



**CENTRO UNIVERSITÁRIO FAMETRO - UNIFAMETRO
CURSO DE DIREITO**

**FRANCISCO SAMUEL SOARES DE SOUZA
JÉSSICA DE SOUSA PAIVA**

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA
ISONOMIA SOB O CRITÉRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM OLHAR
SOBRE A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.**

**FORTALEZA
2023**

FRANCISCO SAMUEL SOARES DE SOUZA
JÉSSICA DE SOUSA PAIVA

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA
ISONOMIA SOB O CRITÉRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM OLHAR
SOBRE A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.

Artigo TCC apresentado ao curso de
Direito da UNIFAMETRO como requisito
para a obtenção do grau de bacharel em
Direito, sob a orientação do prof. João
Marcelo Negreiros Fernandes.

FORTALEZA
2023

FRANCISCO SAMUEL SOARES DE SOUZA
JÉSSICA DE SOUSA PAIVA

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA
ISONOMIA SOB O CRITÉRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM OLHAR
SOBRE A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.

Artigo TCC apresentado no dia 12 de dezembro de 2023 ao curso de Direito da UNIFAMETRO como requisito para a obtenção do grau de bacharel em Direito da UNIFAMETRO, tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. João Marcelo Negreiros Fernandes.
Orientador - UNIFAMETRO

Prof. Me. Carlos Teixeira Teófilo.
Membro - UNIFAMETRO

Prof. Me. Ismael Alves Lopes.
Membro – UNIFAMETRO

Às nossas famílias, amigos e professores,
que com dedicação e cuidado, orientaram-
nos na vida, nos ajudando a chegar onde
chegamos.

O homem não é nada sem aquilo que a
educação faz dele.

Immanuel Kant

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A INOBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA
ISONOMIA SOB O CRITÉRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: UM OLHAR
SOBRE A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.**

**TAXATION ON CONSUMPTION AND NON-OBSERVANCE OF THE PRINCIPLE
OF ISONOMY IN THE CONTRIBUTORY CAPACITY CRITERION: A LOOK AT
THE PERSPECTIVE OF TAX JUSTICE IN BRAZIL.**

Francisco Samuel Soares de Souza¹

Jéssica de Sousa Paiva²

João Marcelo Negreiros Fernandes³

RESUMO

O presente artigo de conclusão de curso propôs-se a analisar a tributação incidente nas relações de consumo, com enfoque na inobservância aos princípios norteadores do direito tributário, como o da isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco. O cerne do problema reside na incompreensão de como a aplicação destes princípios, no contexto do sistema tributário, pode fomentar a equidade e a justiça fiscal. Conforme será analisado na presente pesquisa, está ocorrendo no Brasil exatamente o contrário. A escolha desse tema deriva da complexidade do atual sistema tributário e de seu papel na imposição de uma carga tributária significativa sobre os contribuintes com menor capacidade contributiva. Verificar-se-á, portanto, que o sistema tributário vigente não está em conformidade com o princípio constitucional da capacidade contributiva, causando, por conseguinte, o confisco à renda do contribuinte. Para alcançar esse objetivo, o trabalho está estruturado em três capítulos distintos. O primeiro capítulo aborda os princípios constitucionais como instrumentos limitadores do poder de tributar no âmbito das relações de consumo. O segundo capítulo versa sobre o tributo, especialmente os diferentes tipos de impostos aplicáveis nas relações de consumo, bem como seus efeitos, estabelecendo relações com princípios como seletividade, isonomia, capacidade contributiva e a proibição de confisco. No terceiro capítulo, por derradeiro, realiza-se uma análise crítica-jurídica dos impactos sociais da tributação sobre o consumo. A metodologia adotada envolveu revisão bibliográfica e dados estatísticos relacionados à carga tributária. Assim, a partir do presente trabalho, será possível uma melhor reflexão acerca dos desafios enfrentados pelo contribuinte no âmbito das relações de consumo, por meio da propositura de soluções viáveis para a problemática, baseando-se, sobretudo, na observância aos princípios da isonomia e capacidade contributiva, a fim de efetivar o princípio da vedação ao confisco e reduzir as desigualdades sociais do país.

