

# A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA DIFERENÇA DE JOHN RAWLS

## REGRESSIVENESS IN BRAZILIAN TAX SYSTEM FROM THE VIEWPOINT OF JOHN RAWLS' DIFFERENCE PRINCIPLE\*

DIOGO DE CASTRO FERREIRA\*\*  
FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, BRASIL

**Resumo:** Através de um satisfatório conjunto de pesquisas científicas, é possível averiguar que o sistema tributário brasileiro é regressivo quando tomamos como base as rendas das classes sociais. Em outras palavras, isso significa dizer que o impacto tributário se apresenta de maneira inversamente proporcional à renda das camadas populacionais. Isso decorre, principalmente, da forte ênfase na tributação sobre o consumo. No presente artigo, busca-se traçar, empiricamente, um diagnóstico desse cenário, asseverar como o tema se relaciona de forma direta com os direitos humanos e, através de uma análise comparativa no âmbito internacional, trazer um alerta acerca do grau de regressividade do sistema tributário brasileiro. Por fim, procura-se propor uma breve análise da situação estudada sob a ótica do princípio da diferença de John Rawls. O objetivo é trazer uma reflexão sobre a plausibilidade dessa aguda injustiça fiscal e sua adequação ao ordenamento jurídico pátrio.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Tributação Regressiva; Política Fiscal; Direitos Humanos; Tratados Internacionais; ONU; Teorias da Justiça; John Rawls; Thomas Piketty.

**Abstract:** Through a satisfactory set of scientific researches, it is possible to attest that Brazilian tax system is regressive, by taking into account the income of the social classes. In other words, it means that the tax impact is inversely proportional to the income of population groups. The main reason of this is due to the strong emphasis on taxation on consumption. Thus, this paper intends empirically to trace a diagnosis of this frame, to assert how this issue directly relates to human rights, and to bring considerations regarding to the degree of regressiveness of Brazilian tax system by a comparative analysis at the international sphere. Finally, it also intends to offer a brief analysis of the situation here approached, from the

\* Artigo recebido em 14/06/2015 e aprovado para publicação pelo Conselho Editorial em 15/07/2015.

\*\*Diretor Executivo e sócio fundador do Instituto de Estudos Tributários e de Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região. Cursa MBA em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas de Juiz de Fora, Brasil. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9163220174514160>. E-mail: [diogoferreira@escritoriomcastro.com.br](mailto:diogoferreira@escritoriomcastro.com.br).

perspective of John Rawls' Principle of Difference. The general aim of this paper is to make a reflection about the plausibility of such an acute fiscal injustice and its usefulness to Brazilian Legal Order.

**Keywords:** Tax Law; Regressive Taxing; Fiscal Policy; Human Rights; International Agreements; United Nations; Theory of Justice; John Rawls; Thomas Piketty.

## 1. Introdução

O sistema tributário regressivo é aquele no qual, quanto menor a renda auferida por determinada parcela da população, maior será o impacto da carga fiscal sofrido por ela. Hoje temos um conjunto satisfatório de pesquisas empíricas que demonstram que o sistema tributário brasileiro é totalmente regressivo.

O economista francês Thomas Piketty, em recente obra<sup>1</sup>, constata que a maioria dos países europeus, bem como, possivelmente, os Estados Unidos, possuem o que convencionou chamar de regressividade na ponta, ou seja, o sistema é progressivo das classes baixas até a classe média, porém, regressivo nas classes altas. Para o autor, seria esse um dos principais motivos da tendência de aumento das desigualdades sociais constatada e defendida por ele.

Apesar de o autor em questão não ter feito uma análise da situação brasileira em seu livro, no presente artigo traremos uma série de pesquisas que demonstram, empiricamente, que o Brasil sofre de uma regressividade mais grave e acentuada que a apontada por Piketty, pois trata-se de um país totalmente regressivo, e não apenas na ponta das classes sociais.

Primeiramente, o presente artigo cuidará de demonstrar, com base nessas pesquisas, que o nosso sistema tributário é regressivo.

Em seguida, traçaremos breves considerações acerca do direito fundamental da capacidade contributiva, bem como da seletividade, e buscaremos observar se a efetividade dos mesmos seria suficiente para que houvesse a reversão do cenário regressivo.

Passaremos dessa questão para uma análise sobre a relação das questões fiscais com os direitos humanos e como isso passa pela matéria da efetivação dos direitos sociais previstos em tratados internacionais dos quais somos signatários, bem como de direitos previstos em nossa Constituição.

---

<sup>1</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*.

Através de dados oficiais, pesquisas e estudos comparados, buscaremos traçar uma análise comparativa da regressividade em diversos países do mundo.

Por fim, procuraremos extrair, das importantes contribuições acadêmicas trazidas por John Rawls no campo da teoria da justiça, parâmetros para que, segundo os princípios trazidos pelo autor, constatem se a progressividade do sistema tributário pode ser considerada ferramenta essencial para que se efetivem os dois princípios de justiça que servem como orientação para o modo com o qual as instituições básicas devem realizar os valores da liberdade e da igualdade em sua concepção.

## **2. O problema da regressividade do sistema tributário brasileiro**

### **2.1 Dados empíricos que corroboram a tese de situação regressiva do sistema tributário brasileiro**

Dados recentes do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)<sup>2</sup> demonstram que 53,8% do total arrecadado em nosso país é pago por brasileiros com renda de até 3 salários mínimos, que representam 79% da população. Outros 28,5% da arrecadação possuem origem nos impostos pagos por brasileiros com renda entre 3 e 10 salários mínimos. Esse levantamento corresponde a números parciais do ano de 2014.

