

DESENVOLVIMENTO, DISTRIBUIÇÃO DE RENDA E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ALGUMAS INTER-RELAÇÕES
DEVELOPMENT, INCOME DISTRIBUTION AND BRAZILIAN TAX SYSTEM: SOME INTER-RELATIONS

Marisa Rossignoli

Mestre em Economia pela PUC-SP. Doutora em Educação (Política e Gestão).
Professora de Economia e Direito do Mestrado e Doutorado em Direito.

Cristiano Floriano Saneshima

Mestre em Direito pela Universidade de Marília - UNIMAR.

Submetido em: 29/06/2017

Aprovado em: 22/11/2017

DOI: <http://dx.doi.org/10.21671/rdufms.v3i2.4079>

Resumo: Entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil apresentados na Constituição Federal de 1988 tem-se a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais. Sendo assim, este artigo objetiva discutir o desenvolvimento econômico como elemento fundamental e analisar os indicadores de produção, produção per capita e distribuição de renda para melhor compreensão do cenário brasileiro, objetiva-se, também, uma análise comparativa com a tributação em outros países. Como resultados verifica-se a alta tributação indireta, concentração da renda e um sistema que não contribuiu para os objetivos propostos pela Constituição Federal. O método utilizado é o dedutivo, com revisão bibliográfica e análise de dados primários.

Palavras-chave: Desenvolvimento Econômico; Tributação Direta; Sistema tributário.

Abstract: *Among the fundamental objectives of the Federative Republic of Brazil presented in the 1988 Federal Constitution are the eradication of poverty and marginalization, as well as the reduction of social and regional inequalities. Thus, this article aims to discuss economic development as a fundamental element and analyze the indicators of production, per capita production and income distribution to better understand the Brazilian scenario, also aims at comparative analysis with*

taxation in other countries. As results, high indirect taxation, concentration of income and a system that does not contribute to the objectives proposed by the Federal Constitution is verified. The method used is deductive, with bibliographic review and analysis of primary data.

Keywords: *Economic development; Direct Taxation; Tax system.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Desigualdade Social e Desenvolvimento. 3. Erradicação da Pobreza e Marginalização e Redução das Desigualdades como Objetivos Fundamentais da República. 4. Sistema Tributário e sua Função de Redistribuição da Renda: diminuição das Desigualdades Sociais. 4.1 O Modelo Brasileiro. 5. Análise comparativa: algumas considerações. Conclusão. Referências.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro pode ser discutido sob várias perspectivas. O artigo ora apresentado objetiva relacionar os indicadores de crescimento e de desenvolvimento, tais como PIB, PIB per capita e índice de Gini, inserindo o Brasil no contexto mundial para análise dos dados e discussão sobre a importância do sistema tributário enquanto elemento de desenvolvimento econômico.

A pesquisa trabalha com o método dedutivo, realizando levantamento bibliográfico e pesquisa aos dados estatísticos de bases do Banco Mundial, OCDE e Receita Federal, permitindo construir inter-relações entre estes indicadores.

Entende-se que o crescimento apresenta-se como algo fundamental para a economia brasileira, mas que além deste é preciso garantir o desenvolvimento, com melhoria de indicadores para a economia como um todo.

Para construção do artigo apresenta-se inicialmente a discussão do desenvolvimento e das desigualdades sociais; na sequência discute-se justamente o objetivo de redução destas desigualdades para que no item 3 seja apresentado comparativos com outros países.

2 DESIGUALDADE SOCIAL E DESENVOLVIMENTO

Para se discutir desigualdade social e desenvolvimento econômico, entende-se desenvolvimento econômico como o crescimento quantitativo levando a um quadro de melhora qualitativa para a população como um todo de um país. O crescimento que mantém o quadro de desigualdade não é desenvolvimento, transforma-se neste apenas quando há um projeto social para melhora das condições de vida da maioria da população e se “metamorfesia” para o desenvolvimento (FURTADO, 1999). Ainda de acordo com Furtado (1998), é necessário

que haja vontade política, somente o Estado seria capaz de implantar políticas e propor reformas necessárias ao desenvolvimento.

Essa visão global do capitalismo industrial levou-me à conclusão de que a superação do subdesenvolvimento não se daria das simples forças do mercado, exigindo um projeto político voltado para a mobilização de recursos sociais que permitisse empreender um trabalho de reconstrução de certas estruturas (FURTADO, 1998, p.68).

O conceito de desigualdade social compreende diversos tipos de desigualdades, desde desigualdade de renda, oportunidade, gênero, escolaridade e muitas outras. No presente trabalho, trata-se da desigualdade social na perspectiva da desigualdade econômica, causada pela distribuição desigual de renda (aproximando-se do sentido proposto pela Constituição Federal, art. 3º, inciso III).

A desigualdade econômica desencadeada pela má distribuição de renda (onde a maioria dos recursos está concentrada nas mãos de uma minoria da sociedade) é a fonte geradora de inúmeras desigualdades (alimentação, moradia, segurança, postos de trabalho, educação, saúde etc.), já que a indisposição de recursos leva, via de regra, ao menor acesso ou acesso de pior qualidade a estes serviços.

Neste sentido, uma reforma fiscal, contemplando sistema tributário e gastos, apresenta-se como extremamente necessária.

A desigualdade social guarda relação direta com o modelo tributário adotado, conforme Medeiros e Souza (2016):

Os níveis de desigualdade de renda em uma sociedade afetam e são afetados por várias dimensões das políticas públicas. Por um lado, a desigualdade de renda está relacionada aos níveis de educação, saúde, nutrição, mortalidade, violência e várias outras características da sociedade, determinando e sendo determinada por elas. Por outro, a concentração ou não da renda estabelece como funciona, na prática, um sistema tributário que é a fonte de recursos para praticamente todas as políticas públicas. Não há dúvidas, portanto, que o tema tem impactos que vão muito além da dinâmica econômica.

