# II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de
Janeiro Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal
(suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**
**Relações Institucionais**
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
**Relações Internacionais para o Continente Americano**
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes**
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do
Sul) Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor –
Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do
Sul Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-167-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

## Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congraçar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades imanentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro ( I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT´s aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

# UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO E DOS GASTOS PÚBLICOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

# AN ANALYSIS OF TAXATION AND PUBLIC EXPENSES IN THE LIGHT OF THE SOLIDARITY PRINCIPLE

**Victor Ribeiro da Costa** [1]
**Thiago Ribeiro Rafagnin** [2]

**Resumo**

Este estudo objetivou verificar se a tributação nacional e a configuração do gasto público com direitos sociais (despesas primárias) viabilizam a maximização da eficácia do princípio da solidariedade (extraído do Art. 3º, I, da CRFB). Para tanto, utilizou-se de pesquisa documental, ancorada no método hipotético-dedutivo e tomando como hipótese central uma resposta negativa ao problema proposto. Após consultar a bibliografia especializada, este estudo corroborou a hipótese apresentada, verificando que a regressividade fiscal e a redução dos gastos governamentais com direitos sociais impedem uma efetiva redução da desigualdade social e, por isso, dificultam a construção de uma sociedade mais solidária.

**Palavras-chave:** Princípio da solidariedade, Tributação, Regressividade, Despesas públicas, Desigualdade

**Abstract/Resumen/Résumé**

This paper aimed to verify if the Brazilian taxation and the settings of public spending with social rights (primaries expenses) make it feasible to maximize the solidarity principle effectiveness. For so, this study used documentary research through the hypothetic-deductive method, taking as the main hypothesis a negative answer to the purposed problem. After had consulted the specialized bibliography, this research corroborated with the presented hypothesis. It had verified that the tax regressivity and the constraint of government expenses with social rights restraints an effective reduction of social inequality and, doing so, it difficult the construction of a more solidary society.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Solidarity principle, Taxation, Regressivity, Public expenses, Inequality

---

[1] Mestrando em Direito pelo Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal de Pelotas – PPGD/UFPel. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Servidor Público Federal. Advogado.

[2] Doutor em Política Social e Direitos Humanos pelos PPGPD-DH da UCPel. ´Professor Titular da Universidade Federal do Oeste da Bahia (UFOB), onde ministra Direito Constitucional.

## 1. Introdução: Pandemia, gastos públicos e tributação

O enfrentamento à pandemia provocada pelo COVID-19 colocou em evidência temas como tributação e gastos públicos, demandando a aprovação de um "orçamento de guerra" (EC 106/2020) que permitiu flexibilizar amarras orçamentárias às quais o Poder Executivo sujeitava-se e forneceu dotações para o combate à crise sanitária e econômica. Tais dotações envolveram inclusive um programa de transferência direta de renda, o auxílio emergencial, pago a mais de 65 milhões de brasileiros como meio de amortecer o impacto econômico das medidas de isolamento social.

A pressão provocada por esses gastos inesperados trouxe ao lume novamente o debate sobre o tamanho do Estado e sobre o custo dos direitos, rememorado sempre que pautadas reformas como a trabalhista, a previdenciária e, mais recentemente, as reformas administrativa e tributária. Alega-se que o Estado gasta demais e que é preciso cortar dispêndios com políticas públicas custosas, como as da Seguridade Social (em sentido amplo). Este discurso acerca da crise orçamentária fora o mote para a aprovação da EC 95/2016, que estabeleceu o novo regime fiscal da União e congelou gastos com despesas primárias pelo período de vinte anos.

Neste particular, a adequada compreensão do tema dos gastos públicos exige conjuntamente uma análise da tributação no país, percorrendo a linha que vai da arrecadação à despesa. Toma-se como ponto de partida a ideia de que ambas as operações devem ser realizadas de forma a maximizar a força normativa da Constituição, o que implica observância à principiologia constitucional e, sobretudo, uma orientação condizente com os objetivos fundamentais da República, dentre os quais se insere o de construir uma sociedade solidária (Art. 3º, I, CRFB), do qual decorre o princípio da solidariedade.

Neste âmbito, este estudo visa esclarecer se a tributação (especificamente a cobrança de impostos) e os gastos públicos (no tocante às despesas primárias com direitos sociais) permitem ou não a maximização da eficácia do princípio da solidariedade, extraído do dispositivo acima mencionado. Para tanto, empreendeu-se uma pesquisa bibliográfica (documental), utilizando-se o método hipotético-dedutivo e tendo como hipótese central a ideia de que, em linhas gerais, a tributação e os gastos públicos não se prestam à máxima concretização do referido princípio[1].

[1] Os critérios para a compreensão do que significa o robustecimento da eficácia do princípio são problematizados e detalhados ao final da seção subsequente.

Assim, este texto está estruturado em quatro partes, além desta introdução, que compreendem: (i) uma breve digressão sobre o princípio da solidariedade; (ii) uma análise do perfil regressivo da carga tributária nacional, avaliando também a progressividade do IRPF; (iii) Questões sobre o orçamento público e as despesas primárias e (iv) Conclusões e inferências obtidas.