Isso decorre, principalmente, da forte ênfase na tributação sobre o consumo através da tributação indireta. Para se ter ideia, de acordo com dados da Unafisco Sindical<sup>3</sup>, a tributação sobre consumo representa mais de 2/3, ou seja, 67,2% da carga tributária brasileira. A situação se intensifica quando se é levado em conta a tributação sobre a renda do trabalho, que perfaz 10,9% da nossa arrecadação. Isso significa dizer que 78,1% dos tributos brasileiros são pagos pelos consumidores e pelos trabalhadores assalariados.

Em 2010, Pintos-Payeras, em pesquisa publicada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)<sup>4</sup>, buscou detalhar ao máximo as alíquotas dos impostos indiretos,

---

<sup>2</sup>IBPT, *População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país.*

<sup>3</sup>UNAFISCO SINDICAL, *10 anos de Derrama.*

<sup>4</sup>IPEA, *Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira*

tomando como parâmetro as normas tributárias da Federação, das Unidades da Federação e respectivas capitais. Cruzando esses dados com os microdados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2002-2003, foi possível averiguar que o sistema tributário brasileiro é regressivo quando tomada como base a renda. A pesquisa concluiu também que isso se deve, em grande parte, aos impostos indiretos, mais especificamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O autor ainda conclui que a baixa participação dos impostos diretos não permite equilibrar a carga por faixa de renda. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) chega a ser regressivo em relação à renda familiar per capita. O estudo também revelou que há diferenças regionais no comportamento dos impostos indiretos.

Segundo Moraes<sup>5</sup>, a Constituição de 1988 proclama serem direitos sociais: a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Adiante, acrescenta que, para garantir maior efetividade aos direitos sociais, a Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, atenta a um dos objetivos fundamentais da República – *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais* –, criou o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído no âmbito do Poder Executivo Federal, para vigorar até 2010<sup>6</sup>, e tendo por objetivo viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, devendo a aplicação de seus recursos direcionar-se às ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Entretanto, na contramão dos objetivos fundamentais de nossa Carta Magna, a dinâmica arrecadatória presente cria uma situação de regressividade no nosso sistema tributário, fazendo com que os maiores carecedores de proteção institucional sofram com uma carga tributária inversamente proporcional às suas necessidades.

---

<sup>5</sup> MORAES, *Direito Constitucional*, p. 17 a 18.

<sup>6</sup> A Lei Complementar 139, de 23/12/2010, publicada no DO-RJ de 27/12/2010, prorrogou, para até 31/12/2014, a vigência do Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP), de que trata a Lei 4.056/2002.

## 2.2 O princípio da capacidade contributiva e a seletividade como ferramentas insuficientes para a garantia de um sistema progressivo

A Carta Magna Federal prevê, em seu art. 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva. Alguns autores, como Carvalho, sustentam que, ainda que a atual Constituição não versasse expressamente sobre o referido princípio, o mesmo persistiria no direito pátrio como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade<sup>7</sup>.

A capacidade contributiva absoluta pode ser entendida como a aptidão de atender aos encargos públicos. Já a capacidade contributiva relativa é o critério que há de orientar a determinação da concreta carga tributária<sup>8</sup>.

Seguindo essas subdivisões e, ainda nos dizeres de Carvalho, a capacidade contributiva absoluta deve ser entendida como o dever (pré-jurídico) de escolha de fatos que exibam conteúdo econômico pelo legislador. Para o presente artigo nos interessa a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, que expressa a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes contribuam com o tamanho do evento.

Nesse contexto, surgem os seguintes questionamentos que buscaremos responder a partir de então: qual é a relação da capacidade contributiva com os direitos humanos? Qual seria a relevância dessa relação com o tema abordado?

Em sua dissertação acerca da análise da capacidade contributiva à luz dos direitos humanos e fundamentais, Dutra<sup>9</sup> ressalta que:

Por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva se encontra expressa e implicitamente contido no texto constitucional; seus vários contornos, que são reconhecidos pela ordem constitucional de forma expressa, por meio de uma interpretação sistemática, permitem a compreensão de sua estrutura e forma de operação. Ou seja, a configuração do princípio da capacidade contributiva, em sua plenitude, em nosso sistema constitucional, só é possível por meio de uma interpretação sistemática do texto constitucional que permitirá o redimensionamento do mencionado princípio, por extrair do mesmo conteúdos implícitos ao que se encontra expresso no § 1º do art.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, *Direito Tributário linguagem e método*, p. 330.

<sup>8</sup> DOMINGO *apud* CARVALHO, *Direito Tributário linguagem e método*, p. 332 a 333. Tradução livre de: “La capacidad contributiva absoluta es la aptitud para concurrir a las cargas públicas. La capacidad contributiva relativa es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria”.

<sup>9</sup> DUTRA, *A Capacidade Contributiva, Análise à Luz dos Direitos Humanos e Fundamentais*, p. 183 a 184.

145, como seus balizamentos: justiça e igualdade, como seus limites inferior e superior e a sua principal preocupação que é a garantia da propriedade. Ora, se os direitos fundamentais podem existir fora do catálogo, e decorrer de princípios e regras adotados pela própria constituição, dúvida não pode haver de que o princípio da capacidade contributiva é um direito fundamental, primeiro porque, decorre de princípios reconhecidos pela própria Constituição como fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana (que aqui aparece nas vertentes: garantia de condições justas e adequadas de vida para o indivíduo e sua família, a garantia da isonomia de todos os seres humanos, que não podem ser submetidos a tratamento discriminatório e arbitrário), art. 1º, inciso III, da CRFB; a justiça, art. 3º, inciso I, da CRFB; a igualdade, art. 3º, inciso III e IV, 5º, caput, 150, inciso II, da CRFB; além de ser decorrente do próprio direito fundamental à propriedade reconhecido no art. 5º, inciso XXII, da CRFB, com o qual guarda estreita vinculação.