Alguns indicadores são utilizados para medir estatisticamente a desigualdade social existente nos países, sendo um dos mais conhecidos o índice (ou coeficiente) de Gini, que mensura a distribuição de renda em um país, como será apresentado a seguir.

Os indicadores da desigualdade social, de forma geral, pretendem comparar os desníveis de renda e outras perspectivas relevantes (como acesso aos serviços públicos e emprego, por exemplo).

O índice de Gini mensura em que medida um determinado país ou local pode ser igualitário ou desigual social e economicamente, tomando como parâmetro a concentração ou não da renda observada. No Brasil são utilizados dados provenientes da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

O índice (ou coeficiente) de Gini apresentou evolução sobre outros indicadores que eram utilizados, tais como o valor do Produto Interno Bruto (PIB) (que representa tão somente a soma dos todos os bens e serviços produzidos num determinado local e durante certo período de tempo) ou o PIB *per capita* (que divide o valor do PIB no número da população, perfazendo apenas a média aritmética, sem preocupação se há ou não concentração de renda).

A série histórica de 2005 a 2014 (ocultou-se 2010, pois neste ano não houve a pesquisa) do Brasil frente ao índice de Gini apresenta a variação ilustrada no Gráfico 1, segundo dados oferecidos pelo Banco Mundial (WORLD BANK, 2017a):

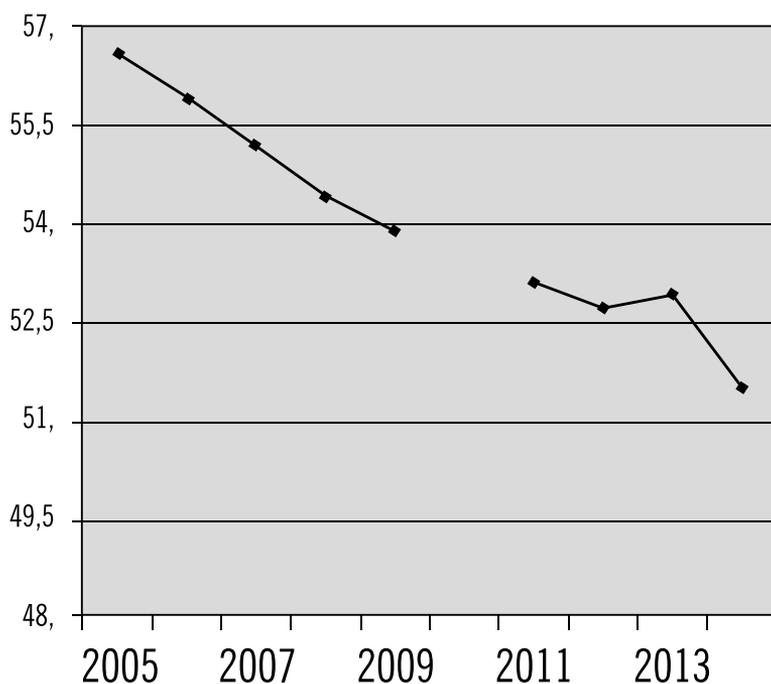


GRÁFICO 01 - Índice de Gini do Brasil (2005 a 2014)

Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank (2017).

O índice de Gini varia de zero a um, sendo quanto maior, pior a distribuição de renda. Constata-se que em 2014 o índice atingiu seu menor número (0,515 ou 51,5) e que, no período considerado, ano a ano está havendo redução, ou seja, a desigualdade social no país está diminuindo. Porém, tal constatação, apesar

de ser positiva, é de certa forma ilusória. Isto porque no comparativo mundial o Brasil ocupa ainda as últimas posições em relação ao coeficiente de Gini. De acordo com os dados do Banco Mundial, considerando 133 países com o índice medido a partir de 2008¹, o Brasil ocupa a 124ª posição, ou seja, à frente de apenas nove países.

É certo que há países mais pobres em melhor posição no *ranking*, já que a preocupação do indicador é a medição do desnível de renda e verificação se há ou não desigualdade (se um determinado país for pobre e a população toda desta forma, não há desigualdade social, apesar do nivelamento ficar por baixo). Esta é uma das críticas voltadas à utilização do índice de Gini, sendo que há um aumento do grau de confiabilidade quando usado comparativamente a outros indicadores, tais como o PIB e PIB *per capita*.

Em relação ao PIB, temos que o Brasil apresentou-se no ano de 2015 como a nona maior economia do mundo, conforme divulgação do Banco Mundial (2017b), expressa na Tabela 1:

TABELA 01 - Ranking mundial do PIB em 2015 (25 maiores)

Posição	País	Montante (milhões de dólares)
1	Estados Unidos	18.036.648
2	China	11.007.721
3	Japão	4.383.076
4	Alemanha	3.363.447
5	Reino Unido	2.858.003
6	França	2.418.836
7	Índia	2.095.398
8	Itália	1.821.497
9	BRASIL	1.774.725
10	Canadá	1.550.537

Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank (2017).

Entretanto, em relação ao PIB *per capita* o país ocupou somente a septuagésima posição no *ranking* (em 2015), segundo dados também do Banco Mundial (2017c), conforme a tabela 02:

¹ Observa-se que não há divulgação anual do índice de Gini para todos países, sendo que para o presente estudo considerou-se o último número divulgado de cada um, excluindo-se apenas as nações sem índice atualizado (anterior a 2008).