## 2. A solidariedade como princípio e como objetivo da República e seus reflexos sobre a tributação e o orçamento público

Em sua origem latina, a palavra solidariedade deriva de *solidum*, inteiro, compacto, aludindo ao compartilhamento dos encargos decorrentes da vida comunitária (conforme COSTA, 2019, p. 22). Soma-se a isso o sentido ontológico do termo, que advém da natureza dual do homem, ao mesmo tempo individual e coletiva (MORAES e MASSAÚ, 2012, p. 160). Neste âmbito, a solidariedade opera como fator de harmonização desta dualidade, traduzida em termos políticos nas reivindicações por liberdade individual e por justiça social ou igualdade material.

A este respeito, Sommermann (2014, pp. 10 a 12) reforça que a solidariedade conduz, de um lado, ao reconhecimento mútuo da autonomia individual e, de outro, à consciência da mútua dependência entre os indivíduos na coexistência societária. Nesse sentido, a ideia de solidariedade é intrínseca à construção do Estado Social (segundo MASSAÚ, 2016, p. 55 *et seq.*), pois esta só pode ser assegurada por uma rede de solidariedade ordenada pelo Estado, e que abranja desde uma fonte pública de custeio (o dever de pagar impostos e o Estado Fiscal, na esteira de NABAIS, 2018, p. 233) até a efetiva efetivação de direitos sociais através dos serviços públicos e de políticas públicas.

Embora já fosse subjacente à noção de *Welfare State*, a solidariedade fora incorporada ao ordenamento jurídico nacional com o status de princípio, sendo positivada no Art. 3º, I, da CRFB. O *caput* deste dispositivo preleciona que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre outros, o informado no inciso I: construir uma sociedade livre, justa e solidária. Esta norma representa um exemplo do que Bercovici (1999, p. 35) nomeou constitucionalismo dirigente, isto é, o estabelecimento programático de fins e metas norteadores da ação estatal direcionados à transformação social.

Cabe lembrar que o sentido do princípio da solidariedade se irradia pelo ordenamento jurídico de forma direta – como orientação hermenêutica à aplicação de outros princípios, a

exemplo do ocorrido na ADI 6341/DF[2], ou de forma indireta, através de outros princípios, como o da solidariedade intergeracional ambiental (Art. 225, CRFB) e previdenciária (Arts. 40 e 201 da CRFB), bem como no princípio da capacidade contributiva (Art. 145, §1º, CRFB), de relevância ímpar para o Direito Tributário e para a análise empreendida neste estudo.

Conforme Machado Segundo (2018, p. 103), o referido princípio informa que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Ou seja, os impostos deverão ser calculados de maneira individualizada, em respeito também ao princípio da isonomia. Este imperativo possui aplicação plena em tributos com fato gerador não vinculado (isto é, assinalagmáticos ou unilaterais), incidindo tão somente sobre impostos, excluídas as taxas e as contribuições de melhoria (conforme PAULSEN, 2019, p. 70 et seq.).

Neste viés, cabe frisar que o princípio da capacidade contributiva possui forte ligação com a ideia de justiça distributiva e de construção de um regime de solidariedade republicano desde a tributação. Tal princípio traz consigo uma expectativa normativa de realização da equidade em matéria fiscal, isto é, da repartição solidária dos sacrifícios individuais no custeio da vida social. Portanto, nos estreitos limites deste estudo, considera-se que a maximização do princípio da solidariedade em matéria tributária demanda a adequação do Sistema Tributário ao princípio da capacidade contributiva, sendo este o critério utilizado na corrente análise.

De outro lado, para compreender a correlação entre o princípio da solidariedade e o orçamento público, é preciso atentar-se à dimensão negativa do princípio, que traz consigo profundas implicações positivas, isto é, deveres de agir para o Estado. Tal dimensão é entendida por Scholz (2014, p. 58) como constituidora de um direito a não ser embaraçado pelas vulnerabilidades sociais[3]. Isso representa um direito individual à proteção contra a exclusão da participação civil, isto é, como uma cláusula que impõe ao poder público o dever de promover a inclusão social.

Esse direito à inclusão social subjacente ao princípio da solidariedade conecta-se diretamente a outros objetivos fundamentais estabelecidos pelo Art. 3º da CRFB, sobretudo

---

[2] Nesta Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, discutiu-se a competência de Estados e Municípios para decretar medidas de combate à pandemia de COVID-19, cabendo menção à utilização do princípio da solidariedade como meio de interpretar adequadamente o desenho constitucional de repartição de competências entre os Entes Federativos (notadamente o informado pelo Art. 23, II, da CRFB), bem como o princípio federativo em si.

[3] Segundo Scholz, no original: "*A right to solidarity protects individuals from being excluded from civil participation on the bases of vulnerabilities embedded in a social system to which they are subject and over which they have no control.*" (2014, p. 58).

com os fixados pelo inciso III, a saber, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Tal imperativo pode ser traduzido sob a forma de um dever estatal de reduzir a desigualdade social e, neste ínterim, de promover a inclusão social.

