



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO

ROBERTO AUGUSTO BRITO ALVES

**JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADES:  
IMPACTOS DA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA PERPETUAÇÃO DE  
DESIGUALDADES SOCIORACIAIS**

Brasília  
2023

ROBERTO AUGUSTO BRITO ALVES

**JUSTIÇA FISCAL E DESIGUALDADES:**  
IMPACTOS DA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA PERPETUAÇÃO DE  
DESIGUALDADES SOCIORRACIAIS.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD-UnB), elaborada sob orientação do Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, como requisito parcial à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Brasília  
2023

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Monografia de Graduação de autoria de Roberto Augusto Brito Alves, intitulada “**Justiça fiscal e desigualdades: impactos da regressividade tributária na perpetuação de desigualdades sociorraciais**”, apresentada como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, em 05/12/2023, defendida e aprovada pela Banca Examinadora:

### BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

(Orientador – Presidente)

---

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo

(Membro)

---

Prof. Dr. Valcir Gassen

(Membro)

Aos meus pais, Valter Roberto e Marilene Brito, por todo amor, dedicação e entrega.  
À memória de Thereza Leopoldina Alves e Vera Miranda.

## AGRADECIMENTOS

Emicida uma vez disse: *eu sou o sonho dos meus pais, que eram sonhos dos avós, que eram sonhos dos meus ancestrais*. Eu não poderia iniciar os agradecimentos sem reverenciar os sonhos que me antecederam e que foram somados aos meus.

Primeiramente, agradeço às minhas maiores referências de amor, integridade, dedicação, humildade e perseverança: aos meus pais, Valter Roberto e Marilene. Essa conquista não seria possível sem o esforço para fazer de mim a melhor versão daquilo que vocês não puderam alcançar. Eu prometi: vocês veriam o seu filho concluir o ensino superior. E a concretização da minha graduação também é a realização dos seus sonhos. Vocês são a prova que o conhecimento adquirido com a vida é tão importante quanto aqueles ministrados em salas. Aliás, os seus ensinamentos que guardo comigo não cabem em livros, apostilas ou cátedras.

Agradeço ao Professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, a quem guardo muita admiração pela atuação na magistratura e pelas ricas lições acadêmicas, e sobretudo pela figura humana cuja humildade e a sapiência o tornam um exemplo a ser seguido. Sou grato pela experiência de ser seu aluno e posteriormente prestar monitoria na disciplina de Direito Tributário, onde ainda na primeira aula surgiu o embrião desse trabalho. A soma da sua expertise, paciência e orientação excepcional foi fundamental para a conclusão da minha jornada na graduação.

Agradeço aos demais membros da Banca examinadora, Dr. Valcir Gassen e Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo, a quem guardo profunda admiração e respeito. A presença e as contribuições qualificadas de pessoas com tamanha expertise e importância para o estudo da regressividade da matriz tributária é uma honra que carregarei para sempre.

Aos meus irmãos, a quem estendo os meus agradecimentos em nome de toda a família, agradeço por serem os melhores parceiros que eu poderia ter em vida. Vocês são parte de cada conquista.

À Maria Luiza, agradeço pelo amor, carinho e companheirismo. Sua presença e apoio constante transcenderam as fronteiras dos desafios acadêmicos, tornando esta jornada em uma experiência mais leve e gratificante.

Às amigas construídas durante a graduação, em especial nas pessoas de Adelino, Vantuyler, Oscar, Thais, Suellen, Douglas, Artur e Felipe, agradeço por todo

o suporte e troca de experiências que fizeram do ambiente acadêmico um espaço de afeto e muitas alegrias.

Aos grandes amigos de caminhada, em especial: Maicon Douglas, Lucas Pereira, Felipe Harisson e Rafael Fernandes, agradeço pelo suporte, encorajamento e camaradagem que me ajudaram a manter a motivação e disciplina nos momentos mais adversos.

À Universidade de Brasília, sonho e legado de Darcy Ribeiro, sou grato pelo acolhimento, pela qualidade acadêmica fundamental para o meu desenvolvimento e o firme compromisso perante a sociedade. Hoje, a UnB é o sonho de milhares de jovens como eu, que sonham e enxergam a educação como o vetor de mudança social rumo ao Brasil que queremos.

Eu sou porque nós somos.

Obrigado!

Roberto Augusto Brito Alves,

09 de dezembro de 2023

*“Injustice anywhere is a threat to justice everywhere. We are caught in an inescapable network of mutuality, tied in a single garment of destiny. Whatever affects one directly affects all indirectly”*

(A injustiça em qualquer lugar é uma ameaça à justiça em todos os lugares. Estamos presos em uma rede inescapável de mutualidade, amarrados em uma única vestimenta do destino. Tudo o que afeta um diretamente, afeta a todos indiretamente)

**Martin Luther King Jr.**

## RESUMO

O presente trabalho analisa a matriz tributária brasileira à luz dos pressupostos constitucionais, da legislação tributária e dos estudos acadêmico-científicos, a fim de investigar a repercussão da regressividade tributária na manutenção ou agravamento das desigualdades sociorraciais, partindo da premissa de que a Constituição brasileira elegeu um projeto de desenvolvimento nacional, econômico e social, assim como o pressuposto de que o modelo de tributação praticado é consubstanciado por escolha política. Nesse sentido, busca compreender a tributação e a atividade estatal, identificar os tributos que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, bem como as suas respectivas funções, finalidades, espécies e classificações. A partir disso, o estudo evidencia a distribuição da carga tributária brasileira e o perfil populacional que responde proporcionalmente pelo maior ônus tributário. Outrossim, o trabalho se propõe a analisar em que medida a regressividade do sistema contribui para a manutenção e o agravamento da desigualdade social e se configura um óbice à promoção da igualdade racial, sob o prisma da interseccionalidade que fornece instrumentos capazes de demonstrar que a desigualdade no Brasil apresenta forte componente racial. Destarte, recorrendo ao método explicativo, conclui-se que a regressividade da matriz tributária atinge em maior proporção os estratos mais vulneráveis da sociedade, contribuindo para a manutenção da desigualdade e indiretamente obsta a promoção da igualdade racial. Portanto, é urgente a implementação de uma agenda voltada à justiça distributiva fiscal que reforme a matriz tributária de modo a torná-la mais progressiva, bem como o resgate da vontade do constituinte em construir um projeto constitucional de desenvolvimento nacional fundado na justiça sociorracial.

**Palavras-chave:** Justiça fiscal; regressividade tributária; distribuição de renda.



## ABSTRACT

The present article aims to analyze the Brazilian tax matrix in the light of constitutional assumptions, tax legislation and academic-scientific studies, in order to investigate the repercussion of tax regressivity in the maintenance or worsening of social inequalities, based on the premise that the Brazilian Constitution elected a national, economic and social development project, as well as the assumption that the taxation model practiced is consolidated by political choice. In this sense, it seeks to understand taxation and state activity, identify the taxes that make up the Brazilian legal system, as well as their respective functions, purposes, species and classifications. Based on this, the study highlights the distribution of the Brazilian tax burden and evidences the population profile that proportionally accounts for the highest tax onus. In the same way, the work proposes to analyze to what extent the regressivity of the system contributes to the maintenance and worsening of social inequality and is an obstacle to the promotion of racial equality, through the prism of intersectionality that provides instruments capable of demonstrating that inequality in Brazil has a strong racial component. Thus, using the explanatory method, it is concluded that the regressivity of the tax matrix affects in greater proportion the most vulnerable strata of society, contributing to the maintenance of inequality and indirectly hinders the promotion of racial equality. Therefore, it is urgent to implement an agenda aimed at fiscal distributive justice that reforms the tax matrix in order to make it more progressive, as well as the rescue of the will of the constituent to build a constitutional project of national development based on socio-racial justice.

**Keywords:** Tax justice; tax regressivity; income distribution.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

CEDES – Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social

CEPAL - Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

CTB – Carga Tributária Bruta

CTN – Código Tributário Nacional

DIRPF – Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

FMI – Fundo Monetário Internacional

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IRPF – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Rural

MADE/USP – Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades da Universidade de São Paulo

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

POF – Pesquisa de Orçamento Familiar

RFB – Receita Federal do Brasil

RT – Renda Total Declarada

RTL – Renda Tributária Líquida

SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 – Carga tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004

Figura 2 – Incidência da tributação indireta e direta na renda total por faixa de renda familiar per capita – POF 2017-2018

Figura 3 – Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)

Figura 4 – Composição demográfica da população total e de cada décimo de renda

Figura 5 – Composição demográfica da população total e estratos selecionados do topo da distribuição

Figura 6 – Incidência dos impostos diretos sobre a renda total per capita por grupo demográfico e estratos de renda selecionados

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Carga Tributária dos Países-membros da OCDE e países latino-americanos

Tabela 2 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2021

Tabela 3 – Incidência mensal do IRPF a partir de maio de 2023

Tabela 4 – Percentual de pobreza por cor/raça no Brasil

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>1. A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA</b> .....	<b>15</b>
1.1 A tributação e a atividade financeira do Estado.....	15
1.2 A finalidade fiscal e extrafiscal dos tributos .....	19
1.3 Conceituação de tributo.....	21
1.4 Espécies tributárias no Brasil .....	27
1.4.1 Impostos.....	28
1.4.2 Taxas.....	29
1.4.3 Contribuições de melhoria.....	31
1.4.4 Empréstimo compulsório.....	32
1.4.5 Contribuições sociais .....	33
1.5 Classificação dos Tributos.....	36
<b>2. DIREITO TRIBUTÁRIO E (DES) IGUALDADE</b> .....	<b>40</b>
2.1 Constituição brasileira de 1988 e o desafio pela igualdade.....	40
2.2 A Regressividade da Matriz Tributária Brasileira .....	45
2.2.1 Tributação sobre o Patrimônio .....	55
2.2.2 Tributação sobre a Renda.....	59
2.2.3 Tributação sobre o Consumo .....	63
<b>3. ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E OS DESDOBRAMENTOS SOCIORRACIAIS</b> .....	<b>68</b>
3.1 Capacidade contributiva e o impacto da tributação nos indicadores sociorraciais .....	68
3.2 A distribuição de riquezas no Brasil.....	72
3.3 Análise sobre os indicadores da desigualdade .....	76
3.4 A contribuição do direito tributário na superação de injustiças históricas como instrumento de promoção da igualdade .....	79
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>82</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 marca a transição de um período repressivo para a volta da democracia e desde o seu preâmbulo estabelece o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça social como valores a serem assegurados no Estado Democrático. Os seus fundamentos e objetivos baseiam-se na dignidade da pessoa humana, na construção de uma sociedade justa, solidária e livre, compromissada com a erradicação da pobreza e das desigualdades, bem como o combate ao racismo e ao preconceito.

Ao tratar sobre a ordem econômica, o artigo 170 da Constituição Federal estabelece como finalidade uma existência digna que esteja baseada na justiça social. De igual modo, o Sistema Tributário Nacional deve observar axiomas caros à democracia, como, por exemplo, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Os objetivos assumidos pelo Estado brasileiro voltados à promoção do bem-estar e da justiça social se propagam em todo o ordenamento jurídico, e tendo em vista que os governos são responsáveis pela arrecadação e a alocação de recursos públicos, a maneira pela qual o ônus tributário é distribuído deve observância aos princípios eleitos pelos Constituintes.

No Brasil, há anos se discute um modelo de reforma tributária que opere de maneira a equilibrar a sociedade marcada por profundas desigualdades decorrentes da má distribuição de renda e riquezas. Dentro dessa perspectiva, a matriz tributária representa as escolhas tomadas pela comunidade política e, na condição de fenômeno social, não está isolada da realidade. Consequentemente, o sistema tributário não está imune de sofrer influências ou manter, ainda que indiretamente, fatores negativos que estruturam a sociedade brasileira e a torna desigual, mas que devem ser combatidos.

Nos espaços de debates sobre os motivos que levam as desigualdades e a concentração de renda no Estado brasileiro, sobretudo aqueles promovidos na seara jurídica, muitas vezes fundamentado sob uma perspectiva de neutralidade econômica, é possível verificar um hiato que pouco explora o impacto da política fiscal em face de um país historicamente marcado pelo processo de escravização da população negra, bem como a exclusão social da

população mais pobre que se encontra afastada das esferas de poder e do próprio exercício de cidadania.

Dessa maneira, o presente trabalho pretende aprofundar o debate à luz dos pressupostos constitucionais, da legislação tributária e dos estudos acadêmico-científicos sobre o impacto da política fiscal adotada em face da população hipossuficiente, acrescida dos marcadores raciais, assim como os possíveis avanços e perspectivas para o efetivo alcance da justiça fiscal.

Em primeiro lugar, pretende-se analisar a formação e composição da matriz tributária brasileira, bem como as principais fontes de arrecadação do Estado para a consecução dos seus objetivos e a prestação do serviço público. Em segundo, através do estudo da tributação e, sobretudo na política fiscal adotada, investigar sobre qual maneira os impactos do modelo adotado atingem a população em situação de hipossuficiência econômica. Em terceiro, o estudo objetiva incluir nesta pesquisa os marcadores raciais, de modo a investigar se a política tributária adotada pelo Brasil contribui para a perpetuação e agravamento das desigualdades sociorraciais.

Portanto, sem desconsiderar as causas multifatoriais que causam a desigualdade no Brasil, o estudo analisa como a regressividade tributária atinge as camadas vulneráveis e de que maneira contribui para a desigualdade social e de igual modo causa um potencial óbice à promoção da igualdade racial.



# 1. A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

## 1.1 A tributação e a atividade financeira do Estado

A racionalização e burocratização do Estado Moderno tem como um dos seus efeitos as múltiplas incumbências a ele monopolizadas para a sua organização político-administrativa, jurídica e econômica<sup>1</sup>. Dentro da perspectiva do Estado Democrático de Direito<sup>2</sup>, ele é o instrumento cuja função é servir as necessidades individuais e também a toda a coletividade<sup>3</sup>, ou seja, visa garantir o necessário para que se alcance a dignidade humana e o bem comum e, assim, atender às necessidades públicas<sup>4</sup>.

Dessa forma, o Estado necessita de recursos financeiros para que se alcance os seus objetivos e satisfaça a coletividade por meio da gerência e o atendimento das necessidades individuais e coletivas.

---

<sup>1</sup> A centralização político-administrativa, jurídica e econômica em função de um projeto de Nação se configura no Estado Moderno como um resultado do desenvolvimento da sociedade capitalista que exige a burocratização e racionalidade da administração, de modo que “em um Estado moderno, o domínio efetivo, que não se manifesta nos discursos parlamentares nem em declarações de monarcas, mas sim no cotidiano da administração, encontra-se, necessária e inevitavelmente, nas mãos do funcionalismo, tanto do militar quanto do civil, pois também o oficial superior moderno dirige as batalhas a partir do “escritório”. Do mesmo modo que o chamado progresso em direção ao capitalismo, desde a Idade Média, é o critério unívoco da modernização da economia, o progresso em direção ao funcionalismo burocrático, baseado em contrato, salário, pensão, carreira, treinamento especializado e divisão de trabalho, competências fixas, documentação e ordem hierárquica, é o critério igualmente unívoco da modernização do Estado, tanto do monárquico quanto do democrático.” WEBER, Marx. Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. 2, Brasília: UnB, 2004. p. 529.

<sup>2</sup> O art. 1º da Constituição Federal de 1988 dispõe que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...]”. Nesse sentido, adota-se a posição doutrinária de que o Estado Democrático de Direito conjuga o direito à liberdade, à igualdade como elementos essenciais na conceituação de dignidade humana, sendo esta a condição fundamental para o Estado Democrático de Direito. Tal pensamento está presente na doutrina de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco, ao afirmarem que “O catálogo dos direitos fundamentais na Constituição consagra liberdades variadas e procura garanti--las por meio de diversas normas. Liberdade e igualdade formam dois elementos essenciais do conceito de dignidade da pessoa humana, que o constituinte erigiu à condição de fundamento do Estado Democrático de Direito e vértice do sistema dos direitos fundamentais.” MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. SÉRIE IDP - CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 121.

<sup>3</sup> “O Estado de Direito é uma criação do homem moderno, instituído e organizado para oferecer à coletividade as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Sua função, portanto, é servir de instrumento para atender às necessidades individuais e coletivas, que se identificam e se definem por meio dos contornos políticos, jurídicos, sociais e constitucionais de cada nação.” ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 23.

<sup>4</sup> Tendo em vista aspectos doutrinários que distinguem as necessidades públicas, o presente trabalho apropria-se do conceito estabelecido por Hector Belisario Villegas, em que as necessidades públicas “son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado.” VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 2.

Segundo Marcus Abraham<sup>5</sup>, os recursos financeiros podem vir do patrimônio próprio do Estado, do particular – ao qual estão compreendidos os cidadãos e as pessoas jurídicas que compõem a sociedade civil –, das transferências intergovernamentais e dos ingressos temporários. É nesse contexto que se insere a atividade financeira do Estado, cuja função se desdobra a partir do conjunto de atividades estatais voltadas ao atendimento das necessidades coletivas em prol do bem comum<sup>6</sup>.

Levando em consideração que o Estado dispõe de fontes de recursos escassas e a transitoriedade de determinadas necessidades coletivas<sup>7</sup>, é função do gestor o manuseio e destinação dos recursos obtidos, tendo como norteador a consecução dos objetivos fundamentais da república e a consagração dos direitos fundamentais dos cidadãos. Ou seja, na atuação concebida aos poderes executivo e legislativo para a gestão, arrecadação, aplicação e controle dos recursos, mediante cada um à sua respectiva função, há uma margem para estabelecimento das regras de direito que devem caminhar junto aos objetivos fundamentais da república.

Desse modo, a atividade financeira que compreende toda a arrecadação estatal deve-se relacionar e ter compromisso com o cumprimento dos objetivos do Estado, conforme alerta Marcus Abraham<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 113-114.

<sup>6</sup> Segundo Tathiane Piscitelli, a atividade financeira *“trata-se do conjunto de atividades realizado pelo Estado, com vistas ao atendimento das necessidades públicas. Em seu núcleo, estão a obtenção de receitas e a realização de gastos – ambos instrumentos fundamentais para a concretização do desiderato estatal, tal qual desenhado no texto constitucional.”* PISCITELLI, Tathiane. Direito Financeiro. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 3.

<sup>7</sup> Dispõe Aliomar Baleeiro que *“determinadas necessidades coletivas são consideradas públicas em determinada época, ou em certo país, e não se revestem desse aspecto em outra época ou noutro país. É que a medida das intervenções do Estado, na vida humana, varia de país para país, e até mesmo no mesmo país, conforme a época, as tradições, as instituições políticas, é menor nos países de inclinações individualistas ou de fortes iniciativas individuais”*. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 7.

<sup>8</sup> Alerta Marcus Abraham que *“o Estado não oferece apenas segurança interna e externa, proteção à indústria, ao comércio, à agricultura, mas tende ainda, pela sua atividade, a promover obras culturais, a socorrer indigentes e os doentes, a favorecer a elevação moral e intelectual das classes menos privilegiadas etc.; em todas estas atividades, é fácil enxergar uma função distributiva do Estado. O Estado apresenta-se, assim, como um conjunto de indivíduos que procuram, em cooperação, a satisfação das necessidades por eles experimentadas em sua qualidade de membros do grupo político. Em sua atividade orientada para a consecução daquele fim, os indivíduos atuam ajudando-se mutuamente, enfeixando as várias energias individuais, colocando-se, não um diante do outro, mas lado a lado, para unir o seu esforço ao dos outros membros da comunidade”*. ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 26.

Partir do pressuposto onde há um objetivo constitucional voltado ao alcance do bem-estar social que se revela a partir da afirmação dos direitos fundamentais, também significa considerar a evolução e novas dimensões das ideias, sobretudo acerca do direito. Nesse modelo de sociedade, a busca pela efetivação dos direitos atribui ao Estado um dever de prestação positivo, o que impõe a necessidade de suportar determinados custos públicos<sup>9</sup>.

Segundo Marcus Abraham<sup>10</sup>, para efetivar as pretensões esculpidas na Constituição Federal, torna-se imprescindível que o Estado crie mecanismos de obtenção e manutenção de recursos financeiros que possam estar à disposição para atingir os seus objetivos.

Dentre as variadas modalidades para se obter as receitas públicas, o Estado contemporâneo – em especial o Brasil – elegeu os tributos como a principal fonte de entrada dos valores que deverão compor o orçamento e, dessa forma, atender às necessidades coletivas. Desse modo, a tributação possui um caráter de poder-dever à medida em que apresenta natureza compulsória, mas encarrega o Estado de promover e viabilizar o exercício dos direitos dos cidadãos<sup>11</sup>.

Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>12</sup> contribuem para o estudo das funções da tributação ao afirmarem que ela se encarrega de

---

<sup>9</sup> GALDINO, Flávio. Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 215.

<sup>10</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. p. 28.

<sup>11</sup> *“Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades. Como sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. As relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a bipolaridade, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público; de outro, a liberdade individual. Nas relações tributárias tal tensão é evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte. A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade. Em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, o que lhes viabiliza o exercício de outros direitos.”* COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 24.