TABELA 02 - Ranking mundial do PIB per capita em 2015 (100 primeiros)

Posição	País	Valor (milhões de dólares)
1	Luxemburgo	101450
2	Suíça	80945,08
3	Macau	78585,88
4	Noruega	74400,37
5	Catar	73653,39
6	Irlanda	61133,67
7	Austrália	56310,96
8	Estados Unidos	56115,72
9	Singapura	52888,74
10	Dinamarca	51989,29
70	BRASIL	8538,59

Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank (2017).

Esta constatação já dá indícios de elevada concentração de renda (PIB total alto e PIB *per capita* baixo) e trabalhando conjuntamente com a análise do índice de Gini, tem-se o diagnóstico de que há uma situação atual de grande desigualdade social no país.

Isto também foi a conclusão do relatório denominado “Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira”, emitido pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (2016), que analisou os dados constantes nas declarações do imposto de renda pessoa física de 2015.

Nas palavras do relatório, após tal constatação, fez-se ainda a observação que a situação é maléfica, podendo inibir o crescimento econômico do país, inclusive:

A principal conclusão é que a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos é substancial, sobretudo no último milésimo de renda. Em média, o 1% mais rico acumula 14% da renda declarada no IRPF e 15% de toda a riqueza. A elevada desigualdade no topo da distribuição de renda tende a limitar a igualdade de oportunidades na sociedade e pode ser um inibidor do crescimento econômico (BRASIL, 2017).

Assim, torna-se visível, também em números, a desigualdade social e econômica que vigora no país, tornando-se relevante a análise e estudo dos aspectos que levaram a esta situação, sendo um importante deles a estruturação e objetivos do sistema tributário vigente, em paralelo com os objetivos fundamentais elencados na Constituição Federal.

3 ERRADICAÇÃO DA POBREZA E MARGINALIZAÇÃO E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES COMO OBJETIVOS FUNDAMENTAIS DA REPÚBLICA

Dentre os objetivos fundamentais da República impostos pela Constituição Federal (art. 3º), encontra-se que o Estado deve trabalhar para erradicar a pobreza e marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais que desde sempre existiram no país.

A palavra “objetivo”, utilizada pelo legislador constituinte, deve ter o sentido de uma meta a ser alcançada pelo Estado, enquanto o adjetivo “fundamental” deve significar que tais objetivos estão entre os principais, ou seja, são a base, o alicerce:

“Objetivo” é um signo que aponta para a frente, indicando um ponto adiante a ser alcançado pela prática de alguma ação - aqui: ação governamental. “Fundamental”, aqui, é o adjetivo que se refere ao que se tem como mais relevante no momento, ao que é prioritário e básico (SILVA, 2009, p.46).

O autor (2009) ressalta também que tais objetivos não são os do governo que está no poder, mas sim do próprio Estado brasileiro, pois cada governo pode definir seus próprios objetivos e metas a alcançar, mas não pode deixar de lado os objetivos fundamentais elencados na Constituição.

A indicação de tais objetivos, por si só já reconhecem a existência destas mazelas e a falha na prestação estatal. No mesmo sentido, a explanação de Grau (2006, p. 218):

O enunciado do princípio expressa, de uma banda, o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais. Eis um quadro de subdesenvolvimento, incontestado, que, todavia, se pretende reverter.

Por outro lado, como bem coloca o autor, há a intenção de mudança neste quadro, erradicando (eliminando totalmente) a pobreza e marginalização (situação social daquele que fica à margem da sociedade) e diminuindo a diferença existente na condição social dos cidadãos dentro desta sociedade, bem como entre as diversas regiões do país (desigualdade regional).

Ou seja, o Estado deve trabalhar sempre visando diminuir as desigualdades sociais e regionais (as quais não necessariamente precisam ser eliminadas, ao contrário da pobreza e marginalização).

Assim, chega-se ao entendimento de que, de acordo com os princípios constitucionais, a existência de alguma desigualdade é tolerada, mas desde que não seja extremada nem faça haver pobreza e marginalização de pessoas (estado de não acesso aos recursos mínimos existenciais).

Cabe aqui, também, resgatar o debate acerca da eficácia das normas constitucionais fundadas em conteúdo principiológico (tal como os objetivos fundamentais da República), qual seja, a discussão sobre se tais regras devem ser imediatamente aplicadas ou se constituem em mera intenção de boa vontade destinada ao agente público.

O constitucionalismo clássico, baseado na doutrina de Ruy Barbosa, só considerava a norma constitucional autoaplicável se esta fosse apta a gerar seus efeitos independentemente da atuação do legislador, sendo que, para as regras que indicassem meramente princípios (objetivos), haveria a necessidade de posterior concretização em lei para poder ser exigida.

Entretanto, a evolução do pensamento constitucional levou a uma revisão desta teoria, pregando-se que a norma inserida na Constituição deveria, via de regra, ser tratada como auto aplicativa e não dependente da atuação posterior do legislador infraconstitucional.

Faz observação neste sentido Sarlet (2012, p. 242-243):

A teoria de Ruy Barbosa, em que pese sua inegável importância e seus aspectos positivos, passou a ser objeto, entre nós (de modo especial a partir da década de cinquenta), de acirrada crítica, não correspondendo mais ao modelo preponderante no âmbito de nossa doutrina, além de manifestamente incompatível com o direito constitucional positivo desde a Constituição de 1934, de cunho notadamente social e programático, aspectos que desde então caracterizam nosso constitucionalismo. Sua revisão e reformulação ocorreram com base, principalmente no pensamento de alguns dos principais publicistas italianos do segundo pós-guerra, mas também à luz das lições de juristas alemães da época de Weimar. Enquanto a concepção clássica partia da premissa de que a maior parte das disposições constitucionais não era diretamente aplicável sem a intervenção do legislador infraconstitucional, a doutrina atual parte da constatação de que a maioria das normas constitucionais constitui direito plena e diretamente aplicável.