É neste bojo em que as prioridades orçamentárias devem ser compreendidas. Assim, no âmbito desta pesquisa, considera-se que os gastos públicos, notadamente as despesas primárias, maximizam a eficácia do princípio da solidariedade quando fomentam a redução das desigualdades sociais, mensuradas aqui através do índice de Gini.

Em síntese, uma tributação constitucionalmente adequada e solidária deve respeitar o princípio da capacidade contributiva, sobretudo em seu viés de progressividade e equidade fiscal. Do mesmo modo, o orçamento público viabiliza a concretização da solidariedade quando auxilia na redução das desigualdades sociais e viabiliza a inclusão social. Uma vez fixados os parâmetros analíticos, coube então verificar, através da bibliografia consultada, se os impostos e os gastos públicos em despesas primárias favorecem a maximização do princípio da solidariedade e, neste particular, a promoção da justiça distributiva.

## 3. A tributação no Brasil maximiza a eficácia do princípio da solidariedade?

Como visto anteriormente, a tributação solidária (realizada conforme o Art. 3º, I, da CRFB) deve observar o princípio da capacidade contributiva, embora este não seja o único reflexo do princípio da solidariedade no direito tributário. Segundo Costa (2019, p. 23), esse princípio é central para discutir os modos de tributação, pois orienta a justificação e a finalidade da atividade tributária, informando por que e para quem tributar. Além disso, o princípio em questão também define o alcance do dever de pagar tributos (universalidade e generalidade), a progressividade das alíquotas de determinados impostos, a solidariedade contributiva e algumas imunidades a entidades beneficentes (COSTA, 2019, p. 22).

Dentre tantos reflexos potencialmente maximizadores do princípio, esta pesquisa optou por analisar especificamente a observância à capacidade contributiva e à progressividade como critérios analíticos. Para tanto, coube inicialmente apresentar um retrato amplo do panorama da distribuição da carga tributária brasileira e das tendências gerais observáveis, para, em sequência, esmiuçar o caso específico da alegada progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), como expressão significativa do fenômeno estudado.

Passando-se à primeira parte desta seção, destaca-se que a análise da relação entre tributação e solidariedade deve partir da compreensão de como se repartem os ônus fiscais

segundo suas respectivas bases de incidência. Nesse sentido, as bases de incidência que compõem a carga tributária são o consumo (bens e serviços), o patrimônio, a renda e a folha de salários. Para uma avaliação crítica da realidade fiscal brasileira, comparou-se a composição da carga tributária nacional à dos demais países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A este respeito, os dados trazidos por Nascimento Júnior (2019, p. 19) dão conta que no Brasil, em 2016, os impostos sobre a renda compuseram 22,4% da arrecadação, os impostos sobre a folha de pagamento totalizaram 28,5%, os incidentes sobre o consumo perfizeram 40,9% e os impostos sobre a propriedade congregaram 6,2% da carga tributária daquele ano. Este retrato, quando comparado com as médias dos países que integram a OCDE, desvela uma tendência significativa. Embora a tributação sobre a folha de salário e sobre patrimônio seja similar à média da OCDE[4] (respectivamente de 27,9% e 5,6%), a tributação sobre consumo e sobre renda são díspares quando comparadas à média dos países da organização, de 32% para aquele e de 33,6% para esta (conforme NASCIMENTO JÚNIOR, 2019, p. 19).

Assim, é possível afirmar que, quando se compara a radiografia da carga tributária brasileira à das demais nações, observa-se que o Brasil tributa o consumo muito além da média dos outros países e tributa a renda muito aquém desta. Isto demonstra que o sistema fiscal brasileiro tende a ser regressivo (isto é, a pesar mais para quem é mais pobre) por ancorar-se majoritariamente em impostos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, a exemplo do ICMS, o que favorece a concentração de riqueza e o agravamento da desigualdade social.

Não se desconhece a existência de alguns complicadores neste silogismo entre tributação indireta e regressividade fiscal. Um deles é o fato de que alguns impostos indiretos, em determinadas circunstâncias, podem ser progressivos, mesmo que timidamente, a exemplo do IPI e do ISS nos anos de 2002 e 2003, conforme demonstrado por Pintos-Payeras (2010, p. 173). Além disso, deve-se frisar que, como apontam Santos, Duarte e Meyer (2018, p. 59), "[...] o efeito regressivo depende em grande medida do nível de desigualdade em que se encontram as diferentes sociedades."

Contudo, no caso do Brasil, país sulcado por profundas desigualdades, como demonstrado pelo relatório produzido pelo instituto Oxfam (GEORGES, 2017), a tributação

[4] Apesar disso, deve-se frisar que a aparente similitude nas taxas de tributação patrimonial decorre, segundo Nascimento Júnior (2019, p. 19), do fato de o IPVA ser considerado imposto sobre o patrimônio no Brasil, o que não ocorre na maior parte dos países membros desta organização.

indireta é fonte de regressividade porque incide de maneira desproporcional entre pobres e ricos. Este caráter regressivo foi bem exposto por Silveira et al. (2011, pp. 47 e 48). Esse estudo, analisando a correlação entre a regressividade tendencial dos impostos indiretos e a progressividade tendencial dos impostos diretos (sobre renda e patrimônio), concluiu que, entre 2003 e 2009, a carga tributária efetiva total atingiu 32% nos 10% mais pobres, caindo continuamente até atingir 12% nos 10% mais ricos da população.

