

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

CLEUTON FERNANDES DA SILVA

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO MECANISMO DE EXEMPLO PARA A
DESIGUALDADE SOCIAL

São Paulo

2020

CLEUTON FERNANDES DA SILVA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: Prof. João Bosco Coelho Pasin

São Paulo

2020

CLEUTON FERNANDES DA SILVA

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO MECANISMO DE EXEMPLO PARA A
DESIGUALDADE SOCIAL

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO MECANISMO DE EXEMPLO PARA A DESIGUALDADE SOCIAL

Cleuton Fernandes da Silva

Resumo: Essa pesquisa abordou o impacto que a tributação indireta possui para a consecução da função social do tributo, como um meio para minimizar a desigualdade social e a pobreza. A tributação que tem por base os bens de consumo e serviço possui um impacto significativo para a desigualdade de renda vivenciada no país. Isso porque uma vez que a carga tributária atinge de forma precisa a população de baixa renda. Existem efeitos regressivos que ocasionam problemas na distribuição de renda que influenciam na qualidade de vida de pessoas em vulnerabilidade. Sendo assim, em primeiro momento foi explanado acerca do Sistema Tributário Nacional, bem como os princípios constitucionais tributários que regem a tributação no país, para que então possa ser realizado um aporte acerca da desigualdade social e a tributação como um fato gerador para essa circunstância. Para a construção desse artigo fora utilizada a pesquisa qualitativa, com levantamento de dados pela pesquisa bibliográfica realizada em bases de dados nacionais e assim fosse construída a teoria apresentada.

Palavras-chave: Desigualdade de renda. Função social do tributo. Princípio da Capacidade Contributiva. Sistema Tributário Nacional. Tributação indireta.

Abstract: This research addressed the impact that indirect taxation has on achieving the social function of the tax, as a means to minimize social inequality and poverty. Taxation based on consumer goods and services has a significant impact on the income inequality experienced in the country. This is because once the tax burden accurately reaches the low-income population. There are regressive effects that cause problems in the distribution of income that influence the quality of life of people in vulnerability. Thus, at first it was explained about the National Tax System, as well as the constitutional tax principles that govern taxation in the country, so that a contribution can be made about social inequality and taxation as a triggering factor for this circumstance. For the construction of this article, qualitative research was used, with data collection by bibliographic research carried out in national databases and thus the theory presented was constructed.

Keywords: Rent inequality. Social function of taxes. Principle of contributory capacity. National Tax System. Indirect taxation.

Sumário: 1. Introdução. 2. Sistema Tributário Nacional. 3. Princípios constitucionais tributários e a proteção legal para os contribuintes. 4. Função social do tributo e a desigualdade social na tributação indiretamente. 4.1 Função social do tributo. 4.2 A desigualdade social e o impacto da tributação indireta. 5. Considerações finais. Referências.

1. Introdução

Conforme a latente desigualdade econômica e social enfrentada pela população no Brasil, em virtude da má distribuição de riquezas e rendas, é preciso investigar os instrumentos necessários e eficazes para a solução dessa problemática de viés social, político e econômico. O combate a desigualdade social pode ocorrer mediante a implementação de políticas públicas retributivas, que garantem o acesso aos direitos sociais básicos para uma vida digna.

Para a promoção dos direitos sociais para a população o Estado se utiliza de recursos públicos, oriundos da arrecadação de recursos financeiros, bem como prestação de serviços públicos. Sendo assim, o ordenamento jurídico é um mecanismo eficaz para a distribuição de renda. Desse modo, é preciso verificar a concentração da base tributária nacional, por meio da incidência de impostos sobre o patrimônio, bens e renda e seu reflexo direto na desigualdade social no país.

No atual direcionamento do sistema tributário brasileiro, a tributação tem um caráter excessivo sob bens de consumo, o que origina em prejuízo para contribuintes que contam com um menor poder aquisitivo, dando sequência a carga tributária regressiva. A tributação nacional é centrada em bens de consumo, com financiamento pelos impostos, tributos e taxas cobrados.

Essa concentração da tributação dá ensejo ao aumento da desigualdade social e de renda. Sendo assim, é preciso que a tributação ocorra de modo a garantir uma vida digna a todos, com observação para a capacidade contributiva dos indivíduos. É essencial a progressividade da carga tributária acerca dos bens, em conformidade com a situação econômica do contribuinte, sendo então necessária a reflexão acerca da incidência da carga tributária sobre bens de consumo e seu impacto para a população – especialmente a população com menor poder aquisitivo.

Nesse sentido, serão analisados alguns princípios constitucionais tributários, como o da capacidade contributiva, vedação ao confisco e proteção ao mínimo existencial, que visam trazer equidade para a tributação nacional. Aponta-se ainda que a progressividade dos impostos é um mecanismo que possibilita a tributação dos bens conforme a capacidade econômica do contribuinte, ofertando assim a garantia de uma condição digna e atendimento a direitos fundamentais básicos para todos.

metodologia de pesquisa, conforme disposto por Reis (2010), consiste em um conjunto de etapas e processos a serem cumpridos, ordenadamente, na investigação,

representa o passo a passo realizado da geração da pergunta a ser respondida até a obtenção da resposta e quais meios serão utilizados para tanto. Para Lakatos e Marconi (2007, p. 86), a indução representa um processo mental, por meio da partilha de dados particulares, com constatação devida, inferindo assim uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Com isso, o objetivo de argumentos do método indutivo é proceder a conclusões cujo conteúdo é muito mais amplo do que as premissas baseadas.