¹ Graduando do curso de Direito da UNIFAMETRO.

² Graduanda do curso de Direito da UNIFAMETRO.

³ Professor do curso de Direito da UNIFAMETRO.

Palavras-chave: isonomia; capacidade contributiva; relações de consumo; desigualdade social.

ABSTRACT

The present conclusion paper aimed to analyze the taxation involved in consumer relations, focusing on the disregard for guiding principles in tax law, such as isonomy, contributory capacity, and prohibition of confiscation. The crux of the problem lies in the misunderstanding of how the application of these principles, within the tax system context, can foster equity and fiscal justice. As will be analyzed in this research, the opposite is occurring in Brazil. The choice of this topic stems from the complexity of the current tax system and its role in imposing a significant tax burden on taxpayers with lower contributory capacity. Therefore, it will be observed that the current tax system does not comply with the constitutional principle of contributory capacity, consequently resulting in the confiscation of the taxpayer's income. To achieve this objective, the work is structured into three distinct chapters. The first chapter addresses constitutional principles as limiting instruments regarding the power to tax in the context of consumer relations. The second chapter discusses taxes, especially the different types applicable in consumer relations, as well as their effects, establishing connections with principles such as selectivity, isonomy, contributory capacity, and the prohibition of confiscation. Lastly, the third chapter conducts a critical-juridical analysis of the social impacts of taxation on consumption. The adopted methodology involved bibliographic review and statistical data related to the tax burden. Thus, based on this work, it will be possible to have a better reflection on the challenges faced by taxpayers within consumer relations, proposing viable solutions to the problem. Primarily focusing on adherence to the principles of isonomy and contributory capacity, aiming to enforce the prohibition of confiscation and reduce social inequalities in the country.

Keywords: isonomy; contributory capacity; consumer relations; social inequality.

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário regulatório, é de conhecimento geral que a tributação incide de forma mais excessiva sobre a base do consumo de bens e serviços. Pode-se afirmar que o Brasil é um dos países que concentra mais da metade de sua carga tributária sobre os bens de consumo, sendo financiado pelas classes mais pobres através de impostos. A consequência evidente é o aumento da desigualdade de renda e social.

Nesse contexto, a tributação sobre o consumo suscita a discussão acerca da violação do princípio da isonomia, tendo como base o critério da capacidade contributiva. Cabe, portanto, uma deliberação sobre os impostos aplicáveis nas relações de consumo, bem como seus respectivos efeitos, com a finalidade de averiguar os impactos da elevada carga tributária no consumo brasileiro.

O tema é socialmente relevante, atingindo uma grande parcela da população brasileira e gerando reflexos diretos em sua capacidade de subsistência. Além disso, a atualidade do debate é inegável, uma vez que ambos, estabelecidos na Carta de 1988, buscam o bem-estar e a justiça sociais e fiscais, sendo esses princípios fundamentais da ordem constitucional.

O presente artigo de conclusão de curso analisa os principais problemas do Sistema Tributário Nacional no contexto atual do país, caracterizados por uma complexidade significativa e uma carga tributária elevada, especialmente em relação ao consumo. Isso acarreta desigualdade fiscal, desrespeitando a isonomia e impactando a vida dos contribuintes. Diante da alta carga tributária no Brasil, esta análise busca explorar a relevância do princípio constitucional da capacidade contributiva para um sistema tributário mais justo.

Para tal, foi adotada uma abordagem qualitativa, descritiva e documental, utilizando informações oficiais e realizando pesquisa bibliográfica e documental de obras relevantes da literatura do Direito Tributário Brasileiro. O método utilizado é o dedutivo, partindo de ideias generalistas para apurar, no âmbito das relações de consumo, a inobservância do princípio da isonomia tributária, sob o critério da capacidade contributiva, que causa, ainda que de forma implícita, o efeito confiscatório na renda do contribuinte, resultando, portanto, no agravamento da desigualdade social

no Brasil. O objetivo é chegar a conclusões específicas sobre os possíveis impactos sociais causados ao contribuinte.