Nesse sentido, a pesquisa de Salvador (2006, p. 6) sinalizou que as alterações realizadas na legislação tributária após 1996 agravaram o peso da tributação indireta e regressiva no país, que saltou de 17,2% do PIB em 1996 para 20,8% em 2005. Essa regressividade geral, conforme Pintos-Payeras (2010, p. 175), também pode ser observada quando se toma a renda como base, pois os impostos diretos não são suficientemente progressivos, como ocorre com o IRPF, ao arrepio do Art. 153, III, da CRFB, caso esmiuçado ao final desta seção.

Antes de adentrar nas especificidades do IRPF, deve-se mencionar que, além da crítica geral à regressividade predominante no sistema tributário nacional como um todo, autores como Orair e Gobetti (2019, *passim*) apontam a existência de "jabuticabas fiscais" (expressão cunhada para simbolizar excrescências nativamente brasileiras, tal qual a fruta), como a não incidência do IPVA sobre veículos automotores de luxo, como lanchas, helicópteros e jatos; a regressividade do IPTU (demonstrada por PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 175); a ausência de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (previsto pelo Art. 153, VII, da CRFB); dentre outras expressivas iniquidades fiscais.

Dada a exiguidade deste espaço, insuficiente para detalhar tantas "jabuticabas", optou-se por analisar tão somente o caso da pretensa progressividade do IRPF, sintomática da progressividade anêmica da tributação no Brasil, o que reforça a regressividade observada na composição geral da carga tributária e na distribuição desta entre os diferentes extratos sociais. O IRPF foi escolhido porque, além de incidir diretamente sobre a renda dos contribuintes, deve(ria) ser operacionalizado progressivamente, por ordem expressa da CRFB, sendo tal progressividade um corolário lógico da capacidade contributiva (segundo HARADA, 2017, pp. 473 *et seq.*), critério de aferição da conformidade da tributação ao princípio da solidariedade.

Como mencionado, a CRFB, em seu art. 153, §2º, I, determina que o IRPF atenda aos critérios de generalidade, universalidade e progressividade. Apenas este último interessa à presente pesquisa. Cabe relembrar que o imposto em análise tem como base de incidência a renda (produtos do capital, do trabalho ou de ambos) e proventos de quaisquer natureza,

possuindo como fato gerador, portanto, o acréscimo patrimonial. Por tal motivo, não incide sobre verbas de natureza indenizatória.

Segundo lição de Paulsen (2017, p. 72), a progressividade consiste em uma "técnica de agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo". Assim, a progressiva majoração da alíquota do IRPF varia de 7,5% a 27,5%, conforme aumenta a capacidade econômica e consequentemente contributiva do cidadão tributado. Em um esquema normativamente ideal, o desenho infraconstitucional do imposto parece revelar que "a carga tributária recai sobre aqueles que possuem mais condições econômicas, aliviando os mais pobres e dispensando a incidência sobre os que estiverem abaixo do mínimo existencial." (Costa, 2011, p. 16), o que o configuraria como progressivo.

Contudo, de acordo com a pesquisa de Gobetti e Orair (2016, p. 18), existem graves limitações práticas à pretensa progressividade do IRPF porque, além das alíquotas máximas serem relativamente baixas quando comparadas à média adotada pelos países da OCDE (que é de 41%), ocorre uma baixa tributação de rendas oriundas do capital (como lucros e dividendos), de forma que "[...] o peso dos rendimentos isentos e daqueles sujeitos à tributação exclusiva cresce na medida em que alcançamos as faixas mais elevadas, seja entre os recebedores ou não de dividendos." (Gobetti e Orair, 2016, pp. 18 e 19).

Desse modo, como as alíquotas efetivas incidentes sobre os frutos do capital são praticamente lineares, a suposta progressividade normativamente estabelecida para o IRPF se concentra nas alíquotas que incidem sobre os proventos oriundos do trabalho, como os salários. A este respeito, Pintos-Payeras (2010, p. 175) calculou que, em 2002 e 2003, a taxa efetiva máxima era de 4,12% para as famílias com renda *per capita* acima de R$ 3.840,00, muito aquém, portanto, dos 27,5% estabelecidos legalmente.

Esta baixa progressividade também foi atestada pelo Instituto Oxfam (GEORGES, 2017, p. 45), cuja pesquisa apontou que "[...] a progressividade das alíquotas efetivas cresce até a faixa dos 20 a 40 salários-mínimos de rendimentos, passando a partir daí a cair vertiginosamente, justamente nos grupos mais ricos do país." Gobetti (2018, p. 08) partilha de mesma opinião, sinalizando que a baixa progressividade do imposto ocorre em razão da isenção de lucros e dividendos e da redução das alíquotas máximas do IRPF.

