

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição

TESE

A Matriz Tributária Brasileira:
fundamento de um sistema tributário progressivo

Doutorando: Cristiano Kinchescki

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Linha de Pesquisa: Transformações na
Ordem Social e Econômica e Regulação.

Brasília
2016

CRISTIANO KINCHECKI

TESE

A Matriz Tributária Brasileira:

fundamento de um sistema tributário progressivo

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição, da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito final para obtenção do título de Doutor.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília
2016

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação *STRICTO SENSU*
Doutorado em Direito, Estado e Constituição

TERMO DE APROVAÇÃO

Tese de autoria do Doutorando Cristiano Kinchescki, intitulada “A matriz tributária brasileira: fundamento de um sistema tributário progressivo”. A tese foi defendida e aprovada como requisito final de conclusão do curso de Doutorado em Direito, Estado e Constituição do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade de Brasília. Banca examinadora:

Professor Doutor Valcir Gassen
Orientador – Universidade de Brasília

Professor Doutor Argemiro Cardoso Moreira Martins
Membro Examinador – Universidade de Brasília

Professor Doutor Mamede Said Maia Filho
Membro Examinador – Universidade de Brasília

Professora Doutora Mônica Teresa Costa Sousa
Membro Examinador – Universidade Federal do Maranhão

Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar
Membro Examinador – Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Juliano Zaiden Benvindo
Coordenador do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito, Estado e
Constituição da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

Brasília
2016

Ao tesouro do papai e à
pequena, que vem aí, cujo
nome será Ana, a pedido de sua
irmã mais velha, Mariana.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Valcir Gassen pela orientação e apoio durante o Curso de Doutorado. Aos Professores Doutores Argemiro Cardoso Martins, Cláudia Rosane Roesler, Luís Roberto Barroso, Marcus Faro de Castro e Marcelo Neves, cujas disciplinas, ministradas durante o Curso de Doutorado em Direito, Estado e Constituição da UnB, contribuíram no desenvolvimento desta tese de doutoramento.

Aos Professores Doutores Argemiro Cardoso Martins, Mamede Said Maia Filho, Mônica Teresa Costa Sousa e Ubaldo Cesar Balthazar, pelas contribuições oferecidas a este trabalho por ocasião da defesa pública de tese, ocorrida em 31/03/2016, na Faculdade de Direito da UnB.

Aos colegas do Grupo de Pesquisas Estado, Constituição e Direito Tributário, da Faculdade de Direito da UnB.

Aos servidores da Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito, Estado e Constituição da UnB.

Ao Programa de Educação Continuada da Universidade Corporativa do Banco do Brasil.

Aos colegas da Diretoria Jurídica do Banco do Brasil, que forneceram apoio durante o Curso de Doutorado na UnB, na pessoa do Diretor Jurídico Antonio Pedro da Silva Machado e da Assessora Jurídica Elizabeth Fagundes.

Aos bibliotecários da Diretoria Jurídica do Banco do Brasil, Alysson Diego Mendes Camargo e Thiago Araújo Alves.

Aos meus pais, ao meu irmão e à minha filha Mariana.

“If we accept that it is equally important that every human life go well, then we must not treat any other human being as if his life were a matter of no great consequence. Treating him that way would demean us all, us as well as him”.

(Ronald Dworkin)

RESUMO

Tese de doutorado em Direito, Estado e Constituição que fundamenta a Matriz Tributária brasileira no art. 3º da Constituição de 1988. A Matriz Tributária brasileira constitui a normatização das escolhas da sociedade, que condicionam a formatação, estruturação e execução do Sistema Tributário Nacional. A Matriz Tributária é responsável pela interface entre as escolhas da sociedade – ou os objetivos republicanos – e a estruturação do Sistema Tributário Nacional, que também é constitucionalmente delineado, ou seja, a Matriz Tributária é uma condicionante de estruturação e aplicação do Sistema Tributário Nacional.

A Matriz Tributária, também condiciona a interpretação de questões relacionadas à progressividade da tributação, de modo que do art. 3º da Constituição de 1988 é possível extrair o princípio da progressividade tributária. A Matriz Tributária brasileira – ao refletir as escolhas feitas no campo da ação social no que tange ao fenômeno da tributação – demanda pela elaboração de um sistema tributário progressivo, pois aquelas escolhas devem estar pautadas no art. 3º da Constituição, que como fundamento, condiciona a estruturação do sistema tributário.

A progressividade é extraída do texto constitucional, seja como regra, seja como princípio. Quando a Constituição se refere expressamente à progressividade, o legislador não pode deixar de instituí-la: trata-se de uma regra que obriga. Quando a Constituição não se refere expressamente à progressividade do imposto, também estamos diante de uma regra, que autoriza que o imposto seja graduado de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Essas são as regras de instituição da progressividade no âmbito dos impostos, que se aplicam independentemente de sua classificação como impostos reais ou pessoais. Além dessas regras de progressividade estrita há, contudo, um princípio geral de progressividade, que demanda pela adequação do Sistema Tributário Nacional de modo a privilegiar a incidência tributária sobre o patrimônio e a renda, pois a tributação do consumo vai de encontro ao objetivo republicano de redução da desigualdade social, quando realiza regressivamente. A progressividade que atua como regra decorre da capacidade contributiva, a progressividade que atua como princípio decorre da Matriz Tributária brasileira. Tributar o consumo, regressivamente, é extremamente injusto e não se coaduna com a Matriz Tributária brasileira. O Sistema Tributário Nacional encontra-se em estado de inconstitucionalidade permanente, pois não observa a Matriz Tributária Brasileira ao praticar uma estrutura de tributação, e de gastos públicos, regressiva e, assim, ilegítima.

Palavras-chave: Matriz Tributária. Sistema Tributário Nacional. Progressividade. Princípio. Regra. Consistência Jurídica. Adequação Social do Direito. Interpretação. Pós-positivismo. Justiça Social.

ABSTRACT

Doctoral thesis in law, state and constitution that is based Brazilian Tax Matrix in art. 3 of the Constitution of 1988. The Brazilian Tax Matrix is the standardization of the choices of society, which determine the formatting, structuring and execution of the National Tax System. The Tax Matrix is responsible for the interface between the choices of society - or Republicans goals - and the structuring of the national tax system, which is also constitutionally delineated, ie, the Tax Matrix is a condition of structuring and implementation of the National Tax System.

The Tax Matrix, also affect the interpretation of issues related to the progressivity of taxation, so that the art. 3 of the 1988 Constitution is possible to extract the principle of tax progressiveness. Brazilian Tax Matrix - to reflect the choices made in the field of social action in relation to taxation phenomenon - demand for development of a progressive tax system, because those choices should be guided in art. 3 of the Constitution, as the foundation, determines the structure of the tax system.

The progressiveness is extracted from the constitutional text, whether as a rule, is the principle. When the Constitution refers expressly to the progressiveness, the legislature cannot fail to institute it: it is a rule that obliges. Where the Constitution does not expressly refer to the progressivity of the tax, we are also faced with a rule that allows the tax to be graded according to ability to pay of the taxable person. These are the progressivity of the institution of rules under the taxes, which apply regardless of their classification as real or personal taxes. In addition to these rules strictly progressivity is, however, a general principle of progressivity, which requires the adequacy of the national tax system to favor the tax incidence on equity and income, for the taxation of consumption goes against the Republican goal of reducing social inequality, when done backwards. The progressiveness that acts as a rule stems from the ability to pay, progressivity that acts as principle stems from the Brazilian Tax Matrix. Taxing consumption, regressively, is extremely unfair and not in line with the Brazilian Tax Matrix. The National Tax System is in a state of permanent unconstitutional because it does not observe the Brazilian Tax Matrix to practice a taxation structure, and public spending, regressive and thus illegitimate.