A organização do trabalho é composta por três capítulos subsequentes a esta introdução. No primeiro momento, realça-se a relevância dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da proibição do confisco. No segundo capítulo, explora-se o conceito de tributo e suas diversas categorias, com ênfase na incidência de impostos nas relações de consumo. O terceiro capítulo, por sua vez, examina os impactos sociais decorrentes da tributação sobre o consumo, além de discutir as alterações necessárias no atual sistema tributário brasileiro.

2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS COMO INSTRUMENTOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR NO ÂMBITO DAS RELAÇÕES DE CONSUMO: UMA REVISÃO NECESSÁRIA DA LITERATURA

O Estado, ao exercer seu poder tributário, está sujeito aos modelos legais na Constituição, que, de modo claro, estabelece limites significativos em favor dos contribuintes quanto à sua competência para impor e arrecadar, de forma coercitiva, os diferentes tipos de tributos em vigor, sobretudo os impostos.

No contexto da discussão, situam-se os princípios constitucionais tributários como manifestação dos direitos individuais assegurados aos cidadãos. Tais princípios têm como alvo o poder estatal, visando estabelecer limites às suas habilidades de tributação e assim evitar prejuízos aos contribuintes, impondo ao Estado a obrigação inquestionável de respeitar as restrições.

Para tanto, em relação aos tributos federais, estaduais e municipais, a Carta Magna traz em seu texto os princípios da Isonomia, Capacidade Contributiva e do Não Confisco, os quais, em verdade, visam garantir um modelo equitativo de cobrança dos impostos. Nisso, baseiam-se na capacidade financeira dos contribuintes, a fim de que suas rendas não sejam comprometidas em razão da alta carga tributária a eles incidentes, sobretudo na seara do consumo.

Nesse sentido, a constituinte de 1988 entendeu por necessário tornar cláusula pétrea o princípio da igualdade, o qual assevera, no artigo 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, ou seja, de plano, a Carta Magna nos apresenta um dos princípios basilares do Estado, o da igualdade. No entanto, destaca-se que este princípio engloba não

apenas uma igualdade formal (perante a lei) - mas também uma igualdade material, significando que a lei em si deve refletir essa igualdade e impor obrigações ao legislador em diversos aspectos.

A este respeito, Misabel de Abreu Machado Derzi (1988, p. 98) afirma que “a igualdade de todos perante a lei supõe tão-somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma”, acrescentando ainda que:

o princípio da igualdade, materialmente considerado, não tem substância científica. Assim o legislador pode contemplar, na norma, as diferenças ou uniformidades que quiser, na promoção ou forma que lhe aprouver, que não haverá, cientificamente, como apreciar o teor da norma (DERZI, 1988).

Diante de uma sociedade plural e diversificada, torna-se evidente que a igualdade perante a lei, como proposta pela Constituição, por vezes, resulte em injustiças. Isso se deve ao fato de que nem todos os indivíduos compartilham das mesmas características naturais, e tampouco se encontram em idênticas condições sociais e econômicas.

Por certo que “é indubitoso que o Direito não pode fazer iguais todos os seres humanos. Estes são naturalmente desiguais, e como tal devem ser tratados pelo Direito” (MACHADO, 2004, p. 63). Visto que a igualdade perante a lei, como espécie de paridade entre os sujeitos, não pode ser aplicada em sua literalidade ante uma sociedade plural e diversificada, sob pena de gerar graves injustiças, como acima aludido. As pessoas possuem características naturais diversas e não se encontram nas mesmas circunstâncias sociais.

Na tentativa de repelir essas injustiças, BARBOSA (2003, p. 19) aduz que “a regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira igualdade”, uma vez que “tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

Portanto, “é evidente, porém, que as pessoas não são iguais. Pelo contrário, as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tornando-as jurídicas” (MACHADO, 2017, p. 281).