Para esse autor (GOBETTI, 2018, p. 08-09), estas limitações à progressividade da tributação sobre a renda das pessoas físicas começaram a ser implementadas a partir dos anos 1980, em um movimento político iniciado com Reagan e que apostava na teoria econômica no

*trickle-down* (gotejamento), cuja ideia central era maximizar a eficiência fiscal, ainda que às custas da equidade horizontal e vertical, apostando que a neutralidade tributária promoveria o aumento dos investimentos privados e que o mercado trataria de alocar adequadamente os recursos e distribuir riqueza. Assim, o lucro que inundaria os extratos mais abastados gotejaria até os mais desvalidos. O raciocínio é similar ao pensamento econômico do governo brasileiro nos anos de chumbo: deve-se primeiro fazer o bolo crescer para só então reparti-lo via gastos públicos.

Seguindo este pensamento, o Brasil encolheu as alíquotas máximas do IRPF e tornou isento de tributação o grosso dos frutos do capital (amealhados pela parcela mais abastada economicamente), criando distorções fiscais ao onerar de maneira mais draconiana os rendimentos advindos do trabalho, obtidos pela população com menor capacidade contributiva em geral. Este fato revela que o imposto em análise é menos progressivo do que exige a principiologia constitucional, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, de modo a favorecer a concentração de renda, o crescimento de um bolo jamais divido e o gotejamento de miséria e vulnerabilidade social sobre as classes mais pobres.

Em suma, a investigação conduzida nesta seção revelou que, seja pela composição geral da carga tributária nacional, cuja ênfase recai sobre impostos indiretos e regressivos, seja pela baixa progressividade dos impostos diretos (aqui exemplificados pelo IRPF), a tributação no Brasil é marcadamente regressiva e desobedece ao indicado pelo princípio da capacidade contributiva por violar a pretensão de equidade fiscal que tal princípio traz consigo.

Ao tributar desigualmente ricos e pobres, o STN favorece a concentração de riqueza e agudiza a desigualdade social desvelada pelos indicadores sociais do país. Em razão disso, é possível afirmar que, em linhas gerais, a tributação impede a maximização do princípio da solidariedade e dificulta a consecução dos objetivos fundamentais republicanos correlatos. Após esta rápida digressão sobre a questão fiscal, cabe agora apurar se a configuração do gasto público, especificamente se o gasto com as despesas primárias atende à maximização do princípio da solidariedade.

## 4. O Gasto público com despesas primárias permite maximizar o princípio da solidariedade?

Ao início desta discussão é preciso trazer à baila o conceito de “despesa pública primária”, em suma, pode-se afirmar que são os investimentos (gastos) do Estado, na manutenção de suas atividades precípuas, a exemplo de políticas públicas sociais, aqui incluída

a manutenção de serviços públicos. Nesta senda, é necessário salientar que, para manter as atividades/ações do Estado, faz-se preciso o investimento com servidores, incluindo aqui despesas com folha de pagamento, previdência e outras inerentes a manutenção da atividade estatal, nas suas mais diversas searas. Além disso, há também gastos com subsídios ao setor privado.

Obviamente as despesas públicas primárias estão diretamente relacionadas a receitas, considerando que não há implementação de direitos e/ou serviços públicos sem a consequente necessária previsão de recursos para tal (mesmo porque todos os direitos possuem custos – inclusive as liberdades públicas, como lembram HOLMES e SUNSTEIN, 2019, *passim*). Por essa razão, inclusive, é que se tem no Brasil a denominada Lei Orçamentária Anual, cuja proposta é encaminhada ao Legislativo pelo Poder Executivo, devendo ser discutida e aprovada pelo primeiro. Com isso, menciona-se também que, incluídas naquelas, há despesas de caráter obrigatório para o Estado, além de outras de natureza discricionária, ou seja, que dependem de escolhas e, em tese, estão atreladas a planos de governo.

Não é o objetivo deste escrito realizar a análise da lei orçamentária ou do orçamento público federal de forma aprofundada[5], entretanto, mencionar-se-á em determinados momentos dados de natureza orçamentária, oriundos do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal, assim como de estudos realizados por pesquisadores desta área. Além disso, vislumbrando-se uma série histórica, o orçamento público federal não possui uma trajetória retilínea, considerando-se que ora visualiza-se concentração, ora descentralização de recursos (PERES, SANTOS, 2020, p. 01-02). Em suma:

> A estrutura do gasto público federal tem se concentrado nas despesas de seguridade social e educação, além de gastos com juros da dívida e subsídios ao setor privado. A rigidez orçamentária de vinculações de receitas com determinadas despesas, como é o caso dos mínimos constitucionais para educação e saúde, ou a obrigatoriedade legal de gastos, como benefícios sociais, salários, aposentadorias etc., além do pagamento de juros e subsídios têm sido características fundamentais das finanças públicas brasileiras ao longo das últimas décadas. (PERES, SANTOS, 2020, p. 14).