De acordo com Gerhardt e Silveira (2009, p. 33), a pesquisa qualitativa tem preocupação com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, com foco na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais. Segundo os autores, essa modalidade tem como escopo o universo de significados, motivos, aspirações, valores, entre outros, o que compreende um aspecto não tangível da pesquisa. Algumas das características dessa modalidade de pesquisa consistem na objetivação do fenômeno, hierarquização das ações de descrever, compreender, explicar, precisão das relações entre o global e o local em determinado fenômeno, observância das diferenças entre o mundo social e o mundo natural, entre outros métodos.

De acordo com Fonseca (2002, p. 163), a pesquisa possibilita uma aproximação e um entendimento da realidade a investigar, como um processo permanentemente inacabado. Ela se processa através de aproximações sucessivas da realidade, fornecendo subsídios para uma intervenção no real. A estratégia adotada para no presente artigo consistiu pela utilização de pesquisa bibliográfica.

Conforme o objeto de estudo do artigo e com a utilização da análise lexical por intermédio do acesso à literatura vernante acerca de autores que buscam entendimento acerca da problemática apresentada, com livros, artigos, a utilização de publicações feitas em *sites* seguros e dotados de contribuição do saber para a construção do artigo e periódicos publicados para o oferecimento do conhecimento com forte embasamento teórico.

2. Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário é o conjunto de impostos, contribuições e taxas que são mecanismos para a obtenção de recursos para o Estado exercer suas funções básicas, como a oferta de bens e serviços essenciais para os cidadãos (CDES,2011). Desse modo, a carga tributária pode ser definida como o montante de arrecadação de receitas fiscais por parte do Estado com relação ao Produto Interno Bruto (MATIAS – PEREIRA, 2010).

No viés econômico, consoante o Tribunal de Contas da União (2013) a carga tributária tem a sua definição pelo quociente entre a receita tributária total e o montante do Produto Interno Bruto do país, no ano fiscal em análise. Aponta a parcela de recursos usufruídos compulsoriamente pelos indivíduos e empresas do Estado para financiamento do conjunto de funções do Governo. A cobrança de tributos tem associação com o pensamento da obrigação da sociedade em contribuir para que todo cidadão, independentemente de seu poder aquisitivo, possua a existência de seus direitos fundamentais.

O questionamento reside no tamanho da contribuição de cada cidadão. Isso porque as necessidades coletivas são saciadas por intermédio de serviços e também para atendimento do interesse público. Desse modo, sempre que existe a prestação de serviço do Estado, com mobilização de bens e pessoas, para atender as necessidades coletivas, realizando assim serviço público essencial para o coletivo (MATIAS-PEREIRA, 2010).

É de interesse público a forma que o Estado angaria recursos para exercício de suas funções e como ocorre a sua divisão, sendo preciso ampliar a reflexão acerca dos atores sociais, com uma maior participação em virtude do pleno exercício de cidadania. E com esse diálogo diversificado em pontos de vista e interesses é que o Brasil pode implementar um sistema tributário compatível com as necessidades sociais e em atendimento ao interesse público (OCDE, 2011)

É papel do Estado a viabilização do funcionamento de seus serviços públicos, de caráter essencial para a coletividade. Para atingir essa finalidade o Estado carece de recursos financeiros, que são recolhidos por diversas fontes, para que promovam serviços indispensáveis para o eficiente funcionamento das atividades estatais. Sendo assim, o custeio do interesse público é realizado por meio da transferência de uma parte dos recursos obtidos da sociedade, trazendo assim uma ligação para o Estado e sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2010)

Conforme exposto pela OCDE (2011), o atendimento as necessidades sociais básica não deve ter restrição quanto a capacidade de obtenção de recursos por parte dos cidadãos, seja pela sua presença no mercado de trabalho ou em programas de transferências de renda. É requerido de todo cidadão, em uma sociedade justa, a existência de seus direitos sociais, independente de sua condição financeira.

Contudo, ainda existe uma outra vertente no relacionamento do Estado com a sociedade, que consiste na correção das falhas do mercado quanto a disponibilização de bens e serviços essenciais. Conforme Matias-Pereira (2010), cada cidadão, conforme o conceito de equidade, deve contribuir com um valor; já pelo conceito da progressividade, as alíquotas

devem corresponder ao nível econômico de cada contribuinte; pelo entendimento da neutralidade, a tributação não deve desestimular o consumo da sociedade, nem o investimento e produção e, por fim, de acordo com o conceito da simplicidade, o cálculo, cobrança e fiscalização de tributos devem ser simplificados, para a redução de custos administrativos.

Matias-Pereira aponta que:

No estudo das finanças públicas destacam-se dois importantes princípios: o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. O princípio do benefício está relacionado à noção de que os tributos devem ser cobrados de acordo com o benefício correspondente recebido pelo contribuinte. Apresenta-se como o princípio —econômico do processo financeiro público e estaria associado a uma visão mais individualista ou até mesmo egoísta da natureza humana (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Em muitas modalidades tributárias, Brasil incluso, a tributação está baseada em impostos indiretos, contando com efeitos regressivos, o que resulta em prejuízo para os contribuintes que possuem baixo poder aquisitivo. Para melhor compreensão acerca dos efeitos da progressividade e regressividade no Sistema Tributário é preciso entender os dois tipos de impostos, os indiretos e diretos, consoante a tabela abaixo:

TABELA 1 – TIPOS DE IMPOSTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TIPOS DE IMPOSTOS	SEGMENTO
IMPOSTOS INDIRETOS	RENDA E PATRIMÔNIO
IMPOSTOS DIRETOS	BENS DE CONSUMO, PRODUÇÃO E SERVIÇO

Fonte: Elaboração própria, 2020.