Keywords: Tax matrix. National Tax System. Progressiveness. Principle. Rule. Legal consistency. Social Law adequacy. Interpretation. Postpositivism. Social justice.

RESUMEN

Tesis doctoral en derecho, el estado y la constitución que se basa Matriz fiscal brasileña en el arte. 3 de la Constitución de 1988. La Matriz fiscal de Brasil es la estandarización de las decisiones de la sociedad, que determinan el formato, estructuración y ejecución del Sistema Tributario Nacional. La Matriz de impuestos es responsable de la interfaz entre las opciones de la sociedad - o metas republicanos - y la estructuración del sistema fiscal nacional, que también está delineado por la Constitución, es decir, la Matriz de impuestos es una condición de la estructuración e implementación del Sistema Tributario Nacional.

La Matriz de impuestos, también afectan a la interpretación de los temas relacionados con la progresividad de los impuestos, por lo que el arte. 3 de la Constitución de 1988 es posible extraer el principio de progresividad del impuesto. Matriz fiscal brasileña - para reflejar las decisiones tomadas en el campo de la acción social en relación con el fenómeno de los impuestos - la demanda para el desarrollo de un sistema fiscal progresivo, ya que esas decisiones deben guiarse en el arte. 3 de la Constitución, como la base, determina la estructura del sistema fiscal.

La progresividad se extrae del texto constitucional, ya sea como regla general, es el principio. Cuando la Constitución se refiere expresamente a la progresividad, el legislador no puede dejar de ejercerla: es una regla que obliga. Cuando la Constitución no se refiere expresamente a la progresividad del impuesto, también nos enfrentamos con una regla que permite que el impuesto que se calificará de acuerdo con la capacidad de pago del sujeto pasivo. Estos son la progresividad de la institución de las normas en virtud de los impuestos, que se aplican con independencia de su clasificación como los impuestos reales o personales. Además de estas reglas estrictamente progresividad es, sin embargo, un principio general de progresividad, lo que requiere la adecuación del sistema fiscal nacional a favor de la incidencia de los impuestos sobre el capital y los ingresos, de imposición del consumo va en contra del objetivo republicano de la reducción de la desigualdad social, cuando se hace al revés. La progresividad que actúa como una convención se debe a la capacidad de pago, la progresividad que actúa como principio deriva de la Matriz fiscal brasileña. Gravar el consumo, de manera regresiva, es extremadamente injusto y no en línea con la Matriz fiscal brasileña. El Sistema Tributario Nacional se encuentra en un estado de permanente inconstitucional porque no observa la matriz brasileña Impuesto a la práctica una estructura de impuestos y el gasto público, regresiva y por lo tanto ilegítima.

Palabras clave: Matriz fiscal. Sistema Nacional de Impuestos. La progresividad. Principio. Gobernar. La coherencia jurídica. Ley de adecuación social. Interpretación. Postpositivismo. Justicia social.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1	
Crise do formalismo no direito tributário brasileiro	15
1.1. Distinção entre impostos reais e pessoais e progressividade dos impostos: reflexos do formalismo no direito tributário brasileiro	16
1.2. A progressividade dos impostos sobre o patrimônio na jurisprudência do STF: entre consistência jurídica e adequação social	26
1.3. Positivismo, pós-positivismo e neoconstitucionalismo: das regras aos princípios	42
CAPÍTULO 2	
A progressividade tributária	70
2.1. Justiça social e libertarismo vulgar	71
2.2. Justiça tributária e capacidade contributiva	86
2.3. Capacidade contributiva e igualdade tributária: entre solidariedade, progressividade e proporcionalidade	96
CAPÍTULO 3	
A matriz tributária brasileira e o princípio constitucional da progressividade na tributação	117
3.1. A Matriz Tributária e seus pressupostos cognitivos	124
3.2. A Matriz tributária como fundamento do Sistema Tributário Nacional	148
3.3. O princípio constitucional da progressividade e a regra constitucional da progressividade tributária	164
CONCLUSÕES	189
REFERÊNCIAS	204

INTRODUÇÃO

A tributação é um tema de extrema relevância para o Estado de Direito e pode ser concebida como um mecanismo de transferência de parte da riqueza adquirida pelos contribuintes a fim de ser aplicada em políticas públicas aptas a reduzir a desigualdade de acesso a bens jurídicos fundamentais, além do fornecimento de recursos ao aparato institucional responsável pela garantia efetiva dos direitos de primeira geração. Nesse sentido, a tributação pode ser concebida como um instrumento de definição dos direitos de propriedade.

A complexidade da tributação, como tema de pesquisa, decorre necessariamente daquilo que ela envolve, em síntese: o poder, o entendimento e o dinheiro. A justiça na tributação, nesse contexto, vai além da avaliação da justiça das cargas tributárias e daqueles que devem pagar os tributos. O modo como a arrecadação é aplicada é também um elemento de importância extrema quando se tem por objetivo a redução da desigualdade social.

A justiça social e os reflexos decorrentes da tributação e do gasto público nessa seara foi alvo de pesquisas no Brasil e no exterior. Com base em estudos realizados entre 1998 e 2013, Thomas Piketty demonstrou, a partir da equação $r > g$, que a taxa de remuneração do capital (“r”) é superior à taxa de crescimento (“g”). No decorrer do tempo, segundo o autor, a tendência é que os ricos fiquem mais ricos e que a pobreza também aumente. Para mitigar os efeitos dessa equação, Piketty destacou a importância da tributação progressiva sobre a renda e sobre as heranças.

Economistas do Fundo Monetário Internacional também constataram que quando a fatia de renda dos 20% mais ricos cresce 1%, o Produto Interno Bruto fica 0,08% menor nos cinco anos seguintes, o que sugere que os benefícios não chegam aos mais pobres. O relatório deixa claro que a redução da desigualdade social, para economias como a brasileira, passa por uma política de tributação progressiva e por outros fatores atrelados ao gasto público.

Ao avaliarem o nível de redistribuição da política tributária brasileira, a partir de dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares e da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, pesquisadores constataram que o Brasil, em comparação com outros países da América Latina, tem uma maior carga tributária como também um maior gasto social. Porém, grande parte das transferências realizadas pelo Estado brasileiro são regressivas, porque atingem quem não deveria receber esses benefícios. Além disso, a redução da desigualdade e da pobreza é muito baixa em relação ao tamanho do gasto público no Brasil. Uma das constatações dessa pesquisa é que os benefícios recebidos pelos pobres são menores que a sua despesa com tributos incidentes sobre o consumo.

Segundo o Observatório da Equidade, do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, a injustiça do sistema tributário brasileiro envolve a sua regressividade e o baixo retorno social da tributação no Brasil. A alta carga tributária sobre o consumo e sobre a renda dos assalariados, sem critérios justos de progressividade, faz com que o ônus tributário sufoque a base e o meio da hierarquia das rendas, enquanto que o topo segue livre de uma tributação mais severa.

Estudos publicados pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, acerca da progressividade da tributação, demonstram que o imposto sobre a propriedade territorial urbana – o IPTU – onera proporcionalmente mais as famílias da classe mais pobre do que as famílias da classe mais rica e serve de exemplo de imposto direto com baixo aproveitamento da progressividade. Ademais, que os impostos sobre o consumo são os mais regressivos, de modo que no Brasil a população pobre é que arca com a maior carga tributária global. Um estudo daquele instituto também demonstra como o Estado contribui para grande parte da desigualdade no Brasil, tendo, proporcionalmente, uma contribuição superior à do setor privado.

Um sistema tributário como o brasileiro, que dentre outros fatores privilegia a tributação do consumo, em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, contribui para que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo. A baixa progressividade da tributação, ainda tem o condão de aumentar a desigualdade social. A discussão, acerca do que denominaremos neste trabalho de Matriz Tributária, envolve essa questão fundamental para o Estado: a tributação e seu papel no âmbito

da justiça social, sob o prisma da progressividade do sistema tributário como um todo e dos impostos individualmente.