Uma revisão relevante foi proposta por Silva (1999), o qual colocou distinção entre normas constitucionais sem eficácia imediata (que dependem necessariamente da atuação legislativa posterior, pois o próprio texto constitucional imporia esta condição ao invocar a lei ou explicitar que a regulamentação se dará na «forma da lei»), sendo estas normas aquelas direcionadas à organização administrativa do país. Tais regras seriam distintas das normas principiológicas ou programáticas (que fazem relação às finalidades estatais, como, por exemplo, os objetivos fundamentais da República), as quais não necessitariam de posterior atividade legislativa alguma para poderem ser exigidas, devendo ser tratadas como a direção a ser seguida pelo Estado e de aplicação imediata.

Conforme as palavras do autor:

É fácil observar, pela simples leitura das constituições contemporâneas, que as normas de eficácia limitada apresentam categorias distintas. Basta um exemplo extraído de nossa Constituição, comparando-se duas de suas disposições: a) «A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios» (art. 33); [...] Trata-se, como se vê, de prestações constitucionais de eficácia limitada, pois não regulam direta e imediatamente a matéria referente às entidades e órgãos mencionados; o constituinte preferiu incumbir desta tarefa o legislador ordinário (*a lei indicará..., regulará..., a lei disporá...*); b) “A saúde é direito de todos e dever do Estado (...)” (art. 196); [...] “dever do Estado”, aí, não impõe propriamente uma obrigação jurídica, mas traduz um princípio, segundo o qual a saúde e o desporto para todos e cada um se incluem entre os fins estatais, e deve ser atendido; sente-se, por isso, que as prescrições têm eficácia reduzida, mas também se nota sua diferença em relação àquelas outras, especialmente quanto aos objetivos sociais e aos meios de sua atuação prática. Aqueles dependem da legislação (*a lei disporá..., regulará..., etc.*); o constituinte incumbiu ao legislador ordinário a sua executividade mediante normatividade ulterior. As últimas não remetem à lei; estabelecem apenas uma finalidade, um princípio, mas não impõem propriamente ao legislador a tarefa de atuá-las, mas requerem uma política pertinente à satisfação dos fins positivos nelas indicados (SILVA, 1999, p.83-84).

No período que se segue, cada vez mais está sendo reconhecido o caráter cogente das normas constitucionais, através do neoconstitucionalismo (também chamado de constitucionalismo contemporâneo), que reconhece a Constituição como regra que deve ser real e imediatamente obedecida e não simplesmente ser tratada como documento de boas intenções para o futuro. Neste sentido, Cambi (2017):

Afirmar que as normas constitucionais têm *força normativa* é reconhecer que a Constituição não é apenas uma carta de intenções políticas, mas que é dotada de caráter jurídico imperativo. Se a Constituição vale como uma lei, as regras e os princípios constitucionais devem obter *normatividade*, regulando jurídica e efetivamente as condutas e dando segurança a expectativas de comportamentos. Com efeito, o reconhecimento da força normativa da Constituição marca uma ruptura com o Direito Constitucional clássico, onde se visualizavam *normas constitucionais programáticas* que seriam simples declarações políticas, exortações morais ou programas futuros.

Afirma o autor (2017) ainda que dada força normativa constitucional, as normas programáticas vinculam o legislador e todos os órgãos da administração, bem como servem de limitação material negativo dos poderes públicos:

A positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: i) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*); ii) vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores (Executivo, Legislativo e Judiciário), os quais devem tomá-las como *diretivas materiais permanentes*; iii) servirem de *limites materiais negativos* dos poderes públicos, devendo ser considerados inconstitucionais os atos que as contrariam.

Desta forma, as normas constitucionais, inclusive as programáticas, tais como a erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades devem ser encaradas como uma obrigação de qualquer governo que se proponha a administrar o Estado brasileiro.

É claro que o quadro de desigualdade não irá ser revertido instantaneamente, ou de uma hora para a outra. Contudo, a obrigatoriedade seria na busca constante deste objetivo, uma evolução. Para tanto, a utilização de todo o sistema torna-se necessário, notadamente o sistema de arrecadação de tributos, já que este sendo bem utilizado tem força para promover a redistribuição de renda, à medida que onere mais àquele com maior capacidade de contribuição (e não o contrário) e que os recursos sejam destinados aos mais necessitados.

Assim, considerando o reconhecimento da força normativa da Constituição, o qual coloca a mesma no centro de todo o sistema jurídico e direciona a lei (vide todas as demais normas, tais como as tributárias) para a periferia (CUNHA JUNIOR, 2017), há fundamento jurídico para exigir do Estado a mudança de política tributária quando houver constatação de que esta não se encontra contribuindo para a redução das desigualdades e da concentração da renda.

O uso do sistema tributário com motivador da redução das desigualdades sociais e a redistribuição de renda são apresentados no item a seguir.

4 SISTEMA TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO DE REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA: DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

À medida que as sociedades foram se desenvolvendo, além de ser delegado ao Estado o poder geral de administração, passa ele a ser também o responsável pela providência dos serviços públicos à população.

Tais responsabilidades geram, sem dúvidas, gastos e demandas, os quais devem ser suportados por alguma fonte de recurso e mão de obra.

Para Nabais (2017), há três custos principais para o Estado moderno (custo para defendê-lo, custo para funcionamento da democracia e custo para a manutenção dos serviços públicos):

Pois bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos *lato sensu* que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.

Já houve uma época em que esses recursos e mão de obra eram captados através da pilhagem dos bens e escravização dos povos vencidos na guerra ou directamente dos seus próprios súditos, o que nos dias atuais já não mais ocorre, felizmente.