Os impostos diretos são aqueles que recaem sobre a renda e o patrimônio, com efeito progressivo a medida em que tem aumento na participação do contribuinte, conforme sua renda e capital. Já quanto aos impostos indiretos, o peso da carga tributária está centrado no consumo de bens, produção e serviço. Esses impostos são considerados regressivos, pois, “na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, prejudicando as pessoas de menor poder aquisitivo” (DAVI, 2011, p. 59-84).

No caso do Brasil, uma boa parte da arrecadação de tributos está centrado em bens de consumo, depois pela tributação sobre a renda e posteriormente na tributação de patrimônio. Boa parte da população brasileira é formada por assalariados, conforme dados do INESC (DAVI, 2011, p. 59-84). Desse modo, a carga tributária impacta de forma significativa para as

camadas com um menor poder aquisitivo, já que uma grande parte da tributação é centrada no consumo.

Em casos de aplicação com maior incidência de impostos regressivos aplica-se o princípio da igualdade, descartando a observação a capacidade contributiva. Desse modo, leciona Hugo de Brito Machado (2014) que quem possui maior capacidade contributiva deveria arcar com um valor de imposto maior, sendo a tributação assim feita de forma igualitária. Sendo assim, “a igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza” (MACHADO, 2014).

Desse modo, a capacidade econômica deve ser objeto de análise para que assim seja garantido o princípio do mínimo existencial. Esse princípio tem a necessidade ao que concerne a proteção dos direitos fundamentais, para oferta de uma vida digna aos cidadãos (SIQUEIRA, 2010)

Para que exista a garantia do mínimo existencial, é feita a tributação com maior carga para os bens que não tem caráter essencial, considerados assim como supérfluos e fora do rol do art. 7º, inciso IV da Constituição Federal de 1988, com a graduação dos tributos conforme a capacidade econômica, com uso do requisito da progressividade (SIQUEIRA, 2010)

Ademais, é preciso que a tributação seja capaz de garantir ao cidadão uma vida digna de forma mínima. E para que tal pretensão seja alcançada é preciso analisar a composição da carga tributária e em quais bens incide e, por conseguinte, o seu reflexo na desigualdade de renda.

Destaca-se que a carga tributária no Brasil, diferente da imposta por países desenvolvidos e emergentes, não se apresenta como a mais alta do mundo, pois em 2012, a arrecadação nacional de impostos representou 35,9% da Receita Anual da União, conforme o IPEA. Contudo, deve-se atentar pela forma como é composta a carga tributária nacional e sua incidência em quais bens, com impacto nas desigualdades sociais (RIBEIRO, 2015)

Mesmo que direcionada para toda a população brasileira, a tributação sobre consumo afeta de forma significativa a população mais carente, em virtude do gasto de rendimentos na aquisição de bens de consumo e de serviços e de produtos essenciais para a sobrevivência, incidindo na impossibilidade de aumento de patrimônio dessa parte da população. Sendo assim, existe o efeito regressivo da tributação indireta, em virtude dessa preferência de tributação (RIBEIRO, 2015)

A problemática presente na tributação indireta e regressiva está centrada no financiamento do Estado conforme a tributação. A tributação baseada nos bens de consumo e

de serviço, de modo elevado no país, atinge a população com baixo poder aquisitivo, o que origina no aumento da pobreza da sociedade brasileira (MARTINS, 2014)

Entretanto, não existe investimento suficiente do Estado quanto ao valor arrecadado para a promoção de políticas públicas, ofertando assim a essa população a promoção dos direitos fundamentais. Desse modo, essa parte da população brasileira contribui de forma elevada, mas não recebe um retorno desse investimento na promoção de bens e serviços públicos. Essa desigualdade social deve ser enfrentada pela sociedade e cobrada uma mudança do Estado, para que seja reduzida e os direitos fundamentais sejam concretizados (SILVA; MOULIN, 2017, p. 223).

O conceito de tributo não apresenta unanimidade, variando de acordo com a perspectiva adotada, podendo ser histórica, política, social, econômica e jurídica, bem como o agente que faz uso do instituto. A tributação pode assumir diversos conceitos e funções, em concordância com os valores e princípios maiores que deseja alcançar. Ricardo Lobo Torres aduz que a atividade financeira do Estado, apesar de ser instrumental “não é neutra frente aos valores e princípios jurídicos, senão que a eles se vincula fortemente” (TORRES, 2009, p. 5).

O jurista Paulo de Barros Carvalho apresenta seis acepções do âmbito jurídico para o termo “tributo”, sendo: a) figura de quantia em dinheiro; b) figura de prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) figura de direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) figura de sinônimo de relação jurídica tributária; e) figura de norma jurídica tributária; e f) figura de norma, fato e relação jurídica, ao mesmo tempo (CARVALHO, 2017, p. 19).

Todas as acepções supracitadas estão inseridas na regra-matriz quanto a incidência tributária, pois “quantia em dinheiro” representa a parte integrante do objeto da relação jurídica tributária, composta por direito de sujeito ativa com a manifestação de um dever do sujeito passivo. A regra-matriz representa a norma jurídica do âmbito tributário em *stricto sensu*, pois representa a inclusão de várias acepções e ainda a possibilidade referente à hipótese individualizada e concretizada quanto ao antecedente da norma. Souto Maior Borges, ainda afirma a existência de uma sétima acepção concernente a:

Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária (BORGES, 2011, p. 173).