<sup>12</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 101-105.

determinar a proporção dos recursos da população que estará sob o controle do governo para ser destinada aos gastos que correspondam a algum procedimento pactuado pela coletividade, bem como a proporção que ficará sob o arbítrio individual como propriedade pessoal. Há, nessa função, a divisão entre o público e o particular.

Outra função elementar da tributação diz respeito a determinação de que modo o produto social é dividido entre os indivíduos, seja sob a forma de propriedade privada, como também sob a forma de benefícios postos à disposição pela ação pública. Nesse caso, trata-se da função de distribuição.

A correlação entre a liberdade e o exercício pleno dos direitos e os impostos é discorrida por Holmes e Sunstein<sup>13</sup> ao analisarem a sociedade estadunidense sob a ótica da função dos impostos como um mecanismo de promoção e efetivação dos direitos à medida em que a população compreende e sente as suas obrigações sendo recompensadas através do emprego dos recursos públicos para a satisfação do bem comum e das necessidades coletivas, tendo como resultado o cumprimento dos objetivos elementares da nação.

Nesse sentido, a tributação está diretamente relacionada a cidadania quando consideramos que o Brasil é um Estado Fiscal, isto é, o qual a cobrança de impostos constitui a principal fonte de receitas e a sustentação financeira do Estado depende da busca desses recursos na economia através da instituição e cobrança de tributos<sup>14</sup>.

A relação ocorre com a percepção de que no Estado Fiscal, o dever de pagar tributos se reveste de um dever fundamental, uma vez que ele é indispensável para a vida em sociedade e o bem-estar comum de uma comunidade que ali se organiza. Por essa perspectiva, a instituição de tributos se desdobra em uma característica do Estado Democrático de Direito e o preço para a liberdade econômica do cidadão<sup>15</sup>, conforme expresso no texto

---

<sup>13</sup> HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass Robert. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. 1ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2019. p. 197

<sup>14</sup> ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Editora Letramento, 2020. p. 12.

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 36-37.

constitucional ao garantir a liberdade da exploração econômica, tendo o Estado apenas um papel subsidiário<sup>16</sup>, mas exigindo do particular a contrapartida ou preço da liberdade mediante a cobrança dos tributos.

Outro lado, espera-se que aliado ao exercício da cidadania mediante o dever de pagar impostos, o Estado atue em contrapartida com o devido retorno através do cumprimento e efetivação dos direitos e garantias fundamentais de seus cidadãos.

Portanto, a satisfação do bem comum e a consecução dos direitos fundamentais exigem do Estado a aplicação de gastos públicos, que por sua vez, são obtidos mediante a instituição e cobrança de tributos e como assinala Regina Helena Costa<sup>17</sup>, *ser cidadão também é ser contribuinte*.

## 1.2 A finalidade fiscal e extrafiscal dos tributos

O tributo na forma com a qual se conhece atualmente passou por um processo de evolução e de igual modo a sua instrumentalidade passa a ter novos contornos no Estado Contemporâneo. Assumindo a posição de que a tributação não encontra um fim em si mesma, a norma tributária terá como resultado uma finalidade para a qual a tributação serviu como instrumento<sup>18</sup>. O caráter instrumental da tributação permite afirmar que existe a adoção de uma finalidade, sendo ela tradicionalmente dividida pela doutrina em finalidade fiscal e extrafiscal.

A primeira é compreendida de modo intuitivo a partir das noções trazidas no contexto do Estado Fiscal, isto é, a finalidade fiscal dos tributos diz respeito à arrecadação realizada com o objetivo de atrair recursos para a manutenção do Estado e fazer frente ao gasto público. Ou seja, nessa compreensão lança-se o olhar para o tributo como instrumento arrecadatório, um meio pelo qual o Estado obtém e gera receitas.

---

<sup>16</sup> O artigo 173 da Constituição Federal dispõe que “*Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.*”

<sup>17</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 24

<sup>18</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 305

É a finalidade fiscal que opera com o objetivo de abastecer os cofres públicos<sup>19</sup>. Segundo Sergio André Rocha, essa pode ser compreendida inclusive como a finalidade *típica, essencial, da tributação: arrecadar*. Cabe lembrar que a função arrecadatória aqui explanada não pode ser entendida como um fim em si mesmo, uma vez que ela serve para custear os gastos públicos e subsidiar a atividade estatal<sup>20</sup>.

A concepção da finalidade extrafiscal do tributo, diferente da primeira, funciona como um indutor, seja para o incentivo ou para a inibição de determinados comportamentos. Apropria-se do instrumento fiscal com o intuito de atingir finalidades de ordem econômica ou social através do incentivo ou inibição, a fim de efetivar outros valores insculpidos na Constituição Federal.

Pedro Adamy indica que a finalidade extrafiscal é dotada de indução do comportamento que caminhe para o atingimento de uma finalidade estatal. Desse modo, a finalidade extrafiscal é instrumentalizada como *meio para a consecução de objetivos distintos da arrecadação de recursos financeiros ao erário*<sup>21</sup>. A extrafiscalidade, como afirma José Casalta Nabais<sup>22</sup>:

traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não da obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social

---

<sup>19</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 40.

<sup>20</sup> ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Editora Letramento, 2020. p. 94.

<sup>21</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 302-306

<sup>22</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Almedina: Coimbra, 1998. p. 630. Sobre o tema, ver, também: SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32-34; BOMFIM, Gilson. Incentivos Tributários: Conceituação. Limites e Controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 29-39.

E, sendo ela revestida desse caráter apontado, o Estado vai além da própria atuação e passa a intervir<sup>23</sup> na sociedade na busca – sobretudo – do reequilíbrio de desigualdades econômicas, bem como da extensa gama de valores e objetivos aos quais o Estado brasileiro se subordina.

A partir de tais premissas, observa Regina Helena Costa<sup>24</sup> que a extrafiscalidade se caracteriza como um instrumento pelo qual o interesse coletivo se sobrepõe sobre o individual, à medida que através de sua função e aplicação, o Estado molda condutas particulares de maneira a aproximá-los ao máximo do interesse público. Ou seja, o fenômeno da tributação e a sua finalidade são instrumentais de muita relevância para o estudo do tributo e a maneira a qual ele irá incidir sobre a sociedade.

### 1.3 Conceituação de tributo

Primeiramente, insta destacar que a tradição do estudo do direito geralmente incumbe à doutrina a missão de conceituar e definir os seus institutos, e dela são extraídos os respectivos significados. No entanto, não é incomum encontrar no Brasil a conceituação de determinados institutos no momento da proposição legislativa.

No plano constitucional brasileiro, foi reservado um capítulo específico para tratar sobre o Sistema Tributário Nacional (Título VI – Da Tributação e do Orçamento)<sup>25</sup>, onde estão dispostos os princípios gerais, as limitações do poder de tributar e as disposições relativas aos impostos no âmbito dos entes federativos – quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a repartição de receitas tributárias.

---

<sup>23</sup> A correlação entre atuação e intervenção observa o que afirma Luiz Alberto Gurgel de Faria, no sentido de que “*intervenção e atuação não são, a rigor, vocábulos intercambiáveis. Sempre que há uma intervenção, existe uma atuação estatal, pois esta engloba aquela, mas o reverso não é verdadeiro. Ocorrendo a atuação do Estado além da esfera do público, isto é, na seara privada, dá-se, na verdade, uma intervenção na sua conotação mais vigorosa, pois a atuação é em área de outrem. Quando o Estado presta serviço público ou regula a prestação de serviço público, ele não pratica uma intervenção, mas sim uma atuação estatal, pois está operando em área própria – no setor público*”. FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. pp. 46-47.

<sup>24</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 41.

<sup>25</sup> Constituição Federal de 1988.

No entanto, a Constituição Federal não tratou de conceituar os tributos. Levando em consideração que a tributação é uma das formas mediante a qual o Estado adentra o patrimônio particular – sendo, portanto, um importante instrumento do regime jurídico que implica uma série de desdobramentos na esfera privada – alguns doutrinadores passaram a definir conceitos para definir o tributo.

Regina Helena Costa<sup>26</sup> atribui o conceito constitucional de tributo através de uma noção essencial, segundo a qual:

O tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.

Embora a Constituição Federal não tenha trazido expressamente o conceito de tributo, ela dispôs que caberia à lei complementar a definição de tributos<sup>27</sup>.

Ocorre que a correspondência ao dispositivo constitucional é anterior a ele. Trata-se da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, ainda vigente e popularmente conhecida como o “Código Tributário Nacional – CTN”.

O Código Tributário Nacional foi instituído como lei ordinária, no entanto, atualmente é pacífico a sua recepção como Lei Complementar pela Constituição de 1988, conforme a edição do artigo 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 63.

<sup>27</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos** e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>28</sup> Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.



Destarte, ainda que seja possível identificar conceitos introduzidos pela doutrina, o Código Tributário Nacional<sup>29</sup> traz em seu escopo o dispositivo legal que conceitua o tributo da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tendo em vista que a definição legal é didaticamente exposta em lei, cabe destacar os esclarecimentos e contribuições feitos pela doutrina acerca do tributo.

Em primeiro lugar, destaca-se a ênfase a natureza pecuniária do tributo, núcleo essencial do conceito. Isto pois, conforme restou claro ao tratar sobre a atividade financeira, o tributo constitui uma importante fonte de receitas do Estado, que por sua vez é instrumentalizada para que se alcance e efetive os objetivos propostos. No entanto, a expressão também serve para destacar que no sistema brasileiro, conforme leciona Hugo de Brito Machado, não se admite prestações como o tributo *in natura* ou *in labore*<sup>30</sup>.

Por compulsoriedade, entende-se que a cobrança está fundada na soberania estatal que independe da vontade do indivíduo<sup>31</sup>. Ou seja, o tributo possui natureza obrigatória por força da lei, ao passo que a obrigatoriedade do pagamento de mesmo modo independe do ato de vontade do particular. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, *ela qualifica-se como compulsória no sentido de que em sua gênese o elemento volitivo não participa*<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Art. 3º.

<sup>30</sup> Segundo Hugo de Brito Machado, *tributo in natura é aquele instituído sem qualquer referência à moeda. Ele é instituído em referência a um bem diverso do dinheiro e sua quantificação é feita mediante referência à própria coisa sobre a qual incide. Já o tributo in labore, é aquele instituído também sem qualquer referência à moeda. Ele é instituído em referência a um trabalho e sua quantificação é feita mediante referência ao próprio trabalho a ser prestado*. MACHADO, Hugo de B. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. p. 57-59

<sup>31</sup> Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona que “*Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade*”. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.57

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de B. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. p. 55.

Para a compreensão de *que não constitua sanção de ato ilícito*, Luis Eduardo Schoueri se posiciona no sentido de que o tributo não tem como objetivo sancionar atos ilícitos. Portanto, não é o tributo uma penalidade, visto que não constitui a sua finalidade a punição de ilícito, ou ainda a aplicação de pena<sup>33</sup>.

Ainda tratando sobre ilícito, faz-se importante destacar a possível implicação do ato ilícito e a tributação. Em primeiro lugar, é pacífico afirmar que a doutrina não admite um tributo que tenha como hipótese de incidência tributária um ilícito. Contudo, o princípio do *non olet* auxilia na compreensão de um tema complexo que diz respeito a tributação que pode vir a incidir sobre rendimentos auferidos em uma atividade ilícita<sup>34</sup>.

Isso ocorre pois, muito embora ocorra a atividade ilícita, a tributação decorre em razão do efeito econômico. Quanto ao ilícito, a posição defendida é que este deverá sofrer a sanção prevista no respectivo ordenamento. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa<sup>35</sup> adota um posicionamento que:

A circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado

Inclusive, tornou-se pacífico no âmbito brasileiro que a ausência de tributação em razão da conduta ilícita do agente poderia levar a uma quebra do princípio da isonomia e privilegiar os indivíduos que porventura auferiram renda à margem da legalidade. A afirmação decorre da jurisprudência firmada nos tribunais superiores, trazendo a título de exemplificação o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>36</sup> que, instado a se manifestar acerca da tributação em face de sonegação fiscal de lucro oriundo de atividade criminosa, entendeu por caracterizada a sonegação fiscal, bem como a irrelevância da origem que nesse caso decorre de atividade ilícita. Dentre os pressupostos que

---

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 84.

<sup>34</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 84.

<sup>35</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79--80.

<sup>36</sup> STF, HC n. 77.530-RS, 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, D.J. 18.09.1998. A decisão foi reiterada no HC n. 94.240, 1ª Turma, rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011, D.J. 13.10.2011

dão embasamento à decisão, destaca-se a formulação de que a exoneração tributária acarretaria em violação ao princípio de isonomia fiscal<sup>37</sup>.

Destarte, o direito tributário brasileiro admite ser passível de tributação as atividades que causem efeito econômico – sejam elas de natureza lícita ou ilícita, uma vez que a hipótese de incidência, definida em lei, não pode incluir um elemento ilícito, porém o fato gerador de um tributo pode vir a ter a natureza lícita ou ilícita, sendo este irrelevante na medida em que é alheio à hipótese de incidência.

*Instituída em lei*<sup>38</sup>, nada mais é do que reafirmar e trazer à matéria tributária o princípio da legalidade<sup>39</sup>. É possível identificar o princípio em matéria tributária a partir do disposto no art. 150, inciso I da Constituição<sup>40</sup> e no artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>41</sup>. Por meio desse princípio, há uma valoração da segurança jurídica, princípio este tão caro ao direito tributário e pilar da existência do Estado Fiscal. Nesse sentido, o professor Marcus Abraham<sup>42</sup> acerta ao dizer que a segurança jurídica:

---

<sup>37</sup> O conceito de isonomia no plano constitucional, conforme preceitua a professora Regina Helena Costa, dispõe que “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, dentre outros, o direito à igualdade e, em seu inciso I, reitera a diretriz ao proclamar que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos nela previstos*” Já no plano tributário “*as diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos – generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino*”. COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 43.

<sup>38</sup> Aqui, toma-se o conceito de lei do professor Hugo de Brito Machado. Segundo ele, *a palavra lei, em sentido formal, designa o ato produzido pelo órgão dotado de competência para a prática da atividade legislativa, com observância dos procedimentos estabelecidos para o exercício dessa atividade*. MACHADO, Hugo de B. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1<sup>a</sup> a 95, (V. 1), 3<sup>a</sup> edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. p. 78.

<sup>39</sup> A professora Regina Helena Costa lembra que “o art. 5<sup>o</sup>, II, CR declara que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Fundamental garantia deferida aos cidadãos significa que o Estado somente pode modular o comportamento destes mediante o instrumento denominado lei. Em outras palavras, para impor--se um comportamento aos particulares, bem como para vedar--lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo. Outra espécie de ato normativo – um ato administrativo, por exemplo – é inidônea para tal fim.”. COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 44.

<sup>40</sup> Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>41</sup> CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

<sup>42</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 111.

é responsável por garantir a certeza dos direitos e obrigações de todos que fazem parte desta coletividade, sendo elemento fundamental da tributação contemporânea. Sem ela, o cidadão-contribuinte não poderá cumprir regularmente os seus deveres fiscais e nem exercer satisfatoriamente os seus direitos. Pela mesma razão, a sua ausência impossibilitará que a Fazenda Pública possa desempenhar a sua função de maneira adequada. Como nefasta consequência, não se terá um sistema tributário justo e razoável.

Além disso, o princípio possibilita a limitação de possíveis arbitrariedades do Estado à medida que exige a transparência e a necessidade de estabelecer um processo legislativo com os representantes escolhidos pelo povo para a deliberação acerca da criação do tributo.

Tratando mais a fundo sobre a correlação entre a tributação e o princípio da legalidade, em via de regra, o tributo deve ser criado por lei ordinária. Ocorre que, o texto constitucional previu que para o estabelecimento de normais gerais há reserva de lei complementar, bem como em outros casos onde também houve essa exigência<sup>43</sup>.

Para a melhor explicitação acerca do tributo ser uma prestação *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, faz-se necessário retomar alguns conceitos do direito administrativo. Sabe-se que tal previsão guarda relação com o poder atribuído à autoridade administrativa. Afinal, é a partir da posição de supremacia pela qual o Estado consegue desempenhar as suas funções de modo a atingir os seus fins. Por óbvio, conforme já dito anteriormente, a atuação do Estado deve estar baseada no princípio da legalidade, a fim de que não haja espaço para arbitrariedades.

Nesse campo de atuação estatal, temos por definição da doutrina que a administração goza do poder vinculado e o poder discricionário. Nas contribuições trazidas pelo professor Marçal Justen Filho<sup>44</sup>, o primeiro, é caracterizado pela lei estabelecer que em face de determinados requisitos a administração, por sua vez, fica obrigada a agir de determinada forma. Ou seja, há uma restrição da *autonomia de escolhas da autoridade administrativa*. O segundo, em contraposição, é caracterizado pela margem de liberdade de decisão ocasionada pela lei, podendo a autoridade adotar critérios de

---

<sup>43</sup> Constituição Federal. Artigo 146.

<sup>44</sup> FILHO, Marçal J. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p. 85.

conveniência, oportunidade, dentre outros. Isto é, há uma margem para que a autoridade administrativa possa decidir *segundo a avaliação da melhor solução para o caso concreto*.

Dito isto, em matéria tributária significa dizer que é vedado na exigência do tributo a fixação de critérios discricionários, ou seja, a autoridade administrativa tem a sua atuação plenamente vinculada a lei, não havendo margem para decidir, por exemplo, pela cobrança ou não do tributo com base em critérios da oportunidade.

#### **1.4 Espécies tributárias no Brasil**

Preambularmente à exposição das espécies tributárias existentes no Brasil, é importante trazer à memória o que fora adotado pelo Código Tributário Nacional – repisa-se: publicado no ano de 1966 – e as alterações com o advento da Constituição de 1988.

O CTN prevê em seu artigo 5º a existência de três tributos, são eles: os impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>45</sup>. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a doutrina passou a debater acerca de quais e quantas seriam as espécies tributárias previstas no texto constitucional, havendo divergências entre eles. A título de exemplo, o professor Marcus Abraham adota e acompanha o entendimento de Luciano Amaro<sup>46</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>47</sup>, no sentido de que a divisão das espécies tributárias mais adequada seria a quadripartida, a qual compreende como tributos: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Outro lado, a doutrina majoritária, da qual destaca-se a professora Regina Helena Costa<sup>48</sup>, assume que a partir do texto constitucional, seria mais adequado falar na teoria pentapartite, a qual compreende como espécies tributárias: imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as demais contribuições.

---

<sup>45</sup> CTN. Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>46</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 102-103

<sup>47</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 375.

<sup>48</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 64.

Para fins do presente trabalho, será utilizada a teoria pentapartite, por entender que o modelo contempla a concepção necessária para os fins didáticos pretendidos, bem como a adoção feita pelo Supremo Tribunal Federal<sup>49</sup>.

#### 1.4.1 Impostos

Ao disciplinar acerca do imposto, a Constituição Federal atribuiu aos seus entes federativos – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal – o poder de instituir os impostos<sup>50</sup>. O Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe acerca do imposto como sendo *o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*<sup>51</sup>.

Percebe-se pela dicção atribuída pelo legislador aos impostos tratar de um tributo não vinculado a uma atuação estatal. Em outras palavras, trata-se de um tributo ao qual o fato gerador dessa modalidade não se origina da atuação do Estado. O reflexo disso se dá através da receita que, uma vez recolhida ao Estado, não está vinculada. Portanto, não está carimbada para determinada finalidade, havendo margem à autoridade administrativa para dispor sobre esse recurso com maior discricionariedade.

Conforme pontua Regina Helena Costa<sup>52</sup>, esse fator assume uma grande importância ao se constatar a relevância dos impostos, seja em razão de sua exigência prescindir de contraprestação por parte do Estado, ou ainda, sob a perspectiva de arrecadação, devido ao fato da receita estar em regra desafetada.

A competência tributária<sup>53</sup> está delineada pela Constituição Federal, a qual atribuiu a cada um dos seus entes federativos – União<sup>54</sup>, Estados e o Distrito

---

<sup>49</sup> STF, RE n. 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, D.J. 28.08.1992.

<sup>50</sup> Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos;

<sup>51</sup> CTN. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>52</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 64.

<sup>53</sup> “Entende-se por competência tributária a aptidão para instituir e cobrar tributos. Tal competência nada mais é do que o poder de tributar, aspecto da soberania estatal, juridicamente delimitado e eventualmente dividido”. MACHADO, Hugo de B. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015.p. 718.

<sup>54</sup> Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

Federal<sup>55</sup> e os Municípios<sup>56</sup> – a instituição dos impostos. No caso do Distrito Federal, em razão de sua divisão não conter municípios, o legislador optou por congregar as competências estaduais e municipais, ou seja, o Distrito Federal possui a competência advinda do art. 147 da Constituição<sup>57</sup>, bem como a autorização, por força da lei, a instituir cumulativamente os impostos relativos aos estados e municípios<sup>58</sup>.

#### 1.4.2 Taxas

O texto constitucional atribui aos mesmos entes federativos – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal – o poder de instituir as taxas<sup>59</sup>. Diferente dos impostos, as taxas se revelam tributos vinculados a uma atuação estatal, descritas na Constituição como o exercício do poder de polícia ou na utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis pelo contribuinte.