A definição de um conceito de Matriz Tributária, a busca de seu fundamento jurídico e a relação desses pressupostos com a progressividade da tributação é, em termos genéricos, o problema a ser por nós enfrentado. Em termos específicos buscaremos caracterizar a Matriz Tributária brasileira e verificar se o seu marco jurídico é o art. 3º da Constituição de 1988. Além disso, se é possível identificar no texto constitucional um princípio e uma regra de progressividade tributária.

Nossa hipótese é de que a progressividade da tributação no Brasil é uma questão jurídica. A Matriz Tributária brasileira, ao conter o objetivo de redução das desigualdades sociais, conforme defenderemos, deve nortear a construção do Sistema Tributário Nacional, condicionando a estruturação do sistema tributário de forma progressiva, a fim de que a tributação seja suportada por aqueles que de fato possuem maior capacidade contributiva. Com base nesses pressupostos iremos defender a tese de que a Matriz Tributária brasileira é o fundamento de um sistema tributário progressivo.

Enquanto o nosso objetivo geral envolveu a busca do fundamento da Matriz Tributária brasileira e, assim, as implicações decorrentes de sua qualificação como norma jurídica, nossos objetivos específicos circundaram a identificação daquilo que denominamos de crise do formalismo no direito tributário brasileiro e seus reflexos na interpretação da progressividade tributária dos impostos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A análise da progressividade da tributação sob a perspectiva do sistema tributário e dos impostos individualmente. A reflexão acerca do conceito de Matriz Tributária e de seus pressupostos cognitivos, como também a identificação do princípio e da regra constitucional da progressividade tributária.

O método indutivo foi utilizado na abordagem do objeto da pesquisa e na consecução de seus objetivos. A obtenção de dados se processou por meio da documentação indireta, mediante a utilização de fontes primárias (pesquisa documental) e de fontes secundárias (pesquisa bibliográfica) nacionais e estrangeiras, encontradas em livros, artigos científicos, bases de dados *on-line* e em *sites* institucionais.

Dividimos a tese em três capítulos, cada um dividido em três subcapítulos. No primeiro capítulo, a partir de um importante julgamento do Supremo Tribunal Federal, acerca da progressividade do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações, identificamos os pressupostos teóricos e ideológicos que envolvem o que denominamos de crise do formalismo no direito tributário brasileiro. A partir das decisões do Supremo Tribunal Federal demonstramos a forma como o direito tributário é estudado no Brasil e seus reflexos na interpretação da lei e da Constituição no que tange à progressividade da tributação.

Com base em concepções pós-positivistas do direito, enfatizamos que os princípios têm eficácia deontológica. Diferenciamos os princípios em sentido estrito e as diretrizes políticas e enfatizamos a circularidade entre as regras e os princípios no contexto da argumentação jurídica. Escolhemos os conceitos operacionais consistência jurídica e adequação social do direito como medida para qualificar a argumentação utilizada pelo Supremo Tribunal Federal em matéria de progressividade dos impostos.

No segundo capítulo avaliamos as principais teorias de justiça na tributação e as relacionamos com a questão da progressividade da tributação. Partimos do pressuposto de que com o pós-positivismo não se pode mais concentrar a análise da tributação pura e simplesmente em ideais de justiça tributária, ou seja, na equidade horizontal e vertical simplesmente, mas também em ideais de justiça social, o que demanda o afastamento de concepções permeadas pelo libertarismo vulgar. Nesse contexto, demonstramos como as questões de moralidade política devem ser contempladas pelas discussões acerca do sistema tributário. Essas questões morais foram assim identificadas: (i) a concepção da propriedade como um direito pós-tributação, (ii) a necessidade de financiamento da sociedade, através do Estado, pois a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado não é justa por pressuposto e, por último, (iii) a importância da maneira global como a sociedade, pelo Estado, trata seus cidadãos com base, não apenas nos tributos que são cobrados, mas, sobretudo, nos gastos que são efetuados pelo governo (gastos públicos).

No último capítulo desenvolvemos os pressupostos cognitivos da Matriz Tributária – o pacto tributário, o mito da propriedade e a legitimidade da tributação – e identificamos o seu fundamento, o art. 3º da Constituição de 1988, a fim de

demonstrarmos a sua importância como condicionante de estruturação do Sistema Tributário Nacional. A partir de casos hipotéticos, também identificamos, na última parte do terceiro capítulo, o princípio e a regra constitucional da progressividade tributária. Procuramos verificar se a Matriz Tributária brasileira é o fundamento de um sistema tributário progressivo que privilegia a redução das desigualdades sociais a partir da tributação progressiva e da eficiência dos gastos públicos.

CONCLUSÕES

Nos julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, acerca da progressividade dos impostos reais, pudemos avaliar a relação entre consistência jurídica e adequação social do direito. Nesses casos observamos argumentos relacionados à questão da desigualdade social e seus reflexos na capacidade de pagamento de impostos.

A relação entre justiça interna (decisão juridicamente consistente) e justiça externa (decisão socialmente adequada) corresponde ao binômio consistência jurídica/adequação social do direito. Essa fórmula é útil para qualificar os argumentos da doutrina e do STF, acerca da progressividade da tributação. Embora o equilíbrio entre consistência jurídica e adequação social do direito não possa ser alcançado plenamente, essa fórmula serve como guia de orientação, para os envolvidos com a solução da questão concreta. O equilíbrio entre consistência jurídica e adequação social do direito depende da experiência de cada caso.

A distinção entre impostos reais e pessoais não serve como critério hermenêutico, é apenas um critério de classificação, que não se presta como medida de capacidade contributiva, mas como subterfúgio para diminuir a incidência tributária sobre sujeitos passivos com maior capacidade contributiva. A distinção entre impostos reais e pessoais consiste numa justificativa juridicamente inconsistente para afastar a progressividade fiscal dos impostos sobre o patrimônio.

O legislador infraconstitucional, ao estabelecer a progressividade dos impostos, não está interferindo no “conceito constitucional” do aspecto material da hipótese de incidência, mas sim no aspecto quantitativo, ao estabelecer alíquotas diferenciadas para determinado tributo. Isso não implica na modificação da base de incidência do imposto (renda, patrimônio ou consumo). A ampliação da regra de competência, ainda que esteja presente nessa discussão, aparece de forma diferenciada, pois a adoção da progressividade não altera a base de incidência.

Os argumentos contrários à progressividade, presentes nos casos enfrentados pelo STF, refletem o que denominamos de crise do formalismo no direito tributário brasileiro, realçada pela circunstância de o direito tributário, no Brasil, ter

assumido um viés eminentemente formalista. Nesse contexto, a efetividade de alguns princípios constitucionais tributários, como a progressividade tributária, perdem a força normativa, o que reflete na forma de se interpretar a lei tributária a partir da visão de que a cobrança de tributos pelo Estado é algo contrário a direitos de liberdade e de propriedade.

Uma consequência importante do pós-positivismo é o reconhecimento de que a norma jurídica não se resume a regras – ou seja, comandos normativos que têm o condão de ordenar, proibir, permitir ou autorizar determinadas condutas. A norma jurídica, com o pós-positivismo, engloba também os princípios, padrões normativos deontológicos, que funcionam diferentemente das regras, pois consistem em comandos que não se submetem à invalidade, pois mesmo quando afastados no caso concreto permanecem em vigor no ordenamento jurídico.