Enquanto o entendimento de Carvalho isola a norma matriz, que efetua a criação do tributo – por meio da indicação de critérios, Souto Maior já entende que não existe uma separação de caráter absoluto entre a atribuição de competência de caráter constitucional e a criação do tributo em lei, pois a Constituição define de forma parcial a estrutura do tributo como: “o tributo parcialmente estruturado na Constituição é algo já existente (conjunto de normas constitucionais válidas), embora a sua estruturação postule a superveniência de lei integrativa” (CARVALHO, 2017, p. 110).

Em análise ao que o Código Tributário Nacional afirma como definição do instituto tributário, o artigo 3º do referido Código, define tributo como toda prestação “pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Logo, em análise quanto ao conceito legal, tem-se o destaque quanto às características dos tributos, pois para ser configurado como obrigação tributária, não basta que alguém tenha a obrigação de efetuar para o Estado o pagamento, mas deve ter a tipificação, cumulativamente, como a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ter caráter compulsório ou obrigatório, não deve ser advinda de sanção de ato ilícito, deve ter sua tipificação em Lei e ainda, deve ser efetuada a cobrança por meio de atividade administrativa com vínculo direto a vontade legal (ICHIHARA, 2011, p. 2).

3. Princípios constitucionais tributários e a proteção legal para os contribuintes

Compreender os princípios jurídicos por intermédio de um conceito representa tarefa árdua, em razão de que não se tem um conceito próprio dos mesmos. O entendimento doutrinário efetua a transformação do conceito de princípios ao longo do tempo, conforme a ordem sociopolítica em que se encontravam inseridos. As características, as funções e objetivos dos princípios em definição no pensamento jusnaturalista, não é a mesma conforme apresentado no juspositivismo e menos ainda quanto o desenvolvido no Pós-positivismo jurídico. De tal modo, não se apresenta como adequado à utilização do termo “conceito”, quanto para os fins de compreensão dos princípios jurídicos (LAMY, 2017).

Porquanto, tem-se que os princípios são instrumentos utilizados e a serem descobertos pelo julgador na busca pela solução mais justa do caso concreto. Os princípios não seriam obtidos de forma dedutiva por intermédio de uma ordem natural, como afirmavam os pensadores jusnaturalistas, e nem mesmo das regras de caráter imperativo e coercitivo

advindas de um sistema jurídico fechado, conforme o entendimento juspositivista, mas sim da *naturalis ratio* – razão natural – e da “natureza da coisa”, da *aequitas*, como equidade e ainda da chamada “lógica jurídica”.

Consoante à definição de De Plácido e Silva:

No sentido jurídico, notadamente no plural, **quer significar as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa**. E, assim, **princípios revelam o conjunto de regras ou preceitos**, que se fixaram para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica. (...) Princípios jurídicos, sem dúvida, significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio direito (SILVA, 2014, p. 398; grifos nossos).

O princípio, em caráter inicial, deve ter a consideração de espécie de norma jurídica, dotada de dimensão ética e político com o entendimento consubstanciado de um valor fundador do ordenamento jurídico. Conforme o entendimento de Willis Santiago Guerra Filho:

Os princípios devem ser entendidos como indicadores de uma opção pelo favorecimento de determinado valor, a ser levada em conta na apreciação jurídica de uma infinidade de fatos e situações possíveis. (...) Os princípios jurídicos fundamentais, dotados também de dimensão ética e política, apontam a direção que se deve seguir para tratar de qualquer ocorrência de acordo com o direito em vigor (...) (GUERRA FILHO, 2017, p. 19).

Os princípios não configuram como leis, segundo aduz Nelson Rosenvald, mas sim o próprio direito:

Os princípios não são apenas a lei, mas o próprio direito em toda a sua extensão e abrangência. Da positividade dos textos constitucionais alcançam a esfera decisória dos arestos, constituindo uma jurisprudência de valores que determina o constitucionalismo contemporâneo, a ponto de fundamentar uma nova hermenêutica dos tribunais (ROSENVALD, 2015, p. 45-46).

Os princípios constitucionais são normas, podendo apresentar-se de forma explícita ou implícita, que tem a função de determinação de diretrizes fundamentais da Lei Maior, bem como acarretam em impacto quanto a toda interpretação e aplicação da mesma. A distinção dos princípios ocorre em princípios positivos – explícitos – e implícitos – não expressos. Boa parte da doutrina nacional procede quanto a distinção dos princípios constitucionais em positivos e implícitos. Enquanto os princípios positivos seriam pertencentes de forma expressa a linguagem do Direito, os implícitos, embora não escritos nas normas legais, atuariam como bases dos direitos, preceitos fundamentais para a prática e proteção de direitos.

A Constituição Federal de 1988 admite as duas espécies supracitadas de princípios. Porquanto, ao mesmo tempo em que apresenta em seu escopo alguns princípios, também atua como fonte de inspiração para outros princípios. A concepção de princípios, figurando como normas constitucionais, considerada tanto os princípios dispostos expressamente no texto constitucional, quanto os princípios implícitos ou deduzidos.

Conforme o entendimento de Luís Roberto Barroso:

Os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie [...] Em toda ordem jurídica existem valores superiores e diretrizes fundamentais que ‘costuram’ suas diferentes partes. Os princípios constitucionais consubstanciam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo o sistema. Eles indicam o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos (BARROSO, 2013, p. 147-149).