- 
- I - importação de produtos estrangeiros;
  - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
  - III - renda e proventos de qualquer natureza;
  - IV - produtos industrializados;
  - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
  - VI - propriedade territorial rural;
  - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

À União também foram atribuídas as competências extraordinárias e residual.

<sup>55</sup> Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

<sup>56</sup> Constituição Federal. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>57</sup> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

<sup>58</sup> CTN, Art. 18. Compete:

- I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;
- II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

<sup>59</sup> Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

O legislador constituinte tratou de explicitar a distinção das taxas e dos impostos, deixando ainda mais claro ao dispor no texto que *as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto*<sup>60</sup>. É através dessa disposição que, segundo a Regina Helena Costa, a taxa se revela um tributo ao qual a exigência é orientada pelo princípio da retributividade<sup>61</sup> e possui natureza contraprestacional, na medida em que as taxas são pagas pelo contribuinte por ter provocado o exercício de polícia ou por ter utilizado ou colocado à disposição os serviços públicos os quais possam ser específicos e divisíveis<sup>62</sup>.

De igual modo, tendo em vista as limitações constitucionais feitas pelo legislador, o Código Tributário Nacional dispõe que as taxas *têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível*<sup>63</sup>.

O exercício do poder de polícia está exposto no artigo 78 do CTN<sup>64</sup> e diz respeito a atuação estatal por intermédio da administração pública sobre o particular em prol do interesse público, aplicando as limitações advindas da Constituição ou da legislação em detrimento dos direitos individuais, a fim de elevar e privilegiar a coletividade e o interesse público<sup>65</sup>.

Outro lado, a taxa de serviço público<sup>66</sup> está devidamente conceituada pelo CTN, nos termos que cabe a transcrição:

---

<sup>60</sup> Constituição Federal. Art. 145, §2º.

<sup>61</sup> Ao explicar sobre a correlação entre taxa e o princípio da retributividade, Roque Antonio Carraza explica: “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida”. Cf. Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 9. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322.

<sup>62</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 66.

<sup>63</sup> CTN. Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>64</sup> CTN. Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

<sup>65</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 66.

<sup>66</sup> Em razão da complexidade do conceito de serviço público, este trabalho adota o conceito que abrange os elementos subjetivo, formal e material. Por isso, a fim da compreensão das taxas, vê contemplado nas palavras de Regina Helena Costa, segundo a qual o serviço público é “a atividade material de incumbência do Poder Público, sujeita a regime de direito administrativo, que visa ao atendimento de necessidade coletiva”. COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 67.



Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

- I - utilizados pelo contribuinte:
  - a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
  - b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
- II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
- III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Portanto, para a cobrança da taxa, resta esclarecido a necessidade da contraprestação estatal, uma vez que o fato gerador decorre da prestação de serviço público.

#### 1.4.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria pode ser instituída por qualquer dos entes federativos e a Constituição trata acerca dela como sendo *decorrente de obras públicas*<sup>67</sup>. Com isso, já é possível *prima facie* identificar o caráter vinculado a uma atuação estatal, à medida que o tributo impõe a ação do Estado por meio da realização de obras públicas<sup>68</sup>.

Em relação a contribuição de melhoria, o legislador não tratou de conceituar o tributo<sup>69</sup>. Para fins deste trabalho, adota-se o conceito segundo o qual Hugo de Brito Machado definiu-a, no âmbito estritamente jurídico como *a espécie de tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública*. Já no campo da ciência das finanças públicas, o autor conceitua como sendo *o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas*<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>68</sup> Tendo em vista que a Constituição faz referência a obra pública, sem, contudo, defini-la, adota-se para o trabalho o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual se caracteriza *“a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”*. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 706.

<sup>69</sup> O CTN dispõe apenas que a contribuição de melhoria *“é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”*

<sup>70</sup> MACHADO, Hugo de B. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. p. 777-778.

O tributo distingue-se de imposto, uma vez que está vinculado a uma atividade estatal, qual seja a realização de obras públicas. Também se distingue das taxas, em razão desta se destinar ao serviço público ou poder de polícia, ao passo que a contribuição de melhoria se destina para a realização de obra pública.

Muito embora a previsão ainda se faça presente no ordenamento jurídico, doutrinadores a consideram obsoleta. É a conclusão que chegam Luis Eduardo Schoueri<sup>71</sup> e Regina Helena Costa<sup>72</sup>. O primeiro, afirma que os poderes públicos optam por financiar as obras públicas através de recursos destinados aos gastos gerais no orçamento. Em complemento, a segunda atribui a complexidade do procedimento a razão pelas autoridades públicas políticas optarem por outros meios, tendo em vista a não acarretar em mais um ônus aos contribuintes.

#### **1.4.4 Empréstimo compulsório**

A disciplina Constitucional do empréstimo compulsório está prevista no artigo 148, sendo a sua finalidade o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional <sup>73</sup>.

Em primeiro lugar, verifica-se que o legislador pretendeu dar maior rigor à instituição do tributo, por isso a escolha pelo rito da lei complementar, diferentemente da regra geral a qual os impostos são instituídos mediante lei ordinária, e a adoção da competência exclusiva da União<sup>74</sup>.

Um fator de relevância para a instituição desse tributo é a fundamentação, uma vez que a disciplina constitucional impõe a vinculação da aplicação do recurso para a despesa que a justificou. No âmbito do Código

---

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 107

<sup>72</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 70.

<sup>73</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

<sup>74</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 70.

Tributário Nacional, o empréstimo compulsório não se configura como um tributo, o que se revela pela instituição de apenas três espécies de tributo (art. 5) e a previsão do empréstimo compulsório apenas nas disposições especiais (art. 15), sendo que neste último, com o advento da Constituição de 1988, houve revogação parcial, uma vez que passou-se a exigir lei complementar para a instituição do tributo e não mais se configura caso excepcional a *conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo*.

Da experiência prática após a promulgação da Constituição Federal, é possível afirmar que a aplicação de empréstimos compulsórios não é a primeira opção para o Estado, ainda que diante de uma das hipóteses previstas. Ademais, o disposto no CTN acerca do resgate do valor é mais um motivo que leva ao Estado tratá-lo como última opção, uma vez que tomado o empréstimo compulsório, será necessário um planejamento para a devolução da quantia.

#### **1.4.5 Contribuições sociais**

As contribuições sociais fazem parte da inovação trazida pela a Constituição Federal que a elegeu – conforme os pressupostos estabelecidos para o presente estudo – ao *status* de tributo. Segundo a dicção constitucional, a competência para a instituição é exclusiva da União com vistas a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; entretanto, há uma exceção prevista para a instituição de contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, ao qual o texto atribuiu a competência à União, Estados o Distrito Federal

e os Municípios<sup>75</sup>. Atualmente, a doutrina admite a distinção entre as contribuições sociais e contribuições especiais<sup>76</sup>.

Em relação as hipóteses tributárias, verifica-se que as contribuições se alinham as hipóteses de impostos<sup>77</sup>. Contudo, há que se tratar a diferenciação entre os institutos que decorre da afetação constante nas contribuições sociais, haja vista que elas são voltadas a instrumentalização da União no âmbito social – dentre os campos presentes na Ordem Social, o legislador constituinte elegeu alguns aos quais previu especificamente à instituição de contribuições sociais a seguridade social (art. 195), o seguro-desemprego (art. 239) e a educação (art. 212, §5º) –, isto é, a receita adentra ao cofre público carimbada, com vista a atender aos fins sociais ao qual o tributo foi instituído.

Segundo Luis Eduardo Schoueri<sup>78</sup>:

não existem, no momento, contribuições sociais para as demais áreas de atuação da União na Ordem Social, e não é pacífico que sua instituição seja possível. O texto constitucional é silente a esse respeito, o que poderia dar sustento à tese da possibilidade; por outro lado, o fato de o constituinte ter cogitado três hipóteses de contribuições sociais parece argumento forte para que se diga que não seriam admitidas outras contribuições.

---

<sup>75</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

§ 1º-B Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

§ 1º-C A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 124

<sup>77</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 121.

<sup>78</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 122.

Regina Helena Costa<sup>79</sup>, por sua vez, entende que:

Para delimitar--se o domínio dentro do qual se autoriza a instituição de contribuições dessa natureza, impõe--se a remissão ao título da Ordem Social no Texto Fundamental (arts. 193 a 232). Assim, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e à tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso e aos índios.

A doutrina, ainda que contemple em maior ou menor grau, não nos parece apresentar posicionamento pacífico a quais institutos da Ordem Social as contribuições sociais podem ser instituídas – se em todas as disposições contidas na Constituição, ou apenas aquelas em que o texto previu especificamente a contribuição.

Dado o caráter didático atribuído ao estudo, faz-se necessário também tratar sobre as demais contribuições previstas na Constituição, sobre as quais o presente estudo irá se valer das contribuições da professora Regina Helena Costa.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, são caracterizadas pela natureza setorial do tributo<sup>80</sup>, a título de exemplo, a Constituição trata sobre o ramo canavieiro, o da navegação mercantil, dentre outros. Uma característica dessas contribuições é a sua função extrafiscal.

As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, por sua vez, têm como objetivo a geração de receita para as denominadas autarquias corporativas que exercem a fiscalização de diversas profissões<sup>81</sup>. Configuram-se, portanto, de contribuições parafiscais<sup>82</sup>, na medida

---

<sup>79</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 72.

<sup>80</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 73.

<sup>81</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 75.

<sup>82</sup> Luis Eduardo Schoueri leciona que "a expressão 'parafiscalidade', de origem francesa, remonta a um sistema tributário paralelo ao fiscal (por isso mesmo parafiscal). Seriam arrecadações que não entrariam no orçamento e, por tal razão, estariam sujeitas a menor controle (ou nenhum controle) pelo legislativo. Hoje, entretanto, a expressão já perdeu tal sentido, tendo em vista o princípio da unidade orçamentária e a extensão do Princípio da Legalidade a todos os tributos. Por isso mesmo, mais adequado hoje é apenas investigar se a cobrança é feita diretamente pela pessoa jurídica de direito público ou não." <sup>82</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 91.

em que são voltadas para atividades de órgãos paraestatais em que se denota o interesse público. É o caso, por exemplo, dos conselhos profissionais.

A Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP foi instituída pela Emenda Constitucional nº 39/2002 e presente no art. 149-A da Constituição Federal<sup>83</sup>, é alvo de polêmicas doutrinárias acerca do embate político-jurídico atinente ao princípio da separação dos poderes ao qual a norma foi submetida. Isto pois, segundo Regina Helena Costa<sup>84</sup> e Luis Eduardo Schoueri<sup>85</sup>, ela decorre da mobilização nacional de agentes políticos inconformados com a decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou as taxas instituídas com o objetivo de remunerar o serviço de iluminação pública inconstitucionais, sob o fundamento de ausência dos requisitos da especificidade e da divisibilidade. Dessa forma, a Emenda foi apresentada com o mesmo conteúdo normativo, no entanto sob o instituto da contribuição.

Ao examinar um caso referente a COSIP, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da contribuição, classificando-a como um tributo *sui generis*<sup>86</sup>.

## 1.5 Classificação dos Tributos

A classificação dos tributos pode ser feita de muitas formas. Para fins do presente trabalho, serão listadas as classificações que impactam e possuem destaque em face do direito tributário brasileiro. Para tanto, levará em consideração a classificação adotada por Luciano Amaro<sup>87</sup>, que se desdobram quanto a: a) competência; b) sujeito ativo da obrigação tributária; c) finalidade; d) objetividade e subjetividade; e) diretos e indiretos; f) fixos e variáveis; g) regressivos e progressivos; h) seletivos e não seletivos; i) cumulativos e não cumulativos; e j) função do fato econômico gravado.

---

<sup>83</sup> Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

<sup>84</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 75.

<sup>85</sup> SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.p. 127.

<sup>86</sup> Pleno, RE 573.675/SC, Tema 44, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.3.2009.

<sup>87</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo : Editora Saraiva, 2023. p. 44-46.

*Quanto à competência* de quem os institui ou realiza a cobrança, Luciano Amaro<sup>88</sup> traz os seguintes esclarecimentos:

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo – que mais de perto vai nos interessar –, o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um possui competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Temos, assim, a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.

No Brasil, a classificação quanto à *competência tributária* foi dividida entre os entes federativos. Portanto, haverá a existência de tributos federais, estaduais ou municipais, cada um guardando correspondência ao seu ente tributante. Conforme mencionado anteriormente, o Distrito Federal congrega a competência para instituir tributos estaduais e municipais (vide notas 57 e 58). A título de exemplificação, cabe a União arrecadar o Imposto de Renda sobre Pessoa Física e Jurídica.

*Quanto ao sujeito ativo da obrigação tributária*, o tributo pode ser fiscal ou parafiscal. O primeiro, diz respeito ao tributo em que o sujeito ativo é o Estado e os entes federativos. O segundo contempla órgãos paraestatais. Conforme já exemplificado, o sujeito ativo do tributo fiscal é o Estado, ao passo que no tributo parafiscal, temos como exemplo os conselhos profissionais.

*Quanto à finalidade*, divide-se em fiscal, também chamada de arrecadatória, ou extrafiscal, também denominada regulatória. Ambas foram descritas anteriormente e, em suma, diz respeito a função arrecadatória com vistas a abastecer os cofres públicos, ao passo que a extrafiscal serve para estimular ou desestimular determinados comportamentos. A título de exemplo, os impostos sobre o comércio exterior possuem tipicamente a finalidade extrafiscal.

*Quanto à objetividade ou subjetividade*, divide-se em tributos reais ou pessoais, a considerar a predominância de características objetivas ou

---

<sup>88</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 47

subjetivas nos aspectos do fato gerador. Em outras palavras, significa que se o tributo considerar aspectos pessoais do contribuinte, diz-se que o tributo é pessoal. Por consequência, o tributo real é aquele em tais aspectos não são levados em consideração. O imposto de renda é característico dos tributos pessoais, a medida em que se leva em consideração o nível de renda do contribuinte. Tratando-se do imposto real, isto é, com características objetivas, o CTN dispõe do imposto sobre a transmissão de imóveis.

*Quanto à repercussão econômica*, os tributos são divididos em diretos e indiretos. Os tributos diretos são aqueles em que os contribuintes “de direito”, também são os contribuintes “de fato”. Isto é, aquele que suporta o ônus do tributo. O imposto de renda é um exemplo de tributo direto. Já o tributo indireto é caracterizado pelo inverso, uma vez que o contribuinte de direito é responsável pelo ônus do recolhimento do tributo, que posteriormente é repassado o custo ao contribuinte de fato. É uma modalidade muito comum nos impostos relativos ao consumo de bens ou serviços.

*Quanto aos fixos e variáveis*, como o próprio nome induz, trata-se dos tributos em que no primeiro o montante independe da dimensão econômica do fato gerador, ao passo que o segundo levam em consideração tais aspectos para estabelecer o montante do tributo.

*Quanto à progressividade e regressividade*, os tributos progressivos são aqueles em que há uma correlação entre o aumento da onerosidade conforme o crescimento da capacidade contributiva. Já a regressividade, por sua vez, é marcada pela relação inversa à qual a onerosidade cresce em detrimento da capacidade contributiva do contribuinte. No capítulo 2, será feita uma análise acerca da regressividade no sistema tributário brasileiro.

*Quanto à seletividade*, os tributos podem ser seletivos e não seletivos. Os tributos seletivos têm como característica uma onerosidade maior nas alíquotas voltadas aos bens menos essenciais e uma suavização na alíquota quando considerado que o bem é essencial. A título de exemplo, durante a pandemia do novo coronavírus, destacou-se a redução a zero sobre a alíquota de itens considerados essenciais para a prevenção e combate ao coronavírus<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> BRASIL. Resolução nº 17, de 17 de março de 2020 – Ministério da Economia. Diário Oficial da União, Brasília, DF, ed. 53, seção 1, página 19. Publicado no Diário Oficial da União em 18/02/2020.



*Quanto à cumulatividade*, os tributos podem ser cumulativos e não cumulativos. Ambos estão relacionados a técnica de aplicação dos tributos que são considerados multifásicos. Os tributos cumulativos são aqueles que incidem em várias fases de circulação do bem. O tributo não cumulativo contrapõe esse modelo, uma vez que a cada fase, só irá incidir sobre o valor que foi agregado ao bem, ou ainda gravam o valor global acumulado nas fases do bem, realizando o desconto do valor que já foi gravado anteriormente. Como exemplo, a distinção é de suma importância para a compreensão do ICMS.

*Quanto à função do fato econômico gravado*, parte-se do pressuposto de que por trás do imposto se encontra a riqueza e, portanto, revela a capacidade contributiva. Os impostos gravam o ingresso, o uso e a manutenção da riqueza. O fato econômico gravado no ingresso da riqueza que acresce ao patrimônio do contribuinte está no imposto renda, enquanto o uso está relacionado ao consumo e a manutenção da riqueza ao patrimônio. Tal atribuição leva em consideração que a carga tributária está concentrada nos impostos sobre a renda, propriedade e consumo.

## 2. DIREITO TRIBUTÁRIO E (DES) IGUALDADE

### 2.1 Constituição brasileira de 1988 e o desafio pela igualdade

A promulgação da Constituição Federal de 1988 marca um momento de ruptura e transformação da sociedade brasileira que durante os anos anteriores conviveu com um regime autoritário instaurado pelo golpe civil-militar<sup>90</sup> ocorrido em 1964 e que perdurou até o ano de 1985.

Em que pese a mobilização por uma Constituinte tenha início ainda na década de 1970, o debate formal acerca da formulação de anteprojeto de Constituição teve início apenas em 1985, com a instituição da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais<sup>91</sup>. Contudo, apenas em 1º de fevereiro de 1987 passou-se a ser debatido uma nova Constituição em contraponto à Constituição vigente, decorrente da ditadura militar.

O movimento constitucional de redemocratização é marcado por um processo de profunda participação e mobilização da sociedade civil em prol de uma sociedade mais livre, justa e solidária. No que concerne aos debates acerca do direito tributário, foi constituída a Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças que, para o presente estudo, estará focado na Subcomissão de Tributos Participações e Distribuição de Receitas.

O desafio e ao mesmo tempo objetivo de se alcançar a justiça fiscal tornou-se tema recorrente – senão central – nas reuniões da subcomissão, conforme registram os Anais do Senado, que possuem os registros oficiais acerca dos debates destinados ao tema tributário na constituinte. É com esse espírito que Benito Gama, Presidente da Comissão, encerra a última sessão do anteprojeto de Constituição afirmando o propósito dos constituintes para com a nova Constituição: “*que possamos realmente praticar justiça fiscal!*”<sup>92</sup>.

---

<sup>90</sup> Em razão das discussões doutrinárias acerca do regime de exceção implementado no Brasil, o presente trabalho apoia-se no trabalho do historiador René Armand Dreifuss que entende ter ocorrido uma ditadura civil-militar promovido por elementos militares e sociais. DREIFUSS, René Armand. 1964: a conquista do Estado. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1981. p. 417-455.

<sup>91</sup> BRASIL. Decreto nº 91.450 de 18 de julho de 1985. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Seção 1, Página 10393. Publicado no Diário Oficial da União em 22/7/1985.

<sup>92</sup> BRASIL. Anais do Senado Federal (Ata de Comissões): Subcomissão de Tributos Participação e Distribuição das Receitas. Brasília: Senado Federal, 1987. p. 213.

Portanto, é indubitável que o alcance da justiça fiscal era objetivo do legislador constituinte, restando demonstrado no Relatório da Subcomissão de Tributos Participações e Distribuição de Receitas<sup>93</sup>, que dispõe que:

Depois da incorporação das emendas aprovadas, o anteprojeto pode ser sintetizado nos seguintes tópicos, igualmente contemplados em toda a sua extensão:

[...]

– estrutura constitucional capaz de permitir ao legislador ordinário construir um sistema de tributação eficiente, inspirado na justiça social e na universalidade, progressividade e igualdade tributárias;

Partindo dessa premissa, é possível identificar no texto constitucional, como já observado pelos professores Valcir Gassen e Matheus Felipe de Castro<sup>94</sup>, que o Brasil *estabeleceu um projeto de desenvolvimento nacional, social e econômico com um perfil ideológico bastante claro*.

Segundo os autores, o perfil do projeto está formalmente inscrito na Constituição e voltado para a realização dos direitos fundamentais. Nesse sentido, a matriz tributária brasileira deve ser orientada pela diretriz político-normativa estabelecida pelo texto constitucional e o projeto de desenvolvimento nacional escolhido.

A partir da noção de um projeto de desenvolvimento nacional, bem como a orientação da matriz tributária, aqui entendida como a fonte do sistema tributário, isto é, a razão de ser do sistema tributário em vigor<sup>95</sup>, o artigo 3º da Constituição Federal<sup>96</sup> consagra a luta pela igualdade mediante a construção de uma sociedade justa e solidária, a qual tem como diretriz a erradicação da pobreza e a redução de desigualdades de ordem social ou regional. É mediante os objetivos normatizados pelo artigo 3º da Constituição Federal que a matriz

---

<sup>93</sup> BRASIL. Anais do Senado Federal (Ata de Comissões): Subcomissão de Tributos Participação e Distribuição das Receitas. Brasília: Senado Federal, 1987. p. 240.