Ao longo dos últimos anos, se visualizava um aumento das despesas públicas primárias. Isso ocorreu, mormente, ante a necessidade de implementar direitos sociais, como aqueles estabelecidos no art. 6º da Constituição da República. Assim, por exemplo, conforme dados obtidos no SIAFI, em 2010 o valor total de despesas públicas primárias da União era de R$

[5] Essa questão será abordada pelos autores em outro escrito, com maior aprofundamento teórico e com a utilização de dados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

700.000.000,00 (setecentos milhões de reais), já em 2015, esse montante saltou para 1.150.000.000,00 (um bilhão cento e cinquenta milhões de reais).

Segundo dados do SIAFI[6] de 2010 a 2018, as despesas públicas primárias da União foram em média 5,92% em relação ao orçamento originalmente aprovado pelo Congresso Nacional, sendo que, em 2009, este percentual chegou a 9,2% e em 2017 a 3%, tendo uma pequena elevação para 4,8% em 2018 em razão da aplicação do IPCA, cuja metodologia está delimitada pelo Novo Regime Fiscal.

Peres e Santos (2020) realizaram uma pesquisa sobre a trajetória orçamentária federal até o ano de 2016, fato que auxilia na compreensão do fenômeno aqui estudado, inclusive das razões pelas quais foi instituída no sistema jurídico pátrio a Emenda Constitucional nº 95/2016, que estabeleceu o denominado Novo Regime Fiscal.

Contudo, "as regras do novo regime não permitem, assim, o crescimento das despesas totais e reais do governo acima da inflação, nem mesmo se a economia estiver bem [...]" (MARIANO, 2017, p. 261). Por outro lado, do Novo Regime Fiscal "não foram excluídos do teto o pagamento de juros e amortizações da dívida pública, que podem se avolumar livremente." (MARIANO, 2017, p. 262). Fato que se coaduna ao já afirmado por Rafagnin (2019, *passim*), de que há o aprofundamento de um ideário político ideológico neoliberal com a promulgação da EC nº 95/2016. Assim, tem-se uma tendência de menos Estado e mais mercado e, consequentemente, de mercantilização de direitos sociais.

Esse ideário, notadamente quando Estados são acometidos de crises econômicas, sugere a adoção de medidas de austeridade fiscal e, com isso, o induz ao "corte" de gastos públicos, principalmente aqueles relacionados aos direitos sociais. Diz-se, inclusive, que o desequilíbrio fiscal é derivado deles, o que é uma grande falácia. Entretanto, assim como Mariano (2017) entende-se que atuações estatais assim são equivocadas, considerando que é preciso ampliar o espectro de atuação do Estado em vez de diminuí-lo, principalmente diante de sua atuação como multiplicador fiscal que tem efeitos positivos em áreas relacionadas à eficácia de direitos sociais. É por essa razão que, a partir da vigência do Novo Regime Fiscal:

> Estaremos diante de uma situação em que o país, ao se desenvolver, terá gastos com saúde e educação decrescentes no tempo, o que não parece compatível com as atuais e enormes demandas sociais nestas áreas e que tendem a ampliar devido ao envelhecimento da população. (STIFTUNG, 2016, p. 42).

[6] Disponíveis em: https://odsbrasil.gov.br/objetivo16/indicador1661#

Em que pese a literatura majoritariamente utilizar o termo “despesas”, entende-se que se tratam, na realidade, de investimentos estatais, sobretudo aqueles direta ou indiretamente relacionados à implementação/eficácia de direitos sociais. Por essa razão é que se utiliza os termos gasto público e investimento público como sinônimos. Entretanto, “[...] é possível extrair que a EC 95/2016 pretende alcançar um equilíbrio fiscal pelo lado do corte do gasto, e não pelo investimento, o que é um grande equívoco.” (MARIANO, 2017, p. 274). Em relação à EC nº 95/2016 é necessário mencionar que seu objetivo é:

> [...] a diminuição do tamanho do Estado e a redução do escopo de suas políticas. A existência de um teto constitucional para as despesas primárias por 20 anos vai reduzir as despesas públicas como proporção do PIB e o valor per capita para todas as áreas de políticas públicas, mesmo aquelas protegidas por vinculações constitucionais de parcelas das receitas de impostos, que foram suspensas e tiveram seu valor real congelado pelo período. Dada ainda a previsível continuidade da elevação real de gastos previdenciários, as despesas não protegidas por vinculações terão que ser reduzidas em seu valor real. (PERES, SANTOS, 2020, p. 14).

Com isso, o Novo Regime Fiscal não ataca a estrutura tributária já mencionada no tópico anterior e, pior interromperá uma tendência redistributiva existente a partir do gasto/investimento público que, até então, favorecia os mais pobres. Assim, agravará ainda mais as desigualdades e a concentração de renda. (PERES, SANTOS, 2020, p. 17). Trata-se de uma política com tendência a favorecer o setor de serviços (privado) que poderá ampliar a oferta, por exemplo, de saúde, educação e previdência, pois a limitação imposta ao Estado inviabiliza, ao longo da vigência da EC nº 95/2016, a ampliação de investimentos nessas áreas. Essa é uma das razões pelas quais Rafagnin (2019, *passim*) afirma que o Novo Regime Fiscal não é compatível (materialmente) com a Constituição Federal de 1988 e que, portanto, seria inconstitucional.