Miguel Reale (2002, p. 38), afirma que princípios são “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”. Já para José Afonso da Silva, princípio tem a representação do:

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (SILVA, 2016, p. 75).

Conforme o entendimento de Eros Roberto Grau, os princípios representam pensamentos de direção para a regulação jurídica existente ou futura. Não são, por si mesmos, suscetíveis de aplicação como se fossem regras, vez que não possuem o caráter formal de proposição jurídica. Os princípios indicam a direção situada a regra que cumpre encontrar para a solução mais justa da lide (GRAU, 2015).

O preâmbulo da Constituição Federal de 1988 revela tão estreita conexão entre os valores e objetivos nele enunciados (direitos sociais, liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade, e justiça, sociedade pluralista e harmonia social) com os princípios do Título I da Constituição, que justifica uma abordagem do seu significado e valor jurídico, mesmo porque, o preâmbulo não constitui cláusula irrelevante em face do articulado normativo da Constituição, mas, da mesma forma que os princípios, concorre para a

harmonização e unificação do sistema constitucional, dando-lhe ainda coerência e consistência (LIMA FILHO, 2012, p. 3).

Existe a possibilidade dos princípios exercerem a função de fornecimento de sentido, de interpretação das normas, atuando para indicar o possível caminho de restrição ou ampliação. Ainda podem atuar como bloqueadores, para o afastamento de elementos que sejam inviáveis para o exercício das normas jurídicas. Os princípios constitucionais, muitos explícitos na Constituição Federal de 1988, como o basilar da dignidade da pessoa humana, consoante o artigo 1º, inciso III, atuam em conjunto com os demais Códex para formular outros princípios que atuam de forma específica para os âmbitos jurídicos (OLIVEIRA FILHO, 2012).

De modo geral, os princípios constitucionais são regramentos, contidos na Constituição Federal de 1988, que atuam como fundamentação para aplicação das regras contidas no ordenamento jurídico pátrio (SILVA; CASAGRANDE, 2010). Com isso, é ainda cabível a citação:

(...) de qualificar, juridicamente, a própria realidade a que se referem, indicando qual a posição que os agentes jurídicos devem tomar em relação a ela, ou seja, apontado o rumo que deve seguir a regulamentação da realidade, de modo a não contrair aos valores contidos no princípio" e, tratando-se de princípio inserido na Constituição, a de revogar as normas anteriores e invalidar as posteriores que lhes sejam irredutivelmente incompatíveis (ROCHA, 2019, p. 47).

Explica-se, conforme elucidado por Barroso (2013, p. 256) no mesmo passo em que funciona como vetor de interpretação, o princípio tem como função limitar a vontade subjetiva do aplicador do direito, vale dizer, os princípios estabelecem balizamentos dentro dos quais o jurista exercitará sua criatividade, seu senso do razoável e sua capacidade de fazer a justiça do caso concreto.

Em detrimento as características principais dos princípios, aos quais, atuam para auxiliar a interpretação das normas jurídicas, como fonte do Direito e limitação da vontade do jurista, também é possível inferir a função de corroboração da decisão emitida acerca de determinada norma. Os princípios possuem a legitimidade de orientação em casos concretos que apresentem divergências de interpretação da aplicação de institutos jurídicos.

Ao que competem as funções dos princípios, em primeiro momento destaca-se a função orientadora da interpretação desenvolvida pelos princípios que:

(...) decorre logicamente de sua função fundamentadora do direito. Realmente, se as leis são informadas ou *fundamentadas* nos princípios, então devem ser interpretadas

de acordo com os mesmos, porque são eles que dão sentido às normas [*rectius*, regras]. Os princípios servem, pois, de guia e orientação na busca de sentido e alcance das normas [regras] (ROCHA, 2019, p. 47).

Consoante o pensamento apresentado, é imprescindível destacar o seguinte entendimento: “os princípios não são meros acessórios interpretativos. São enunciados que consagram conquistas éticas da civilização e, por isso, estejam ou não previstos na lei, aplicam-se cogentemente a todos os casos concretos” (PORTANOVA, 2012, p. 14). Nesse ínterim, nota-se a característica fundamental dos princípios: não são acessórios, mas sim instrumentos de fundamentação para a criação e, por conseguinte, a aplicação dos institutos jurídicos que perfazem todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme o teor do artigo 5º da Constituição Federal, o princípio da igualdade tributária é oriundo do princípio da igualdade, responsável pelo direcionamento em todo o ordenamento jurídico. Destaca-se o que aborda Celso de Mello (1993), apontando sobre a insuficiência quanto a máxima acerca da igualdade como um fator que diz respeito ao tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais.

Reconhece-se a validade da premissa como um aspecto inicial, mas, refuta-a como aspecto final, pois, é amplamente necessário para a definição da igualdade e desigualdade, sendo, de modo específico, a definição do critério para a diferenciação entre situações e pessoas, com a finalidade de dispersão para o tratamento jurídico dispensado.

No aspecto fiscal, consoante apontado por Amaro (2012), o princípio em comento está positivado no artigo 150, II da Carta Magna, ao qual o teor aponta sobre a proibição para os entes políticos de tratar de modo desigual os contribuintes que estejam inseridos na mesma situação, vedando também que, toda e qualquer distinção em função da ocupação profissional ou função, desconsiderando aspectos de diferenciação.

Ávila (2018), aponta que, a medida comparativa aplicada pela adesão das diferenciações como um fator razoável para o uso de elementos que sejam capazes de contribuição para a concretização da finalidade da escolha. Aponta-se a necessidade de que exista um elemento responsável pela indicação para a comparação e também quanto a conformidade, que deve ser confluyente com a finalidade da função selecionada.