<sup>94</sup> CASTRO, Matheus Felipe. GASSEN, Valcir. Justiça fiscal: matriz tributária e projeto de desenvolvimento na constituição de 1988. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, Londrina, v. 3, n. 1, p. 101-125, jan/jun. 2018.

<sup>95</sup> KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. Revista dos Tribunais, v. 923, 2012. p. 453.

<sup>96</sup> Constituição Federal. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

tributária brasileira – sendo a base e a razão de ser do sistema tributário nacional – deve se orientar.

A ordem econômica não está dissociada desses objetivos da república, uma vez que ela tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna<sup>97</sup>, o que faz completo sentido quando o pilar dos direitos fundamentais e fundamento do nosso Estado Democrático de Direito é a dignidade da pessoa humana.

Em relação à dignidade da pessoa humana e o seu papel no Estado de Direito, o professor Luís Roberto Barroso<sup>98</sup> constata que a realização da democracia em seu sentido material vai além do estabelecimento de um governo da maioria, mas se reveste do dever de ser um governo para as minorias raciais, culturais e religiosas, e também as minorias políticas dentre as quais estão os pobres.

A perspectiva demonstrada por Luís Barroso, por indução, impõe ao Estado o respeito aos direitos fundamentais e ao mesmo tempo o dever ativo em promover os demais direitos fundamentais que são necessários para que se alcance o mínimo de igualdade material, sem o qual não se pode dizer que há uma vida digna. Não por acaso, a Constituição Federal de 1988 tratou de dispor para além dos direitos individuais – tais como o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade – com a previsão dos direitos sociais no texto, que contemplam *a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados*<sup>99</sup>.

Dessa forma, o desafio se impõe na busca pela consecução dos direitos garantidos, uma vez que prestações públicas colocadas à disposição da população exigem receitas capazes de suprir a demanda pelo serviço público. Por conseguinte, como demonstra Célia Kerstenetzky<sup>100</sup>, para evitar a oneração dos potenciais beneficiários da redistribuição, a arrecadação das receitas que se

---

<sup>97</sup> Constituição federal. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

<sup>98</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 41.

<sup>99</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 41-43.

<sup>100</sup> KERSTENETZKY, Celia. Foi um pássaro, foi um avião? Redistribuição no Brasil no século XXI. Novos Estudos CEBRAP. São Paulo, vol. 36, nº 2, 2017. p. 12-13.

destina à garantia dos direitos também deveria estar revestida de um viés progressivo.

A Constituição brasileira, diferente de outras constituições quando feita uma análise comparativa, não apenas visa a garantia das liberdades individuais e coletivas, com limitações ao poder do Estado, mas também uma amálgama de promessas que compõem o projeto de desenvolvimento voltado a um conteúdo programático-estatal<sup>101</sup> com vista a superação dos problemas estruturais, de ordem individual e coletiva, e a consagração dos direitos fundamentais e sociais esculpidos no texto constitucional, destacando-se a concretização da igualdade e da justiça social.

De igual modo, o direito tributário na Constituição Federal seguiu a característica *dirigente* e determinou a estrutura de poder de maneira detalhada e as atribuições de cada ente político. Pedro Adamy<sup>102</sup> destaca que o texto constitucional dispõe de hipóteses nas quais ocorre a instrumentalização do direito tributário com o objetivo de atingir outras finalidades. Nesse mesmo sentido, Gassen e Castro apontam que a tributação, orçamento público e financiamento *são mecanismos eficazes de direitos fundamentais previstos nas constituições dirigentes*<sup>103</sup>.

A matriz tributária brasileira caminha para um Estado Social ao eleger como objetivo a justiça e a solidariedade, bem como a erradicação da pobreza e a marginalização. Os objetivos também se coadunam e se mostram compatíveis com o fundamento da dignidade da pessoa humana. Portanto, como afirma Henrique Napoleão Alves<sup>104</sup>, há um nível alto de comprometimento jurídico-constitucional do Brasil em cumprir com uma tributação distributiva.

O Sistema Tributário Nacional também traz princípios importantes que são desdobramentos dessa lógica da matriz tributária. Segundo o texto constitucional, os impostos devem ser graduados conforme a capacidade

---

<sup>101</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador. 2ª ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2001. p. 10.

<sup>102</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 309.

<sup>103</sup> CASTRO, Matheus Felipe. GASSEN, Valcir. Justiça fiscal: matriz tributária e projeto de desenvolvimento na constituição de 1988. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, Londrina, v. 3, n. 1, p. 110, jan/jun. 2018.

<sup>104</sup> ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. Revista Espaço Acadêmico, Maringá, v. 12 n. 133, 69-78, junho de 2012.

econômica do contribuinte<sup>105</sup> e, além do princípio geral da igualdade presente no caput do artigo 5º, o legislador foi ainda mais específico ao eleger um direito de igualdade em matéria tributária, conforme indica o texto do artigo 150, inciso II da Constituição Federal<sup>106</sup>.

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva possui em sua essência o princípio da igualdade e, lido sob à ótica dos objetivos constitucionais, sobretudo a erradicação da pobreza e a construção de uma sociedade justa e solidária, se revela um princípio pelo qual os impostos estabelecidos não devem aumentar as desigualdades, devendo ser observado no momento de escolha acerca da distribuição do ônus das despesas pelo legislador. Em outras palavras, a sistemática tributária deve graduar os impostos de modo que a parcela de contribuintes hipossuficientes não assumam ônus insustentáveis ou que a perpetue em um estado de pobreza ao qual o Estado objetiva erradicar.

Alerta Valcir Gassen<sup>107</sup> para o fato de que embora a Constituição Federal adote formalmente um modelo tributário com base nos princípios e objetivos elencados anteriormente, não se pode olvidar que a matriz tributária leva em consideração o momento histórico no qual as escolhas foram feitas. Isso significa que há o desafio de alinhar a matriz tributária ao sistema tributário nacional, tendo em vista ser possível haver uma desvinculação entre os institutos. Afirma<sup>108</sup>, pois, que:

Nenhuma política fiscal é justa em si e por si desvinculada dos fins políticos a que se propõe o Estado em sua constituição. O Direito Tributário precisa manter vínculos estreitos com a realidade social e econômica brasileira. Ou seja, é na política de desenvolvimento constitucionalmente definida que vamos encontrar a justiça dos fins pelos quais os instrumentos tributários, financeiros e orçamentários foram predispostos.

---

<sup>105</sup> Constituição Federal. Art. 145, §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>106</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>107</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 32.

<sup>108</sup> CASTRO, Matheus Felipe. GASSEN, Valcir. Justiça fiscal: matriz tributária e projeto de desenvolvimento na constituição de 1988. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, Londrina, v. 3, n. 1, p. 110, jan/jun. 2018

A partir dessa premissa, sobretudo no que diz respeito à matriz tributária e a sua correlação com a realidade brasileira, passados mais de 35 anos da promulgação da Constituição Cidadã<sup>109</sup>, é urgente resgatar o projeto de desenvolvimento pactuado e fundado na perspectiva de ampliação de direitos a todos cidadãos que atualmente se demonstra fragilizado e distante de sua pretensão no que diz respeito ao alinhamento entre a matriz tributária e o sistema tributário nacional.

## **2.2 A Regressividade da Matriz Tributária Brasileira**

Se por um lado a Constituição Federal dá as diretrizes para um modelo tributário progressivo, baseado na capacidade contributiva, justiça fiscal e igualdade com vistas ao alcance do bem-estar e a solidariedade social, a realidade revela um modelo tributário de caráter regressivo que impacta negativamente os objetivos da república.

Preliminarmente, antes de adentrar nas razões que tornam o modelo tributário atual com caráter regressivo, o estudo propõe demonstrar alguns apontamentos acerca do índice de arrecadação no Brasil e traçar um paralelo comparando a carga tributária brasileira em face de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dessa maneira, é possível analisar e situar o Brasil de modo comparado a outros países, desmitificar falácias – por exemplo, a afirmação de que o Brasil é o país com a maior carga tributária do mundo – e, especificamente, verificar como o Estado brasileiro arrecada os recursos e sobre quem recai o ônus em maior ou menor grau.

Segundo os dados da Nota Técnica nº 54 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA<sup>110</sup>, que analisou os dados relativos à tributação de países da OCDE, inserindo na análise países latino-americanos, o Brasil atingiu a Carga Tributária de 33,1% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2019. Ao levantar

---

<sup>109</sup> O termo foi utilizado por Ulysses Guimarães, presidente da Assembleia Constituinte, no discurso proferido na sessão de 5 de outubro de 1988. Publicado no Diário da Assembleia Nacional Constituinte de 5 de outubro de 1988, p. 14380-14382. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>. Acesso em: 12 out. 2023.

<sup>110</sup> CARVALHO JUNIOR, P. H. B. O Sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota Técnica IPEA/Dinte nº 54. Brasília: IPEA, 2022. p. 22

um extrato da pesquisa comparando a carga tributária de países da OCDE e dos latino-americanos, temos a seguinte proporção:

**Tabela 1 - Carga Tributária dos Países-membros da OCDE e países latino-americanos**

Ano 2019	
Países	Carga tributária (em %)
Estados Unidos	25,0
Portugal	34,5
França	44,9
Suécia	42,8
Argentina	28,7
Chile	20,9
Brasil	33,1

Fonte: Elaborado pelo autor com base em CARVALHO JUNIOR, 2022.

A pesquisa do IPEA também demonstra que a média da carga tributária na OCDE no ano analisado foi de 35,3% do PIB, porcentagem superior ao caso brasileiro. O estudo é relevante para demonstrar que os países adotam as suas políticas fiscais conforme a sua realidade e os seus objetivos. A título de exemplo, Estados Unidos<sup>111</sup> e Chile<sup>112</sup>, países reconhecidamente adeptos de uma política econômica liberal, possuem menor grau de intervenção estatal que se reflete em uma carga tributária menor e um menor número de serviços públicos à disposição de suas respectivas populações. Por outro lado, Brasil e Portugal<sup>113</sup> possuem uma carga tributária maior em razão da adoção de um modelo de estado de bem-estar e, conseqüentemente, dispõem de mais serviços públicos à disposição da população. É possível, portanto, concluir que as decisões políticas tomadas é que irão determinar o modelo econômico adotado pelos países.

Para o presente estudo, a carga tributária possui relevância à medida que através dela é possível analisar quais impostos ocupam a maior parcela da arrecadação estatal e, a partir dessa constatação, verificar sobre qual perfil populacional se encarrega o maior ônus.

<sup>111</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Assalto ao estado e ao mercado, neoliberalismo e teoria econômica - TD186. São Paulo: FGV EESP, 2009. Não paginado.

<sup>112</sup> GONÇALVES, Reinaldo. Liberalização econômica, desigualdade e pobreza na América Latina no século XXI. Os modelos de desenvolvimento econômico fazem alguma diferença? Rio de Janeiro: UFRJ, 2018. p. 23.

<sup>113</sup> Constituição da república Portuguesa. Art. 9º São tarefas fundamentais do Estado: [...] d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;



No ano de 2021, os dados apresentados pela Receita Federal do Brasil relativos à Carga Tributária Bruta (CTB) demonstram que a arrecadação atingiu o percentual de 32,95% do Produto Interno Bruto<sup>114</sup>. A base de incidência da receita tributária brasileira concentra-se na tributação sobre renda, patrimônio, bens e serviços, folha de salários, transações financeiras e outros. Temos, portanto, os seguintes dados:

**Tabela 2 - Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2021**

<b>Tipo de base de incidência</b>	<b>Arrecadação (R\$ milhões)</b>	<b>% PIB</b>	<b>% da Arrecadação</b>
Renda	701.183,34	7,88%	23,92%
Folha de Salários	748.081,93	8,41%	25,52%
Propriedade	142.732,71	1,60%	4,87%
Bens e Serviços	1.290.583,66	14,50%	44,02%
Trans Financeiras	49.001,00	0,55%	1,67%
Outros	161,95	0,00%	0,01%
<b>Total</b>	<b>2.931.744,59</b>	<b>32,95%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em BRASIL, 2022

Em face dos dados disponibilizados pela RFB, é possível concluir que as receitas públicas sobre tributação no Brasil incidem majoritariamente sobre o consumo, tendo em vista que a arrecadação corresponde a quase metade de todas as bases de incidência (44,02%).

A professora Maria Helena Zockun<sup>115</sup> alerta para a necessidade de o sistema tributário observar os princípios da equidade e eficácia. Nesse sentido, a equidade está associada a capacidade econômica do contribuinte que deve cumprir com a sua cidadania ao pagar os tributos de acordo com a sua renda e riqueza. Por sua vez, para a consagração da eficácia, deve-se observar as condições econômicas e sociais do Estado brasileiro para a partir dessa análise o Estado arrecadar compulsoriamente os tributos com a finalidade de financiar serviços e os programas, de acordo com a urgência e a pretensão da sociedade em obter do governo determinada prestação.

A regressividade, conforme dito anteriormente, caracteriza-se pela relação inversa à qual a onerosidade cresce em detrimento da renda do

<sup>114</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022.

<sup>115</sup> ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: Afonso, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.) Tributação e Desigualdade. Belo Horizonte: Letramento; FGV, 2017.

contribuinte. Ário Zimmermann<sup>116</sup> contribui para a conceituação da regressividade que, segundo ele, *é o termo para identificar quando a carga tributária sobre as classes de renda menores, proporcionalmente, é maior do que sobre as classes de renda maiores.*

Levando em consideração que a carga tributária no Brasil tem como seus pilares de incidência a propriedade, renda e o consumo<sup>117</sup>, e dentre eles a preponderância dos impostos sobre o consumo, passa-se a ter uma predominância da denominada *tributação indireta*, que se caracteriza pelo fenômeno da translação econômica do tributo, também chamada de repercussão tributária, e se apresenta na ocasião em que o contribuinte de direito não absorve o impacto da tributação, uma vez que realiza a transferência do encargo para o contribuinte de fato, isto é, o consumidor final do bem ou serviço<sup>118</sup>.

Ricardo Alessandro Castagna<sup>119</sup> alerta para a consequência do perfil arrecadatário voltado a tributação indireta que, em primeiro plano, reforça a desigualdade, além de causar distorções na eficiência econômica e contribuir para a ausência de um critério de equidade à medida que um sistema regressivo aplicado no país com um histórico de profundas desigualdades reflete na permanência de uma sociedade marcada pela grande concentração de renda ou, pelo menos, a manutenção do *status quo* com baixa mobilidade social.

Em 2009, o estudo "Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional"<sup>120</sup>, elaborado pelo Observatório da Equidade, órgão do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CEDES) da Presidência da República, já alertava para as injustiças e a iniquidade do Sistema Tributário Nacional,

---

<sup>116</sup> ZIMMERMANN, Ário. AVILA, Róber Iturriet. Histórico tributário e os conflitos distributivos no Brasil: dificuldades de uma agenda necessária – 21ª ed. Porto Alegre: Revista Estudos de Planejamento, 2023. p. 2.

<sup>117</sup> SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, Brasília, v. 22, n. 01, 2022. p. 26

<sup>118</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 66.

<sup>119</sup> CASTAGNA, Ricardo Alessandro. Regressividade tributária e capacidade contributiva *versus* progressividade de gastos e capacidade receptiva: medidas distributivas em nome da justiça fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury. LANNA, Gustavo. ROCHA, Sérgio André (orgs.). Interseções entre o direito financeiro e o tributário – 1ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021. p. 112.

<sup>120</sup> Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

sobretudo por seu caráter regressivo e sua carga tributária mal distribuída impactar negativamente a população hipossuficiente.

O Observatório da Equidade demonstra em seus estudos o não cumprimento do princípio da equidade, uma vez que com a distribuição da carga tributária com preponderância na tributação indireta, as pessoas que auferiram renda de até dois salários mínimos destinaram 48,8% de sua renda ao pagamento de tributos no ano de 2004, ao passo que famílias com renda que superavam 30 salários mínimos comprometiam apenas 26,3% de sua renda no mesmo ano<sup>121</sup>.

Em relação ao retorno social baixo, isso fica evidente quando se verifica que de 33,8% do PIB correspondente a Carga Tributária arrecadada no ano de 2005, apenas 9,5% do produto tiveram retorno na forma de investimentos públicos, tais como em educação, saúde, habitação, saneamento e segurança pública<sup>122</sup>. A fim de fazer um comparativo da estagnação do retorno social baixo, no ano de 2005, o investimento público em educação correspondeu a 4,4% do PIB, enquanto a saúde foi de 3,5%. Já no ano de 2022, os valores destinados a educação foram de apenas 1,3% do PIB, enquanto a saúde foi de 1,6%<sup>123</sup>.

A melhoria da qualidade de vida depende de investimentos nessas áreas essenciais para o desenvolvimento humano, cabendo destacar que as pessoas hipossuficientes também correspondem a parcela da população que mais carece dos serviços públicos, entretanto arcam com o maior ônus de arrecadação e recebem um baixo retorno social que se mostra precário em face das necessidades públicas.

Por fim, com a menor percepção dos tributos indiretos ante os tributos sobre a renda e patrimônio, há um prejuízo ao exercício da cidadania fiscal. Cria-se uma falsa crença de que as pessoas hipossuficientes não pagam impostos, o que ocasiona em ataques injustos às políticas públicas voltadas à redistribuição de renda e redução de desigualdades, que são taxadas como meras benesses

---

<sup>121</sup> Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009. p. 25-30.

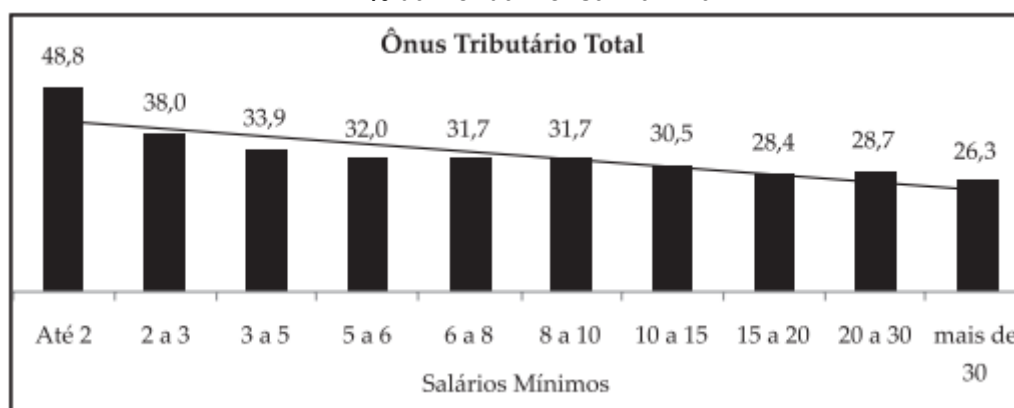
<sup>122</sup> Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009. p. 30-33.

<sup>123</sup> Brasil. Tribunal de Contas da União. Fatos Fiscais. Brasília, 2023.

destinadas a um público tido como menos esforçado e que pouco colabora com o desenvolvimento nacional<sup>124</sup>.

O levantamento também se utiliza do estudo de Maria Helena Zockun<sup>125</sup>, o qual demonstra que o ônus total da carga tributária se apresenta em maior porcentagem para as famílias hipossuficientes quando comparado a renda total das famílias com base em faixas do salário mínimo, conforme a figura 1 a seguir:

**Figura 1 - Carga tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004**  
Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

O estudo corrobora com a tese de que o modelo regressivo tende a onerar em maior grau a população hipossuficiente, uma vez que as incidências indiretas impactam e ocupam uma parcela considerável do pouco orçamento mensal recebido pelo segmento mais pobre.

Nesse sentido, como bem afirma Pedro Júlio Sales D'Araújo<sup>126</sup>, a discussão acerca da distribuição da tributação representa um debate sobre qual maneira o custo social será dividido pela sociedade. Essa compreensão é fundamental para que a justiça fiscal seja pautada, superando o contexto político que muitas vezes contrapõe interesses antagônicos.

O ônus tributário que representa 44,02% da arrecadação em 2021, ao onerar o consumo, traz um enorme desequilíbrio que põe em risco a superação das desigualdades historicamente presentes no Brasil e que atinge a população

<sup>124</sup> Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009. p. 39-40.

<sup>125</sup>ZOCKUN, Maria Helena (coord.). Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado. Texto para Discussão n. 03. São Paulo: FIPE, 2007.

<sup>126</sup> SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, Brasília, v. 22, n. 01, 2022. p. 8.

mais pobre. Na medida em que a tributação indireta que incide sobre o consumo não considera as nuances de renda do contribuinte, o fato de consumir leva os mais abastados e os mais carentes financeiramente a serem tributados em proporções diferentes, uma vez que os mais pobres suportam o maior ônus da tributação.

A oneração tributária que recai em maior grau sobre a população hipossuficiente como efeito do modelo regressivo mostra-se uma barreira à mudança do *status quo* e a superação da pobreza. Como aponta Valcir Gassen e Ricardo Fernandes<sup>127</sup>, uma menor tributação sobre o consumo poderia gerar, ainda que indiretamente, uma desoneração tributária. Como efeito, há uma disposição maior sobre a renda disponível que aumenta as chances de inserção social, seja pelo melhoramento do nível educacional ou por meio de investimentos que possam manter ou elevar o patamar social desses indivíduos. Ou seja, a menor tributação de maneira indireta ocasionaria em um substancial aumento de renda.

