Inglaterra (30%), Islândia (39%), Itália (25%), Japão (20%), Noruega (24%), Portugal (18%), Suécia (31%), Turquia (21%).

A forte predominância da tributação indireta no Brasil, aliada ao fato da maioria da população ser pobre⁵, faz com que não exista equivalência (ou algo sequer próximo disso) em termos de sacrifício tributário. Definitivamente, os mais pobres vêm sendo proporcionalmente muito mais onerados que os mais bem colocados na pirâmide social. Assevera Cleucio Santos Nunes (2016, p. 380) que:

[...] as pessoas com renda de até dois salários mínimos comprometiam 53,9% de seus ganhos com o pagamento de tributos, enquanto que quem recebeu mais de trinta salários sofreu um impacto de somente 29% em sua renda com a mesma despesa. Essa relação em que, conforme a renda aumenta diminui o peso da tributação é chamada de regressividade tributária. A principal causa dessa disparidade de repercussão da carga tributária está nas opções políticas da matriz tributária brasileira, que enfatiza a tributação sobre o consumo, sendo mais complacente com a tributação sobre renda e propriedade, ao menos quando se comparam os indicadores nacionais com os de outros países.

Essa situação de desigualdade fica bastante clara se o esforço tributário for traduzido em “dias de trabalho”. Conforme Alberto Carlos Almeida (2010, p. 210), estima-se que, no Brasil, quem ganhe mensalmente até 2 salários mínimos transfira aproximadamente 54% da renda ao Estado como reflexo dos tributos indiretos incluídos nos preços de bens e serviços. Algo em torno de 200 dias de trabalho. Para os que ganham acima de 30 salários, a repercussão é menor, ou seja, a tributação indireta absorve “apenas” 30% da renda ou 100 dias de trabalho.

Aliás, nota-se que a participação dos tributos indiretos no total arrecadado cresceu nas últimas décadas do século XX, indicando que não há perspectivas de redução do caráter regressivo do sistema em curto prazo, conforme o quadro abaixo (VIANNA *et al*, 2000, p. 16):

	1980-1983	1984-1987	1988-1989	1990-1993	1994-1996
Porcentagem da arrecadação					
Tributos Diretos	49,22	53,10	49,59	45,18	45,13
Tributos Indiretos	50,72	46,89	50,40	54,81	54,84
Porcentagem sobre PIB					
Tributos Diretos	12,68	13,05	11,54	11,82	13,25
Tributos Indiretos	13,06	11,52	11,72	14,34	16,10

⁵ Segundo a Receita Federal, em 2021 (ano calendário 2020), foram entregues pouco mais de 31 milhões de declarações de IRPF para um universo de 220 milhões de habitantes. Como encontravam-se isentos desse imposto quem recebeu mensalmente até R\$ 1.903,98, significa dizer que 189 milhões de pessoas (ou 86% da população) auferiram rendimentos inferiores à primeira faixa de isenção, podendo ser consideradas pobres (mesmo que nem todas em estado de miséria).

4.2 Justiça tributária (em ação)

Prosseguindo, em termos de justiça tributária, a situação é igualmente lamentável. Não apenas o sistema tributário não vem contribuindo para promover uma adequada distribuição de riqueza, mas, ao que parece, está ajudando a concentrá-la ainda mais, exatamente o contrário do desejado pelo constituinte de 1988. Aqui, segundo Pedro Souza *et al* (2022, p. 6):

[...] em 2021, tivemos o maior aumento anual da pobreza em mais de trinta anos. O prolongamento da pandemia e o menor volume das transferências se refletiram em aumentos entre 1,8 p.p. e 4,7 p.p., a depender da linha, com retrocessos mais fortes para as linhas mais elevadas. Em consequência, o nível de pobreza no Brasil em 2021 foi o pior da década e de toda a série histórica da PNAD Contínua. Embora os números não possam ser diretamente comparados aos da antiga PNAD, é plausível supor que a pobreza extrema retornou ao patamar de meados dos anos 2000.