Dutra segue afirmando que, apesar de não haver previsão expressa no sentido de considerar a capacidade contributiva um direito humano nos diversos tratados de direitos humanos e até mesmo naqueles que envolvem questões relativas à tributação, é possível dizer, tendo por base a Declaração Universal de Direitos do Homem de 1948, que a capacidade contributiva é um direito humano implícito à mencionada declaração, que é extraído por meio de uma interpretação sistemática da mesma, levando em consideração os valores por ela elencados como primordiais para humanidade, bem como os direitos que merecem a máxima proteção e garantia.

Podemos chegar a essa conclusão ao analisarmos os seguintes artigos da referida Declaração:

Art. I. Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

Art. II.

1. Toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição.

2. Não será tampouco feita nenhuma distinção fundada na condição política, jurídica ou internacional do país ou território a que pertença uma pessoa, quer se trate de um território independente, sob tutela, sem governo próprio, quer sujeito a qualquer outra limitação de soberania.

[...]

Art. VI. Toda pessoa tem o direito de ser, em todos os lugares, reconhecida como pessoa perante a lei.

Art. VII. Todos são iguais perante a lei e têm direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito igual a proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.

[...]

Art. XVII.

1. Toda pessoa tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros. 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

[...]

Art. XXII. Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade.

[...]

Art. XXVIII. Toda pessoa tem direito a uma ordem social e internacional em que os direitos e liberdades estabelecidos na presente Declaração possam ser plenamente realizados.

Todos os referidos artigos trazem a ideia de igualdade e justiça, ambas fontes basilares da capacidade contributiva; a garantia ao direito à propriedade, prevista no art. XVII, 1, a qual a capacidade contributiva visa proteger, bem como a existência da previsão de vedação ao confisco, limite superior da capacidade contributiva, veiculada no art. XVII, 2.

Necessário, entretanto, elucidar que, uma vez positivado na Carta Magna, o direito humano passa a gozar do status de direito fundamental. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva, no ordenamento pátrio, por ter sido positivado no art. 145, §1º da nossa Constituição, deve ser considerado um direito fundamental.

Tendo sido firmadas as premissas conceituais acerca da regressividade do sistema tributário brasileiro, das características essenciais do princípio da capacidade contributiva, sobretudo em seu caráter relativo, bem como sobre o reconhecimento desse princípio como direito fundamental, necessário se faz, agora, analisarmos se o sistema tributário brasileiro tem efetivado o princípio constitucional da capacidade contributiva, bem como os direitos humanos diretamente ligados a esse princípio por meio da Declaração Universal dos Direitos Humanos.

A questão não é simples e exige uma análise apurada dos dados e conceitos apresentados. O texto do art. 145, §1º da Constituição Federal, apesar de trazer a questão da

personalidade “sempre que possível”, nos dizeres de Baleeiro<sup>10</sup>, não confere ao legislador um caráter permissivo. Na verdade, o comando é para se aplicar a personalidade sempre, não se aplicando apenas nos casos em que se faz impossível a aplicação.

O STF possuía entendimento firmado no sentido de que a progressividade de alíquotas em razão da capacidade financeira do contribuinte não era compatível com os impostos reais, uma vez que essa categoria de impostos estaria ligada ao patrimônio e não à condição pessoal do contribuinte, sendo admitidas apenas a aplicação da progressividade para alcançar finalidades extrafiscais, desde que fossem expressamente autorizadas pela Constituição.

A Emenda Constitucional 29/2000 trouxe uma nova figura em nosso ordenamento que reacendeu a celeuma doutrinária acerca do entendimento adotado, até então, pelo STF. Com a modificação do art. 156, §1º, a Constituição passou a prever a progressividade do IPTU em função do valor do imóvel, desta forma, a interpretação da amplitude da capacidade contributiva voltou a vir a tona no julgamento do RE 153.771/MG. A discussão deu origem à Súmula 668 do STF.

A mudança no entendimento do Supremo ficou ainda mais clara no julgamento do RE 562.045/RS, quando prevaleceu o entendimento de que seriam constitucionais as alíquotas progressivas do ITCMD, fixadas em lei estadual, em função dos valores dos bens e com fundamento no atendimento ao art. 145, §1º da Constituição Federal, que versa sobre a capacidade contributiva.

Entretanto, apesar do STF ter superado a dicotomia dos tributos reais e pessoais quando da aplicação da capacidade contributiva, expressa no princípio da proporcionalidade, concedendo maior amplitude ao referido direito fundamental e corroborando o que parte da doutrina já vinha trazendo, chegamos ao ponto fundamental da questão abordada nesse artigo: é justamente nos tributos indiretos, ao abrigo de onde não é possível aplicar a personalidade, que emerge a injustiça fiscal e o cenário de regressividade geral do nosso sistema tributário.

Os tributos indiretos são apontados pela doutrina como aqueles que são suportados pelo consumidor final. São tidos como exemplo de impessoalidade na tributação, uma vez que o sujeito passivo (o contribuinte de direito) é quem recolhe o tributo aos cofres públicos e que

---

<sup>10</sup>BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 695.



tem sua capacidade contributiva medida, transferindo o ônus do tributo recolhido a um terceiro, o consumidor final (ou contribuinte de fato), por meio da agregação do valor do tributo recolhido ao preço final desse produto.