Todavia, ainda em conformidade com Ávila (2018), a consideração quanto a compatibilidade entre os elementos apontados não é suficiente para distanciar as diferenças arbitrárias. Isto posto, o relacionamento entre eles, além de seu início, também deve ser conjugada, para o significado quanto ao elemento de indicação a ser escolhido para a

figuração dos aspectos mais relevantes dentre os possíveis para a resolução da situação em comento.

Conforme o pensamento de Mello, compartilhado por Ávila (2018) aponta que, em conformidade com a necessidade dos elementos de diferenciação não serem contrários as normas constitucionais, podendo ocorrer de dois modos: quando existe a proibição quanto ao elemento de comparação, conforme as situações discriminatórias proibidas pelo teor do artigo 3º, inciso IV da Carta Magna e também, quando existe a expressa definição do uso específico de uma medida de comparação para tributo específico, conforme o artigo 145, § 1º, que determina que, os impostos serão pessoais e em conformidade a capacidade econômica do indivíduo.

Apointa-se também que, existem proibições indiretas na norma constitucional, sendo: resguardo de determinado bem jurídico por meio dos princípios constitucionais; estabelecimento de equiparações, conforme alguns casos jurídicos e uniformização de tratamentos e garantia para todos; fixação de hipóteses de incidência tributária, com exclusão antecipada de medidas de comparações, conforme estabelecia o artigo 156, I da Constituição, no seu teor original, responsável da atribuição da instituição do IPTU para a competência municipal (ÁVILA, 2018).

É defendido por Ávila (2018), um método de moderação quanto a igualdade para particulares, pois, o contribuinte deve receber tratamento diferenciado nos requisitos de sua diferenciação, consoante as suas peculiaridades, executando as suas obrigações pela sua capacidade contributiva. Todavia, esse tratamento poderá ser suspenso em casos de impossibilidade ou onerosidade demasiada do Fisco, o aspecto igualitário de suas diferenças não puder ser analisada, sendo ensejada em maior generalidade do que particularidade.

Nesse aspecto, com o viés da particularidade seria persistente como aspecto controverso para a generalidade de tratamento, pois, os padrões normativos utilizados devem ser congruentes com boa parte dos fatos, devendo apresentar as cláusulas referentes ao retorno para a análise de particularidade. Contudo, essa decisão só apresentará validade se não houver prejuízo para o êxito substancial do padrão e nem para a segurança jurídica dos envolvidos.

É analisado por Caldas (2009) que, a base da justiça tributária reside no princípio da capacidade contributiva. Originado deste princípio, é possível verificar as definições de justiça vertical e horizontal. A justiça vertical aponta que, os desiguais devem ser tratados de modo desigual, enquanto que a justiça horizontal destaca que, o tratamento deverá ser igualitário para os contribuintes que possuam capacidade de contribuição no mesmo patamar. A justiça vertical enseja o entendimento que os contribuintes que possuam maior capacidade

deveriam arcar com tributos mais onerosos. Desse modo, a justiça tributária visa a diminuição das desigualdades, originando para a justiça distributiva.

A justiça distributiva possui finalidades básicas quanto ao auxílio-desemprego, complemento de rendas baixas e oferta de educação para uma maior parcela da sociedade. Desse modo, seria arrecadado pelo Fisco uma maior parte de tributos dos indivíduos que tenham a disposição maior renda, sendo assim, com essa arrecadação, seria possível implementar a igualdade social para a população com baixo poder aquisitivo (CALDAS, 2009).

É cabível afirmar que, a justiça social para a sociedade brasileira pode ser acoplada ao ideal trazido pela justiça tributária. Existem múltiplas facetas da injustiça social vivenciada pela sociedade brasileira e motivações complexas. Contudo, aponta-se que, o Estado possui a responsabilidade de atuação para garantir a efetividade de direitos e garantias constitucionais, usando do poder de tributação como um mecanismo para alcançar a justiça social. A tributação dispõe do escopo de promover a erradicação de desigualdades sociais e regionais, bem como a erradicação da pobreza. Contudo, o atual Sistema Tributário Nacional, consoante o entendimento doutrinário contemporâneo, representa um grande desafio para o alcance de uma sociedade socialmente mais justa.

Consoante Machado (2013) o progresso representa o tributo ao qual o ônus é comparativo em sua magnitude quanto a grandeza econômica passível de tributação, ensejando que, seu montante não seja maior de modo proporcional, mas progressivo do mesmo modo. Os que possuem melhor poder aquisitivo arcariam com um pagamento maior, sendo denominada como utilidade marginal de riqueza. Desse modo, o aspecto regressivo é concernente a atribuição do ônus tributário em caráter menor com o objeto da tributação, ensejando que o ônus seja arcado pela parcela populacional com menor poder aquisitivo.

Aponta-se como exemplo a aplicação de ambas as características, com a onerosidade de uma alíquota de um percentual de 10% de um montante de R\$ 500,00 ao mês, com a retirada de patrimônio do contribuinte que será amplamente impactante para as suas necessidades básicas. Levando em conta esse mesmo percentual, mas agora sobre um rendimento de R\$ 5000,00, também teria impacto para o contribuinte, mas seria uma proporção menor do que o primeiro exemplo. Agora, se comparada a mesma taxa, mas com um rendimento de R\$ 100.000,00, esse percentual não seria impactante. O fator da utilidade é menor para quem tem a disponibilidade e prerrogativa de acumulação, ao qual tem justificativa pelos princípios da capacidade e isonomia, bem como a aplicação do viés progressivo (MACHADO, 2013).