Atualmente, a evolução estatal preconiza que o Estado pague em dinheiro os bens e a demanda de trabalho que necessita, devendo obter os valores através da atividade financeira (Estado Financeiro). Apresenta-se a seguir os principais modelos já observados de Estado Financeiro:

a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII; b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII); c) o Estado Fiscal, que encerra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e liberalismo; d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das receitas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência da propriedade privada, exerce papel subalterno (TORRES, 1991, p.1).

O Brasil, tal como a grande maioria dos Estados contemporâneos, adota o modelo de Estado Fiscal, ou seja, aquele em que o financiamento público dá-se de forma principal através da arrecadação de tributos exigidos dos cidadãos.

O direito tributário brasileiro, consubstanciado nas normas positivadoras do sistema tributário nacional, assume a função de disciplinar juridicamente como se dará tal arrecadação (conforme exposto no segundo capítulo deste trabalho), sem poder deixar de obedecer os princípios do Estado de Direito. Confirma a assertiva Paulsen (2012, p. 16):

A submissão do Estado ao Direito permitiu que se colocasse a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, disciplinada mediante o estabelecimento das prerrogativas de cada parte, quais sejam, o Estado credor e o contribuinte devedor. E isso não apenas sob uma perspectiva estática, mas também dinâmica, abrangendo tanto as questões materiais como as garantias formais, procedimentais e processuais.

Objetivamente, o tributarismo constitui-se, assim, na presença do poder de império do Estado, já que a relação jurídica é imposta de cima para baixo.

E, para que não se cometam as injustiças percebidas em épocas passadas, o Estado deve obedecer uma série de princípios tributários e constitucionais (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, não-confisco, dentre outros), o que garante, de certa forma, a cobrança legal e não excessiva ao cidadão.

Entretanto, a mera adequação formal à legislação (abordagem estritamente legalista e financeira) não garante uma cobrança socialmente justa. Isto porque a tributação, à luz da atual Constituição Federal, não pode ser mais encarada somente com função arrecadatória e de abastecimento dos cofres públicos. Deve ser utilizada também para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República (erradicação da pobreza e marginalização e diminuição das desigualdades sociais e regionais), já que ela pode exercer a função também redistributiva, na forma de um necessário intervencionismo estatal, conforme entendimento também de Santos (2017):

O modelo de tributação de uma nação exerce um importantíssimo papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Tal função não é apenas dos tributos, pois todo o sistema jurídico no qual ele está inserido e dá suporte tem esse dever de atuar como um agente transformador.

Tem-se, assim, que o modelo tributário de um país exerce influência junto à sociedade que envolve, podendo servir tanto para os interesses próprios da administração governamental (arrecadação) quanto para a função social modificatória da realidade, aumentando ou diminuindo a concentração de renda, conforme será colocado no tópico seguinte.

Sendo o ato de tributar essencial para o funcionamento do Estado brasileiro (já que as despesas públicas com o fornecimento de bens e serviços aos jurisdicionados impõem que haja arrecadação de valores para suportá-las), o Gover-

no, obedecendo à legislação tributária vigente, faz a administração necessária, consubstanciando nas políticas tributária e fiscal definidas a partir dos objetivos almejados.

Entende-se por política tributária a definição de como e onde o Governo irá buscar os recursos necessários para fazer frente às despesas públicas e política fiscal, ao seu turno, onde irão ser aplicados os recursos arrecadados.

Desta forma, percebe-se que o tributarismo está ligado diretamente à política. As opções políticas do Governo é que definem de quem será retirado os valores e para quem será posteriormente destinado.

Se por um lado há a pressão dos destinatários para a aplicação em uma ou outra área (ex: saúde, educação, saúde, moradia, segurança etc.) ou ainda para outras finalidades (pagamento de dívidas, investimentos, programas de transferência de renda etc.), por outro lado há a pressão dos contribuintes, já que naturalmente, via de regra, ninguém vê com bons olhos a tributação recaindo sobre si.

Assim, o governo deve buscar o equilíbrio entre as reivindicações e demandas e a oposição daqueles que efetivamente pagam por elas. Há tensão constante neste cenário, já que os gastos crescentes demandam mais arrecadação.

Contudo, a verificação do equilíbrio não se pode dar somente equacionando as contas (quantia arrecadada *versus* quantia gasta). À luz da Constituição Federal e seus princípios sociais, só há equilíbrio se houver isonomia de fato na tributação, observando-se a capacidade de contribuição de cada um, ou seja, tributar mais aquele que tem mais recursos e vice versa, bem como se os valores forem aplicados em prol de quem necessita mais e não o contrário. Somente desta forma pode haver um sistema tributário justo e que contribua para a diminuição das desigualdades sociais, conforme palavras de Silva (2017):

A ordem constitucional brasileira eleva o Estado a instrumento de transformação social, à medida que impõe a execução de políticas públicas comprometidas com a consecução de uma ordem social mais justa e igualitária, ou seja, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. É, portanto, dever do Estado Democrático de Direito compensar os contrastes sociais, visando a uma ordem social mais justa mediante a utilização da política tributária. Em razão disso, no Estado Democrático de Direito, característico de uma constituição dirigista, a função dos tributos não pode restringir-se, unicamente, ao financiamento do setor público. Deve, por outro lado, buscar os objetivos de redistribuição aos quais concorrem não só os tributos progressivos, mas também com os gastos públicos especialmente direcionados a criar

maiores utilidades à parcela da população com mais necessidades por satisfazer.

Para o atingimento deste objetivo, é necessário que o sistema tributário brasileiro seja utilizado na direção dos princípios determinados pela Carta Federal.

Deve-se, assim, questionar se atualmente a tributação no Brasil está servindo para diminuir as desigualdades sociais ou, ao contrário, contribuindo para sua elevação.