Compõem o sistema jurídico brasileiro duas espécies de normas jurídicas: as regras jurídicas e os princípios jurídicos. A relação entre regras e princípios é paradoxal. A utilização de um critério hierárquico para a solução de conflitos entre os referidos padrões normativos demonstra-se insuficiente. Entre os padrões não há hierarquia, mas circularidade. A distinção entre regras e princípios passa a ser problematizada no plano da argumentação jurídica. A argumentação, nesse contexto, representa um elemento do processo de concretização da norma. É na fase de argumentação jurídica do processo de concretização – cujo objetivo, em última análise, será determinar o conteúdo da norma a ser aplicada diante do caso concreto – que surge a questão atinente à relação entre regras e princípios. A absolutização de regras ou de princípios deve ser afastada.

O binômio consistência jurídica/adequação social do direito está relacionado com a questão tributária no que tange à busca de progressividade do sistema tributário brasileiro em vigor e ao resgate teórico da função do tributo como instrumento de distribuição de riquezas, respeitadas as garantias individuais dos contribuintes. As garantias individuais do contribuinte vem sendo utilizadas como fundamento de uma concepção libertarista do Direito Tributário (libertarismo vulgar).

Em nosso ordenamento jurídico a propriedade é um direito a ser considerado em um contexto pós-tributação. Algumas formas de concepção do direito tributário

não seguem essa lógica, pois são contaminadas por um libertarismo vulgar, consistente na ideia de que o bem-estar geral de que desfrutamos existiria independentemente do Estado, que é financiado pelos impostos desde o declínio do feudalismo.

A justiça na tributação é um tema que deve ser inserido na categoria mais geral da justiça social. A Constituição de 1988 já definiu juridicamente qual o fundamento de sua matriz tributária. Os objetivos constitucionais em vigor constituem o fundamento da Matriz Tributária brasileira, em conjunto com o sistema tributário escolhido pelo poder constituinte. Esse sistema é formado pelos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que devem formar um sistema geral de tributação progressiva, a fim de promover a construção de uma sociedade justa, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais. Uma teoria constitucional adequada à Constituição de 1988, em matéria de tributação, é uma teoria que promove a igualdade e assegura a capacidade contributiva. A busca pela igualdade é uma marca da Constituição de 1988 e não somente no campo tributário. Pode-se conceber, assim, um princípio da progressividade tributária, aplicável a todos os impostos.

Não obstante o fato de o Brasil ter a maior carga tributária da América Latina, superando aquela dos países ricos na média, essa carga tributária é regressiva, privilegiando a incidência sobre a base econômica mais injusta de ser tributada: o consumo, que não distingue a capacidade contributiva. A tributação sobre o consumo é a mais desigual que se pode adotar, pois não faz distinção entre pobres e ricos. Um sistema tributário em que 43,6% de tudo que é arrecadado decorre da tributação sobre o consumo é demasiadamente injusto. O sistema tributário em vigor no Brasil não respeita a Matriz Tributária estabelecida pela Constituição de 1988. Um sistema tributário como o brasileiro, que, dentre outros fatores, privilegia a tributação do consumo (que analisada individualmente também é regressiva), em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, contribui em muito para que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo.

A compreensão do conceito de Matriz Tributária é pressuposto fundamental para a concepção e desenvolvimento de um sistema tributário justo, devendo ser avaliado para a elaboração de qualquer proposta de reforma tributária, que de fato

objetivo o desenvolvimento econômico e social. As falhas do sistema tributário brasileiro são graves. Um de seus reflexos é a má distribuição da carga tributária sobre o contribuinte. Os projetos de reforma tributária, todavia, não se preocupam em resolver o que parece ser o problema fundamental do sistema tributário brasileiro – que interfere diretamente na desigualdade social – a sua regressividade.

O direito de propriedade é convencional, uma vez que definido previamente pelo sistema tributário em vigor. A justiça social – e não apenas a justiça tributária – é o valor a ser considerado para fins de orientação de uma política tributária, o que demonstra a importância da Matriz Tributária definida constitucionalmente para fins de adequação do sistema tributário a critérios mais ou menos progressivos.

O positivismo jurídico, ao fazer a distinção entre moral e direito, avalia de forma simplista o princípio da capacidade contributiva, pois quando se percebe que a questão da justiça da tributação é alimentada por argumentos de moralidade política, o deixa sem substância. A aplicação do princípio da capacidade contributiva deve levar em conta argumentos jurídicos decorrentes de uma leitura moral da Constituição, nesse sentido a importância do art. 3º da Constituição de 1988 para a solução de questões jurídicas em matéria tributária. O binômio consistência jurídica/adequação social do direito deve ser avaliado no enfrentamento de questões dessa ordem.

A resposta a perguntas importantes para a questão da justiça na tributação – a exemplo da escolha das bases tributárias ideais (renda, propriedade ou consumo) ou da tributação progressiva ou proporcional – envolvem escolhas a serem realizadas no âmbito da moral e da política e irão influenciar de maneira relevante a interpretação de questões tributárias permeadas por aspectos atinentes à justiça social. O equilíbrio entre consistência jurídica e adequação social do direito permeia toda essa discussão.

Além da justiça na tributação, outras questões de moralidade política devem ser contempladas pelas discussões acerca do sistema tributário, são elas: (i) a concepção da propriedade como um direito pós-tributação; (ii) a necessidade de financiamento da sociedade, através do Estado, pois a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado não é justa por pressuposto; e, por último, (iii) a importância da maneira global como a sociedade, pelo Estado, trata seus cidadãos com base, não

apenas nos tributos que são cobrados, mas, sobretudo, nos gastos que são efetuados pelo governo (gastos públicos).

A Constituição de 1988 estatui normas que atribuem ao Estado Democrático de Direito a função de proporcionar uma série de direitos que visam reduzir as desigualdades geradas pelos retornos do mercado e para assegurar um mínimo de condições às classes excluídas, proporcionando o acesso a serviços básicos de saúde, educação, saneamento, moradia, infraestrutura etc.

A alta carga tributária sobre o consumo e sobre a renda dos assalariados, sem critérios justos de progressividade, faz com que o ônus tributário sufoque a base e o meio da hierarquia das rendas, enquanto que o topo segue livre de uma tributação mais severa.

A progressividade pode ser avaliada, tanto do ponto de vista da carga tributária global, como do ponto de vista de determinado tributo individualmente. Ainda que determinado tributo seja regressivo – os impostos sobre o consumo, por exemplo – o sistema tributário como um todo pode ser progressivo, desde que a regressividade da tributação sobre o consumo seja compensada pela progressividade na tributação de outras bases de incidência, como a renda, a propriedade, ou a combinação de ambas.

A tributação proporcional, acompanhada de uma faixa de isenção inicial, também pode ser considerada progressiva, desde que se adote a forma gradual (por faixas) de cálculo da progressividade e não a sua forma simples, quando a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo sem a dedução do valor isento.

A capacidade contributiva, por si só, não obriga a adoção da progressividade. A proporcionalidade pode ser considerada como forma de adoção da capacidade contributiva, pois o valor do tributo a ser pago irá variar de acordo com a base de cálculo.

Segundo o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como real ou pessoal, de forma que foi alterado o entendimento acerca da expressão “sempre que possível”, constante do

artigo 145, §1º, da CF, que havia sido fixado no RE 153.771, no sentido de que a capacidade contributiva somente se aplicaria aos impostos que tivessem caráter pessoal, o que afastaria a progressividade dos impostos que são classificados como reais.