Já há estudos realizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em que já se demonstrou que gastos/investimentos do Estado com a efetivação de políticas sociais alavancam o crescimento econômico e contribuem para a distribuição de renda (IPEA, 2011). Nesse diapasão, na mencionada pesquisa demonstrou-se que a cada R$ 1,00 (um real) que o Estado brasileiro investe em educação, o Produto Interno Bruto aumentará em R$ 1,85 (um real e oitenta e cinco centavos). Com isso é possível comprovar que o discurso em prol da redução das despesas públicas primárias e, consequentemente, dos investimentos em políticas públicas sociais é falacioso.

Na visão de Peres e Santos (2020) a ampliação do gasto/investimento social que ocorreu nos últimos anos, mormente anteriores à vigência da EC nº 95/2016 atuou na redução das

desigualdades sociais. Consequentemente, coadunava-se aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil positivados pelo art. 3º da Constituição da República. Afinal, com a elevação dos investimentos sociais no país, tem-se um impacto redistributivo nas políticas socias, o que é essencial para a ampliação do bem-estar da população mais carente do país e, consequentemente, para que se atinjam os objetivos estabelecidos nos incisos do art. 3º da Constituição, que estabelecem normas-princípio que devem ser cumpridas pelo Estado, consoante o fato de a Carta Magna possuir força normativa, como aduz Hesse (1991).

**5. Conclusão:**

Conforme apontado ao longo desta pesquisa, objetivou-se discutir, em linhas gerais, se a atual estrutura tributária e a disposição dos gastos públicos primários permitem maximizar a eficácia do princípio da solidariedade, constante do art. 3º, I, da CRFB, como objetivo fundamental da república. Levantou-se então a hipótese de que o sistema fiscal e a configuração das despesas primárias estatais, presentemente, impedem ou dificultam a construção de uma sociedade solidária, ordenada pela CRFB.

Como parâmetros analíticos, considerou-se neste estudo que a tributação maximiza a solidariedade social quando se dá mediante uma repartição equânime dos ônus fiscais da vida societária, o que significa respeitar o princípio da capacidade contributiva e a progressividade tributária em geral. De outro lado, considerando o viés distributivo do princípio da solidariedade e a relação entre este e os demais objetivos fundamentais republicanos, considerou-se que o gasto público (notadamente as despesas primárias) atende ao comando do Art. 3º, I, quando promove distribuição de renda, reduzindo a desigualdade social e as vulnerabilidades múltiplas que atingem os mais desvalidos. Uma vez estabelecido o objetivo e fixados os parâmetros analíticos, a hipótese foi submetida à prova através de uma pesquisa documental (bibliográfica), que serviu para confirmá-la pelos motivos aqui sumarizados.

De início, relativamente à questão fiscal, este artigo evidenciou que a estrutura tributária brasileira é marcadamente regressiva, isto é, atinge desproporcionalmente a pobres e ricos, o que ocorre por sua tônica em tributar draconianamente o consumo (em índices bem superiores aos da OCDE) e muito brandamente o patrimônio e a renda. A respeito da tributação sobre esta, o estudo sobre a (anêmica) progressividade do IRPF demonstrou que, mesmo em impostos que deveriam ser progressivos e solidários, não se respeita como devido a capacidade contributiva do cidadão, o que contribui para o aprofundamento de desigualdades sociais.

Em um segundo momento, debruçando-se sobre a questão orçamentária, a pesquisa desvelou que, sobretudo a partir da EC 95/2016 (que instituiu o novo regime fiscal da União), têm ocorrido uma paulatina redução nos gastos públicos com despesas primárias. Isto porque o congelamento dos investimentos, a longo prazo, significa defasagem orçamentária. Tais gastos são responsáveis pelo financiamento e concretização de políticas públicas e serviços públicos, através dos quais os direitos sociais são efetivados. Assim, a tônica neoliberal que instituiu o recente teto de gastos, em nome da austeridade de um Estado mínimo, impôs um regime fiscal que dificulta a construção da solidariedade social pela via da distribuição de renda direta ou indireta (via serviços públicos).

Portanto, seja em razão da regressividade tributária, seja por conta da austeridade do (novo) regime fiscal, conclui-se que a estrutura fiscal e a configuração atual das despesas primárias inviabilizam uma maximização fática do comando normativo dado pelo princípio da solidariedade. Notou-se que o Estado Fiscal é especialmente grande e pesado para os mais pobres (dada a regressividade) e que as dimensões do Estado Social seguirão encolhendo para esta mesma parcela da população enquanto o regime orçamentário firmado pela EC/95 seguir vigente.