Vale dizer que, nessa lacuna, surge o que Ricardo Lobo Torres<sup>11</sup> chama de um dos subprincípios da capacidade contributiva, a seletividade, seja ela do ICMS ou do IPI, como forma de trazer a aplicação da capacidade contributiva aos tributos indiretos. Porém, conforme demonstram as pesquisas aqui trazidas, esse subprincípio não é suficiente para que os efeitos práticos desejados sejam alcançados, primeiramente pela falta de critério na formulação de parâmetros de aplicação desse subprincípio, bastando observar, por exemplo, a carga tributária que incide sobre a cesta básica, por exemplo, e, principalmente, pelo fato do fenômeno da regressividade fiscal brasileira estar muito mais atrelado a uma questão de ênfase em nossa política arrecadatória.

Como mencionado anteriormente, a tributação sobre consumo representa mais de 2/3 da carga tributária brasileira. Desta forma, esses dados nos permitem concluir, preliminarmente, que o princípio da capacidade contributiva, ainda que podendo ser considerado, por meio de uma interpretação sistemática, um direito fundamental, por si só, não é suficiente para reverter a tendência regressiva do nosso sistema tributário devido, principalmente, à dinâmica arrecadatória com ênfase na tributação sobre o consumo, e não em uma falta de efetivação do direito fundamental em comento.

### **2.3 A regressividade do sistema tributário brasileiro e os tratados internacionais de direitos humanos**

Posto o contexto da política fiscal brasileira, temos que, segundo Alves<sup>12</sup>, o Brasil ratificou os principais tratados internacionais de direitos humanos que formam o núcleo jurídico do chamado Sistema da ONU de Proteção Internacional dos Direitos Humanos. Por

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, p. 312-343

<sup>12</sup> ALVES, *Direitos Humanos, direito tributário e política fiscal*, p. 119 a 132.

quatro razões principais, o autor afirma ser possível entendê-los como condicionantes objetivos da atuação estatal:

A primeira diz respeito às obrigações de implementação das normas que os próprios tratados impõem ao Estado que os ratifica, como, e.g., a adoção de revisões legislativas, prestações positivas etc.

A segunda razão é a inserção dessas normas no rol de direitos e garantias fundamentais — que são notórios condicionantes da ação estatal — partindo-se do pressuposto de que elas sejam materialmente constitucionais. É verdade que tal pressuposto foi e é contestado por alguns, e que a introdução do §3º ao art. 5º da Constituição pela Emenda Constitucional n. 45,4 longe de resolver os questionamentos sobre o status legal dos tratados de direitos humanos, agravou ainda mais a questão. No entanto, o Pleno do STF já decidiu que esses tratados têm, pelo menos, status supralegal, i.e., estão abaixo da Constituição e acima dos demais diplomas legais.

Isso nos leva à terceira razão pela qual os tratados de direitos humanos conformam a atuação estatal: ainda que não sejam tidos como constitucionais, seu status supralegal coloca suas normas de maneira integrada no rol de direitos e garantias fundamentais, funcionando como grau de concreção das normas formalmente constitucionais do art. 5º e demais.

Por último, o Estado brasileiro, ao incorporar recentemente ao seu direito interno a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT),<sup>7</sup> internalizou um novo diploma legal que reforça a tarefa do Estado de tornar efetivas as normas de tratados internacionais na esfera interna — o que pode envolver até mesmo reformas legislativas.

O autor, através de pesquisa simples e booleana na base de dados Universal Human Rights Index, buscou demonstrar alguns casos em que tratados de direitos humanos e questões fiscais se relacionam.

Destaco dois casos apresentados pelo autor: o de maio de 2005, em que o Comitê sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (CtDESC) elogiou medidas do Estado Chinês em retirar impostos sobre pecuária e agricultura com o fito de favorecimento do combate à pobreza nas comunidades rurais<sup>13</sup>.

E, por fim, o ocorrido em fevereiro de 2008, onde o Relator Especial sobre moradia adequada, o Sr. Miloon Kothari, em missão na Espanha, teceu críticas ao impacto negativo das políticas públicas espanholas. Dentre suas críticas, o Relator fez menção à questão fiscal. Segundo Kothari, a política fiscal espanhola estava incentivando um modelo de habitação privada em detrimento de regimes de aluguel para setores de baixa renda. Segundo o Instituto

---

<sup>13</sup> UNITED NATIONS, 2005, §8º.

Nacional de Estatísticas espanhol, em 2001, 82% das famílias não tinham casa própria, e, relativamente às políticas fiscais, salientou a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) que, não fossem as reduções de imposto (tax deductions), os preços dos imóveis residenciais cairiam entre 15 e 30%. Isso porque os incentivos fiscais estavam sendo amplamente capitalizados nos preços<sup>14</sup>.

Esses casos demonstram que, ainda que pouco explorada na literatura jurídica, resta inequívoca a relação entre direitos humanos e as políticas fiscais. Nesse contexto, para que fique ainda mais clara essa conexão, destaco o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC)<sup>15</sup>, ratificado pelo Brasil em 1992, que é um tratado multilateral adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 16 de dezembro de 1966 e em vigor desde 3 de janeiro de 1976. O PIDESC faz parte da Carta Internacional dos Direitos Humanos, assim como a Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) e o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (PIDCP). O art. 6º, 1 e 2<sup>16</sup>, assevera que:

ARTIGO 6º

1. Os Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito ao trabalho, que compreende o direito de toda pessoa de ter a possibilidade de ganhar a vida mediante um trabalho livremente escolhido ou aceito, e tomarão medidas apropriadas para salvaguardar esse direito.
2. As medidas que cada Estado Parte do presente Pacto tomará a fim de assegurar o pleno exercício desse direito deverão incluir a orientação e a formação técnica e profissional, a elaboração de programas, normas e técnicas apropriadas para assegurar um desenvolvimento econômico, social e cultural constante e o pleno emprego produtivo em condições que salvaguardem aos indivíduos o gozo das liberdades políticas e econômicas fundamentais.