A força normativa dos princípios constitucionais, o reconhecimento de que a tributação progressiva é um requisito para a realização da justiça social a constatação de que os direitos de propriedade devem ser avaliados em um contexto pós-tributação, são pressupostos teóricos que embasam a concepção de que o texto constitucional de 1988 atribui à tributação as seguintes características. A tributação deve ser um mecanismo de transferência ao Estado de parte da riqueza adquirida pelos contribuintes, de acordo com a sua capacidade econômica, a fim de ser aplicada em políticas públicas aptas a reduzir a desigualdade de acesso a bens jurídicos fundamentais, a exemplo de saúde, educação básica e profissional, saneamento, segurança e infraestrutura. A tributação é o mecanismo de sustento do aparato institucional responsável pela garantia efetiva dos direitos de primeira geração, a exemplo das funções executiva, legislativa e judiciária. As despesas com essas estruturas, no entanto, também deve ser avaliada, a fim de privilegiar investimentos em direitos sociais garantidos constitucionalmente, proporcionando o desenvolvimento humano. Nesse contexto, a questão orçamentária é fundamental e deve permear a administração do sistema tributário. A tributação é um instrumento de definição dos direitos de propriedade, o que nos obriga a abandonar a concepção libertarista vulgar, seja no ensino do direito tributário, seja na sua aplicação.

As esferas legislativas da federação têm legitimidade para estabelecerem a tributação progressiva no âmbito de suas assembleias. As decisões do Supremo Tribunal Federal que afastaram a progressividade não se coadunam com o binômio consistência jurídica/adequação social do direito, pois a Constituição em certos casos autoriza e em outros determina a utilização da progressividade tributária, contribuindo para que a sociedade usufrua de uma distribuição de riquezas mais ampla.

Com base na Matriz Tributária, instituída pelo art. 3º da Constituição de 1988, é possível fazer a distinção entre a regra constitucional da progressividade – aplicável ao IR, ao ITR e, atualmente, ao IPTU – e o princípio constitucional da progressividade tributária, extraído a partir da interpretação do art. 3º da Constituição de 1988. Essa

norma constitucional tem o condão, em última análise, de orientar a concretização das normas tributárias que estabelecem critérios de progressividade e orientar o legislador a transformar a sociedade por meio da tributação, adequando a carga tributária de forma que onere mais os com maior capacidade contributiva no que diz respeito à tributação da renda e do patrimônio, diminuindo a carga tributária que recai sobre o consumo, que além de esvaziar o poder econômico das classes mais pobres ainda onera a cadeia de produção de bens e serviços.

O art. 3º da Constituição de 1988 fundamenta a Matriz Tributária brasileira, que basicamente constitui a normatização das escolhas da sociedade e que condicionam a execução do Sistema Tributário Nacional. A Matriz Tributária é responsável pela interface entre as escolhas da sociedade – ou os objetivos republicanos – e a estruturação do Sistema Tributário Nacional, que também é constitucionalmente delineado, ou seja, a Matriz Tributária é uma condicionante de estruturação e aplicação do Sistema Tributário Nacional. A Matriz Tributária, além disso, condiciona a interpretação de questões relacionadas à progressividade da tributação, de forma que do art. 3º é possível extrair o princípio da progressividade tributária.

Com base na construção do conceito de Matriz Tributária e da identificação de seu fundamento constitucional, o art. 3º da Constituição de 1988, discordamos do STF em todas as vezes que restringiu a aplicação da progressividade nos casos em que a Constituição não o fez expressamente, pois não há dispositivo da Constituição que vede a progressividade dos impostos, pelo contrário, do artigo 3º da Constituição se extrai a justificativa à progressividade definida no âmbito das assembleias legislativas locais.

A Matriz Tributária, além das aludidas características, constitui também o fundamento de formatação do sistema tributário. A Matriz Tributária diz respeito à razão de ser do sistema tributário em vigor, alicerçando a construção do sistema tributário. A Matriz Tributária constitui um objetivo básico fundamental do Estado, sua diretriz política em matéria de tributação, sob a fórmula arrecadação justa/gasto eficiente, com vistas à realização da justiça social. A Matriz Tributária constitui o fundamento que serve de base à edificação do sistema tributário, pois reflete as

escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário.

A Matriz Tributária reflete os objetivos do Estado. No caso brasileiro, os propósitos que moldam a Matriz Tributária foram incorporados juridicamente na Constituição de 1988, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: 1) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; 2) a garantia do desenvolvimento nacional; 3) a erradicação da pobreza e da marginalização; e 4) a redução das desigualdades sociais e regionais. O art. 3º da Constituição de 1988 é assim o marco jurídico da Matriz Tributária brasileira, representando a incorporação jurídica de valores que fundamentam a construção de um sistema tributário que respeite a capacidade contributiva com base em critérios de progressividade tributária.

A relação tributária, após o pacto tributário, não deve ser mais concebida como um conflito entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, como se a arrecadação fosse apropriada pelo Estado em detrimento da sociedade. Pelo contrário, a sociedade entrega recursos para que o Estado faça os investimentos a favor de toda a coletividade. Esse argumento é extremamente difícil de ser defendido no Brasil, uma vez que historicamente os governos – os governos e não o Estado – vêm se utilizando dos tributos de maneira irresponsável por meio de gastos públicos incoerentes, sem contar a malversação decorrente da corrupção que ainda se encontra impregnada nas instituições. Fora isso, os governos gastam demais com suas estruturas de pessoal, por vezes improdutivas, sobrando pouco dinheiro para de fato governar, mediante investimento em saúde, educação e infraestrutura, que é o básico para que os indivíduos possam se desenvolver de forma digna.

O conceito de Matriz Tributária não deve ser concebido antes do processo histórico que culminou no pacto tributário. A Matriz Tributária pressupõe a realização de escolhas relacionadas ao fenômeno tributário, o que não seria possível antes da separação da propriedade do poder. No caso brasileiro, essas escolhas estariam delineadas no art. 3º da Constituição de 1988, que seria o marco jurídico da Matriz Tributária brasileira.

A cisão entre Estado e propriedade envolve uma segunda consequência, pois o Estado – ao assumir a defesa do interesse público primário – necessita de um aparato institucional suficiente à manutenção dos direitos constitucionalmente consagrados. Para tanto é necessário o financiamento desse aparato institucional, sustentado em parte pelos recursos sociais.

A tributação molda o direito de propriedade de acordo com a Matriz Tributária que fundamenta o modelo de Estado em vigor, seja ele mais ou menos voltado para a redistribuição de riquezas (ou mais ou menos voltado para a garantia de direitos de primeira, segunda ou terceira geração). Independentemente da geração de direitos que o Estado visa a assegurar, a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pela Matriz Tributária.

Os direitos de propriedade dependem das escolhas feitas por determinada sociedade em determinado momento histórico e de como essas escolhas foram moldadas constitucionalmente pela Matriz Tributária. O direito de propriedade não é o início da discussão da Matriz Tributária, mas a sua consequência.

A adoção de critérios de progressividade tributária não pode ser afastada com base em uma suposta proteção do direito de liberdade ou de propriedade, pois a progressividade é só mais um elemento utilizado pela Matriz Tributária para definir esses direitos.

O art. 3º da Constituição de 1988, quando expressa que é objetivo do Estado reduzir as desigualdades sociais, estabelece um princípio geral de progressividade do sistema tributário, vinculando a estruturação do Sistema Tributário Nacional de forma progressiva. Não podemos conceber, a partir do objetivo republicano de redução das desigualdades sociais, que a carga tributária tenha a regressividade atualmente encontrada no Brasil.

Além do pacto tributário e do mito da propriedade, o último pressuposto cognitivo para assimilação do conceito de Matriz Tributária diz respeito à legitimidade da tributação. A legitimidade da tributação, como um mecanismo essencial ao processo de dominação que dela decorre, implica em considerar a extrafiscalidade tributária como relacionada à legitimidade do poder de tributar do Estado para interferir no direito de propriedade, de modo que esse direito passe a ser avaliado em um

contexto pós-tributação. A extrafiscalidade, no sentido de legitimidade da tributação, é o terceiro pressuposto cognitivo para a correta compreensão do conceito de Matriz Tributária, uma vez que umbilicalmente ligada ao processo histórico de cisão entre Estado e propriedade, como também à concepção da propriedade como um direito pós-tributação. A limitação do direito de propriedade pela tributação deve ser legítima, de forma que o produto da arrecadação seja destinado ao atingimento dos objetivos do Estado estabelecidos constitucionalmente, aqueles que fundamentam a Matriz Tributária e que, em nosso caso, estão consagrados no art. 3º da Constituição de 1988.