Não se pode, evidentemente, imputar com exclusividade ao sistema tributário a responsabilidade pela alta concentração de riqueza no Brasil. Certamente, há fatores outros que contribuem para essa situação. Todavia, o que se pode afirmar, com elevado grau de certeza, é que a tributação no Brasil, da maneira como vem sendo praticada, funciona como verdadeiro obstáculo à promoção de melhores condições aos menos favorecidos.

Assim ocorre porque, em primeiro lugar, se a participação dos tributos diretos no montante arrecadado é baixa, o potencial redistributivo dessas receitas em prol dos mais pobres igualmente será obrigatoriamente baixo. Como visto, a participação do Imposto de Renda (das pessoas físicas) sequer chega a 5% do total arrecadado. Aliás, a participação dos tributos que incidem sobre o patrimônio é menor ainda. Há mais de 30 anos Luiz A. Villela (1987, p. 2) já afirmava que “os impostos patrimoniais brasileiros deixaram de ter participação significativa no total das receitas tributárias e na composição da carga tributária nacional há décadas”.

Ademais, é fato que a progressividade em si tem sido pouco explorada na estrutura normativa dos tributos diretos, provavelmente por causa da resistência de grupos com poder político suficientemente forte para barrar uma progressividade mais incisiva e abrangente, ressaltando-se a seguir os casos do IPTU e do IRPF.

O IPTU pode ser considerado direto (quando devido por pessoas físicas) ou indireto (quando pago por empresas). Ainda que a Constituição de 1988 não vedasse expressamente a sua incidência progressiva, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE nº 153.771, em 20/11/1996, entendeu pela impossibilidade da adoção dessa sistemática

[...] quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

A Emenda Constitucional nº 29, de 2000, instituiu de forma expressa e textual a possibilidade do IPTU ser progressivo em razão do valor do imóvel, bem como ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do bem, ou seja,

quase 12 anos após a promulgação da Constituição de 1988. Porém, mesmo autorizada a progressividade no caso do IPTU, na prática vem se notando um certo caráter regressivo em muitos casos. Nesse ponto, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior (2006, p. 11). Assevera que:

O principal motivo da sua regressividade é o fato de as administrações municipais avaliarem os imóveis de maneira regressiva, isto é, os mais valorizados tendem a apresentar uma defasagem maior em relação ao seu valor de mercado que os imóveis de valores mais baixos.

Abaixo reproduz-se quadro elaborado pelo autor supramencionado, segundo dados relativos aos anos de 2002 e 2003:

Valor mediano em % S.M. = salário mínimo						
Região	0 a 2 S.M.	2 a 5 S.M.	5 a 15 S.M.	15 a 30 S.M.	30 a 60 S.M.	+ de 60 S.M.
Norte	2,14	2,26	1,18	2,22	1,22	0,68
Nordeste	1,42	0,50	0,72	0,63	0,45	0,80
Sudeste	2,37	1,52	0,95	0,69	0,61	0,54
Sul	1,55	1,03	0,75	0,60	0,50	0,48
Centro Oeste	1,35	0,92	0,74	0,62	0,50	0,47
Brasil	1,60	1,30	0,88	0,65	0,60	0,57

Prosseguindo, no que tange ao IRPF, houve nítido prejuízo à progressividade no instante imediatamente posterior à vinda da Constituição Cidadã. Nesse tópico, “até o ano de 1987 as alíquotas variavam de 5% a 50% e até o ano de 1988 eram 8 faixas de alíquotas que iam de 0% a 45%” (QUEIRÓZ, 2005, p. 245). Aliás, a qualidade superior da legislação pré-1988, em termos de aptidão para tributar de forma mais equânime as diversas classes de contribuintes, não se dava apenas em vista da presença de um número maior de alíquotas, mas também pela imposição diferenciada segundo a origem do rendimento (v.g. trabalho, aplicações financeiras, dividendos, ganhos de capital, etc.). Sobre o tema, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2000, p. 457):