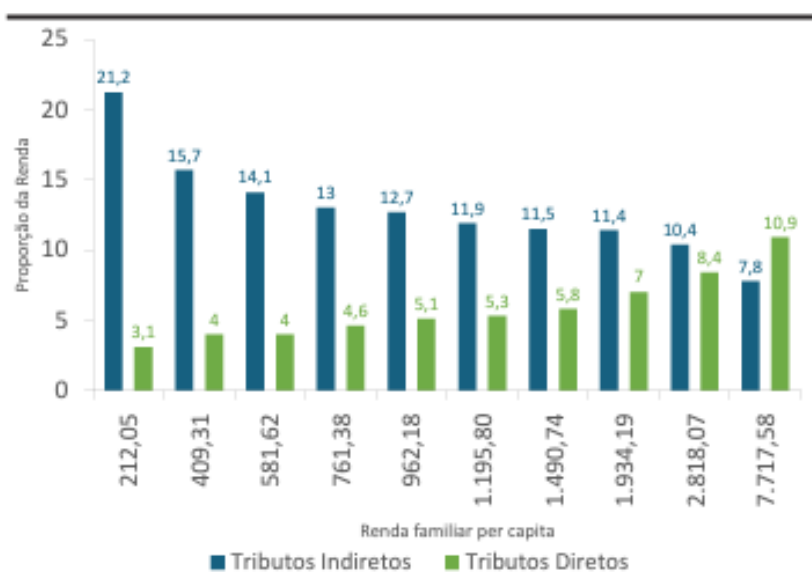
A evidência da maneira desproporcional em que a tributação indireta incide e onera a população de baixa renda está presente no recente Estudo publicado no IPEA<sup>128</sup>, que demonstra a incidência dos tributos diretos e indiretos na renda total por faixa de renda familiar *per capita*, conforme a figura 2:

---

<sup>127</sup> GASSEN, Valcir; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. REVISTA JURÍDICA DA PRESIDÊNCIA, Brasília, v. v. único, 2016. p. 359.

<sup>128</sup> OLIVEIRA, João Maria. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. Brasília: IPEA, 2023. p. 6

**Figura 2 - Incidência da tributação indireta e direta na renda total por faixa de renda familiar per capita – POF 2017-2018 (Em %)**



Fonte: SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R. (2022)  
Elaborado por: OLIVEIRA (2023).

Os dados da pesquisa demonstram a incidência da tributação indireta no patamar de 21,2% da proporção da renda nos lares cuja renda per capita perfaz a quantia de R\$ 212,05. Em contraposição, nos lares cuja renda per capita é de R\$ 7.717,58 a incidência da tributação indireta ocupa apenas a proporção de 7,8% da renda.

Vale a transcrição das palavras de Ricardo Lodi Ribeiro acerca da iniquidade decorrente da tributação regressiva<sup>129</sup>:

A tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.

Cabe destacar que pelo menos desde a década de 1990, outras especialistas já propuseram estudos acerca da suposta ausência de

<sup>129</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. PIKETTY E A REFORMA TRIBUTÁRIA IGUALITÁRIA NO BRASIL. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015. p. 13.

neutralidade econômico-tributária mencionada por Ricardo Lodi Ribeiro, tais como Diane Elson<sup>130</sup> e Janet Stotsky<sup>131</sup>, cujos estudos trouxeram contribuições importantes no debate acerca da relação entre tributação e gênero no Brasil<sup>132</sup>.

A iniquidade do modelo regressivo presente no atual Sistema chega a ser denominada por Thiago Feital<sup>133</sup> como uma discriminação indireta, a partir das conclusões de que o sistema fiscal produz impacto díspar em determinados grupos com base em motivos proibidos – uma vez que a regressividade é classificada como uma fonte de receita discriminatória e o Sistema contribui ativamente para o aprofundamento da desigualdade – e que as pessoas que estão em condições desfavorecidas têm uma piora após a incidência da tributação.

Tendo em vista as modalidades diversas de tributação, o direito dispõe de princípios para que se alcance o critério de justiça fiscal. À vista disso, Leonardo Buissa<sup>134</sup> atribui a carga tributária sobre os impostos relativos à renda o princípio da progressividade, ao passo que sobre o consumo, o Sistema dispõe da seletividade.

O Sistema brasileiro instrumentalizou o princípio da seletividade como um mecanismo para contrapor a regressividade sobre o consumo, sendo instituído a partir do critério da essencialidade do produto e buscando ser eficaz na tributação indireta de modo a medir a alíquota em consonância com a necessidade do bem, que por sua vez é capaz de dimensionar a capacidade contributiva do indivíduo que realiza o consumo.

Em que pese o Brasil adotar a progressividade nos tributos diretos, é consenso na literatura de alguns autores – destaca-se Henrique Napoleão

---

<sup>130</sup> ELSON, Diane. Male Bias in the Development Process: An Overview. In: ELSON, Diane (org.). Male Bias in the Development Process. Manchester and New York: Manchester University Press, 1991. p. 1-28.

<sup>131</sup> STOTSKY, Janet Gale. Gender Bias in Tax Systems. International Monetary Fund, 1996.

<sup>132</sup> MENEZES, Luiza Machado de O. Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina. 2023. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023.

<sup>133</sup> FEITAL, Thiago Álvares. Tax regressivity as indirect discrimination: An analysis of the Brazilian tax system in light of the principle of non-discrimination. Revista de Informação Legislativa, v. 58, p. 219-243, 2021.

<sup>134</sup> FREITAS, Leonardo Buissa. O consumo como signo de riqueza e a justiça em sua tributação. Revista de Direito do Consumidor [recurso eletrônico]. São Paulo, n.128, mar./abr. 2020.

Alves<sup>135</sup>, Gustavo Buzatto e Miquerlam Chaves Cavalcante<sup>136</sup> – de que os impostos progressivos na maneira em que se apresentam são insuficientes para conseguir atenuar os efeitos do Sistema regressivo decorrente da tributação sobre o consumo.

A melhoria de um Sistema que esteja de acordo com as necessidades econômicas e sociais da população, observando e aplicando o princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária, bem como a preservação da existência do mínimo vital e a proibição do confisco são algumas das contribuições que Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino<sup>137</sup> vislumbram em contraposição ao atual modelo para a maior progressividade da matriz tributária.

Ainda acerca da regressividade que incide sobre os impostos indiretos, há que se ressaltar o seu impacto negativo na busca por consolidar no Brasil a ideia de cidadania fiscal em razão da alienação do contribuinte sobre a carga tributária que ele suporta, bem como a maneira em que os recursos são empregados<sup>138</sup>.

A consequência disso é a ausência de uma discussão qualificada sobre a formatação de Estado pretendida, bem como os direitos a serem efetivados e, em último, qual parcela da população será encarregada pelo financiamento, haja vista o custo social oriundo dos investimentos necessários para a prestação dos serviços públicos, bem como alcançar os respectivos objetivos constitucionais. A situação descrita é definida por Pedro Júlio Sales D’Araújo como um quadro de *ilusão fiscal*<sup>139</sup>.

---

<sup>135</sup> ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. Revista Espaço Acadêmico, Maringá, v. 12 n. 133, p. 69-78, jun. 2012.

<sup>136</sup> BUZATTO, G.; CHAVES CAVALCANTE, M. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 52, p. 162–188, 2022.

<sup>137</sup> GASSEN, Valcir; SALES D’ARAÚJO, Pedro Júlio; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Santa Catarina, v. 34, n. 66, p. 213–234, 2013.

<sup>138</sup> BORGES, Antônio de Moura; PORTO, A. M. C. O exercício da cidadania fiscal. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, Curitiba, v. 2, 2016. p. 32-34.

<sup>139</sup> “O fenômeno da ilusão fiscal se dá sempre que os indivíduos recolhem aos cofres públicos sem dimensionar o tamanho de tal contribuição e a respectiva conexão com a disponibilização pelo Estado dos serviços públicos por ele prestados. A ilusão fiscal, assim, é responsável pela dissociação entre a percepção social da atividade financeira do Estado e a respectiva realidade em que se dá tal atuação.” D’Araújo, Pedro Júlio Sales. SALES D’ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, Brasília, v. 22, n. 01, p. 13, 2022.



Embora a Constituição Federal de 1988 imponha o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, voltada ao bem-estar, o atual modelo de tributação quando analisado não contribui com toda a sua potencialidade para a consecução dos objetivos previstos na Constituição brasileira. Assim, o modelo regressivo caracterizado pela tributação majoritariamente sobre o consumo, em face da tributação de renda e do patrimônio, tampouco auxilia para a modificação do cenário.

Levando em consideração que o Brasil possui a carga tributária semelhante à adotada pelos países-membros da OCDE, a forma de sua distribuição apresenta características regressivas que o difere dos demais países, sobretudo pela predominância da tributação sobre o consumo em detrimento da renda e propriedade, motivo pelo qual faz-se necessário aprofundar a análise para além dos valores totais da Carga Tributária arrecadada para que seja posto em debate a matriz tributária e o projeto de desenvolvimento contido na Constituição em face da realidade, o que resulta na contraposição entre a justiça fiscal almejada e a desigualdade proveniente da regressividade tributária aplicada.

### **2.2.1 Tributação sobre o Patrimônio**

O imposto sobre a propriedade no Brasil tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel<sup>140</sup>, seja por natureza ou por acessão física e, em termos de arrecadação, ocupa uma pequena parcela da carga tributária bruta. Conforme demonstrado na tabela 2, os impostos sobre a propriedade equivaleram apenas a 4,87% da arrecadação no ano de 2021.

Trata-se de um tributo direto que pouco influencia na busca pela equidade e, conseqüentemente, afeta a eficácia redistributiva<sup>141</sup>. Além disso, há que se considerar que a população hipossuficiente por muitas vezes não possui

---

<sup>140</sup> Código Tributário Nacional. Artigos 29 e 32.

<sup>141</sup> Pinto, Edson Antônio Sousa Pontes; Santos, Karen Borges dos; Freitas, Nathália de Oliveira. (In)justiça tributária: uma crítica ao viés regressivo da tributação sobre o consumo. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 22. ano 5. São Paulo: Ed. RT, jan.-fev./2020. p. 73.

capacidade para formar patrimônio, uma vez que os seus esforços estão gastos e concentrados em bens de consumo essenciais<sup>142</sup>.

O Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR) é de competência da União e tem como base de cálculo o valor fundiário. A Constituição é clara ao determinar alíquotas progressivas com vista a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, a fim de atender a função social. Além disso, pequenas glebas rurais cujo contribuinte não possua outras terras não terão a incidência do ITR.

No ano de 2021, conforme os dados da Receita Federal do Brasil, o ITR representou apenas 0,07% da arrecadação dos tributos federais. Quando comparado com a outra incidência sobre bem imóvel, o ITR arrecadou 2.166,93 milhões, ao passo que o IPTU concentrou 55.898,79 milhões. Tendo em vista que o Brasil possui uma estrutura fundiária caracterizada pela concentração de terras em latifúndios<sup>143</sup>, além do frequente debate acerca da sustentabilidade e a necessidade ou não de reforma agrária, em termos de tributação verifica-se que grandes proprietários que gozam de elevada capacidade contributiva pouco contribuem para o equilíbrio fiscal em razão do pouco aproveitamento e mal emprego da tributação.

O Congresso Nacional, responsável pela discussão e aprovação de leis que poderiam contornar a situação e trazer equilíbrio visando a justiça fiscal, possui uma bancada voltada a defesa das propriedades privadas de terra e que gozam de grande capital político e econômico<sup>144</sup>. Logo, o debate acerca da promoção da equidade e eficácia dos tributos muitas vezes é tomado por conflitos de interesses que dificultam o avanço da pauta no campo político.

A arrecadação dos impostos sobre o patrimônio incide sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), cuja competência é dos municípios e do Distrito Federal. A alíquota é fixada pelo município, não havendo

---

<sup>142</sup> SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 28. ano 6. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021, p. 272; e D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. *Cadernos de Finanças Públicas*, Brasília, v. 22, n. 01, 2022. p. 29.

<sup>143</sup> PINTO, LUÍS Fernando Guedes *et al.* Quem são os poucos donos das terras agrícolas no Brasil? o mapa da desigualdade. Piracicaba: Imaflora, 2020 (Policy paper).

<sup>144</sup> MELO, D. S.; LEONARDO, L. A.; NARDOQUE, S. Questão Agrária e as Ações Atuais da Bancada Ruralista no Governo Federal. **Caminhos de Geografia**, Uberlândia, v. 23, n. 86, p. 225–242, 2022.

limitação no texto constitucional. A progressividade do tributo se desdobra em modalidade fiscal e extrafiscal. Na modalidade fiscal, almeja-se a arrecadação. A extrafiscal, por sua vez, tem como objetivo o interesse regulatório do Estado, voltado à mudança de comportamentos<sup>145</sup>.

A progressividade pode decorrer no tempo, em obediência ao cumprimento da função social da propriedade, a fim de desestimular a existência de áreas em que nada se tenha construído ou aproveitado, exercendo, portanto, uma função extrafiscal, bem como em razão do valor do imóvel, sendo admitido alíquotas distintas também de acordo com a localização e o uso do imóvel, o que reflete a característica fiscal<sup>146</sup>.

O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem como fato gerador a posse de veículo e as alíquotas poderão ser diferenciadas em função do tipo e utilização. No que tange a essa modalidade de tributação, destaca-se que os proprietários de veículos terrestres arcam com o ônus tributário, no entanto proprietários de veículos aquáticos e aéreos, tais como aviões, jatinhos, iates, lanchas e jet-skis, que são facilmente enquadrados como veículos de luxo, não possuem obrigação tributária quanto a posse de tais propriedades<sup>147</sup>.

Sob o ponto de vista da justiça fiscal, é questionável a ausência de tributação sobre os veículos de luxo, uma vez que desconsidera a capacidade contributiva de quem detém a propriedade desses bens ao passo que se exige o pagamento do imposto dos demais contribuintes que possuem veículos automotores, como por exemplo, proprietários dos denominados carros populares, além de causar a diminuição do valor arrecadado sobre o patrimônio. A consequência dessa escolha é o Estado dispor de menos recursos que poderiam ser empregados no orçamento para a consecução de objetivos voltados à promoção do bem-estar social, da educação, saúde, dentre outras necessidades de cada governo.

As transferências patrimoniais também integram a relação de tributos sobre a propriedade constante no relatório da Receita Federal do Brasil, sendo

---

<sup>145</sup> ANSELMINI, P.; BUFFON, M. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. *Revista do Direito Público*, v. 13, n. 1, 2018. p. 249.

<sup>146</sup> Constituição Federal. Art. 156, §1º, inciso II.

<sup>147</sup> Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não há incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações no julgamento do Recurso Extraordinário 379.572/RJ.

elas o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o primeiro de competência estadual e o segundo de competência municipal, ressalvado o Distrito Federal em razão do acúmulo de competências.

Autores defendem que as transferências patrimoniais, sobretudo no que diz respeito à transmissão de heranças, sejam tributadas de maneira progressiva<sup>148</sup>, o que já ocorre em boa parte dos entes da federação. No entanto, o Poder Legislativo estabeleceu a alíquota máxima do ITCMD em 8%. Em termos comparativos, no ano de 2019, considerando a alíquota máxima da tributação sobre a herança, os países da OCDE tiveram média de 21,4%<sup>149</sup>. Sob o ponto de vista da justiça social, a porcentagem não é capaz de atingir todo seu potencial quando se verifica que as heranças e doações se configuram como uma das principais fontes de concentração de renda da parcela mais rica da população<sup>150</sup>.

A omissão do legislador ordinário também contribui para um cenário em benefício de pessoas ricas, uma vez que a Constituição Federal de 1988 dispôs que cabe a Lei Complementar Federal estabelecer as diretrizes para a tributação de heranças localizadas no exterior ou de doadores que residem fora do Brasil<sup>151</sup>.

Um estudo publicado no IPEA<sup>152</sup> constatou que parcelas mais ricas da população utilizam da brecha legislativa para transferir o patrimônio para os fundos *offshore* e, por conseguinte, realizar doações isentas de tributação para distribuir o patrimônio entre os seus herdeiros.

Não se pode olvidar que uma grande maioria dos brasileiros não são detentores de patrimônios vultuosos e, para este perfil, muitas vezes a sua

---

<sup>148</sup> GASSEN, Valcir; SILVA, J. J. Matriz tributária, (in) justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. Revista do Superior Tribunal de Justiça, Brasília, v. 28, n. 242, p. 701-720, 2016.

<sup>149</sup> CARVALHO JUNIOR, P. H. B.. O Sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota Técnica IPEA/Dinte nº 54. Brasília: IPEA, 2022. p. 19.

<sup>150</sup> CONCEIÇÃO, J. S.; AVILA, R. I. Tributação e desigualdade de rendimentos e de patrimônio no Brasil: evidências nas declarações tributárias de pessoas físicas. Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política, Niterói, v. 55, p. 140-141, 2020.

<sup>151</sup> Recentemente, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional edite Lei Complementar com normas gerais definidoras do ITCMD nas doações e nas heranças instituídas no exterior por meio da ADO 67.

<sup>152</sup> CARVALHO JUNIOR, P. H. B.. O Papel do sistema de heranças na desigualdade brasileira. Texto para Discussão nº 2846. Brasília: IPEA, 2023. p. 13.

residência constitui o único patrimônio a servir de herança para os seus filhos. No entanto, para uma minoria, a herança constitui a concentração de riqueza que é transmitida por gerações e que reforça a desigualdade existente no país. Para o primeiro perfil, deve ser trabalhado uma faixa de isenção de acordo com a realidade local, tendo em vista as desigualdades regionais presentes no Brasil. Para o segundo perfil, é importante pensar em um modelo de arrecadação progressiva com alíquotas superiores ao limite estabelecido atualmente, o que pode ocasionar em uma medida eficaz no combate à desigualdade.

Ao lançar um olhar comparativo, a carga tributária incidente sobre o patrimônio ocupou 1,50% do Produto Interno Bruto do Brasil em 2020, ao passo que a média dos países integrantes da OCDE é de 1,81%. Por outro lado, a América Latina e o Caribe possuíram a média de 1,44% do PIB em 2020<sup>153</sup>.

### **2.2.2 Tributação sobre a Renda**

A tributação sobre a renda e proventos possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda por meio do acréscimo patrimonial decorrente de qualquer natureza. Nesse caso, a disponibilidade econômica pode ser visualizada como o acréscimo patrimonial advinda do trabalho ou do capital. Já a disponibilidade jurídica de renda, pode ser entendida quando através de termos legais ou contratuais, o valor que acresce a renda está à disposição do contribuinte.

O texto Constitucional consignou que ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, dentre outros princípios, deve-se observar a capacidade contributiva e adotar a progressividade para a fixação da alíquota e, muito embora o tributo possua natureza arrecadatória, é inegável a sua relevância extrafiscal como instrumento para incrementar o desenvolvimento econômico, uma vez que ele é responsável por financiar os gastos públicos e promover a redistribuição de renda.

No ano de 2021, a tributação sobre a renda no Brasil correspondeu a 23,92% da arrecadação. De acordo com o a análise apresentada pela RFB<sup>154</sup>,

---

<sup>153</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022.

<sup>154</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022.

enquanto a tributação sobre a renda, lucros e ganhos de capital representaram apenas 6,9% do PIB brasileiro em 2020, a média da OCDE, por sua vez, foi de 11%.

Em países desenvolvidos, como assinala Misabel Derzi<sup>155</sup>, há uma predominância da arrecadação oriunda da de impostos incidentes sobre a renda e o capital, de modo que os tributos sobre consumo e o trabalho são fontes secundárias de arrecadação. No entanto, a realidade brasileira demonstra que a tributação direta realizada sobre a renda está longe de alcançar a tributação indireta realizada sobre o consumo que torna a matriz tributária regressiva.

Em que pese o Imposto sobre a Renda ter a sua alíquota progressiva a ser aplicada à base de cálculo, autores defendem que há pouca progressividade no atual modelo<sup>156</sup>, o que prejudica a equidade no Sistema brasileiro e como consequência fortalece os efeitos regressivos que impactam diretamente a população mais pobre com a manutenção das desigualdades sociais.

O critério de aplicação do tributo sobre a renda de pessoa jurídica é de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado<sup>157</sup>. Tratando-se de empresas de saneamento básico, concessionárias de serviço público de energia elétrica e telecomunicações e transporte coletivo de passageiros via concessão ou autorização do poder público, a alíquota do IRPJ é de 6%. No ano de 2021, a arrecadação correspondeu a 2,36% do PIB e 7,16% da arrecadação dos Tributos do Governo Federal, conforme demonstra o relatório da Receita Federal.

Por outro lado, a tributação sobre a renda de física possui uma faixa de isenção e quatro alíquotas progressivas. Segundo dados da RFB, no ano de 2021 o imposto sobre a renda de pessoa física representou 0,60% do PIB e 1,83% da arrecadação dos Tributos do Governo Federal. No ano de 2023, a composição a partir do mês de maio dispôs da seguinte forma:

---

<sup>155</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 637-660.