A tributação legítima é aquela que permite a concretização de ambos os princípios que definem a dignidade humana, de forma que por meio dela o Estado possa tratar todos aqueles que estão sujeitos à sua autoridade com igual consideração e respeito. A legitimidade da tributação importa que os recursos que são extraídos do contribuinte sejam utilizados de forma que todos sejam tratados pelo Estado com igual consideração e respeito.

A formatação de um sistema tributário é legítima quando reflete a Matriz Tributária fixada pelo art. 3º da Constituição de 1988. O cumprimento da missão conferida ao Estado pelo art. 3º da Constituição é o pressuposto de legitimidade da tributação. Isso reforça a constatação de que a tributação não assola o direito de propriedade, e tampouco o direito de liberdade, pois se a tributação se faz necessária para minimizar as disparidades econômicas e sociais entre pobres e ricos, na busca de igual dignidade (consideração e respeito), não se pode concebê-la como uma violação à propriedade ou à liberdade.

A partir da identificação do art. 3º da Constituição de 1988 como fundamento da Matriz Tributária brasileira, podemos contribuir com a identificação das falhas na formatação do Sistema Tributário Nacional em vigor e, assim, contribuir na formulação de uma reforma tributária eficiente, capaz de atender os objetivos da sociedade, a serem concretizados por meio do Estado. Enquanto isso não ocorre o sistema tributário permanece em situação de inconstitucionalidade. A tributação no Brasil é ilegítima. Pagamos impostos ilegítimos. Enquanto essa situação não se alterar, nosso sistema tributário não refletirá a Matriz Tributária prevista na Constituição.

A realização dos objetivos republicanos não depende apenas da arrecadação dos tributos. As políticas públicas e a fruição dos direitos sociais demandam também investimentos, o que implica na correta alocação desses recursos, daí a importância da interface entre Matriz Tributária, Sistema Tributário Nacional e Finanças Públicas.

A tributação regressiva vai de encontro à redução das desigualdades sociais, de modo que uma tributação regressiva é inconstitucional, pois deixa de observar a Matriz Tributária Brasileira. As propostas de reforma tributária não levam em consideração um dos principais problemas do sistema tributário brasileiro, que é a sua regressividade. Não se discute com seriedade o aumento da tributação da renda e do patrimônio e a necessária redução da tributação sobre o consumo, mudanças que tenderiam a distribuir melhor a riqueza entre as camadas sociais brasileiras. As propostas de reforma tributária, ao desconsiderarem esse tipo de realidade, deixaram de avaliar a Matriz Tributária brasileira, consagrada na Constituição de 1988: norma jurídica que constitui a República Federativa do Brasil, modelo de Estado cuja construção depende da eficiência do Sistema Tributário Nacional.

A Matriz Tributária brasileira – ao refletir as escolhas feitas no campo da ação social no que tange ao fenômeno da tributação – demanda pela elaboração de um sistema tributário, sobretudo, progressivo, pois aquelas escolhas devem estar pautadas no art. 3º da Constituição, que como fundamento, condiciona a estruturação do sistema tributário.

A progressividade, como regra específica de determinados impostos, pode ser alcançada mediante o uso de faixas iniciais de isenção, mas a Constituição brasileira estabelece não somente uma progressividade formal, mas uma progressividade real, do sistema tributário com um todo (renda, patrimônio e consumos) e dos impostos individualmente.

Nossa Constituição é, sobretudo, igualitária, não há como, sob a égide do Sistema Constitucional de 1988, justificarmos uma doutrina libertária de tributação e de gastos sociais. Temos um fundamento constitucional que rejeita a concepção libertarista vulgar. Assim, para efeitos de avaliação dos graus de progressividade tributária, devemos considerar o método de avaliação que pesa os efeitos do sistema

tributário sobre o bem-estar agregado, efeitos esses que dependem bastante do bem-estar daqueles que se encontram nos degraus mais baixos da escala socioeconômica.

Em matéria de tributação no Brasil, a construção do Sistema Tributário Nacional, a partir da Matriz Tributária brasileira, demanda por uma perspectiva redistributiva, que avalie os resultados em favor do bem-estar. A partir dessa concepção chegamos à conclusão de que o sistema de tributos e transferências de uma sociedade capitalista justa, como a Constituição de 1988 estabelece que deve ser a brasileira, tem como uma de suas funções a redistribuição da riqueza, que passa pelo menos por dois mecanismos, como demonstram os estudos citados, fornecimento de renda mínima e o uso da progressividade. A Matriz Tributária brasileira é o fundamento de um sistema tributário progressivo e privilegia a redução das desigualdades sociais a partir da tributação progressiva e da eficiência dos gastos públicos.

A partir do objetivo republicano de redução das desigualdades sociais, a que se refere o texto normativo constitucional, em seu art. 3º, inciso III, podemos em tese extrair uma diretriz política, mas também um princípio em sentido estrito ou mesmo uma regra, a depender do caso concreto e de quem está interpretando o texto normativo.

A distinção entre diretriz política e princípio em sentido estrito pode ser feita em razão do destinatário da norma, mas isso não extrai seu caráter deontológico, somente faz com que seja realizada na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. O objetivo republicano de redução das desigualdades sociais se apresenta como diretriz política, por exemplo, para o Poder Legislativo, na medida em que deve revisar o sistema tributário como um todo, como também a estrutura de alíquotas dos impostos individualmente, a fim de tornar a estrutura tributária mais progressiva, afastando assim o ônus da tributação, na maior medida possível, da classe excluída, o que demandaria uma concentração maior da tributação sobre a renda e patrimônio, como também a redução da tributação do consumo, além do estabelecimento de faixas de isenção da renda e do patrimônio que desonerassem essa classe desfavorecida.

Para o Poder Executivo, a diretriz política de redução das desigualdades sociais determina seja reservada parte do orçamento para investimento em políticas públicas que proporcionem a essa classe excluída a possibilidade de alcançarem um mínimo de dignidade para que possam se realizar como integrantes da sociedade, proporcionando que obtenham acesso à moradia, alimentação, saúde, educação e infraestrutura. Uma medida também a ser tomada pela função executiva dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seria a extinção das remunerações indenizatórias (os famigerados auxílios, a exemplo do auxílio moradia), que não sofrem a incidência do imposto de renda retido na fonte, e compatibilizar os valores das remunerações com aqueles oferecidos no mercado.

A utilização da distinção entre regras, princípios em sentido estrito e diretrizes políticas, aliado ao critério de fundamentação de aplicação, correspondente ao binômio consistência jurídica/adequação social do direito, têm o condão de legitimar o discurso jurídico em matéria de interpretação da progressividade na tributação, mas para o Poder Judiciário, seja no controle abstrato ou difuso de constitucionalidade da lei tributária, não parece necessário se fazer essa distinção entre diretriz política e princípio em sentido estrito. No contexto judicial, nos parece que os textos normativos, a serem avaliados pelo intérprete, seriam aqueles constantes do art. 3º, inciso III e o art. 145, §1º, da Constituição de 1988, de onde se pode extrair o princípio da progressividade tributária, seja em sentido estrito, seja em sentido amplo, mas também não haveria impedimento para que se utilizassem argumentos relacionados ao art. 3º, I, da Constituição, a exemplo daqueles que preferem fundamentar a progressividade na solidariedade.