Vale mencionar também os arts. XXII e XXV, 1, da Declaração Universal dos Direitos Humanos:

Artigo XXII: Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade.

<sup>14</sup> UNITED NATIONS, 2008d, p.2 e §§ 9, 12, 25, 48, 92

<sup>15</sup> OCHR, *International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*.

<sup>16</sup> BRASIL. Decreto n.º 591, de 6 de julho de 1992.

Artigo XXV:

1. Toda pessoa tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle.

Os artigos em questão nos remetem a um dever do Estado de agir de modo a resguardar o mínimo existencial do indivíduo em nome do princípio da dignidade da pessoa humana, também estampado nos arts. 1º e 2º da DUDH. É necessário lembrar que a noção de mínimo existencial é reforçada pela nossa Constituição em seu art. 1º, III e art. 3º que, inclusive, assevera que são objetivos fundamentais do nosso país: construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; garantir o desenvolvimento nacional; bem como promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Como foi possível observar, os organismos internacionais estão atentos a violações dos direitos humanos por meio de políticas fiscais que não promovem justiça social. Em todo e qualquer ramo do Direito é imperativo que o intérprete analise sistematicamente as normas, devendo aplicar às mesmas a filtragem constitucional, de modo a buscar harmonia da legislação com os preceitos da Carta Magna, assim como, em nome do princípio do *“pacta sunt servanda”* deve, também, utilizar os tratados internacionais, sobretudo aqueles que envolvam temas como direitos humanos, como balizadores do ordenamento jurídico. Evidentemente, esses filtros se aplicam também ao Direito Tributário.

Desta forma, este segmento do direito necessita ter uma visão tridimensional do mundo jurídico com relação às normas, às realidades sociais descritas e que integram tais normas, assim como à justiça que se realiza por meio da norma no contexto da realidade social contemporânea. Assim, devemos começar a nos questionar acerca da adequação de um sistema extremamente regressivo como o nosso com os tratados internacionais dos quais somos signatários, bem como com os objetivos expressos em nossa Constituição.

## 2.4 A regressividade tributária no mundo

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em pesquisa<sup>17</sup>, constatou que nenhum país rico possui uma carga tributária tão elevada sobre consumo quanto o Brasil. Segundo dados da organização, 43% da nossa arrecadação vem da tributação do consumo. Vale ressaltar que esses dados não levaram em conta as contribuições sociais, que no Brasil representam mais 26% e terminam por serem repassadas ao consumidor final.

O Brasil é um dos países que possuem as acargas tributárias mais elevadas sobre o consumo em todo o mundo. A média da OCDE é 33%. Países como Estados Unidos e Japão sequer chegam ao patamar de 19%. Em 2009, a média de tributação sobre consumo desses países era de 30,6%<sup>18</sup>.

Fica evidente a disparidade entre a tributação sobre o consumo no Brasil e a dos demais países. Em pesquisa sobre tributação indireta realizada pelos especialistas em tributação da UHY<sup>19</sup>, demonstrou-se, tomando-se como parâmetro uma cesta representativa de bens e serviços cujos impostos foram calculados a partir do preço total, que, após levantamento de dados de 22 países pertencentes a sua rede internacional, isso inclui as economias em desenvolvimento (BRIC) e os membros do G8, em média, os governos europeus arrecadam 15,5% do preço da cesta representativa. Isso se compara a uma média de 13,8% para todos os países; 12,3% nos países do G8; e 8,2% nos países da Ásia-Pacífico. Já o Brasil figurou no topo da pesquisa com uma tributação correspondente a 28,7% da cesta, só perdendo para a Índia, que apresentou uma tributação de 38%.

Piketty constata que os impostos sobre consumo são os mais onerosos para as classes populares. O economista francês aponta um diagnóstico causal da situação de regressividade fiscal que podemos observar em vários países no mundo, em maior ou menor escala. Sua

---

<sup>17</sup> OCDE, *Revenue Statistics*.

<sup>18</sup> OCDE, *Consumption Tax Trends*.

<sup>19</sup> UHY, *An International Comparison of Indirect Taxation*.

investigação nos mostra que as possíveis causas desse cenário podem estar ligadas a questões de ordem global, sistêmica e estrutural.

Para ele, o aumento da concorrência fiscal no decorrer das últimas décadas, em um contexto de livre circulação do capital, levou a um desenvolvimento sem precedentes de regimes derogatórios em relação à renda do capital, que em quase todo o mundo escapa, por ora, do cálculo da progressividade do imposto sobre a renda. Isso é especialmente válido para a Europa, dividida entre Estados de pequeno porte que, até então, se mostram incapazes de desenvolver um mínimo de coordenação em matéria fiscal. O resultado é uma disputa infundável para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho.