Antigamente a lei classificava o rendimento das pessoas físicas em cédulas que iam da letra “A” a “H”. Cada cédula ou rendimento cedular continha suas deduções próprias, que, uma vez feitas, forneciam o rendimento cedular líquido. O somatório dos mesmos constituía a *renda bruta*. A sua vez, a renda bruta sofria os abatimentos das quantias gastas pelos contribuintes para sobreviverem e se aprimorarem junto com seus dependentes. Este sistema foi eliminado a partir de 1989 a título de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas. Nota Hugo de Brito Machado que, no entanto, restou modificado

o caráter pessoal do imposto de renda (art. 145 § 1º da CF/88). Tem toda razão. A título de simplificar, o legislador simplificou demais, aumentando a tributação pelo cerceamento arbitrário de abatimentos e deduções, pela adoção de poucas alíquotas progressivas e pela imposição de limites genéricos divorciados da realidade, contra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, em um país de muita desigualdade de renda, por faixas de população e por estamentos etários e familiares (número de dependentes).

Desde 1988, com a Lei nº 7.713, a origem do rendimento nunca mais foi considerada para diferenciar a tributação da renda das pessoas físicas. Atualmente, existem apenas 4 alíquotas, a teor do estabelecido na Lei nº 13.149/2015: até R\$ 1.093,98 (isento); entre R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65 (7,5%); entre R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05 (15%); entre R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68 (22,5%) e acima de R\$ 4.664,68 (27,5%).

Mas não é só. Outro grande elemento neutralizador da progressividade do IRPF é a tributação, exclusivamente na pessoa jurídica, dos lucros e dividendos pagos aos sócios ou acionistas, conforme determina o artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. É que, em tais hipóteses, quem suporta o ônus financeiro da exação é a pessoa jurídica e não os respectivos sócios ou acionistas, e, conforme já explanado acima, as empresas dispõem de mecanismos capazes de transferir grande parte dos custos tributários a terceiros – principalmente aos consumidores e empregados.

Nessa toada, concluem Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair (2016, p. 18)⁶ que “não é preciso grandes análises para perceber que a isenção de dividendos implica renúncia substancial de receitas para o governo e favorece a concentração de renda”. Os mesmos autores ainda enfatizam que:

Em suma, os benefícios tributários aos rendimentos do capital, entre outras assimetrias, contribuem para que o Brasil possua uma das maiores, senão a maior, concentração de renda no topo da distribuição entre todos os países do mundo. Essa situação poderia ser parcialmente revertida pela reinstauração da tributação sobre dividendos. Caso fossem tributados pela atual tabela progressiva, simulamos que o potencial redistributivo do IRPF, mensurado pela queda no índice de Gini, cresceria para cerca de 4%, equiparando-se ao verificado no Uruguai e no México, mas ainda distante da média dos países da OCDE.

Em vista de tantas circunstâncias negativas, Mary Elbe Queiróz (2005, p. 249) preconiza que o

[...] IR previsto na legislação ordinária atual não guarda mais qualquer conexão com os princípios constitucionais e tem consagrado verdadeira injustiça fiscal, à medida que desrespeita a pessoalidade, a capacidade contributiva e a progressividade.

⁶ Ainda segundo os autores (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 17), “observa-se que o volume de dividendos e lucros distribuídos quase dobrou em valores reais, de R\$ 149 bilhões em 2007 para R\$ 287 bilhões em 2013, expansão 41% superior à do PIB. Esses montantes beneficiam 2,1 milhões de pessoas ou 7,9% dos declarantes, com maior presença nos estratos do topo, onde chegam a representar 72,0% dos declarantes de rendimentos superiores a R\$ 1,3 milhão”.