A progressividade pode ser observada no contexto do Sistema Tributário Nacional como um todo, onde a utilização do princípio faria sentido em casos como o enfrentado pelo STF no julgamento sobre a incidência de IPVA de aeronaves e embarcações e, nesse ponto, a Matriz Tributária Brasileira tem papel fundamental, haja vista que implica na estruturação do sistema tributário de forma progressiva, reduzindo-se a tributação sobre o consumo e ao mesmo tempo elevando a tributação sobre o patrimônio e a renda, de acordo com a capacidade contributiva. Além desse sentido amplo, a progressividade pode ser avaliada em sentido estrito, quando se observa a estrutura progressiva de alíquotas de determinado tributo.

Somente caberia cogitar da aplicação do princípio da progressividade para os impostos, que é a espécie tributária cujo fato gerador independe de uma prestação estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16), de modo que a sua receita – extraídas as hipóteses de vinculação constitucional para a saúde e educação, o que vai ao encontro da Matriz Tributária Brasileira – pode ser aplicada para a realização de despesas previamente estabelecidas no orçamento, que devem ser fixadas também com a observância da Matriz Tributária, o que implicaria na observância dos objetivos republicanos na elaboração e aprovação do orçamento. É a receita dos impostos o principal objeto da repartição das receitas tributárias entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo que a relação entre arrecadação de impostos e sua aplicação tem grande importância na persecução dos objetivos republicanos. Além disso, a aplicação da capacidade contributiva progressiva faz muito mais sentido em relação aos impostos do que aos demais tributos, cujos contornos – o limite máximo e o limite mínimo – ficam restritos à seguinte fórmula: preservação do mínimo existencial no extremo inferior e não confisco no extremo superior.

Os argumentos que justificam a progressividade da tributação podem de fato ser extraídos da solidariedade ou da igualdade. Porém, uma questão que devemos trazer para o debate é que a proporcionalidade nas alíquotas também atende à solidariedade ou à igualdade. Por outro lado, a proporcionalidade não atende a “redução das desigualdades sociais”. A justiça tributária, a rigor, é atendida quando aplicamos alíquotas proporcionais. Mas somente a progressividade atende à justiça social, pois a partir da progressividade é que se reduzem as desigualdades sociais, sob o ponto de vista da arrecadação.

No texto da Constituição não se localiza dispositivo que vede a utilização de progressividade da tributação. Por outro lado, podemos extrair uma regra geral de progressividade, a partir do art. 145, §1º e um princípio de progressividade tributária do art. 3º, III, da Constituição de 1988. Uma interpretação construtiva da Constituição, a partir do seu todo, nos remete a conclusão de que a progressividade dos impostos é uma exigência do sistema constitucional: é a interpretação que decorre da Matriz Tributária brasileira. O princípio da legalidade não veda a utilização da progressividade, desde que as alíquotas progressivas tenham sido instituídas na lei de regência do imposto. Por outro lado, a Matriz Tributária estabelece uma norma a

ser observada pelos entes federativos no sentido de adotarem alíquotas progressivas a fim de reduzir a desigualdade social.

Ao contrário daqueles que afirmam que a Constituição de 1988 não admite a progressividade, entendemos que ela é facilmente extraída do texto constitucional, seja como regra, seja como princípio. Quando a Constituição se refere expressamente à progressividade, contudo, para esses casos o legislador não pode deixar de instituí-la: trata-se de uma regra que obriga. Quando a Constituição não se refere expressamente à progressividade do imposto, também estamos diante de uma regra, que autoriza que o imposto seja graduado de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Essas são as regras de instituição da progressividade no âmbito dos impostos, que a eles se aplicam independentemente de sua classificação como impostos reais ou pessoais.

Além dessas regras de progressividade estrita há, contudo, um princípio geral de progressividade que demanda a adequação do Sistema Tributário Nacional a privilegiar a incidência sobre o patrimônio e a renda, pois a tributação do consumo vai de encontro ao objetivo republicano de redução da desigualdade social. A progressividade que atua como regra decorre da capacidade contributiva, a progressividade que atua como princípio decorre da Matriz Tributária brasileira. Privilegiar a tributação do consumo é extremamente injusto e não se coaduna com a Matriz Tributária brasileira. Estamos, atualmente, diante de um quadro de inconstitucionalidade permanente no âmbito da tributação.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Henry C. *Science of Finance: An Investigation of Public Expenditures and Public Revenues*. New York: H. Holt and Co., 1898.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARONSSON, Thomas. LÖFGREN, Karl-Gustaf. Welfare theory: history and modern results. In: *Wei-Bin Zhang (Ed.), Mathematical models in economics*. Oxford, UK: EOLSS Publishers. Vo 1.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *República e Constituição*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATIENZA, Manuel. *As razões do Direito. Teorias da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2003.

_____. *El derecho como argumentación*. México: Fontamara, 2004.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho: teoria de los enunciados jurídico*. 4.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 2007.

ÁVILA, Humberto. Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência. In: *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, nº 17, 2003.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18.ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

_____. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do Estado, receita e despesa pública, crédito público e orçamento, o conceito de tributo, classificações, espécies*. Florianópolis: Diploma legal, 1999.

BANKMAN, Joseph. GRIFFITH, Thomas. *Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation*, 75 Cal. L. Rev. 1905 (1987).

BARROSO, Luís Roberto. A doutrina brasileira da efetividade. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, Tomo III.

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, Tomo IV.

BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

_____. *Globalização: as consequências humanas*. Rio de Janeiro, Zahar, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BLUM, Walter J. Revisiting the uneasy case for progressive taxation. *Taxes: the tax magazine*. Jan. 1982.

_____. The Uneasy Case for Progressive Taxation in 1976. *University of Chicago Law: Occasional Paper*. n. 11, 1976.

BLUM, Walter J; KALVEN, Harry. "The Uneasy Case for Progressive Taxation". *The University of Chicago Law Review*. Vol. 19, No. 3 (Spring, 1952).

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução e notas de Márcio Pugliesi et al. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Teoria geral do direito*. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Observatório da Equidade. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação*. 2.ed. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2011.

_____. Presidência da República. Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária*. Brasília, 2008.

CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTRO, Marcos Faro de. Direitos sociais, econômicos e culturais: uma abordagem Pós-Neo-Clássica. *Revista Jurídica da Presidência da República*. Brasília, v. 7, n. 74, p.10-18, ago/set, 2005.

_____. *Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a economia*. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010.

COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Law of Taxation*. Chicago: Callaghan, 1876.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca. GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

DABLA-NORRIS, Era; KOCHHAR, Kalpana; RICKA, Frantisek; SUPHAPHIPHAT, Nujin; TSOUNTA, Evridiki. Causes and consequences of income inequality: a global perspective. *IMF staff discussion note*. International Monetary Fund Strategy, Policy, and Review Department, jun. 2015.

DWORKIN, Ronald. *A justiça de toga*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. *Is democracy possible here?: principles for a new political debate*. Princeton: Princeton University Press, 2006.

_____. *Levando os direitos a sério*. 3.ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

_____. *O império do direito*. Trad. J. L. Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ELY, Richard T. *Taxation in American States and Cities*. New York: T. Y. Crowell, 1888.

FARALLI, Carla. *A filosofia contemporânea do direito: temas e desafios*. Tradução de Candice Premaor Gullo. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2006.

FARIAS, José Eduardo. *Sociologia jurídica: direito e conjuntura*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal Português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. In: *Solidariedade social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

FRIED, Barbara H. *The Progressive Assault on Laissez Faire: Robert Hale and the First Law & Economics Movement*. Cambridge: Harvard University Press, 1998.

_____. The Puzzling Case for Proportionate Taxation, *Chapman Law Review*. 1999, v. 2.

FRIEDMAN, Milton, & Friedman, R. D. (1980). *Free to choose: a personal statement* (1st ed.). New York: Harcourt Brace Jovanovich.