Com relação às consequências desse cenário, Piketty assegura<sup>20</sup>:

A consequência é que a arrecadação fiscal hoje se tornou, ou está a ponto de se tornar, regressiva no topo da hierarquia das rendas na maioria dos países. Por exemplo, uma estimativa detalhada feita para a França em 2010, que levou em conta a totalidade das arrecadações obrigatórias e atribuiu-as individualmente em função das rendas e dos patrimônios de cada pessoa, chegou ao seguinte resultado: a taxa global de tributação (47% da renda nacional em média, nessa estimativa) é de cerca de 40-50% para os 50% das pessoas que dispõem das menores rendas, sobe para 45-50% entre os 40% seguintes, antes de cair entre os 5% das rendas mais elevadas e sobretudo para o 1% mais ricos, indo para apenas 35% entre os 0,1% mais abastados. Para os mais pobres, as taxas de tributação elevadas se explicam pela importância dos impostos sobre o consumo e pelas contribuições sociais (que no total representam três quartos das arrecadações na França). A ligeira progressividade observada à medida que se sobe nas classes médias é justificada pelo aumento da força do imposto sobre a renda. Por outro lado, a nítida regressividade constatada nos centésimos superiores é explicada pela importância das rendas do capital e pelo fato de que elas escapam dos cálculos de progressividade, o que não compensa totalmente os impostos sobre o estoque do capital (que são de longe os mais progressivos). Tudo leva a pensar que essa curva em sino será encontrada também em outros países europeus (e provavelmente nos Estados Unidos) e é, na realidade, ainda mais acentuada do que essa estimativa imperfeita indica.

O autor nos traz um detalhado diagnóstico acerca das nações européias e também de outros países do mundo. Em grande parte dos países da Europa e, possivelmente, nos EUA, o

---

<sup>20</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*, p. 483.

autor constata uma regressividade na ponta. Isso, conforme já dito, significa dizer que o sistema é progressivo até chegar na classe média e, quando se leva em consideração a parcela mais rica das populações percebe-se que as mesmas, em quase todos os países do mundo, pagam menos tributos em relação às suas rendas e patrimônios.

Não podemos deixar de ressaltar aqui uma diferença fundamental entre os países apontados por Piketty e o Brasil. A progressividade que é possível observar da classe mais pobre até a classe média na França e, em geral, nos países europeus se dá pela tributação mais enfática na renda observada nesses países. Ocorre que, no Brasil, a tributação é tão mais enfática no consumo que sequer observamos essa progressividade inicial. Assim, ocorre uma espécie de regressividade absoluta onde as camadas mais pobres pagam, em relação às suas rendas e patrimônios, mais tributos que a classe média e esta, por sua vez, paga mais que as classes mais abastadas.

Desta forma, podemos concluir que, comparativamente, o Brasil apresenta a modalidade mais acentuada de regressividade em seu sistema tributário, onde o peso da tributação é inversamente proporcional à renda auferida por determinada parcela da população.

### **3- A regressividade do sistema tributário brasileiro sob a ótica do princípio da diferença de John Rawls**

Em sua obra intitulada como "O liberalismo político", John Rawls nos traz duas questões fundamentais acerca do tema da justiça política em uma sociedade democrática. A primeira questão fundamental trazida gira em torno de qual seria a concepção de justiça mais adequada para especificar os termos equitativos de cooperação social entre cidadãos considerados livres e iguais e membros plenamente cooperativos da sociedade, de uma geração às seguintes. Já o segundo questionamento fundamental trazido pelo autor no início dessa discussão gira em torno dos fundamentos da tolerância, compreendida em termos gerais, considerando-se que o fato do pluralismo razoável de doutrinas religiosas, filosóficas e morais conflitantes e irreconciliáveis é um produto inevitável de instituições livres. A combinação dessas duas questões basilares nos levam ao seguinte questionamento: "como é possível existir,

ao longo do tempo, uma sociedade justa e estável de cidadãos livres e iguais que permanecem profundamente divididos por doutrinas religiosas, filosóficas e morais razoáveis?"<sup>21</sup>

O autor começa por enfrentar a primeira questão primordial suscitada apontando as controvérsias e desacordos acerca da melhor forma de expressar os valores da liberdade e da igualdade nos direitos fundamentais dos cidadãos trazendo o conflito existente no interior da própria tradição do pensamento democrático. Essa discordância se expressa na tradição associada a Locke, que confere maior peso àquilo que Constant denominou "liberdade dos modernos", as liberdades de pensamento e de consciência, bem como certos direitos fundamentais da pessoa e de propriedade e o Estado de direito, contraposta à tradição associada a Rousseau, que enfatiza aquilo que Constant denominou "liberdade dos antigos", a saber, as liberdades políticas iguais e os valores da vida pública.

Eis que, para arbitrar essas duas tradições conflitantes, bem como responder à primeira questão, o autor traz o conceito que chama de "justiça como equidade", que surge com a proposta de dois princípios. A finalidade desse elemento é, além de promover o arbitramento do referido conflito, trazer dois princípios de justiça que sirvam de orientação para o modo com o qual as instituições básicas devem realizar os valores da liberdade e da igualdade e, também, especificar um ponto de vista a partir do qual esses princípios possam ser considerados mais aptos do que outros conhecidos princípios de justiça à ideia de cidadãos democráticos, entendidos como pessoas "livres" e "iguais". Os dois princípios de justiça mencionados se formulam da seguinte forma:

- a. Cada pessoa tem um direito igual a um sistema plenamente adequado de direitos e liberdades iguais, sistema esse que deve ser compatível com um sistema similar para todos. E, neste sistema, as liberdades políticas, e somente estas liberdades, devem ter seu valor equitativo garantido
- b. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas exigências: em primeiro lugar, devem estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; em segundo lugar, devem se estabelecer para o maior benefício possível dos membros menos privilegiados da sociedade.<sup>22</sup>

Para traçar os princípios mais adequados para realizar a liberdade e a igualdade, tendo em vista a concepção de sociedade como um sistema equitativo de cooperação entre cidadãos

<sup>21</sup> RAWLS, *O liberalismo político*, p. 3 a 4.