<sup>156</sup> ANSELMINI, P.; BUFFON, M. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. Revista do Direito Público, Londrina, v. 13, n. 1, 2018. p. 251-252; e FRIMM KRIEGER, A.. Regressividade Tributária Brasileira: Como viabilizar a redução da desigualdade gerada pelos impostos sobre o consumo?. Revista Eletrônica da PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, 2018. p. 6-7.

<sup>157</sup> BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Tabela 3 - Incidência mensal do IRPF a partir de maio de 2023**

<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Dedução</b>
Até R\$ 2.112,00	Isento	Isento
De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 158,40
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%	R\$ 370,40
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 651,73
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 884,96

Fonte: Brasil, 2022.

A progressividade da alíquota que recai sobre o imposto de renda nos moldes atuais não significa necessariamente que a justiça fiscal esteja sendo posta em prática. A existência de apenas quatro alíquotas incidentes sobre a renda dá uma amplitude para as faixas de base de cálculo e, conseqüentemente, há uma baixa progressão.

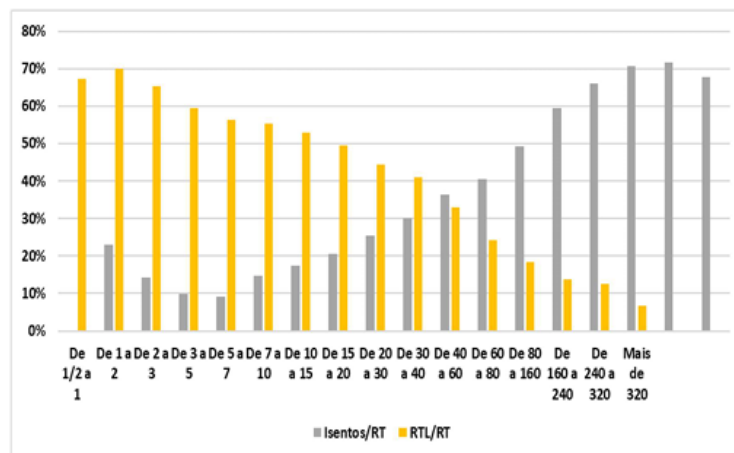
Para ilustrar a ausência de progressão e o seu impacto em uma arrecadação mais justa, basta verificar que os contribuintes que auferem renda acima de R\$4.664,68 mensalmente, que corresponde a aproximadamente 3,5 salários-mínimos vigentes, irão ser enquadrados na mesma base de cálculo que aqueles que recebem R\$54.900,00 por mês, ou seja, em torno de 41,5 salários-mínimos e correspondem ao 1% mais rico da população brasileira<sup>158</sup>.

Conforme demonstra o estudo do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil<sup>159</sup>, nas declarações de IRPF do ano de 2021, há uma relação entre a Renda Total Declarada e a Renda Isenta e Não tributável que aponta para um tratamento não isonômico. Segundo o estudo, há uma redução da base de cálculo proporcionalmente à renda total, conforme a figura 3 a seguir:

<sup>158</sup> ELIAS, Juliana. Super-rico brasileiro ganha mais de R\$ 300 mil por mês, e pode chegar a R\$ 1,6 mi. CNN Brasil, São Paulo, 30/08/2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/super-rico-brasileiro-ganha-mais-de-r-300-mil-por-mes-e-pode-chegar-a-r-16-mi/>. Acesso em: 25 out. 2023.

<sup>159</sup> Estudo elaborado pelo Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Análise dos Dados das Declarações do IRPF no Brasil. Brasília: Sindifisco Nacional, 2023.

**Figura 3 - Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF)**  
**Em % da Renda Isenta e Não Tributável (isentos) na Renda Total Declarada (RT);**  
**Em % da Renda Tributária Líquida (RTL) na Renda Total Declarada (RT) por faixas de**  
**rendimentos totais em salários-mínimos mensais**



Fonte: Sindifisco Nacional (2023)

O resultado é que nas faixas de renda total declarada que superam a 320 salários-mínimos mensais em rendimentos totais, em torno de 68% dos rendimentos se enquadram à Renda Isenta e Não tributável e apenas 6,68% responde aos rendimentos tributáveis brutos, ou seja, sem as deduções que ainda irão incidir antes de haver a aplicação da alíquota do IRPF. Por outro lado, os contribuintes que possuem entre 1 e 2 salários-mínimos mensais tem 86,66% dos rendimentos tributáveis brutos e aproximadamente 10% isentos e não tributáveis.

Um dos principais fatores que contribuem com a iniquidade fiscal demonstrada é a isenção sobre lucros e dividendos. De maneira semelhante aos resultados demonstrados no estudo do Sindifisco Nacional, Maria Helena Zockun aponta para a perda de progressividade em um estudo onde analisa as alíquotas nominais e efetivas em face das faixas de renda anual, concluindo que *a progressividade efetiva do IR fica interrompida nas últimas faixas de renda*<sup>160</sup>, muito em razão da ausência de tributação incidente sobre a renda do capital em comparação a exação sobre a renda do trabalho.

A alíquota nominal no Brasil, além da baixa progressão em razão da pouca quantidade de faixas de renda contempladas na base de cálculo, ainda não reflete a porcentagem real de arrecadação. Realizadas as deduções, os dados do Sindifisco Nacional mostram que a maior alíquota efetiva média do

<sup>160</sup> ZOCKUN, Maria Helena. Texto para discussão nº 15: Equidade na Tributação. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2016.



IRPF no ano de 2021 foi de 11,25%. Além disso, corroborando com os dados presentes na figura 3, a sua maior incidência ocorre nos contribuintes que recebem de 15 a 20 salários-mínimos, sendo que as faixas de renda subsequentes são beneficiadas com o decréscimo da alíquota efetiva.

Do ponto de vista da justiça fiscal e social, sendo o imposto de renda um tributo de caráter progressivo, a sua incidência em favor da redistribuição de renda deveria ser mais efetiva e isonômica, desde a instalação de novas alíquotas a fim de contemplar mais perfis de contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva, sobretudo em razão do nítido desequilíbrio com a interrupção da progressividade nas faixas de renda dos mais ricos, consequência última da ausência de alcance da tributação sobre rendas do capital.

### **2.2.3 Tributação sobre o Consumo**

Há uma expressiva regressividade na matriz tributária em razão da tributação sobre o consumo, e, levando em consideração que se trata do instrumento de muita potência arrecadatória facilmente constatável através dos dados acerca da receita do Estado – uma vez que representa quase metade da carga tributária total do Brasil – é nítido o afastamento da equidade e a inclinação para um modelo fiscal injusto e que desrespeita axiomas constitucionais.

Em uma sociedade marcada pela concentração de renda e a desigualdade social, a parcela mais rica da população dispõe da possibilidade de consumir bens e serviços em conjunto com a aquisição de patrimônios e a realização de investimentos. Outro lado, a população mais pobre acaba direcionando a maioria de seus recursos econômicos para a subsistência através do consumo de bens e serviços considerados essenciais para a vida humana.

Maria Helena Zockun<sup>161</sup> alerta que se a realidade brasileira tivesse como característica a renda igualmente distribuída, o modelo atual não estaria classificado como regressivo ainda que a arrecadação tributária se concentrasse no consumo, pois o ônus seria suportado de maneira semelhante por cada contribuinte e não haveria maior oneração sobre quem possui menor capacidade econômica de renda. Isso explica o fato de países como Finlândia, Dinamarca e

---

<sup>161</sup> ZOCKUN, Maria Helena. Texto para discussão nº 15: Equidade na Tributação. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2016. p. 8.

Grécia possuírem uma tributação sobre bens e serviços superiores ao Brasil<sup>162</sup>, todavia não terem uma matriz tributária considerada regressiva.

Sabe-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são exemplos dos típicos componentes da tributação indireta incidente sobre o consumo no Brasil. Ainda considera-se indiretos o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), devido a possibilidade de repercussão ao consumidor final<sup>163</sup>.

O IPI é de competência privativa da União, por força do artigo 153, IV do texto constitucional e o fato gerador desse imposto pode ocorrer em três hipóteses. A primeira se dá no desembaraço aduaneiro quando se está diante de produto cuja procedência é estrangeira. Na segunda hipótese, o fato gerador ocorre com a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, comerciante, do industrial ou do arrematante. Por último, o fato gerador ocorre com a arrematação do produto, quando este está apreendido ou abandonado e, por conseguinte, é levado a leilão.

Trata-se de um imposto que possui função fiscal, mas exerce majoritariamente a função extrafiscal à medida que é possível intervir economicamente através do princípio da seletividade, de modo a estimular ou desestimular o consumo, bem como adotar alíquotas distintas sobre produtos com base em sua essencialidade. Dentre os produtos considerados essenciais, destaca-se a incidência do IPI nos produtos denominados da linha branca – geladeira, fogão, máquina de lavar roupas, etc. – que estão presentes ou são objetos de desejo dos lares brasileiros. Por outro lado, tende a adotar alíquotas rígidas a fim de desestimular determinados comportamentos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, sendo exemplo a incidência sobre bebidas alcólicas e cigarros.

---

<sup>162</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022. p. 13.

<sup>163</sup> GASSEN, Valcir; SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Santa Catarina, v. 34, n. 66, 2013. p. 218

O ICMS, por sua vez, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme o artigo 155, inciso II da Constituição e possui como fato gerador a circulação de mercadorias, de comunicação e a prestação de serviços de transporte interestadual e outras modalidades. É considerado o tributo mais importante em razão da grande capacidade arrecadatória, o que faz com que também represente um maior peso aos contribuintes<sup>164</sup>. No ano de 2021, representou 22,25% de toda a arrecadação com tributos no Brasil<sup>165</sup>.

O ICMS possui uma natureza fiscal, portanto, de cunho arrecadatório. Configura-se como tributo indireto devido à presença do fenômeno da repercussão econômica do fato gerador. Gassen, Sales D'Araújo e Paulino<sup>166</sup> fazem uma observação importante quanto ao ICMS, que diferente do IPI, não necessariamente será seletivo. No entanto, o que se defende é que através da leitura sistemática dos axiomas constitucionais, a seletividade há de ser observada no momento de fixação da alíquota sobre os tributos incidentes sobre o consumo.

Produtos de necessidade básica, tais como óleo de soja, farinha de trigo, leite integral e até mesmo a energia elétrica<sup>167</sup> são exemplos de produtos que, uma vez consumidos, ocorre a incidência do ICMS. Por óbvio, a alíquota decorrente dessa tributação acarreta em ônus em menor grau, quando trata-se de contribuintes com maior renda, e inversamente proporcional àqueles de menor renda, aos quais a tributação é sentida com maior peso e conseqüentemente há um comprometimento de uma parcela considerável da renda.

A Constituição Federal atribuiu a competência aos municípios para instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza (art. 156, inciso III), que

---

<sup>164</sup> FRIMM KRIEGER, A.. Regressividade Tributária Brasileira: Como viabilizar a redução da desigualdade gerada pelos impostos sobre o consumo?. Revista Eletrônica da PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, 2018. p. 6-7.

<sup>165</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022. p. 16.

<sup>166</sup> GASSEN, Valcir; SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Santa Catarina, v. 34, n. 66, p. 213–234, 2013.

<sup>167</sup> Sobre o tema, vide o Tema 745 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, em que se discutia o patamar máximo da alíquota incidente na energia elétrica, cuja decisão estabeleceu a seguinte tese: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

possui como fato gerador a prestação de serviços que compõem o rol presente em Lei Complementar<sup>168</sup> e que não estão compreendidos no art. 155, II da Constituição Federal. No ano de 2021, a receita com o ISS representou 44,56% dos impostos municipais<sup>169</sup>.

A doutrina divide-se quanto ao rol de serviços constantes na Lei Complementar ser taxativo ou exemplificativo<sup>170</sup>. A corrente que defende a taxatividade – majoritária na doutrina e jurisprudência – considera que os municípios devem respeitar a definição contida no art. 146, inciso I da Constituição Federal, de modo que a Lei Complementar ao definir os serviços tributáveis, estabeleceu especificamente sobre quais serviços haveria a incidência. Por outro lado, a corrente que considera a lista de serviços exemplificativa defende os princípios federativos e da autonomia municipal. No entanto, a orientação taxativa da lista de serviços é majoritária na doutrina e acolhida pela jurisprudência.

No ano de 2021, os impostos sobre bens e serviços no Brasil ocuparam 14,50% do PIB e 44,02% da arrecadação total da Carga Tributária brasileira<sup>171</sup>. Em linhas gerais, a preponderância da tributação sobre o consumo de bens ou serviços implica na manutenção das desigualdades – desigualdade de renda e desigualdade de riquezas – devido ao impacto inversamente proporcional ocasionado na população hipossuficiente, a qual o tributo ocupa uma parcela considerável da renda, ao passo que pessoas ricas não tem o seu orçamento comprometido na mesma proporção.

Outro fato é que a tributação sobre o consumo não é capaz de medir e ter aplicação eficaz tendo por base a capacidade contributiva, uma vez que muitos bens essenciais são consumidos independentemente da faixa de renda do contribuinte. Nesses casos, é possível verificar que governantes visam atenuar os efeitos da regressividade mediante a aplicação de isenções e reduções nas alíquotas incidentes sobre determinados itens.

---

<sup>168</sup> Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003.

<sup>169</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022.

<sup>170</sup> COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p. 164.

<sup>171</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência. Brasília, 2022. p. 4

A adoção do modelo que privilegia tributos indiretos somado a falta de transparência em face do contribuinte resulta em um afastamento do modelo progressivo ao qual o país se propôs e falha em aplicar o princípio da igualdade tributária. Diante desse cenário, a matriz tributária distancia-se do exercício da justiça fiscal e como consequência há o aprofundamento das desigualdades socioeconômicas na população brasileira.

### **3. ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E OS DESDOBRAMENTOS SOCIORRACIAIS**

#### **3.1 Capacidade contributiva e o impacto da tributação nos indicadores sociorraciais**

O projeto de desenvolvimento nacional, social e econômico adotado pelo Brasil orienta-se, dentre outros axiomas, pela busca por justiça como objetivo fundamental da República, que por sua vez se consagra do princípio da igualdade em geral. Na matriz tributária, o princípio está presente na essência da capacidade contributiva constante no artigo 145, §1º e na isonomia tributária prevista no art. 150, inciso II da Constituição Federal. O desafio por uma sociedade justa, embora não seja uma tarefa fácil, exige a reflexão sobre a realidade social, política, histórica e econômica para que então seja possível propor alternativas que modifiquem as estruturas que condicionam as desigualdades<sup>172</sup>.

A partir dessa premissa, sobretudo no que diz respeito à matriz tributária e a sua correlação com a realidade brasileira, é importante mencionar que, ao tratar acerca de igualdade, não se pode olvidar do histórico escravocrata do Brasil, tendo em vista que os efeitos do processo de escravização da população negra não findaram com a abolição do trabalho escravo no Brasil por meio da Lei Áurea.

Lembra-se que a população escravizada não obteve indenização, acesso à terra e, em sua grande maioria, analfabetos, foram ao longo dos anos vítimas dos mais diversos preconceitos e que apenas com a Constituição de 1988 o racismo passou a ser crime. Portanto, tratar sobre a busca por igualdade, seja no campo social, político ou econômico, em seu plano formal e material, exige reconhecer que o processo histórico no Brasil mesmo no período pós-abolição estabeleceu categorias distintas de cidadãos e criou profundas desigualdades não superadas até os dias atuais.

---

<sup>172</sup> CASTRO, Matheus Felipe. GASSEN, Valcir. Justiça fiscal: matriz tributária e projeto de desenvolvimento na constituição de 1988. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 105, jan/jun. 2018.

A Constituição de 1988, como afirma Luciana Jaccoud<sup>173</sup>, foi inédita ao reconhecer o racismo e o preconceito racial como componentes de nossa sociedade, e a revelar nos objetivos da república a promoção da igualdade e a valorização da diversidade dos povos, tornando emergente não apenas o combate ao racismo, mas também a promoção da igualdade racial no contexto brasileiro. Sobre essa perspectiva, este capítulo será dedicado a investigar sobre quais prismas o impacto tributário pode, em determinada medida, contribuir ou prejudicar a busca por igualdade em sentido amplo e especialmente a superação das desigualdades sociorraciais.

Com a consolidação e legitimação da temática racial em nível constitucional, viu-se no Brasil pós-constituente uma série de avanços através das políticas públicas voltadas à igualdade racial e o enfrentamento ao racismo que no contexto brasileiro são elementos intrinsecamente relacionados a desigualdade social, e que só foram possíveis após o estímulo feito ao debate público acerca da necessidade de abrir a discussão para a superação de velhas crenças e o surgimento de novos paradigmas.

Ainda que seja possível visualizar literaturas que se desdobram em lançar um olhar mais crítico no âmbito orçamentário e tributário, a realidade das políticas públicas mostra-se em descompasso quando se trata de mitigar os prejuízos de um sistema fiscal regressivo sobre a população de baixa renda, sobrerrepresentada por pessoas negras. Dessa maneira, o debate tributário e orçamentário pouco aborda até em que medida a matriz tributária nos moldes atuais implica na acentuação da desigualdade racial.

A desconsideração de fatores interseccionais<sup>174</sup>, como por exemplo investigar qual é o perfil que compõe majoritariamente a situação de hipossuficiência econômica e que arca com a maior incidência do ônus tributário em razão da escolha política por um modelo regressivo, além de ocultar um possível viés racial e de gênero, inviabiliza o direito em matéria tributária de obter as ferramentas capazes de contribuir para a promoção de políticas públicas que atinjam os objetivos estabelecidos na Constituição, que pela primeira vez em sua

---

<sup>173</sup> JACCOUD, Luciana *et al.* Entre o racismo e a desigualdade: da constituição à promoção de uma política de igualdade racial (1988-2008). In: IPEA. Políticas sociais: acompanhamento e análise. Brasília: Ipea, 2009. p. 261-262

<sup>174</sup> COLLINS, Patricia Hill; BILGE, Sirma. Interseccionalidad. Madrid, Espanha: Morata SL, 2019. p. 40.

história reconhece as raízes desiguais do Brasil e estabelece um plano dirigente voltado à superação de tais mazelas históricas e sociais.

Partindo do pressuposto de que houve ausência de políticas capazes de produzir ferramentas e recursos para o desenvolvimento da população que foi escravizada, bem como essa omissão se prolongou no tempo ao ponto de o racismo permanecer nas estruturas de poder e tornar-se um problema contemporâneo multissetorial – seja como processo político, econômico ou histórico<sup>175</sup> – é necessário investigar em qual medida essa população ainda ocupa as bases das camadas socioeconômicas e, conseqüentemente, a proporção pela qual é atingida pelo modelo regressivo.

A desigualdade social no Brasil é marcada pelos vieses de gênero e raça, de modo que a disparidade de renda e os marcadores da pobreza atingem diretamente a população negra, e tornam-se ainda mais evidentes quando se analisa a situação das mulheres negras, cuja população é acometida tanto pelo machismo quanto pelo racismo<sup>176</sup>. Considerando os dados da POF 2017/2018, temos a composição demográfica total e de cada décimo de renda conforme a figura 4:

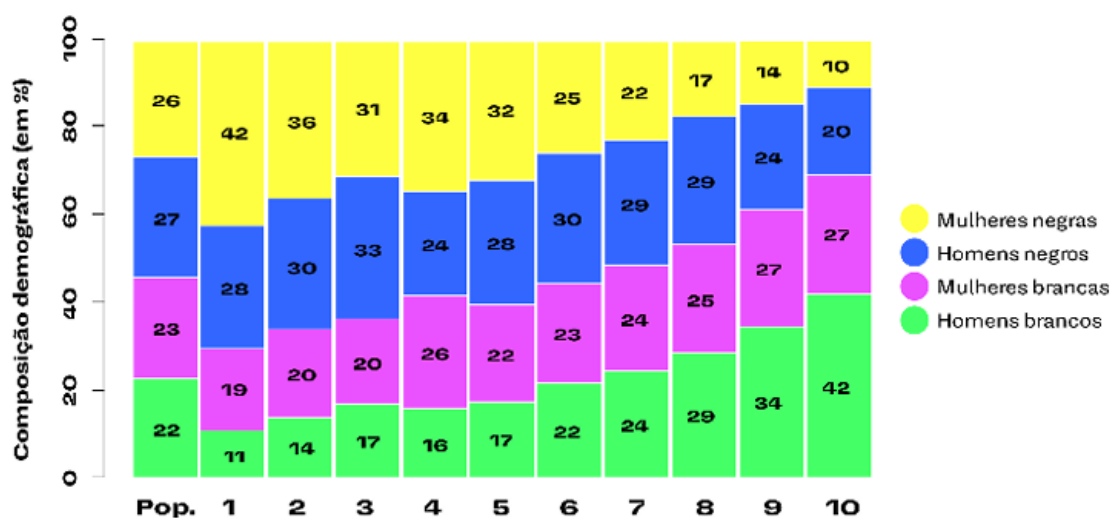
---

<sup>175</sup> Nesse sentido, Silvio Luiz de Almeida afirma que “o racismo é uma decorrência da própria estrutura social, ou seja, do modo “normal” com que se constituem as relações políticas, econômicas, jurídicas e até familiares, não sendo uma patologia social e nem um desarranjo institucional. O racismo é estrutural. Comportamentos individuais e processos institucionais são derivados de uma sociedade cujo racismo é regra e não exceção. O racismo é parte de um processo social que ocorre “pelos costas dos indivíduos e lhes parece legado pela tradição”. Nesse caso, além de medidas que coíbam o racismo individual e institucionalmente, torna-se imperativo refletir sobre mudanças profundas nas relações sociais, políticas e econômicas.” ALMEIDA, Silvio Luiz de. Racismo Estrutural. 1. ed. São Paulo, Brasil: Pólen Livros, 2019. pp. 40-41.