FURTADO, Celso. *Teoria e Política do Desenvolvimento Econômico*. 10.ed.. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. *O neoconstitucionalismo e o fim do Estado de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2014.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GASSEN, Valcir. *A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica*. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

_____. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009.

_____. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. SILVA, Jamyl de Jesus. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

GEORGE, Henry. 1879. *Progress and Poverty: An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth: The Remedy*.

GOBETTI, Sérgio Wulf. ORAIR, Rodigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda esquecida. Concurso de monografia em finanças públicas. XX prêmio Tesouro Nacional, 2015.

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

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n.1, jan./jun. 2011.

_____. Solidariedade social e tributação. In: *Solidariedade social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Tradução de Mariana Gascón e Miguel Carbonell. México: Universidade Nacional Autónoma de México, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.

HART, Herbert Lionel Adolphus. Law in the perspective of philosophy: 1776-1976. In: *New York University Law Review* 51. Nova York, New York University.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Frabis Editor, 1991.

HIGGINS, Sean. Pereira, Claudiney. The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income. Handbook, *Commitment to Equity Assessment (CEQ) Working Paper N. 7*. Tulane University, Jan. 2013.

HOFFMANN, R., SILVEIRA, F. G., & PINTOS-PAYERAS, J. A. (2006). Progressividade e sacrifício equitativo na tributação: O caso do Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para Discussão 1188.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York, London: W.W. Norton & Company, 1999.

HOVENKAMP, Herbert. *The First Great Law & Economics Movement*. Stanford: Stanford Law Review, 1990, n. 42, 993–1058.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CLARK, John Bates. *The Distribution of Wealth: A Theory of Wages, Interest and Profits* (New York: Macmillan, 1908).

KAPLOW, Louis. Taxation and redistribution: some clarifications. *Harvard Law and Economics Discussion paper n. 424*. Jun. 2003

KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

_____. Fundamentos Jurídicos do Imposto sobre Operações de Crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 209, p. 7-23, 2013.

KLEINBARD, Edward D. *We are better than this*. New York: Oxford University Press, 2015.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LIVINGSTON, Michael A. *Blum and Kalven at 50: Progressive Taxation, "Globalization," and the New Millenium*, 4 FLA. TAX REV. 731 (2000).

_____. *From Milan to Mumbai, changing in Tel Aviv*: reflections on progressive taxation and "progressive" politics in a globalized but still local world, 54 AM. J. COMP. L. 555 (2006).

_____. Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: *Solidariedade social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *From Mumbai to Shanghai, With a Side Trip to Washington: China, India, and the Future of Progressive Taxation in an Asian-Led World*, 11 Theoretical Inquiries in Law (Tel Aviv University) 539 (2010).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Curso de direito tributário*. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MANKIW, Gregory N. *Spreading the Wealth Around: Reflections Inspired by Joe the Plumber*. Eastern Economic Journal. 2010.

_____. Defending the One Percent. *The Journal of Economic Perspectives*, 27(3), 2013.

MARTINS, Argemiro C. M et al. A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick: caracterização, limitações, possibilidades. *Revista NEJ - Eletrônica*, Vol. 16 - n. 2 - p. 207-221 / mai-ago 2011.

MARTINS, Argemiro C. M; FERRI, Caroline. O problema da discricionariedade em face da decisão judicial com base em princípios: a contribuição de Ronald Dworkin. *Revista NEJ - Eletrônica*, Vol. 11 - n. 2 - p. 265-289 / jul-dez 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. Uma Teoria do Tributo, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro. Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil. Texto para discussão 1844. Brasília: Ipea, jun. 2013.

MEHROTRA, Ajay K. *The intellectual foundations of the modern american fiscal state*. Faculty Publications. Indiana University Law Library, 2009.

MENDONÇA, J.X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1970, vol. V, 2ª parte.

MEZZAROBA, Orides. O humanismo latino, a soberania popular e a democracia representativa brasileira contemporânea. In: MEZZAROBA, Orides (Org.). *Humanismo latino e Estado no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2003.

MILL, Stuart. *Principles of political economy*: abridged with critical, bibliographical, and explanatory notes, and a sketch of the history of political economy by Laurence Laughlin. New York: D Appleton and Company. The Project Gutenberg EBook of Principles of Political Economy, 2009.

MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado*: Parte geral. Campinas: Bookseller, 1999, Tomo I.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *The myth of ownership*: taxes and justice. New York: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE, R.A. A brief history of fiscal doctrine. *Handbook of public economics*. North-Holand: Elsevier Science Publishers, 1985, v I.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. *Finanças públicas*: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

_____. *Public Finance in Theory and Practice*. 5.ed. New York: Mcgraw-hill, 1989.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules*: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

_____. *Entre Têmis e Leviatã*: uma relação difícil. O estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*: de acordo com a Constituição Federal de 1988. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*. 3.ed. New York: Macmillan, 1947.

PIKETTY, Thomas. *A economia da desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

_____. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baugarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTOS-PAYERAS, J. A. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. *Pesquisa e Planejamento Econômico*. 2010;40(2):153–86.

POCOCK, John Greville Agard. *The Machiavellian Moment: Florentine Political Thought and the Atlantic Republican Tradition*. Princeton University Press, 1975.

RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos de crédito bancário*. 6.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

ROESLER, Cláudia Rosane. O papel de Theodor Viehweg na fundação das teorias da argumentação jurídica. *Revista Eletrônica Direito e Política*, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí. v.4, n.3, 3º quadrimestre de 2009.

_____. *Theodor Viehweg e a ciência do direito: tópica, discurso, racionalidade*. 2.ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

SAMUELSON, Paul. A. NORDHAUS, William D. *Economia*. Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes. 19.ed. Porto Alegre: AMGH Editora, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

SARMENTO, Daniel. *Direito fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHUMPETER, Joseph A. *Teoria do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SELIGMAN, Edwin R. A. Progressive Taxation in Theory and Practice. *American Economic Association Quarterly*, 9(4), 1908.

_____. *Essays in Taxation*. New York and London: Macmillan, 1895.

_____. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. 2.ed. New York: Macmillan, 1914.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais* 1 (2003).

SIMONS, Henry C. *Income taxation: the definition of income as a problema of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press, 1938.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Editado por S.M. Soares. Lausanne: MetaLibri Digital Library, 2002.

SOUSA, Mônica Teresa Costa. BENTO, Leonardo Valles. Refugiados econômicos e a questão do direito ao desenvolvimento. *Cosmopolitan Law Journal*, v. 1, n. 1, dez. 2013.

SOUZA, Jessé. *Ralé brasileira: quem é e como vive*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3.ed.. New York: W.W. Norton and Company, 1999.

_____. *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity White Paper*. 2014.

_____. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. New York: Norton & Company, 2012.

STRECK, Lenio Luiz. O (pós-)positivismo e os propalados modelos de juiz (Hércules, Júpiter e Hermes) – dois decálogos necessários. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, Vitória, n.7, p.15-45, jan./jun. 2010.

_____. *Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução da 18.ed. por Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: *Solidariedade social e tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. I.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VOGEL, Klaus: Worldwide vs. Source Taxation of Income – A review and reevaluation of arguments (Part III), *Intertax* 1988.

WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito I. Interpretação da lei: temas para uma reformulação*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994.

WESTIN, Richard A. The historical origins of progressive taxation. *The Journal Jurisprudence*, 2014, n. 23, p. 220.

WOLKMER, Antonio Carlos. Humanismo e cultura jurídica latino-americana. In: WOLKMER, Antonio Carlos (Org.). *Humanismo e cultura jurídica no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux; Treviso: Fondazione Cassamarca, 2004.