Por intermédio dessas considerações, afirma-se que, com a aplicação do aspecto progressivo para a tributação, é um dos desafios para o êxito de maior justiça quanto a arrecadação tributária, sendo considerado também como um mecanismo fundamental para o alcance da igualdade tributária e social. Espécies tributárias como ITR, IPTU e IR exemplificam amplamente a possibilidade de aplicação desse aspecto para outras espécies tributárias.

4. Função social do tributo e a desigualdade social na tributação indiretamente

4.1 Função social do tributo e a desigualdade social presentes na tributação indireta

Araújo, Lima e Rodrigues (2016) apontam que, a função social do tributo é ao qual, por intermédio da soberania, o Estado possui o papel de instituição e cobrança dos tributos de seus contribuintes. Desse modo, o objetivo principal da tributação é a arrecadação de recursos públicos, contudo, a tributação possui a finalidade atribuída para estabelecer um cenário econômico e social que seja favorável a todos em sociedade.

Desse modo, a função social do tributo é sintetizada como o dever do Estado, por intermédio da arrecadação tributação de propiciar o bem-estar comum. Aponta-se ainda que:

Para o Estado atingir o bem comum, sua principal fonte de recursos é a tributação; seu grande desafio é fazer com que os tributos não alcancem apenas a função arrecadatória, mas social. E embora seu escopo desde início tenha sido arrecadar recursos financeiros, atualmente ele tem o viés de interferir na economia privada e demonstrar cada vez mais uma real preocupação com o cumprimento da função social a qual se destina em conformidade ao Estado Democrático de Direito e aos fundamentos da República Brasileira estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 1.º. (DOMINGOS, 2015).

As desigualdade sociais surgiram, de forma significativa, desde a colonização, pois em muitos países se deu com o objetivo de explorar os recursos existentes nos territórios, sejam minerais, vegetais e humanos. Desse modo, o processo de colonização acarretava no planejamento e desenvolvimento de ações voltados para exploração de riquezas territoriais, ignorando a implementação de melhorias na condição de vida dos locais (SILVA; MOULIN, 2017).

Em todas as épocas da história a desigualdade e a pobreza existiram. Contudo, em função do avanço do capitalismo e também da globalização, estas foram agravadas e geraram um sistema de maior acentuação na desigualdade social. Costa aduz que:

Dentre os fatores estruturais que interferem nessa situação, podemos citar: a ausência de mecanismos de distribuição de rendas através de uma estrutura tributária progressiva, falta de um amplo processo de reforma agrária, investimento em políticas sociais básicas e democratização do acesso ao poder político... (COSTA, 2005, p. 179 e 180).

Desse modo, verifica-se que a pobreza e a desigualdade social tem origem nas escolhas e ações dos seres humanos, que optaram pelo investimento no mercado capitalista desde a colonização do país em detrimento a políticas públicas e ações estatais voltadas para o âmbito social.

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 prelude que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O parágrafo primeiro do artigo concernente traz a definição do Princípio da Capacidade Econômica, ao qual aduz que cada contribuinte deve colaborar com o financiamento de recursos públicos por meio de tributos dentro da sua capacidade econômica. Contudo, esse princípio é tratado pela doutrina tributária nacional como Princípio da Capacidade Contributiva. Destaca-se que é um dos princípios de maior importância para o Sistema Tributário Nacional, mas não existe uma observação eficiente a sua definição.

Desse modo, Becker aduz que:

Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica. [...] Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica (BECKER, 2010, p. 513).

Em concordância com o pensamento de Becker, Carrazza aduz que o princípio da capacidade contributiva tem ligação direta com os ideais republicanos, isso porque:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (CARRAZZA, 2000, p. 65).

Conforme Derzi “o sistema tributário nacional continua assentado em tributos que oneram, sobretudo, o consumo, de modo regressivo” (DERZI, 2010, p. 1345). A tributação centrada no consumo é um dos principais fatores para as desigualdades sociais no país, pois essa forma de tributar não condiz com o princípio da capacidade contributiva. O mecanismo de tributação centrado no consumo acarreta em dificuldade na aplicação desse princípio, pois existe grande obstáculo para a mensura do perfil econômico de quem estaria apto para arcar com a tributação sobre o consumo.

Desse modo, a justiça na tributação dos impostos indiretos só existirá quando houver uma observação maior no ordenamento jurídico quanto aos princípios da capacidade contributiva e da seletividade, acarretando na contribuição de cada um conforme sua condição financeira, sem ofensa ao mínimo existencial. Dessa forma, pode-se aferir que o princípio da capacidade contributiva tem ligação com o princípio da igualdade, ao qual aponta que “todos têm de ser tratados igualmente na medida em que se igualem e desigualmente na medida em que se desigualem, quer perante a ordem jurídica (igualdade formal), quer perante a oportunidade de acesso aos bens da vida (igualdade material) [...]” (CUNHA, 2009, p. 658).

Carrazza dispõe que o princípio da capacidade contributiva estaria “intimamente ligado ao princípio da igualdade, [o princípio da capacidade contributiva] é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal” (CARRAZZA, 2000, p. 65).

Contudo, a aplicação do princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre consumo encontra obstáculos conforme a doutrina nacional, pois uma vez que o ônus da tributação é arcado pelo consumidor final, esse seria o fator que a aplicação desse princípio seria quase impossível, em razão da impossibilidade de verificar a capacidade econômica do contribuinte.