Assim, entende-se que a real igualdade se mantém através da equidade, dando espaço ao Princípio da Isonomia, o qual consiste na aplicação das normas e procedimentos jurídicos entre os indivíduos de forma equitativa, ou seja, com a adaptação da regra existente à real situação do indivíduo. A mera aplicação da lei de forma igualitária não assegura condições de igualdade entre as pessoas, sendo a Isonomia, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2017, p. 280), “um princípio universal de justiça” e nessa direção:

Enquanto a isonomia consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, a justiça é o que se alcança como resultado desta discriminação positiva; como resultado de uma distribuição quantitativa da isonomia, consistente no aquinhoamento de cada um segundo o que lhe é socialmente destinado. Noutros termos, a justiça é o resultado-objetivo da aplicação da igualdade (VAREJÃO, 2009, p. 89).

Refletindo ainda sobre o princípio da isonomia, conclui-se naturalmente que a justiça está alinhada com a isonomia, enquanto a injustiça é incompatível com esse princípio. Assim, é legítimo procurar um critério que, embora não solucione todos os problemas na prática, seja aplicável a uma ampla gama de casos relacionados ao complexo desafio da igualdade jurídica.

Nesse contexto, surge o critério discriminatório, o qual, ainda que positivo, não pode ser utilizado arbitrariamente pelo legislador. Ou seja, não pode ser aplicado de forma aleatória. Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello (1978, p. 48), é necessário que haja uma justificativa lógica para a inclusão ou exclusão de alguém de um grupo específico ao qual uma norma se aplica. Portanto, se o motivo que diferencia não estiver logicamente relacionado com a disparidade de tratamento jurídico aplicado, a distinção estabelecida viola a isonomia.

Na perspectiva de Ricardo Lobo Torres (2007, p. 185), para que a lei possa fazer distinções entre pessoas ou objetos, é fundamental que sejam escolhidos critérios lógicos e razoáveis, alinhados com os propósitos da aplicação da lei, de modo a levar em consideração as diversas capacidades de contribuição.

Conforme argumentado pelo autor, o único parâmetro válido para diferenciação tributária é aquele que leva em conta as discrepâncias econômicas entre os ricos e os indivíduos mais vulneráveis sob o enfoque fiscal, ou seja, os mais pobres.

No campo constitucional, o texto garantiu papel de destaque aos princípios, os

quais, segundo Roque Antônio Carrazza (2004, p. 36, 38), exercem notável papel no interior do ordenamento jurídico, tendo em vista seu encargo de orientar, elucidar e instruir a interpretação das normas jurídicas.

No âmbito do Direito Tributário, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), no inciso II do art. 150, assim asseverou:

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...;

Dessa forma, depreende-se, preliminarmente, que o princípio da igualdade fiscal não se distinguia substancialmente do princípio geral da igualdade. Recordase que as demandas das revoluções liberais em relação à igualdade tinham como foco primordial a busca pela igualdade tributária. Isso contribuiu para a construção do Estado de Direito, ao concretizar o ideal revolucionário de igualdade fiscal e a abolição dos privilégios garantidos pelo antigo regime.

Sem desconsiderar o exposto anteriormente, destaca-se a Isonomia como um princípio norteador do Direito Tributário Brasileiro de grande relevância e de obrigatória observância. A Constituição Cidadã preocupou-se em impor um tratamento igualitário entre os contribuintes, a fim de impedir a discriminação tributária (negativa), "na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação." (SABBAG, 2017, p. 335).

Destarte, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 150, II, ao vedar "à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente", expressa, sobretudo, a ideia de que os tributos devem ser instituídos de modo igualitário entre os iguais, porém, de forma desigual aos desiguais, na exata medida de suas desigualdades, isto é, aos que estão em condição mais vulnerável financeiramente.

Nesta perspectiva, constata-se com bastante clareza o princípio da isonomia tributária, o qual, segundo PAULSEN (2020, p. 308), afirma ser:

uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os 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.