5 Considerações finais

Não se pode olvidar que a construção de uma sociedade menos desigual e sem miséria depende, ainda que não de modo exclusivo, de recursos com origem na tributação, sendo que a maneira como o sistema exacional é edificado influencia diretamente não apenas o volume arrecadado, mas também a intensidade com que ocorre a distribuição de riqueza em benefício dos mais necessitados.

Do que foi exposto no texto é possível concluir, sem sombra de dúvida, que o sistema tributário brasileiro vem operando contrariamente ao desejado pelo constituinte de 1988, na medida em que, há tempos, os mais pobres vêm sendo significativamente mais onerados do que aqueles em melhores condições econômicas. O sistema também não vem conseguindo proporcionar um nível minimamente aceitável de distribuição de riqueza.

Considerando que a maior parte da população brasileira é pobre, bem como o fato da tributação indireta corresponder a algo próximo de 75% do total arrecadado e, ainda, a baixa exploração da progressividade nos tributos diretos, há uma grande chance dos pobres estarem financiando parcela relevante das políticas públicas desenhadas com objetivo de amenizar a própria pobreza, num círculo vicioso de difícil reversão⁷.

Infelizmente, eventuais soluções para corrigir as iniquidades retratadas no texto são complexas e certamente ultrapassam o espectro estritamente jurídico. Será preciso uma conjunção de esforços políticos, econômicos e sociais, tudo com foco num prazo bastante alongado, visto não ser possível modificar da noite para o dia (leia-se de uma década para outra) instituições que dão azo a um *modus operandi* solidificado há tempos imemoriais.

Propostas simplistas que desconsiderem os efeitos sobre a economia (no curto e no longo prazo) devem ser descartadas. De nada adiantaria, por exemplo, majorar significativamente as alíquotas do IRPF. Além do risco de ocorrer fuga de capitais (como já ocorreu na Europa)⁸, o volume arrecadado não aumentaria tanto, visto que o IRPF representa uma parcela que beira meros 5% do total de ingressos nos cofres públicos.

Outra possibilidade, aliás, bastante controversa, é a instituição do imposto objeto do artigo 153, VII, da Constituição, incidente sobre as grandes fortunas. Ocorre que, dependendo de como essa exação vier à tona, igualmente haveria o risco de fuga de capitais do país, promovendo ainda mais danos à nossa economia já um tanto combalida.

Como a arrecadação tributária está diretamente ligada à quantidade de atos (ou situações) de índole econômica ocorridos num certo período, não se pode ignorar eventuais efeitos negativos que a criação ou majoração de tributos possa gerar sobre os agentes econômicos e o próprio mercado como um todo. As mudanças necessariamente precisam ser lentas e graduais.

⁷ Conforme Fernando Rezende e Armando Cunha (2002, p. 111) "cerca de 40% do total das transferências monetárias e não-monetárias recebidas pelos domicílios pobres tendem a retornar ao governo na forma de tributos pagos por esses mesmos domicílios".

⁸ Para aprofundar, *vide* estudo de SILVA, 2015.

Todavia, ainda que existam árduas dificuldades para que alguma melhora ocorra nesse estado de coisas, isso não significa que os agentes políticos e a própria sociedade civil organizada devam candidamente se conformar com a desigualdade e a injustiça tributária imperante no Brasil, sendo imprescindível a busca de possíveis soluções factíveis e que possam ser absorvidas dentro do nosso “grande pacto social”, mesmo que os resultados sejam percebidos apenas pelas futuras gerações. A inação, como parece estar ocorrendo, é imperdoável.

Referências

AFONSO, José Roberto R.; SOARES, Júlia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. Diagnóstico atualizado da tributação da propriedade no Brasil. *Revista de Administração Municipal*, ano 58, n. 281, p. 51-65, jul./set. 2012. Disponível em: <http://www.ibam.org.br/media/arquivos/revistaibam281.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2023.

ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida*. São Paulo: Record, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Gráfica Olímpica Editora, 1951.