Por fim, destaca-se que é preciso também analisar a aplicação do princípio da seletividade, que tem por definição a tributação mais gravosa em bens supérfluos e menos onerosa – e até mesmo a isenção – em bens essenciais para a existência humana. Contudo, pode-se ainda verificar que esse princípio age como um mecanismo para o alcance da existência do princípio da capacidade contributiva.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não é possível imaginar uma sociedade solidária e coesa com índices de pobreza elevados e uma concentração de renda desigual, nem mesmo gerar desenvolvimento social e

econômico em uma sociedade centrada na desigualdade e na pobreza. Desse modo é que as políticas públicas de redução da desigualdade e erradicação da pobreza têm um importante papel para um pensamento sistemático quanto a efetividade dos direitos constitucionais.

Compete ao Sistema Tributário Nacional não somente arrecadar fundos para o sustento dessas políticas, mas principalmente, ter articulação e harmonia com os preceitos constitucionais vigentes, visando a redução da desigualdade em especial. Por conseguinte, o STN precisa atuar como mecanismo com a finalidade de transformar o aspecto social para a sociedade e expressar constitucionalmente, para então arrecadar e alocar os recursos essenciais para a promoção de seus valores, desenvolvimento e interesse público. É preciso que para a construção de um modelo adequado e justo, a observação aos princípios constitucionais tributários, para atenção a capacidade contributiva dos cidadãos.

Nesse viés, é possível afirmar que o Sistema Tributário Nacional não tem eficácia e adequação para a erradicação da pobreza e redução da desigualdade no país, em especial pela incidência da progressividade. A matriz tributária tem sua composição majoritária em tributos indiretos, que incidem de forma igualitária, seja para quem possui maior ou menor poder aquisitivo.

Sendo assim, a tributação traz igualdade para contribuintes com capacidade contributiva desigual, pois, independentemente da situação socioeconômica, contribuem de forma igualitária na aquisição de mercadorias, produtos e serviços. Sendo assim, a tributação existente sobre a renda tem um baixo grau de progressividade, enquanto que a tributação sobre capital e patrimônio é insuficiente e inadequada. Destarte, o sistema gera efeitos regressivos, com peso desproporcional na população brasileira.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2018.

BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BORGES, J. S. M. **Teoria Geral Da Isenção Tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 out. 2020.

CALDAS, D. O. M. **Aspectos da Justiça Tributária**. Perspectiva Sociológica, v. 2, p. 1-19, 2009.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, 2ª Edição, março de 2011.

COSTA, L. C. da. **Pobreza, Desigualdade e Exclusão Social**. In: Sociedade e Cidadania desafios para o século XXI. Ponta Grossa: Ed. UEPG, 2005.

COUTINHO, A. R. V.; SILVA, S. F. **Princípios Constitucionais Tributários**. JusBrasil, 2015. Disponível em: <<https://samirafroes.jusbrasil.com.br/artigos/183065194/principios-constitucionais-tributarios>>. Acesso em: 18 out. 2020.

CUNHA, D. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Editora JusPodivm. 2009.

DAVI, J. **Carga tributária e política social: considerações sobre o financiamento da Seguridade Social**. In: DAVI, Jordeana. MARTINIANO, Claudia. SANTOS, Maria A. Nunes. JÚNIOR, Geraldo Medeiros. BRAZ, Mariana C. S. NASCIMENTO, Juliana M. CRUZ, Fabiana Faustino. Seguridade social e saúde: tendências e desafios [online]. Campina Grande: EDUEPB, 2011.

DOMINGOS, S. de O. **A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

FONSECA, J. J. S. da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GRAU, E. R. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

GRUPENMACHER, B. T. **Sistema e Princípios Constitucionais Tributários**. IBET, mar. 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>>. Acesso em: 11 fev. 2020.

GUERRA FILHO, W. S. **Teoria Processual da Constituição**. 3. ed., São Paulo: Srs Editora, 2017.

ICHIHARA, Y. **Taxas no sistema tributário brasileiro**. 2011. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/20042/taxas_sistema_tributario.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2020.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA FILHO, J. B. de O. O princípio constitucional da separação dos poderes. **Revista Jurídica, Unifacs**, set. 2012.

MACHADO, H. de B. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed., São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, A. **Um mito e algumas verdades sobre os tributos no Brasil**. Instituto Justiça Fiscal, 04 set. 2014.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, C. A. B. de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 1993.

MIRANDA, M. B. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. Direito Brasil, 2009. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

OLIVEIRA FILHO, J. G. de. **A hierarquização dos princípios da ordem econômica na Constituição brasileira de 1988**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.

PORTANOVA, R. **Princípios do Processo Civil**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

REIS, F. L. dos. **Como elaborar uma dissertação de mestrado**. Lisboa: Pactor, 2010.

RIBEIRO, R. L. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015.

ROCHA, J. de A. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed., São Paulo: Atlas, 2019.

ROSENVALD, N. **Dignidade humana e boa-fé no Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SALVADOR, E. **A injustiça fiscal no financiamento das políticas públicas**. Porto Alegre: Tomo Ed., 2012.

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo, Malheiros, 39ª ed. 2016.

SILVA, D. R. da; MOULIN, D. A. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. **Revista DIREITO UFMS**, Campo Grande, MS, v.3, n.1, p. 211 – 232, jan./jul. 2017.

SIQUEIRA, J. P. F. H. de. O critério da capacidade econômica na tributação. **Revista de derecho de La Pontificia Universidad Católica de Valparaíso**, Valparaíso, n. 35, 2010.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.