<sup>176</sup> BOTTEGA, Ana *et al.* Quanto fica com as mulheres negras? Uma análise da distribuição de renda no Brasil. Nota de Política Econômica, n. 018, 2021.



Figura 4- Composição demográfica da população total e de cada décimo de renda



Elaborado por: Bottega *et al.* (2021)  
 Fonte: POF 2017/2018 e Grandes Números da DIRPF.

Os números demonstram que a participação de homens e mulheres brancas crescem gradativamente à medida que se aumentam os níveis de renda. Homens brancos, por exemplo, saltam de 11% no primeiro décimo para 42% no último. Por outro lado, a participação de pessoas negras diminui – mulheres negras representam 42% no primeiro décimo e apenas 10% no último.

O impacto da concentração de renda e o modelo regressivo da matriz tributária influencia o padrão de consumo das famílias brasileiras, onde também é possível perceber distinções quando se analisam as desigualdades pela ótica da interseccionalidade de gênero e raça. Nesse sentido, cabe a transcrição do estudo feito por Ana Luiza de Holanda Barbosa *et al.*, com base na POF 2017/2018<sup>177</sup>:

Quanto maior a escolaridade da pessoa de referência, maiores são os gastos em consumo, contudo de forma mais intensa na categoria de despesas em habitação. Em sequência, tem-se um maior aumento nas despesas de transporte, alimentação, educação e saúde. Todos os coeficientes são significativos e positivos para todos os grupos, contudo, maiores em magnitude, primeiro para os homens brancos e depois para mulheres brancas, homens negros e mulheres negras. Este resultado sugere que o grupo usualmente com melhores condições sociais, homens brancos e depois mulheres brancas, e, com mais escolaridade, gastam mais, por possivelmente terem mais chances de se inserir no mercado de trabalho, e, conseqüentemente terem maiores despesas com habitação, transporte (deslocamentos casa-trabalho), alimentação fora de casa etc. Já os grupos mais

<sup>177</sup> Barbosa, Ana Luiza de Holanda *et al.* O Consumo das famílias brasileiras: um olhar de gênero e raça. In: XXVII ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA POLÍTICA, 2022, Universidade Federal de Uberlândia. ISBN: 2177-8345. Uberlândia: Sociedade Brasileira de Economia Política, 2022. p. 16-17.

vulneráveis, como homens negros e mulheres negras, mesmo os mais escolarizados, apesar de gastarem, o padrão de despesas é inferior ao de homens e mulheres brancas. Esses achados corroboram o que aponta o debate teórico sobre experiências distintas devido ao imbricamento de vulnerabilidade conforme fatores identitários interseccionados, neste caso gênero e raça.

Considerando os dados que constata a regressividade da matriz tributária, quando comparados em face da composição demográfica da população total por cada décimo de renda, verifica-se que há uma sobrerrepresentação de pessoas negras nos décimos de renda inferiores, sob as quais o ônus tributário revela-se maior em razão da incidência preponderante dos tributos indiretos. Levando em consideração a necessidade dessa faixa de renda em aplicar os recursos econômicos disponíveis na cadeia de consumo de bens e serviços essenciais para a subsistência humana, chega-se à conclusão de que a incidência da tributação indireta afeta preponderantemente a população negra.

### **3.2 A distribuição de riquezas no Brasil**

No ano de 2023, o Brasil deve retornar ao topo da classificação das maiores economias do mundo com a arrecadação do PIB atingindo a quantia de 2,126 trilhões de dólares, segundo as novas projeções do Fundo Monetário Internacional (FMI)<sup>178</sup>. Os elementos presentes no estudo da Receita Federal apresentado anteriormente demonstram que a carga tributária foi responsável por 32,95% do PIB em 2021.

Embora figure entre os mais ricos, a alta concentração de renda e riqueza em uma pequena parcela da população faz com que o Brasil seja considerado um dos países mais desiguais do mundo, de modo que a função redistributiva do Estado se mostra abaixo das expectativas.

Nesta senda, o sistema tributário exerce um papel de grande relevância, tendo em vista a sua função arrecadatória – que corresponde a quase um terço do PIB, bem como a função redistributiva, ambiental, política e alocativa que

---

<sup>178</sup> FMI prevê que Brasil deve se tornar a 9ª maior economia do mundo em 2023. UOL, São Paulo, 16 out. 2023. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/10/16/fmi-preve-que-brasil-tera-a-9-maior-economia-do-mundo-ainda-em-2023.htm>. Acesso em: 09 nov. 2023.

estão presentes na tributação<sup>179</sup>. Outro lado, é preciso combater a iniquidade presente no atual modelo proveniente do caráter regressivo da matriz tributária que contribui para a concentração de renda e riquezas.

O Relatório de Riqueza Global 2023 (*Global Wealth Report 2023*)<sup>180</sup> evidencia a alta concentração de riquezas ao demonstrar que 1% da população brasileira concentra em suas mãos 48,4% das riquezas do Brasil, a maior concentração dentre os mercados selecionados pelo estudo. Além disso, foi o país que mais ganhou milionários entre os anos de 2021 e 2022, passando de 293 mil para 413 mil.

Assumindo um compromisso inédito de justiça redistributiva, a Constituição Federal previu no artigo 153, inciso VII a instituição do imposto sobre grandes fortunas, ao qual caberia a regulamentação via Lei Complementar editada pelo Congresso Nacional. A medida teria como objetivo a exação dos muito ricos e a arrecadação seria voltada à prestação de serviços públicos que via de regra possui como o perfil de usuário a parcela mais pobre da população.

Passados 35 anos após a promulgação da Constituição, a norma nunca foi editada<sup>181</sup> e o embate chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADO 55, cujo julgamento ainda não possui data marcada. Se por um lado defende-se a medida em razão da natureza progressiva em face da justiça social e a solidariedade que se constitui um objetivo da República, os argumentos contrários concentram-se em afirmar que a aplicação da tributação sobre grandes fortunas tem possibilidade de afugentar o capital e o investimento, causando prejuízos ao desenvolvimento e a manutenção da riqueza no país.

A vontade do constituinte originário orienta-se por um projeto constitucional de desenvolvimento nacional cuja manutenção deve ser vista como um ato de profissão de fé pelos poderes instituídos, a sociedade civil e a

---

<sup>179</sup> SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 28. ano 6. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021, p. 264-267.

<sup>180</sup> SHORROCKS, Anthony *et al.* *Global Wealth Report 2023*. Zurique: Credit Suisse AG, a UBS Group Company, 2023. Disponível em: [https://www.ubs.com/global/en/family-office-uhnw/reports/global-wealth-report-2023/jcr\\_content/pagehead/link2.1078302825.file/PS9jb250ZW50L2RhbS9hc3NldHMvd20vZ2xvYmFsL2ltZy9nbG9iYWwtZmFtaWx5LW9mZmljZS9kb2NzL2d3ci0yMDIzLWVuLTlucGRm/gwr-2023-en-2.pdf](https://www.ubs.com/global/en/family-office-uhnw/reports/global-wealth-report-2023/jcr_content/pagehead/link2.1078302825.file/PS9jb250ZW50L2RhbS9hc3NldHMvd20vZ2xvYmFsL2ltZy9nbG9iYWwtZmFtaWx5LW9mZmljZS9kb2NzL2d3ci0yMDIzLWVuLTlucGRm/gwr-2023-en-2.pdf). Acesso em: 09 nov. 2023.

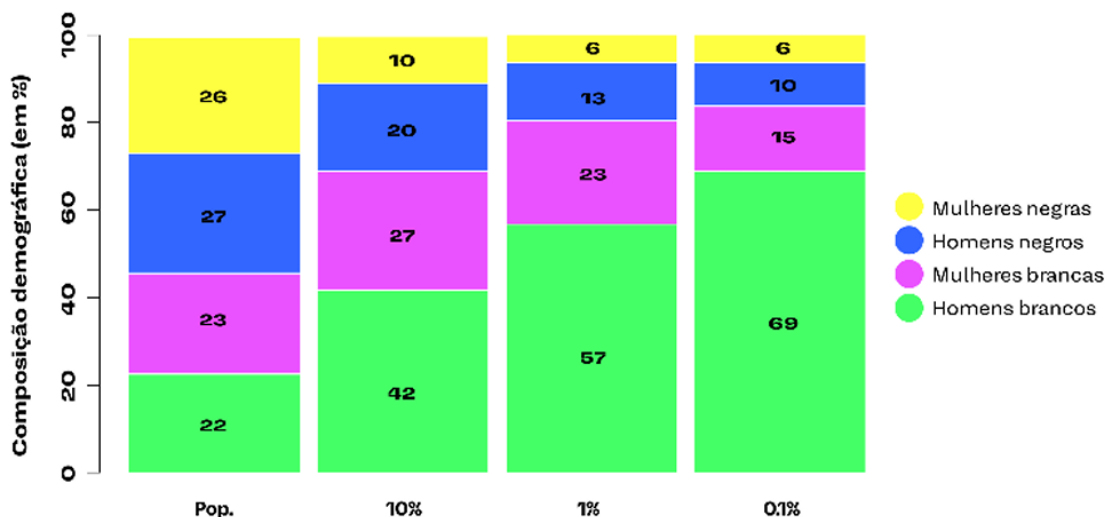
<sup>181</sup> Embora a norma nunca tenha sido editada, tramitam no Senado Federal iniciativas nesse sentido, tais como o PLP 183/2019, PLP 38/2020, PLP 50/2020 e PLS 315/2015. Nota-se que pelo menos duas medidas foram apresentadas após a Pandemia do Novo Coronavírus.

população em geral, munidos da crença de que por estes meios é possível atingir o objetivo de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse sentido, como defende o presente estudo que a tributação sobre a renda e patrimônio sejam ampliados na medida do seu potencial a fim de cumprir com o projeto constitucional e dessa forma minimizar a iniquidade do sistema tributário, o imposto sobre grande fortuna pode ser visto e instrumentalizado de maneira complementar como um mecanismo de tributação direta voltado ao estrato mais rico da população.

Sob a perspectiva interseccional, a concentração do maior poder aquisitivo e capacidade econômica também aponta para a desigualdade racial inclusive nos estratos que compõem o topo da distribuição, de modo que homens e mulheres negras representam apenas 16% da parcela mais rica do Brasil (0,1% mais rico), ao passo que homens e mulheres brancas representam 84%, conforme os dados da POF 2017/2018 e dos Grandes Números da DIRPF expostos na figura 5:

**Figura 5 - Composição demográfica da população total e estratos selecionados do topo da distribuição**



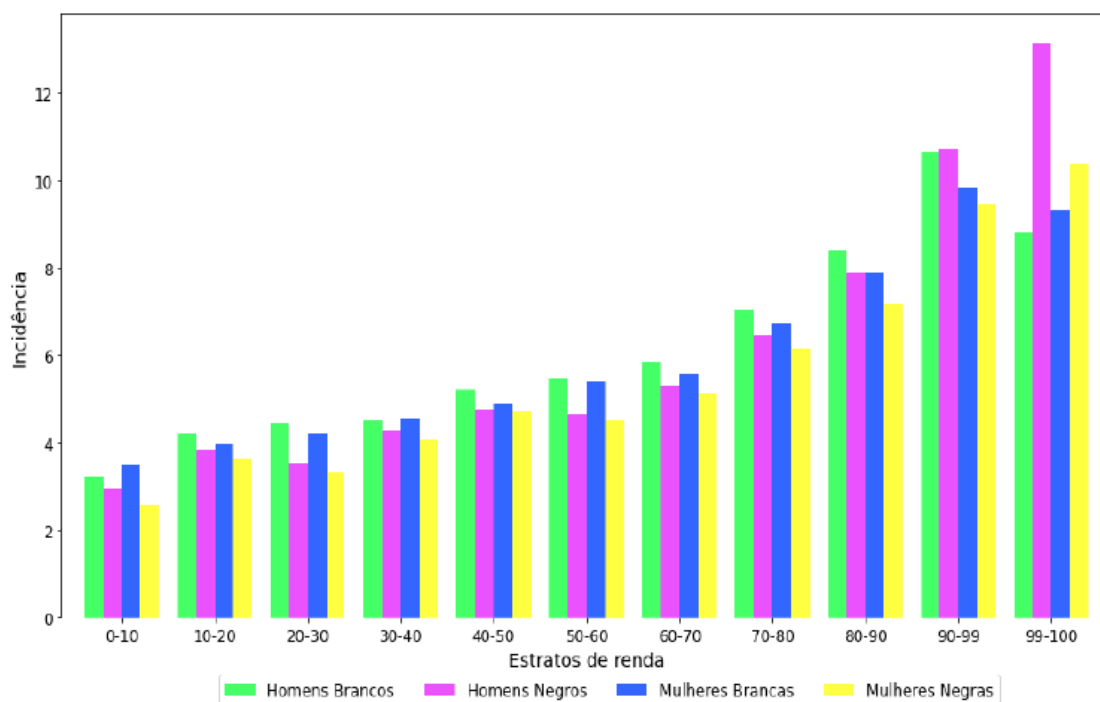
Elaborado por: Bottega *et al.* (2021)  
Fonte: POF 2017-18 e Grandes Números da DIRPF.

Embora à primeira vista a conclusão induza a pensar que haja uma equidade na exação entre as pessoas que compõem o topo da distribuição, uma vez que compõem a mesma faixa de renda, autores vêm demonstrando através da ótica da interseccionalidade ser possível analisar particularidades nos impactos dos impostos diretos – ou seja, incidentes sobre o patrimônio e a renda

– que evidenciam uma distinção na tributação entre negros e brancos nos estratos mais ricos da população, de modo que não há equidade tributária mesmo na parcela mais abastada.

O levantamento elaborado por integrantes do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades da Universidade de São Paulo (MADE/USP)<sup>182</sup> reivindica a urgência pela inclusão objetivos antirracistas no debate acerca da tributação dos altos rendimentos, uma vez sabido que a incidência tributária de impostos indiretos recai majoritariamente sobre pessoas negras pobres, verifica-se que a incidência em impostos diretos no topo dos rendimentos de igual maneira expressa a falta de equidade quando analisados pela ótica dos marcadores raciais, devendo ainda considerar que há uma queda da progressividade já percebida por este estudo – e que foi evidenciado na figura 3 – incidente apenas entre pessoas brancas, conforme demonstra a figura 6:

**Figura 6 - Incidência dos impostos diretos sobre a renda total per capita por grupo demográfico e estratos de renda selecionados**



Elaborado por: GOMES, João Pedro de Freitas et al  
Fonte: POF 2017-2018

<sup>182</sup> GOMES, João Pedro de Freitas *et al.* Privilégio branco na estrutura tributária brasileira: uma análise interseccional de impostos diretos e transferências. Nota de Política Econômica nº 027, 2022.

A razão da interrupção da progressividade dos impostos incidentes sobre pessoas brancas mais ricas em face das pessoas negras em situação semelhante decorre da origem de sua renda. Conforme os pesquisadores apontam, os rendimentos de homens negros que compõem os maiores estratos de renda se originam do trabalho. Por outro lado, uma parte significativa dos rendimentos de homens brancos pertencentes aos maiores estratos de renda são provenientes da renda do capital<sup>183</sup>. Nesse sentido:

entre os homens brancos do 1% do topo da renda há uma redução da progressividade dos tributos diretos quando comparados aos 9% seguintes, algo que não se verifica entre os homens negros. Colocando em números: enquanto a incidência do conjunto dos tributos diretos para os homens brancos do 1% do topo é algo próximo a 8,8%, para os indivíduos dos 9% seguintes ela atinge 10,6%. Para os homens negros esses valores estão ao redor de 13,1 e 10,7%, respectivamente. Uma potencial explicação para essa diferença está no fato de 44% da renda dos homens brancos do topo ser ganha por empregadores e 17% por trabalhadores por conta própria, sendo esses valores 7 e 21%, respectivamente, para os homens negros. Dada a menor tributação dos rendimentos do capital em comparação com os rendimentos do trabalho, essa diferença na origem dos rendimentos parece indicar tanto um caminho para entender a disparidade da incidência, quanto a direção para reformar o sistema tributário.

Em termos de justiça social, a literatura demonstra que o Brasil enfrenta um grave problema relativo a concentração de riquezas que pertencem majoritariamente as pessoas brancas, sobretudo na figura de homens, o que revela, a contrário *sensu*, que as desigualdades sociais possuem relevantes marcadores raciais onde as mulheres negras são as mais atingidas. Nesse sentido, a tributação direta não apenas mostra-se ineficiente para frear a concentração de riquezas e a disparidade de renda, como também proporciona – mesmo que indiretamente – vantagem a determinado perfil dentre os mais ricos composto por homens brancos.

### **3.3 Análise sobre os indicadores da desigualdade**

Tendo em vista que a Constituição brasileira elegeu a dignidade da pessoa humana como um fundamento do Estado Democrático de Direito, assim como constituiu como objetivo a erradicação da pobreza e a redução da desigualdade social, é certo que todo o sistema político, econômico e jurídico

---

<sup>183</sup> GOMES, João Pedro de Freitas *et al.* Privilégio branco na estrutura tributária brasileira: uma análise interseccional de impostos diretos e transferências. Nota de Política Econômica nº 027, 2022. N.P.

deveria ser pautado a fim de garantir o mínimo vital a todos os cidadãos. Desse modo, o histórico brasileiro impõe o desafio para a superação para a injustiça social que indiscutivelmente se faz presente e torna a sociedade brasileira uma das mais desiguais do mundo.

Segundo o estudo da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), o Brasil foi o único país que apresentou um considerável aumento da pobreza e da pobreza extrema em 2021<sup>184</sup>. Considerando que o Brasil se projeta para figurar entre as dez maiores economias globais em 2023, é nítido que o desenvolvimento humano não tem acompanhado o ritmo da economia cujos resultados mais expressivos se concentram nas mãos de poucos, uma vez que ocupa apenas a 87ª posição na classificação do índice de desenvolvimento humano do PNUD<sup>185</sup>.

De acordo com a *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira*, no ano de 2021, 8,4% da população, que corresponde a 17,9 milhões de pessoas viveram em extrema pobreza – isto é, com até U\$1,90 por dia – e 29,4% (62,7 milhões de pessoas) estiveram na pobreza, sobrevivendo com menos de US\$5,50 por dia. O trabalho evidencia o recorte racial em que pretos ou pardos representam mais de 70% da população em situação de pobreza e de extrema pobreza<sup>186</sup>, conforme a tabela 4:

**Tabela 4 - Percentual de pobreza por cor/raça no Brasil**

Cor/Raça	Ano 2021	
	Extrema pobreza (%)	Pobreza (%)
Mulheres pretas ou pardas	39,1	37,4
Mulheres brancas	13,7	14,6
Homens pretos ou pardos	34,6	34,5
Homens brancos	11,7	12,7
Total	100	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base em BRASIL (IBGE), 2022.

A desigualdade social é um agente que degrada a condição humana, devendo ser trabalhado mecanismos no âmbito tributário para a sua superação,

<sup>184</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Social de América Latina y el Caribe, 2022 (LC/PUB.2022/15-P), Santiago, 2022. p. 20.

<sup>185</sup> Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Índice do Relatório do Desenvolvimento Humano de 2021/2022. Nova Iorque, 2022. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22ptpdf.pdf>.

Acesso em: 10 nov. 2023.

<sup>186</sup> BRASIL. IBGE. Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. p. 62-67.

tendo em vista que os desdobramentos da situação de pobreza guardam relação com a matéria. Esse fator se configura um óbice ao objetivo de atingir a cidadania fiscal na medida em que a situação de miséria – aliada a falta de transparência dos impostos indiretos – é capaz de impedir os indivíduos de compreender o seu papel de financiador do Estado. Em razão da regressividade da matriz tributária, esse perfil populacional além de contribuir com a receita estatal ao consumir bens essenciais, compartilha entre si o maior ônus tributário sem a devida consciência de seu protagonismo, o que ocasiona na ausência do controle social<sup>187</sup>.

É importante destacar que a opção política pelo sistema regressivo não apenas se distancia do projeto constitucional originário, como também contribui para a desigualdade social. Uma parcela considerável da renda do estrato mais rico não é alcançada pela tributação devido a isenção sobre o capital proveniente de lucros e dividendos, ao passo que a recapitalização de seus patrimônios intergeracionais se efetivam e ingressam no domínio do herdeiro mais rápido do que o crescimento e progressão salarial da população mais pobre. A união desses fatores resulta na manutenção e perpetuação da maior concentração de patrimônio e renda nas mesmas mãos.