Analisando o modelo tributário nacional, tem-se que há tributos diretos (que recaem sobre a renda e patrimônio) e tributos indiretos (sobre consumo de produtos e serviços).

A tributação direta é a base do sistema tributário progressivo, aquele que atende ao princípio da capacidade contributiva, já que neste modelo a tributação atinge com mais contundência aquele com maior capacidade econômica (por exemplo, quem tem maior renda e patrimônio), ou seja, com maior capacidade de contribuir.

Já a tributação indireta possui caráter mais regressivo, onde tanto os mais abastados quanto os mais carentes são taxados da mesma forma (quando adquirem um produto ou mercadoria ou quando contratam um serviço não há distinção de alíquota entre um e outro), não contribuindo com a desconcentração da renda e diminuição das desigualdades sociais, sendo assim, no geral, uma tributação injusta do ponto de vista social. Este também é o entendimento de Gouvêa (2017):

Acima de tudo, reiteramos, o sistema tributário justo deve operar respeitando as faixas econômicas em que se situam, obrigatoriamente e em qualquer sociedade até hoje, sem exceção, distribuídas pela disponibilidade financeira de cada indivíduo ou seguimento, a partir da população carente, que naturalmente já se coloca fora do alcance da tributação direta e que deve ser, exatamente na forma constitucional de 46, liberada ao máximo do alcance da tributação indireta também; a faixa subsequente, em progressão geométrica, se situa, dentro dos limites mensuráveis, na zona de consumo, que ascende do nível dos gêneros de primeira necessidade ao mais complexo e sofisticado consumo; a última faixa, que denominamos de entesouramento, fecha o ciclo imponível, indo desde a poupança popular até os níveis dos altos investimento, área de atuação dos impostos diretos, especialmente o imposto de renda e afins.

Demonstrar-se-á no tópico seguinte que o sistema tributário brasileiro tem enfoque na tributação indireta e é, por esta razão, regressivo e fiscalmente

injusto, provocando concentração de renda (haja vista proporcionalmente onerar de forma mais significativa o indivíduo com menos recurso) e não se encontra atendendo aos princípios sociais e objetivos propugnados Constituição da República de 1988, notadamente o de reduzir as desigualdades sociais e de erradicação da pobreza e marginalização.

4.1 O MODELO BRASILEIRO

A estrutura do sistema tributário de um país, à medida que impacta nas finanças e economia interna, influi de forma considerável no nível e distribuição de renda dos seus cidadãos.

Isto porque a eleição da forma em que os recursos são captados junto à sociedade e devolvidos à ela (na forma de serviços públicos, investimentos etc.) pode causar a redistribuição da riqueza ou não, e, ainda, em casos mais sérios, causar o efeito contrário: maior concentração da renda.

Em função da incidência e impacto na renda do cidadão, classificam-se os sistemas tributários em progressivos, regressivos ou neutros.

O sistema é progressivo quando impacta mais no contribuinte com maior capacidade econômica e vai se elevando à medida que sua renda também aumenta. Por via inversa, o sistema tributário é chamado regressivo quando agride mais o contribuinte com menor capacidade contributiva, regredindo até o de maior capacidade. E, por fim, o sistema neutro traz impacto idêntico em todas faixas de renda.

Conforme Gremaud (2007, p. 199):

Quanto a esse aspecto, pode-se classificar os sistemas tributários em progressivo, regressivo ou neutro. Um sistema tributário é dito progressivo quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos aumenta conforme a renda aumenta, isto é, paga mais (em termos relativos) quem ganha mais. Um sistema é regressivo quando a participação dos impostos na renda dos agentes diminui conforme a renda aumenta (paga mais quem ganha menos). E é neutro quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos é a mesma, independentemente do nível de renda.

Depreende-se pela conceituação que o sistema tributário só é socialmente justo quando é predominantemente progressivo (ênfase na tributação da renda e patrimônio), haja vista que somente desta maneira há um tratamento tributário de fato isonômico dos indivíduos (a contribuição dá-se na medida proporcional à capacidade econômica de cada um e não o contrário).

No caso brasileiro, uma das causas da concentração de renda e elevada desigualdade social é, sem dúvidas, o caráter regressivo da carga tributária, já que a ênfase da arrecadação é na tributação indireta, a qual recai principalmente sobre o consumo, onerando as famílias mais pobres e, de certa forma, privilegiando os mais abastados.

Os tributos diretos recaem sobre a renda e patrimônio do contribuinte, sendo assim, via de regra, o ônus por ele mesmo suportado. Em outras palavras, aquele que tem mais renda e patrimônio acaba, por consequência, pagando mais tributos. Essa progressividade é benéfica para a diminuição das desigualdades sociais, haja vista que tal percentual do patrimônio retirado do contribuinte com mais capacidade econômica pode ser aplicado na melhoria da qualidade de vida daqueles com menos recursos.

Já os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, havendo comumente o repasse do ônus ao consumidor final. Isto porque os custos com esses tributos acabam sendo integrados nas despesas gerais das empresas, sendo posteriormente embutidos no preço até chegar ao destinatário (aquele que realmente consome ou faz uso do produto ou serviço). Desta forma, o pagamento do tributo acaba sendo idêntico para qualquer pessoa, independentemente da faixa de renda.

Seria justo se não houvesse na sociedade brasileira nenhuma desigualdade de capacidade econômica. Porém, como há grande diferença neste sentido, proporcionalmente o ônus maior da arrecadação dos tributos indiretos recai sobre aqueles com pouca capacidade contributiva, consubstanciando-se em um sistema tributário regressivo. No mesmo sentido foi a análise com os dados da tributação feita por Payeras (2017):

Como foi possível observar no presente trabalho, a carga tributária total no Brasil é regressiva quando tomada a renda como base. Destacam-se dois motivos para tanto. Um é que os impostos diretos, apesar de progressivos, têm baixa participação na renda. Enquanto a carga tributária direta representa 6,83% da renda média, os impostos indiretos representam 12,96%. O outro é que não é feita uma seleção satisfatória dos produtos na hora de tributar o consumo das famílias no Brasil, uma vez que a carga tributária indireta sobre a despesa monetária das famílias mais pobres foi maior que a carga sobre a despesa das famílias mais ricas.