BIRD, Richard M. A new look at indirect taxation in developing countries. *World Development*, v. 15, n. 09, 1987, p. 1.151-1.161.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 abr. 2023.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro, 25 de março de 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 21 abr. 2023.

BRASIL. *Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 30 abr. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 30 abr. 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm#art2. Acesso em: 30 abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *A progressividade no consumo: tributação cumulativa e sobre o valor agregado*. Estudo Tributário n. 04, março de 2002. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/outros-estudos/a-progressividade-no-consumo-2002>. Acesso em: 29 abr. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *O imposto de renda das pessoas físicas no Brasil*. Estudo Tributário n. 14, dez. de 2004. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/outros-estudos/o-imposto-de-renda-das-pessoas-fisicas-no-brasil-2004>. Acesso em: 30 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771/MG. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur109830/false>. Acesso em: 01 maio 2023.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *IPTU: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais*. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 1251, dez. de 2006. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD_1251.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.

FRAGA, Henrique Rocha. *O imposto territorial urbano e o princípio da progressividade*. São Paulo: IOB, 2007.

FRANCISCO NETO, João. *Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos*. São Paulo: Impactus, 2008.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 2.190, abr. de 2016. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p. 61-74. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61.pdf. Acesso em: 23 abr. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo Arvate (Orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 206-230.

LIVINGSTON, Michel A. Progressividade e *solidarietà*: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190-197.

MANKIN, N. Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thomson, 2007.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia*. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento* São Paulo: Singular, 2005, p. 225-258.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de Godoi (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

NUNES, Cleucio Santos. *Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira*. 2016. Tese (Doutorado em Direito) Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/21828/1/2016_CleucioSantosNunes.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

PAYERAS, José Adrian Pintos. *A carga tributária no Brasil e sua distribuição*. 2008. Tese (Doutorado em Economia Aplicada). Escola Superior de Agronomia Luiz de Queiroz. Universidade de São Paulo. Piracicaba. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-12082008-115340/pt-br.php>. Acesso em: 22 abr. 2023.

PEREIRA, Rodrigo Mendes; CÂNDIDO JÚNIOR., José Oswaldo. Progressividade fiscal no Brasil. *Boletim de Desenvolvimento Fiscal do IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, n. 02, p. 43-48, set. 2006. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/Boletim_desenv_fiscal/bdf_02.pdf. Acesso em: 29 abr. 2023.

PIANCASTELLI, Marcelo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Imposto de renda da pessoa física. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo Arvate (Orgs.) *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 231-251.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2012.

QUEIRÓZ, Mary Elbe. O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência – injustiça fiscal? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 235-249.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal*. São Paulo: FGV, 2002.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 09-52.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; AVRATE, Paulo (Orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 188-205.

SANDRI, Guilherme Sangalli. *Justiça distributiva fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. *Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico*. Brasília. Câmara dos Deputados, maio de 2015. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/26180/impostos_michelet.pdf?sequence=1. Acesso em: 01 maio 2023.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; MEDEIROS, Marcelo. *The concentration of income at the top in Brazil, 2006-2014*. Brasília: International Policy Centre for Inclusive Growth, 2017. Disponível em: http://www.ipcig.org/pub/eng/WP163_The_concentration_of_income_at_the_top_in_Brazil.pdf. Acesso em: 22 abr. 2023.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães G. Ferreira de; HECKSHER, Marcos; OSÓRIO, Rafael G. *Um país na contramão: a pobreza no Brasil nos últimos 10 anos*. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Nota Técnica n. 102, dez. 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11563/7/NT_102_Disoc_Um_Pais.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

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

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luis Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996*. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 757, set. 2000. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2357/1/TD_757.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.

VILLELA, Luiz A. *Tributação da renda e do patrimônio*. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão n. 102, mar. de 1987. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2992/1/TD_105.pdf. Acesso em: 01 maio 2023.