Por outro lado, a parcela mais pobre – majoritariamente formada por pessoas negras – carrega a incumbência do maior ônus tributário ao destinar os escassos recursos ao consumo essencial e, considerando o peso da arrecadação dos impostos sobre bens e serviços na composição da Carga Tributária, é possível afirmar que este grupo é o principal financiador do Estado.

A alta concentração de renda somada as profundas desigualdades sociais revelam a urgência de uma agenda voltada a justiça distributiva fiscal, bem como a necessidade de mecanismos redistributivos de transferências capazes de resgatar a dignidade humana e trazer o bem-estar, principalmente para o estrato hipossuficiente.

Nesta senda, tendo em vista que os estudos demonstram que as desigualdades raciais moldam a desigualdade social no Brasil, a ampliação do debate acerca da política fiscal com vista a incluir a política de igualdade racial

---

<sup>187</sup> SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, Brasília, v. 22, n. 01, 2022. p. 44.



e as ferramentas antirracistas como políticas públicas de Estado são formas de se resgatar o projeto constitucional originário e dar cumprimento aos objetivos da República.

### **3.4 A contribuição do direito tributário na superação de injustiças históricas como instrumento de promoção da igualdade**

O atingimento do objetivo de construir uma sociedade justa, livre e solidária exige o cumprimento dos direitos e garantias presentes na Constituição Federal e, principalmente no que diz respeito à proteção do mínimo vital e o combate à desigualdade, a função redistributiva do Estado é essencial para a proteção dos cidadãos. São esses ideais presentes no art. 3º da Constituição que funcionam como diretrizes e como tal permitem a intervenção estatal<sup>188</sup>.

Nesse sentido, o funcionamento do Estado Fiscal é indissociável da figura do tributo, cuja exação não significa a supremacia do Estado sobre o cidadão, mas se reveste de um dever de cidadania e solidariedade com potencial de gerar benefícios individuais e coletivos. Nesse sentido, não há dúvidas quanto à necessidade de se estabelecer a tributação, uma vez que é dela que se possibilita o retorno social em serviços públicos.

O sistema tributário possui um papel central para a consecução desses objetivos, tendo em vista que a escolha política pela arrecadação influencia diretamente nos marcadores de equidade na sociedade. Ocorre que no Brasil, ao concentrar majoritariamente a arrecadação em impostos indiretos, isto é, sobre o consumo, as pesquisas demonstram que o ônus tributário atinge em maior proporção o estrato mais pobre, gerando a regressividade da matriz tributária e o distanciamento da justiça fiscal e a redução das desigualdades existentes.

Defende-se, portanto, uma maior participação dos tributos diretos e progressivos na Carga Tributária para o custeio dos serviços públicos e para as transferências, que por sua vez se tornam mecanismos eficazes na redistribuição de renda e mitigação dos efeitos regressivos da tributação. Caso

---

<sup>188</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, ed. 32, 1989. p. 145-148.

contrário, a redistribuição de renda torna-se menos equânime tendo em vista que a receita destinada para a transferência sairá do bolso dos mais pobres.

Nesse sentido, buscar a equidade no sistema tributário contribui com o combate à desigualdade sociorracial, pois conforme diversas vezes abordado no presente trabalho, a desigualdade social é moldada pelos marcadores da desigualdade racial.

Portanto, é urgente para o resgate do projeto de desenvolvimento constante na Constituição que o atual sistema seja atravessado por reformas com o objetivo de trazer justiça fiscal e fazer cumprir com o modelo dirigente que atribuiu como valores da República a justiça social, bem como consagrar e dar efetividade aos princípios caros para o direito tributário, tais como a isonomia e a capacidade contributiva.

## **CONCLUSÃO**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um projeto de desenvolvimento nacional, econômico e social baseado na dignidade da pessoa humana. Cabe, portanto, aos poderes instituídos seguir as diretrizes da Constituição Federal com o objetivo de construir uma sociedade fundada na liberdade, justiça e solidariedade, compromissada com a erradicação da pobreza, o combate aos preconceitos e a redução das desigualdades.

No âmbito tributário, restou demonstrado que a escolha por um modelo cuja tributação é preponderante sobre o consumo contraria os axiomas constitucionais, principalmente a justiça fiscal proclamada pela Constituição brasileira, uma vez que a regressividade atinge proporcionalmente as pessoas mais pobres e compele a esse estrato suportar o ônus tributário superior aos mais ricos. Dessa maneira, resta evidente a escolha política do legislador em privilegiar a arrecadação sem a devida observância aos ditames da justiça fiscal.

Tendo em vista que o modelo regressivo onera em maior grau as pessoas mais pobres, este trabalho constatou que o perfil dessa camada da população é majoritariamente formado por pessoas negras, sobretudo mulheres. Desse modo, se constatou que a consequência da matriz tributária brasileira regressiva não se restringe à concentração de renda e manutenção de riquezas que distanciam ricos e pobres, mas também cria um distanciamento entre pessoas brancas e negras, homens e mulheres.

Além disso, a preponderância de tributação sobre a renda de trabalho em face da renda sobre os ganhos de capital evidencia um benefício indireto para a população branca, principalmente aos homens cuja renda provém de lucros e dividendos, enquanto as pessoas negras que compõem o estrato mais rico são mais tributadas em razão de terem a sua renda proveniente do trabalho, o que configura uma violação ao princípio da isonomia ao dar tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, mas com denominações jurídicas de rendimentos distintas.

Outro lado, ao eleger os mais pobres para suportar o maior ônus, ao sistema tributário brasileiro influencia diretamente nos marcadores raciais, dado que a análise sobre a desigualdade social obrigatoriamente exige a responsabilidade de observar que o processo histórico brasileiro resultou na presença majoritária da população negra nos indicadores de pobreza e vulnerabilidade social. Destarte, a regressividade se revela um óbice indireto à promoção da igualdade racial ao passo que a tributação indireta atinge em maior grau as pessoas negras que se encontram sobrerrepresentadas entre as mais pobres.

Dito isso, para a efetiva justiça fiscal, é imprescindível uma agenda voltada a justiça distributiva fiscal que reforme a matriz tributária, explorando as potencialidades de tributação sobre a renda e o patrimônio de modo a torná-la mais progressiva. De igual modo, também é possível explorar no âmbito orçamentário políticas públicas redistributivas que minimizem o impacto da tributação sobre o consumo.

Portanto, tão importante quanto as reformas que visam simplificar o sistema tributário brasileiro, é necessário resgatar a vontade do constituinte originário cuja orientação é voltada para a construção de um projeto constitucional de desenvolvimento nacional fundado, dentre outros elementos, na justiça sociorracial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647408/>. Acesso em: 30 set. 2023.

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

Alberto Gurgel de FARIA, Luiz. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 05 out. 2023.

ALMEIDA, Silvio Luiz de. **Racismo Estrutural**. 1. ed. São Paulo: Pólen Livros, 2019.

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, Maringá, v. 12 n. 133, 69-78, jun. 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553628113. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628113/>. Acesso em: 07 out. 2023.

ANSELMINI, P.; BUFFON, M. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226–258, 2018. DOI: 10.5433/1980-511X.2018v13n1p226. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/29111>. Acesso em: 28 out. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Barbosa, Ana Luiza de Holanda; MACHADO, Danielle Carusi; PASSOS, Luana; SANTOS, Luciana Alves dos. **O Consumo das famílias brasileiras: um olhar de gênero e raça**. In: **XXVII ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA POLÍTICA**, 2022, Universidade Federal de Uberlândia. ISBN: 2177-8345. Uberlândia: Sociedade Brasileira de Economia Política, 2022. Disponível em: [https://www.sep.org.br/mostrar.php?url=enep\\_teste/uploads/2087\\_1647181932\\_Vers%C3%A3o%20identificada%20Consumo%20das%20fam%C3%ADlias%20brasileiras-um%20olhar%20de%20g%C3%AAnero%20e%20ra%C3%A7a.pdf\\_ide.pdf](https://www.sep.org.br/mostrar.php?url=enep_teste/uploads/2087_1647181932_Vers%C3%A3o%20identificada%20Consumo%20das%20fam%C3%ADlias%20brasileiras-um%20olhar%20de%20g%C3%AAnero%20e%20ra%C3%A7a.pdf_ide.pdf). Acesso em: 8 nov. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORGES, Antônio de Moura; PORTO, A. M. C. O exercício da cidadania fiscal. **Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais**, Curitiba, v. 2, p. 21-39, jul./dez. 2016.

BOTTEGA, Ana; Bouza, Isabela; Cardomingo, Matias; Pires, Luiza Nassif; Pereira, Fernanda Peron. **Quanto fica com as mulheres negras? Uma análise da distribuição de renda no Brasil**. Nota de Política Econômica, n. 018, 2021. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/quanto-fica-com-as-mulheres-negras-uma-analise-da-distribuicao-de-renda-no-brasil/>. Acesso em: 8 out. 2023.

BRASIL. IBGE. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101979.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal Do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e Bases de Incidência**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 13 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

BRASIL. **Subcomissão de Tributos Participação e Distribuição das Receitas – Atas das Reuniões**. Brasília: Senado Federal, 1987. Disponível em: [https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a\\_Subcomissao\\_De\\_Tributos\\_Participacao\\_E\\_Distribuicao\\_De\\_Receitas.pdf](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf). Acesso em 11 out. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Fatos Fiscais**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/fatos-fiscais/index.html>. Acesso em: 09 dez. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Assalto ao estado e ao mercado, neoliberalismo e teoria econômica - TD186**. São Paulo: FGV EESP, 2009.

BUZATTO, G.; CHAVES CAVALCANTE, M. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 162–188, dez. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador**. 2ª ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. **O Papel do sistema de heranças na desigualdade brasileira**. Texto para Discussão nº 2846. Brasília: IPEA, 2023.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. **O Sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. Nota Técnica IPEA/Dinte nº 54. Brasília: IPEA, 2022.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. **Regressividade tributária e capacidade contributiva versus progressividade de gastos e capacidade receptiva: medidas distributivas em nome da justiça fiscal**. In: SCAFF, Fernando Facury. LANNA, Gustavo. ROCHA, Sérgio André (orgs.). *Interseções entre o direito financeiro e o tributário – 1ª ed.* Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

CASTRO, Matheus Felipe. GASSEN, Valcir. *Justiça fiscal: matriz tributária e projeto de desenvolvimento na constituição de 1988*. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 101-125, jan/jun. 2018.

COLLINS, Patricia Hill; BILGE, Sirma. **Interseccionalidad**. Madrid: Morata SL, 2019.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). **Panorama Social de América Latina y el Caribe**. Santiago, 2022. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/3ca376cf-edd4-4815-b392-b2a1f80ae05a/content>. Acesso em: 10 nov. 2023.

CONCEIÇÃO, J. S.; AVILA, R. I. *Tributação e desigualdade de rendimentos e de patrimônio no Brasil: evidências nas declarações tributárias de pessoas físicas*. **Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política**, Niterói, v. 55, p. 117-153, jan./abr. 2020.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 04 out. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva**. HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco*. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. Ed. 32. Belo Horizonte, 1989. Disponível em:

<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1015/948>.

Acesso em 11 nov. 2023.

DREIFUSS, René Armand. **1964: a conquista do Estado**. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1981.

ELIAS, Juliana. Super-rico brasileiro ganha mais de R\$ 300 mil por mês, e pode chegar a R\$ 1,6 mi. **CNN Brasil**, São Paulo, 30/08/2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/super-rico-brasileiro-ganha-mais-de-r-300-mil-por-mes-e-pode-chegar-a-r-16-mi/>. Acesso em: 25 out. 2023.

ELSON, Diane. **Male Bias in the Development Process**. Manchester: Manchester University Press, 1991.

FEITAL, Thiago Álvares. Tax regressivity as indirect discrimination: an analysis of the Brazilian tax system in light of the principle of non-discrimination. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 58, n. 230, p. 219-243, abr./jun. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/230/ril\\_v58\\_n230\\_p219](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/230/ril_v58_n230_p219). Acesso em 28 out. 2023.

FILHO, Marçal J. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Grupo GEN, 2023.

FMI prevê que Brasil deve se tornar a 9ª maior economia do mundo em 2023. **UOL**, São Paulo, 16 out. 2023. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/10/16/fmi-preve-que-brasil-tera-a-9-maior-economia-do-mundo-ainda-em-2023.htm>. Acesso em: 09 nov. 2023.

FREITAS, Leonardo Buíssa. O consumo como signo de riqueza e a justiça em sua tributação. **Revista de Direito do Consumidor [recurso eletrônico]**. São Paulo, n. 128, mar./abr. 2020. Disponível em: <https://revistadedireitodoconsumidor.emnuvens.com.br/rdc/article/view/1310>. Acesso em: 28 out. 2023.

FRIMM KRIEGER, A.. Regressividade Tributária Brasileira: Como viabilizar a redução da desigualdade gerada pelos impostos sobre o consumo?. **Revista Eletrônica da PGE-RJ**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, jun. 2018. DOI: 10.46818/pge.v1i2.24. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/24>. Acesso em: 27 out. 2023.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a constituição e a tributação no Brasil**. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. **REVISTA JURÍDICA DA PRESIDÊNCIA**, Brasília, v. v. único, p. 354-382, dez. 2016.

GASSEN, Valcir; SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Santa Catarina, v. 34, n. 66, p. 213–234, jul. 2013. DOI: 10.5007/2177-7055.2013v34n66p213. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 28 out. 2023.

GASSEN, Valcir; SILVA, J. J. Matriz tributária, (in)justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, v. 28, n. 242, p. 701-720, abr./jun. 2016.

GOMES, João Pedro de Freitas di Rada, Ruth Pereira; Cardomingo, Matias Rebello; Nassif-Pires, Luiza. **Privilégio branco na estrutura tributária brasileira: uma análise interseccional de impostos diretos e transferências**. Nota de Política Econômica nº 027, 2022. Disponível em: [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2022/11/npe\\_27\\_made-3.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2022/11/npe_27_made-3.pdf). Acesso em: 10 nov. 2023.

GONÇALVES, Reinaldo. **Liberalização econômica, desigualdade e pobreza na América Latina no século XXI. Os modelos de desenvolvimento econômico fazem alguma diferença?**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2018. Disponível em: [https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2018/TD\\_IE\\_001\\_2018\\_GONCALVES.pdf](https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2018/TD_IE_001_2018_GONCALVES.pdf). Acesso em: 13 out. 2023.

HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass Robert. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. 1ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

JACCOUD, Luciana; Silva, Adailton; Rosa, Waldemir; Luiz, Cristiana. **Entre o racismo e a desigualdade: da constituição à promoção de uma política de igualdade racial (1988-2008)**. Brasília: Ipea, 2009.

KERSTENETZKY, Celia. **Foi um pássaro, foi um avião? Redistribuição no Brasil no século XXI**. Novos Estudos CEBRAP. São Paulo, vol. 36, nº 2, 2017. KINCHESKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira**. Revista dos Tribunais, v. 923, 2012.

MACHADO, Hugo de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1)**, 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788597000313. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597000313/>. Acesso em: 05 out. 2023.



MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, D. S.; LEONARDO, L. A.; NARDOQUE, S. Questão Agrária e as Ações Atuais da Bancada Ruralista no Governo Federal. **Caminhos de Geografia**, Uberlândia, v. 23, n. 86, p. 225–242, abr. 2022.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **SÉRIE IDP - CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL.**: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555593952. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593952/>. Acesso em: 30 set. 2023.

MENEZES, Luiza Machado de O. **Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho de cuidado e à fisiologia feminina**. 2023. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/53343>. Acesso em 28 out. 2023.

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

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina: Coimbra, 1998.

OLIVEIRA, João Maria. **Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa**. Brasília: IPEA, 2023.

Pinto, Edson Antônio Sousa Pontes; Santos, Karen Borges dos; Freitas, Nathália de Oliveira. (In)justiça tributária: uma crítica ao viés regressivo da tributação sobre o consumo. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 22. ano 5. São Paulo: Ed. RT, jan./fev. 2020.

PINTO, LUÍS Fernando Guedes *et al.* Quem são os poucos donos das terras agrícolas no Brasil? o mapa da desigualdade. Piracicaba: Imaflora, 2020 (Policy paper). Disponível em: [https://www.imaflora.org/public/media/biblioteca/1588006460-sustentabilidade\\_terras\\_agricolas.pdf?fbclid=IwAR1goGTWqR982zmWmmSmelB7JjSu8zi7d6BWmae6FomjFXfY2dLDI0Atf4I](https://www.imaflora.org/public/media/biblioteca/1588006460-sustentabilidade_terras_agricolas.pdf?fbclid=IwAR1goGTWqR982zmWmmSmelB7JjSu8zi7d6BWmae6FomjFXfY2dLDI0Atf4I). Acesso em 28 out. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559775231. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775231/>. Acesso em: 30 set. 2023.

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Índice do Relatório do Desenvolvimento Humano de 2021/2022. Nova Iorque, 2022. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/global-report-document/hdr2021-22ptpdf.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. PIKETTY E A REFORMA TRIBUTÁRIA IGUALITÁRIA NO BRASIL. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, jan./dez. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/15587>. Acesso em: 28 out. 2023.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Editora Letramento, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553625983. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625983/>. Acesso em: 05 out. 2023.

SALES D'ARAÚJO, Pedro Júlio. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**, Brasília, v. 22, n. 01, p. 60, 2022. DOI: 10.55532/1806-8944.2022.166. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/166>. Acesso em: 27 out. 2023.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário – 12ª ed.** São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 05 out. 2023.

SHORROCKS, Anthony; DAVIES, James; LLUBERAS, Rodrigo; WALDENSTRÖM, Daniel. **Global Wealth Report 2023**. Zurique: Credit Suisse AG, a UBS Group Company, 2023. Disponível em: [https://www.ubs.com/global/en/family-office-uhnw/reports/global-wealth-report-2023/jcr\\_content/pagehead/link2.1078302825.file/PS9jb250ZW50L2RhbS9hc3NldHMvd20vZ2xvYmFsL2ltZy9nbG9iYWwtZmFtaWx5LW9mZmljZS9kb2NzL2d3ci0yMDIzLWVuLTIucGRm/qwr-2023-en-2.pdf](https://www.ubs.com/global/en/family-office-uhnw/reports/global-wealth-report-2023/jcr_content/pagehead/link2.1078302825.file/PS9jb250ZW50L2RhbS9hc3NldHMvd20vZ2xvYmFsL2ltZy9nbG9iYWwtZmFtaWx5LW9mZmljZS9kb2NzL2d3ci0yMDIzLWVuLTIucGRm/qwr-2023-en-2.pdf). Acesso em: 09 nov. 2023.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. Função redistributiva, Estado social e a sistemática atual tributária. **Revista De Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 28. ano 6. p. 263-283. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R. **Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias**. Brasília: Ipea, 2022.

SINDIFISCO NACIONAL. **Análise dos Dados das Declarações do IRPF no Brasil**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/wp->

[content/uploads/2023/09/Analise dos Dados das Declaracoes do IRPF no Brasil.pdf](#). Acesso em: 25 out. 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STOTSKY, Janet Gale. **Gender Bias in Tax Systems**. International Monetary Fund, 1996. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/1996/099/article-A001-en.xml>. Acesso em 13 out. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7ª Edición. Buenos Aires: Depalma, 2001.

WEBER, Marx. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. 2, Brasília: UnB, 1999.

ZIMMERMANN, Ário; AVILA, Róber Iturriet. Histórico tributário e os conflitos distributivos no Brasil: dificuldades de uma agenda necessária – 21ª ed. **Revista Estudos de Planejamento**. Porto Alegre, 2023.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado**. Texto para Discussão n. 03. São Paulo: FIPE, 2007.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. In: Afonso, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.) **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento; FGV, 2017.

ZOCKUN, Maria Helena. **Texto para discussão nº 15: Equidade na Tributação**. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2016. Disponível em: <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>. Acesso em: 28 out. 2023.

## LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Decreto nº 91.450 de 18 de julho de 1985**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Seção 1, Página 10393. Publicado no Diário Oficial da União em 22/7/1985.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1 de agosto de 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 28 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.430%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria,consulta%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.430%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201996.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria,consulta%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 28 out. 2023.

BRASIL. **Resolução nº 17, de 17 de março de 2020 – Ministério da Economia**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, ed. 53, seção 1, página 19. Publicado no Diário Oficial da União em 18/02/2020.

BRASIL. **Resolução nº 17, de 17 de março de 2020**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, ed. 53, seção 1, página 19. Publicado no Diário Oficial da União em 18/02/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 77.530/RS**. Paciente: Pio Chagas Júnior, Roberto Rodrigues Chagas. Impetrante: Altamiro de Araújo Lima Filho e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25.08.1998, D.J. 18.09.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 128.284/CE**. Recorrido: União Federal, Petróleo Dois Irmãos Ltda. Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, D.J. 28.08.1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 573.675/SC**. Recorrente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de São José. Interessado: Município de Belo Horizonte. Pleno, Tema 44, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.3.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 714.139/SC**. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Pleno, Tema 745, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23.11.2021.

PORTUGAL. [Constituição (1976)]. **Constituição da República Portuguesa de 1976**. Lisboa. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 27 out. 2023.