Em sentido diverso, edificar uma sociedade mais livre, justa e solidária exigiria um redimensionamento do Estado. Como cobrador de impostos, deveria recolher proporcionalmente de ricos e pobres, de sorte que a progressividade serviria para repartir equitativamente os sacrifícios individuais em nome da coletividade. Como prestador de serviços públicos e garantidor de bem estar social, o Estado deveria se fazer mais presente na vida daqueles que mais necessitam, isto é, fortalecendo a prestação de direitos sociais para a camada mais vulnerável da população.

Tudo isto demanda uma revisão da regressividade tributária e um aumento do gasto público na área social, na contramão do que se verifica atualmente. Advogar por uma sociedade solidária é, muito além de lutar pela maximização da força normativa da Constituição, lutar por justiça social, inclusão e por efetivo bem estar para aqueles que Galeano chamou de "*los nadies, los hijos de nadie, los dueños de nada: los ningunos, los ninguneados*" (1991, p. 42).

**Referências:**

BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 36, n. 142, p. 35-51, 1999.

COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, v. 15, n. 22, p. 147-171, jan./jun. 2011.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019.

GALEANO, Eduardo. **El libro de los abrazos:** imágenes y palabras. Ciudad del México: Siglo XXI, 1991.

GEORGES, Rafael. **A distância que nos une:** um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo: Oxfam Brasil, 2017. *E-book.* Disponível em: https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/. Acesso em 12 set. 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital no Brasil e no mundo. **Texto para Discussão nº 2380**. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA): Brasília, 2018.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. **Texto para Discussão nº 2190**. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA): Brasília, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Atlas, 2017.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF-Martins fontes, 2019.

INSTITUTO DE POLÍTICA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Gastos com a Política Social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda.** Comunicados do IPEA nº 75. Publicado em 03 de fevereiro de 2011. Disponível em: < https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110203_comunicadoipea75.pdf> Acesso em 11 de setembro de 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

MARIANO, CYNARA MONTEIRO. **Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre.** Rev. Investig. Const., Curitiba , v. 4, n. 1, p. 259-281, Abr. 2017 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S235956392017000100259&lng=en&nrm=iso>. Accesso em 11 de setembro 2020.

MASSAÚ, Guilherme Camargo. **O princípio republicano do *mundo-da-vida* do Estado Constitucional Cosmopolita.** Ijuí: Editora Unijuí, 2016.

MORAIS, Jose Luis Bolzan de; MASSAÚ, Guilherme Camargo. A solidariedade como elemento constitutivo da res publica. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 16, n. 1, p. 151-177, 2012.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum, Revista de Direito da Universidade FUMEC**, v. 13, n. 2, 2018.

NASCIMENTO JÚNIOR, Antônio Negromonte. **Tributação, desigualdade e a renda dos ricos no Brasil.** 2019. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), Brasília, 2019.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sergio Wulff. **Tax reform in Brazil**: guiding principles and proposals under debate. International Policy Centre For Inclusive Growth, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**, 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

PERES, Ursula Dias; SANTOS, Fábio Pereira dos. **GASTO PÚBLICO E DESIGUALDADE SOCIAL O orçamento do governo federal brasileiro entre 1995 e 2016**. Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo , v. 35, n. 103, e3510307, 2020 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010269092020000200510&lng=en&nrm=iso>. Accesso em 10 setembro de 2020.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. v. 40, n. 2, p. 153-186, ago 2010.

RAFAGNIN, Thiago Ribeiro. **Emenda Constitucional n**° 95/2016: do neoliberalismo à possível violação da Constituição de 1988. Tese de Doutorado defendida no Programa de Pós-Graduação em Política Social e Direitos Humanos da UCPel, sob a orientação do Prof. Dr. Renato da Silva Della Vechia. UCPel: Pelotas, 2019.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta. **Arrecadação**, p. 79-93, 2006.

SANTOS, Dão Real Pereira dos; DUARTE, Maria Regina Paiva; MEYER, Loiva Bossle da Rosa. Carga Tributária brasileira e a experiência internacional. In: CHIEZA, Rosa Ângela; DUARTE, Maria Regina Paiva; e DE CESARE, Cláudia M. (Org.). **Educação Fiscal e Cidadania**: reflexões da prática educativa. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018. p. 51 a 66.

SCHOLZ, Sally J. Solidarity as a Human Rights In: **Archiv des Völkerrechts**. 52. Band, 1. Heft. Tübingen: Mohr Siebeck, 2014. p. 49.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; FERREIRA, Johnatan; MOSTAFA, Joana; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamento**: elementos para reflexão. IPEA, SINDIFISCO, DIEESE: Brasília, 2011. p. 25 a 64.

SOMMERMANN, Karl-Peter. Some Reflections on the Concept of Solidarity and its Transformation into a Legal Principle. **Archiv des Völkerrechts**, p. 10-24, 2014.

STIFTUNG, Friederich Ebert. **Austeridade e Retrocesso – finanças públicas e política fiscal no Brasil**. 1º volume. São Paulo: Fórum 21; Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES); GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); e Plataforma política Social, 2016. Disponível em: https://brasildebate.com.br/wp content/uploads/Austeridade-e-Retrocesso.pdf Acesso em 11 de setembro de 2020.