Em números oficiais e recentes (2015), divulgados pelo Ministério da Fazenda, através da Receita Federal, pode-se visualizar a regressividade do sistema tributário nacional com os percentuais de arrecadação concentrados na maior parte em impostos indiretos, conforme a Tabela 03:

TABELA 03 - Carga tributária e variações por base de incidência - 2015 x 2014

Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec.)
0	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100%	0
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,1	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.818,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,3	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Fonte: Receita Federal do Brasil (2015)

Analisando esses números, tem-se que, pela soma dos percentuais referentes à tributação direta (sobre renda e propriedade) no ano de 2015, foi arrecadado

apenas 22,71% com tributos com esta característica, o que representou somente 7,2% do PIB nacional.

Por outro lado, a tributação indireta (sobre a folha de salários e bens e serviços, comumente repassada ao consumidor final) foi responsável por nada menos que 76,15% da arrecadação do mesmo ano, ou 24,66% do PIB brasileiro (mais de três vezes maior que a tributação direta).

Deste total, a maior arrecadação proveio do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme se comprova através dos dados divulgados pela Receita Federal constantes na Tabela 04:

TABELA 04 - Receita tributária por tributo e competência: variações em pontos percentuais sobre o PIB - 2015 x 2014

Tributo/Competência	2014	2015	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	32,42%	32,66%	0,24
Tributos do Governo Federal	22,17%	22,29%	0,12
IRRF	3,25%	3,55%	0,3
FGTS	1,91%	2,00%	0,09
IOF	0,52%	0,59%	0,06
Cide Combustíveis	0,00%	0,06%	0,05
Outros Trib. Federais	2,74%	2,80%	0,06
IPI	0,87%	0,81%	-0,05
Contrib. PIS/PASEP e Cofins	4,33%	4,28%	-0,05
Contrib. Prev. Social	5,54%	5,43%	-0,11
IRPJ e CSLL	3,01%	2,78%	-0,23
Tributos do Governo Estadual	8,23%	8,28%	0,05
IPVA	0,57%	0,61%	0,04
ICMS	6,76%	6,72%	-0,04
Outros Trib. Estaduais	0,91%	0,95%	0,05
Tributos do Governo Municipal	2,01%	2,08%	0,07
IPTU	0,49%	0,52%	0,03
ISS	0,97%	0,98%	0,01
Outros Trib. Munic.	0,55%	0,58%	0,02

Fonte: Elaboração própria. Receita Federal do Brasil (2015).

Observa-se que do total tributário que integrou o PIB de 2015, o ICMS foi quem mais contribuiu (transformando-se em pontos percentuais totais, verifica-se que sozinho ele representou nada mais nada menos do que 20,57% deste total).

Esta é uma constatação bastante negativa, haja vista a característica preponderantemente regressiva deste imposto (proporcionalmente acaba onerando de forma mais contundente a população mais pobre), conforme afirmação de Salvador (2017):

ICMS é essencialmente um tributo regressivo, que incide diretamente sobre bens e serviços, onerando a população mais pobre do país. Uma das principais questões sobre este imposto diz respeito às inúmeras alíquotas envolvidas e à falta de harmonização da legislação no país. As alíquotas das operações internas são estabelecidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, podendo ser seletivas em relação à essencialidade do bem, isto é, produtos básicos deveriam ter alíquota menores, enquanto os supérfluos deveriam ter alíquotas maiores, conferindo assim maior justiça fiscal. Contudo, a situação que predomina no país é exatamente o inverso, com os bens supérfluos sendo menos tributados do que os bens essenciais. O ICMS responde por 45% dos tributos que incidem sobre os alimentos, sendo que a alíquota padrão corresponde a 17% ou 18%.

Para melhor ilustrar, em um exemplo simples, toma-se o ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica residencial no estado de São Paulo, que em 2015 representou por volta de 18% da fatura, segundo dados da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE).

Para uma família com renda mensal de R\$ 2.000,00 e que paga uma conta de energia no valor de R\$ 200,00 (R\$ 36,00 de ICMS), o total com o tributo (só neste pagamento) representa 1,8% da renda total da família.

Já para uma família com renda mensal de R\$ 10.000,00 e que tem o mesmo consumo, o custo com o imposto, levando em conta a renda, é de apenas 0,36% do total.

É claro que a família que ganha mais pode também gastar mais e pagar mais imposto em valores totais, mas a alíquota não se alterará, já que ao ICMS não interessa o nível de renda ou capacidade contributiva do indivíduo, o que comprova seu caráter regressivo, bem como a regressividade geral do sistema tributário brasileiro (já que, conforme ilustrado, obtém a maior parte da arrecadação proveniente deste imposto).

5 ANÁLISE COMPARATIVA: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

Apesar de existir o sentimento de tributação excessiva no Brasil, os números demonstram que em comparação com os países pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2016) o país não está entre os países com maior carga tributária em relação ao PIB, havendo países desenvolvidos com números bastante superiores, conforme demonstra a Tabela 5:

TABELA 05 - Carga tributária no Brasil e em países selecionados da OCDE (2014) em relação ao PIB

PAÍS	PERCENTUAL DA TRIBUTAÇÃO EM RELAÇÃO AO PIB
Dinamarca	50,9
França	45,2
Bélgica	44,7
Finlândia	43,9
Itália	43,6
Suécia	42,7
Noruega	39,1
Alemanha	36,1
BRASIL	32,42
Canadá	30,8
Turquia	28,7
Suíça	26,6
Estados Unidos	26
Chile	19,8

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE (2016) e da Receita Federal do Brasil (2015).