<sup>22</sup> RAWLS, *O liberalismo político*, p. 6



livres e iguais, Rawls retoma a doutrina do contrato social e, de maneira hipotética, através de uma abstração, nos remete ao que ele convencionou chamar de posição original, pois uma teoria da justiça que toma como ponto de partida o contratualismo, por si só, não é suficiente, visto que seria necessário encontrar um ponto de vista apartado dessa estrutura de fundo abrangente que não seja distorcido por suas características e circunstâncias particulares. Imaginemos que na formulação do contrato social em questão houvesse uma parcela de legisladores abastados e uma outra parte fosse desprovida de riquezas. Nesse contexto, seria difícil que, na formulação desse contrato social, aqueles dotados de maior riqueza concordassem com a ideia de uma promoção ostensiva de redistribuição de renda, por exemplo.

Para solucionar esse problema, o autor defende que a posição original apenas funcionaria se os legisladores originais estivessem sob uma espécie de "véu da ignorância". A finalidade, para ele, é clara:

A razão pela qual essa posição deve abstrair as contingências do mundo social e não ser afetada por elas é que as condições de um acordo equitativo sobre princípios de justiça política entre pessoas livres e iguais deve eliminar as vantagens de barganha que inevitavelmente surgem sob as instituições de fundo de qualquer sociedade, em virtude de tendências sociais, históricas e naturais cumulativas. Tais vantagens e influências contingentes que se acumularam no passado não devem afetar um acordo sobre os princípios que deverão regular as instituições da própria estrutura básica do presente para o futuro.<sup>23</sup>

Partindo desse método, Rawls criou os princípios da justiça já mencionados e que são conhecidos como o princípio da diferença e da liberdade igual. Para a reflexão proposta no presente artigo nos interessa a segunda parte do princípio da diferença. Há na teoria do filósofo uma busca pelo meio-termo entre o liberalismo clássico e as teorias políticas que buscam trazer a divisão igualitária dos bens primários como solução.

De acordo com Rawls<sup>24</sup> (1997, apud GODOI, p. 151) com relação ao segundo princípio de justiça, que se aplica à distribuição de bens primários, é fundamental que a desigualdade de resultados se dê num contexto de igualdade equitativa de oportunidades. A

---

<sup>23</sup> RAWLS, *O liberalismo político*, p. 27

<sup>24</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*, pp. 306-307. São Paulo: Martins Fontes, 1997. In: GODOI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*: Ed. Dialética, 2005, p. 150 e 151.

igualdade eqüitativa de oportunidades existe quando a sociedade dispõe de meios de minimizar a influência (moralmente arbitrária) da desigual distribuição de dotes naturais entre os indivíduos, principalmente o fato de ter nascido numa posição social privilegiada (igualmente arbitrário de um ponto de vista moral). Em outras palavras, a igualdade eqüitativa de oportunidades não permite que a posição socioeconômica do indivíduo venha a interferir de maneira decisiva no sucesso da implementação de suas motivações e talentos. Assim, programas sociais de educação e cultura destinados a desvanecer barreiras de classe financiados, ressaltado-se, com tributos desconcentradores de riqueza são importantes instrumentos que podem garantir a igualdade eqüitativa de oportunidades.

Em outras palavras, dentro dessa perspectiva de um caminho intermediário, Rawls afirma que as desigualdades sócio-econômicas apenas podem ser permitidas se houver um compromisso dos mais favorecidos em relação aos mais pobres, ou seja, que o progresso dos primeiros se reflita na melhoria também da situação dos segundos, ao contrário do que ordinariamente acontecia (e ainda acontece) na lógica do capitalismo. Isso é o que Rawls chama de princípio da diferença, segundo ele<sup>25</sup>:

os princípios da justiça, em particular o princípio de diferença, aplicam-se aos princípios e aos programas políticos públicos que regem as desigualdades econômicas e sociais. Eles servem para ajustar o sistema dos títulos (no sentido jurídico) e dos ganhos e para equilibrar as normas e preceitos familiares que esse sistema utiliza na vida cotidiana. O princípio de diferença vale, por exemplo, para a taxação da propriedade e da renda, para a política econômica e fiscal.

Os conceitos essenciais de "valor eqüitativo das liberdades políticas" e de "igualdade eqüitativa de oportunidades" em Rawls<sup>26</sup> dependem em geral da tributação progressiva sobre a renda. É importante frisar que as ideias de Rawls não abarcam apenas a função fiscal-arrecadatória, mas também a função extrafiscal-desconcentradora dos impostos. De maneira implícita, o autor deixa entrever a correspondência entre a progressividade dos impostos sobre a herança e a renda e o princípio da capacidade econômica fundamentada na solidariedade (e não no sacrifício igual dos indivíduos).

---

<sup>25</sup> RAWLS, John. *O Liberalismo Político*, p. 34.

<sup>26</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*, pp. 306-307. São Paulo: Martins Fontes, 1997. In: GODOI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*: Ed. Dialética, 2005, p. 157.

Desta forma, podemos concluir que John Rawls, ao fixar o princípio da diferença, considerou a tributação progressiva - não apenas no sentido restrito, mas também no sentido amplo, que preconiza uma progressividade tributária sistêmica por meio de uma tributação com ênfase maior em tributos desconcentradores de riqueza que, por excelência, são aqueles que incidem sobre o patrimônio e a renda - uma ferramenta fundamental para a garantia do maior benefício possível aos membros menos privilegiados da sociedade através do qual seria possível se atingir um patamar de igualdade equitativa de oportunidades.

## 5- Conclusão

Com base no que foi abordado, podemos constatar que o Brasil é um dos países do mundo que apresenta a maior ênfase tributária sobre o consumo. O princípio da capacidade contributiva, além de ser um importante princípio balizador do sistema tributário, como visto, é também parte integrante dos direitos humanos, tamanha sua importância. Porém, existe uma lacuna onde esse princípio não é capaz de atuar de forma direta e essa lacuna se apresenta nos chamados tributos indiretos.