Assim, o sistema tributário cooperaria para a diminuição das desigualdades econômicas. Todavia, para determinar se há igualdade ou diferença entre sujeitos, é necessário um critério de comparação:

Dizer que dois entes são iguais sem nenhuma outra determinação nada significa na linguagem política; é preciso que se especifique com que entes estamos tratando e com relação a que são iguais, ou seja, é preciso responder duas perguntas a) igualdade entre quem? e b) igualdade em quê? (BOBBIO, 1997, p.11-12)

A partir disso, no plano tributário, um dos critérios de comparação são os sujeitos passivos da responsabilidade tributária (contribuintes), relacionados ao objetivo inerente à tributação. Em referência, “são eles que sofrerão a incidência tributária e, portanto, são eles que devem ser avaliados e comparados segundo critérios razoavelmente eleitos, ora pelo constituinte, ora pelo legislador (autorizado pelo constituinte...)” (VAREJÃO, 2009, p. 138).

Esclarece, ademais, VAREJÃO (2009, n.p.) que “como o tributo incide sobre o valor do patrimônio dos contribuintes, nada mais natural que seja esse patrimônio o indicativo da diferença existente entre eles para fins de exação tributária”. Ou seja, para o cumprimento do princípio da isonomia, deve ser levada em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes.

Nesse contexto, o princípio da isonomia tributária, apesar de estar previsto no texto constitucional, é desafiador de ser aplicado. Isso se deve à necessidade de observar a capacidade econômica dos indivíduos para a cobrança de impostos, uma modalidade tributária.

O contribuinte deve pagar os impostos de acordo com sua condição financeira, dando ênfase, desta maneira, ao sentido de proporcionalidade vinculado ao princípio da capacidade contributiva, o qual, segundo SABBAG (2017, p. 386), está conectado ao da igualdade, sem neste se esgotar. Está "longe de servir apenas para coibir

discriminações arbitrárias, uma vez que se abre para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário”. Nesse sentido:

Por meio desse princípio, exige-se, de modo geral, que a tributação apenas recaia sobre quem possa com ela arcar, e dentro do universo de contribuintes possíveis, que eles sejam chamados a contribuir de modos distintos, indicados a partir de critérios legítimos, constitucionalmente autorizados a tal finalidade discriminatória. Com isso, busca-se nada mais do que impedir tratamentos tributários privilegiados, mostrando-se intoleradas as desigualdades desarrazoadas no âmbito dos tributos. (VAREJÃO, 2009, p. 133)

Diante desse cenário, almejando não apenas assegurar, mas também efetivar o princípio da capacidade contributiva, o constituinte de 1988 estabeleceu que, sempre que viável, os impostos terão natureza pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, CF). Essa disposição introduz o mencionado princípio, o qual, em sua essência, deve orientar a tributação de todos os impostos, uma das modalidades de tributo.

Vale ressaltar uma observação relevante feita por Vittorio Cassone (2017, p. 88), ao referenciar Baptista Pereira:

O caráter condicionante da expressão sempre que possível, que confere ao legislador ordinário certa discricionariedade para aplicar o princípio, em certas circunstâncias, dentro, logicamente, do critério da razoabilidade.

Ao analisar o primeiro parágrafo do artigo 145 da Constituição de 1988, torna-se evidente que os impostos devem, sempre que possível, levar em consideração as características individuais do contribuinte. Isso implica considerar a capacidade contributiva em uma ampla gama de tributos, abrangendo impostos, taxas e contribuições de melhoria. Esse princípio estabelece uma base essencial para a justiça fiscal, assegurando que os encargos tributários sejam proporcionais à capacidade financeira de cada contribuinte.

Portanto, a capacidade contributiva refere-se à habilidade de um indivíduo, enquanto sujeito passivo de obrigações tributárias, de cumprir sua obrigação fiscal sem prejudicar severamente seu padrão de vida, evitar efeitos confiscatórios ou prejudicar seu direito ao trabalho e à livre iniciativa.

Ao abordar o princípio da capacidade contributiva nas interações de consumo, observa-se que este princípio enfrenta desafios em sua aplicação nos impostos reais ou indiretos. Nesse contexto, a quantificação desses tributos se limita à matéria tributável, isto é, no cenário das transações comerciais, os impostos são aplicados aos produtos ou serviços, desconsiderando a capacidade econômica do consumidor.