Contudo, a grande diferença consiste na forma que esses recursos são captados junto à população (aquele que é mais onerado com a política fiscal).

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que na tributação da renda e do patrimônio (tributação direta) o fisco brasileiro age mais sutilmente que a maioria dos países da OCDE, sendo, inclusive, na comparação com todos eles, o que menos tributou a renda no ano de 2014, conforme o cruzamento de dados de percentual médio da tributação sobre a renda, oferecidos pela OCDE e pela da Receita Federal do Brasil e expostos na tabela a seguir:

TABELA 06 - Carga tributária média sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil e em países selecionados da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE A RENDA
Dinamarca	32,2
Noruega	16,9
Bélgica	16,1
Finlândia	15,3
Suécia	14,8
Canadá	14,7
Itália	14,2
Estados Unidos	12,5
Suíça	12,3
Alemanha	11,0
França	10,5
Chile	6,5
BRASIL	5,85

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE (2016) e da Receita Federal do Brasil (2015).

O país também tributa relativamente pouco a propriedade (observa-se que a carga tributária sobre propriedade nos países do globo não é tão elevada). Em comparação aos países da OCDE, temos novamente que o Brasil não dá muita ênfase nesta espécie de arrecadação, conforme apresentado na Tabela 07:

TABELA 07 - Carga tributária média sobre a propriedade no Brasil e em países selecionados da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE A PROPRIEDADE
França	3,9
Bélgica	3,5
Canadá	3,1
Estados Unidos	2,8
Itália	2,6
Dinamarca	1,9
Suíça	1,8
Turquia	1,4
BRASIL	1,35
Finlândia	1,3
Noruega	1,1
Suécia	1,1
Alemanha	0,9
Chile	0,9

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE (2016) e da Receita Federal do Brasil (2015).

Entretanto, para consumo de bens e serviços (tributação indireta comumente repassada ao consumidor final), tributa de forma mais contundente, demonstram os dados a seguir na Tabela 8.

TABELA 08 - Carga tributária média sobre bens e serviços no Brasil e em países selecionados da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE BENS E SERVIÇOS
BRASIL	16,28
Dinamarca	15,2
Finlândia	14,4
Turquia	12,7
Suécia	12,1
Itália	11,7
Noruega	11,1
França	11,0
Chile	11,0
Bélgica	10,7
Alemanha	10,1
Canadá	7,4
Suíça	5,9
Estados Unidos	4,5

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE (2016) e da Receita Federal do Brasil (2015).

CONCLUSÃO

Tais números comprovam que a carga tributária brasileira é regressiva, pois mais da metade dela incide sobre o consumo, embutida nos preços dos bens e serviços, sendo que a consequência é que a população de menor renda acaba pagando proporcionalmente mais tributos do que aquelas com renda mais elevada, ao contrário do que acontece nos países mais desenvolvidos.

Depreende-se, assim, que o sistema tributário brasileiro não caminha conforme os ditames constitucionais concernentes ao tratamento tributário isonômico e respeitoso à capacidade contributiva dos cidadãos. Tampouco se encontra contribuindo para a diminuição das desigualdades sociais e da concentração de renda que assolam o país, razão pela qual se fazem necessárias mudanças que tornem o sistema mais justo.

REFERÊNCIAS

ABRADEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. *Alíquotas ICMS 2015 - residencial*. Disponível em: < <http://www.abradee.com.br/financeiro/mapas-aliquotas-icms/residencial>>. Acesso em: 26 jan. 2017

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira: dados do IRPF 2015/14*. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

_____. *Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 25 jan. 2017

_____. *Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 25 jan. 2017

CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo*. Disponível em: < www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/download/59/64>. Acesso em: 15 jan. 2017.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Neoconstitucionalismo e o novo paradigma do estado constitucional de direito: um suporte axiológico para a efetividade dos direitos fundamentais sociais*. Disponível em: < <https://www.brasiljuridico.com.br/artigos/neoconstitucionalismo-e-o-novo-paradigma-do-estado-constitucional-de-direito--um-suporte-axiologico-para-a-efetividade-dos-direitos-fundamentais-sociais.-por-dirley-da-cunha-junior.>>. Acesso em: 15 jan. 2017

FURTADO, Celso. *O Capitalismo Global*. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

_____. *O longo amanhecer*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. *Justiça fiscal e tributação indireta*. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 17 jan. 2017

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GREMAUD, Amaury Patrick. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. *Economia brasileira contemporânea*. São Paulo: Atlas, 2007.

MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. *A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Textos para discussão*. Brasília: IPEA, 2016. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6584/1/td_2170.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2017.

NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos do direito*. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos.>>. Acesso em: 05 fev. 2017

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Revenue Statistics 2016*. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAYERAS, José Adrian Pintos. *Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira*. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5097/1/PPE_v40_n02_Analise.pdf >. Acesso em 02 fev. 2017

SALVADOR, Evilasio. *As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda*. Disponível em: < <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/> >. Acesso em: 12 jan. 2017.

SANTOS, Elvio Gusmão. *Desigualdade social e justiça tributária*. Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012 >. Acesso em: 17 jan. 2017

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. *O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal*. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

WORLD BANK. *GINI index (World Bank estimate)*. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=BR> >. Acesso em: 22 jan. 2017a.

_____. *GDP ranking 2015*. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/data-catalog/gdp-ranking-table> >. Acesso em: 02 fev. 2017b.

_____. *GDP per capita (current US\$) 2015*. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2015&start=2014> >. Acesso em: 02 fev. 2017c.