É nessa tormentosa brecha que o princípio da seletividade do IPI e do ICMS se apresentam para, ao menos em tese, amenizar essa desigualdade. Ocorre que, conforme observamos, ele também não é suficiente para trazer uma efetiva justiça fiscal, persistindo uma forma de arrecadação regressiva, onde os indivíduos de baixa renda e trabalhadores pagam mais impostos e, quanto maior a renda, menos impacto tributário sofrem os contribuintes.

Essa regressividade sistêmica, como foi visto, colide com tratados internacionais firmados pelo Brasil, como o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) e com a Declaração Universal dos Direitos Humanos, na medida em que essas discrepâncias criam verdadeiros obstáculos tangíveis ao desenvolvimento econômico, social e cultural dos indivíduos que mais precisam e dependem do apoio estatal. Ambos os tratados visam resguardar o mínimo existencial e representam filtros, juntamente com a Constituição, para todo o ordenamento jurídico pátrio.

Através da já mencionada obra "O capital" de Piketty, o autor conclui que em grande parte dos países da Europa e, possivelmente, nos EUA, existe uma espécie de regressividade na

ponta, o que significa que o sistema é progressivo até chegar na classe média e, quando se leva em consideração a parcela mais rica das populações percebe-se que as mesmas, em quase todos os países do mundo, pagam menos tributos em relação às suas rendas e patrimônios. Nesse cenário, observamos que o Brasil apresenta uma forma de regressividade ainda mais gravosa, por ser total e colocar as classes mais baixas como as mais oneradas no sistema tributário.

Por fim, John Rawls, através da sua teoria da justiça, nos forneceu subsídio teórico para demonstrar que a progressividade do sistema tributário é ferramenta essencial para dois princípios de justiça que servem como orientação para o modo com o qual as instituições básicas devem realizar os valores da liberdade e da igualdade em sua concepção.

Desta forma, no momento em que se constata um grave problema como o apontado, quando nos deparamos com um sistema que onera sobremaneira e de forma desigual os desfavorecidos e, finalmente, quando observamos que essa dinâmica arrecadatória foge completamente às ideias de solidariedade e igualdade, é hora de reconhecermos a relevância do debate em questão e iniciarmos sérias reflexões acerca da efetivação dos direitos sociais que dependem, não exclusivamente, mas em larga medida, de um sistema tributário pautado na justiça fiscal.

## Referências Bibliográficas

ALVES, Henrique Napoleão. **Direitos Humanos, direito tributário e política fiscal: descrição da experiência dos órgãos das Nações Unidas – reflexões para o Brasil.** Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 74, n. 1, ano XXVIII, p. 119 a 132.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Decreto n.º 591, de 6 de julho de 1992, Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Promulgação. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário linguagem e método.** São Paulo: Editora Noeses Ltda., 2011, pp. 330, 332-333.

DUTRA, M. D. A. **Capacidade Contributiva, Análise à Luz dos Direitos Humanos e Fundamentais.** Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, 2008, pp. 183-184.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país,** 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>>. Acesso em 28 de agosto de 2014.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional.** São Paulo: Editora Atlas S.A., 2007.

OCDE – Organization for Economic Co-operation and Development. **Consumption Tax Trends,** 2012. Disponível em <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2012\\_ctt-2012-en#page31](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en#page31)>. Acesso em: 29 de agosto de 2011.

\_\_\_\_\_. *Revenue Statistics, 1965-2009,* OECD Publishing, 2010.

OHCHR – Office of the High Commissioner for Human Rights. **International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights.** Disponível em: <<http://www.ohchr.org/EN/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>>. Acesso em: 28 de agosto de 2014.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira.** Pesquisa e planejamento econômico. V. 40, n. 2, agosto 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro: Editora Intrínseca LTDA., 2014, p.483.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

\_\_\_\_\_. **O Liberalismo Político**. São Paulo: Editora Ática, 2000.

\_\_\_\_\_. **Uma teoria da Justiça**, pp. 306-307. São Paulo: Martins Fontes, 1997. In:

GODOI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*: Ed. Dialética, 2005, pp. 150-151.

\_\_\_\_\_. **Uma teoria da Justiça**, pp. 306-307. São Paulo: Martins Fontes, 1997. In:  
GODOI, Marciano. *Solidariedade social e tributação*: Ed. Dialética, 2005, p. 157.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 312-343

UHY – Urbach Hacker Young. **An International Comparison of Indirect Taxation: Exploring Governments Contribution to The Cost of Everyday Goods**, 2012. Disponível em: <<http://www.uhy.com/wp-content/uploads/UHY-Indirect-Taxes-Report-FINAL-DEC-2012.pdf>>. Acesso em: 29 de agosto de 2011].

UNAFISCO SINDICAL. **10 anos de Derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**, 2007. Brasília – DF. Disponível em: <[http://www2.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/2007/10anos.pdf](http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/10anos.pdf)>. Acesso em: 28 de agosto de 2014.

---

Universidade Católica de Petrópolis  
Centro de Teologia e Humanidades  
Rua Benjamin Constant, 213 – Centro – Petrópolis  
Tel: (24) 2244-4000  
[lexhumana@ucp.br](mailto:lexhumana@ucp.br)  
<http://seer.ucp.br/seer/index.php?journal=LexHumana>



DE CASTRO FERREIRA, Diogo. A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA DIFERENÇA DE JOHN RAWLS. v. 7, n. 1, jun. 2015. ISSN 2175-0947. Disponível em: <http://seer.ucp.br/seer/index.php?journal=LexHumana&page=article&op=view&path%5B%5D=735>. Acesso em: 31 Jul. 2015.

---