Reitera-se ser reconhecível a dificuldade de aplicação do princípio da isonomia tributária no ordenamento brasileiro, sobretudo no que concerne aos tributos aplicados nas relações de consumo, os quais são empregados de forma indireta, ou seja, em contrariedade ao que determina a isonomia à luz da capacidade contributiva.

Ressalta-se que não se considera a renda do contribuinte e sim o valor do produto ou serviço que se está adquirindo, ocasião em que, conseqüentemente, os pobres arcam com os impostos proporcionalmente a mais que os ricos, sendo esses impostos, em verdade, aplicados de forma regressiva, o que, por óbvio, não contribui para a diminuição das desigualdades econômicas.

Por esta razão, Hugo de Brito Machado (2004, p. 68) afirma que:

o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este e, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva.

Além do exposto anteriormente, Cláudio Martins (1968, p. 48) destaca o princípio da capacidade contributiva como uma característica intrínseca ao próprio poder de tributação. Em outras palavras, ele o concebe como uma limitação inerente a esse poder, conforme afirmado por ele:

o poder de tributar ou poder fiscal é a faculdade de que goza o Estado soberano de exigir das pessoas que vivem sob sua jurisdição, dentro da capacidade contributiva, uma prestação pecuniária destinada a atender aos encargos que lhe são próprios.

Além disso, a distribuição justa e equitativa da carga tributária entre os contribuintes decorre logicamente da responsabilidade do Estado em "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (artigo 3º,

III, da Constituição Federal), o que se baseia no propósito de "construir uma sociedade livre, justa e solidária" (artigo 3º, I, da Constituição Federal).

De qualquer forma, o que se tem observado no sistema tributário atual é, na verdade, o agravamento das desigualdades sociais, que, por óbvio, afetam diretamente a camada mais pobre da população. Como já exposto anteriormente, no âmbito das relações de consumo, as alíquotas dos impostos incidentes nos bens e serviços são aplicadas de forma igualitária a todos os contribuintes, sem atentar para a respectiva renda e capacidade de contribuir daqueles consumidores, acarretando, por vezes, claros efeitos confiscatórios impostos pelo Estado na renda dos contribuintes, comprometendo o seu mínimo existencial.

Segundo SABBAG (2020, p. 255-256):

Vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com estes, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, o mínimo existencial (vital ou necessário) está delineado no art. 7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva.

Aliás, especialmente as legislações que instituem impostos, devem levar em consideração as capacidades econômicas dos contribuintes, não devendo, portanto, forçá-los a contribuir com despesas públicas além de suas capacidades financeiras.

Nesse sentido, Klaus Tipke (1988, p. 65) destaca que "a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva."

A proibição legal do confisco tributário significa que a Constituição Federal impede o governo (Federal, Estadual, Distrital e Municipal) de buscar a apropriação injusta, parcial ou total, do patrimônio privado sem a devida compensação, o que poderia comprometer significativamente esse patrimônio devido à carga tributária excessiva.

É importante ressaltar que, embora a tributação seja uma necessidade, o "poder de tributar" não deve se transformar em um "poder de destruir" ou aniquilar o patrimônio dos cidadãos. Sob esta perspectiva, de acordo com um levantamento

realizado pelo então Ministério da Economia, por meio da Receita Federal (BRASIL, 2022), identificou-se que, em 2021, 44,02% dos tributos arrecadados advêm do consumo de bens e serviços, ao mesmo tempo que os impostos sobre o patrimônio e a renda, somados, correspondem a apenas 23,92%.

Em um exemplo bastante didático e de fácil compreensão, levando em consideração que o atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) do estado do Ceará representa o percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da Lei nº 18.305 (CEARÁ, 2023), um cidadão, cuja renda é de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), que adquirir um aparelho telefônico no valor de R\$ 1.000,00 (hum mil reais), arcará com a mesma quantia do imposto paga por outro contribuinte (ao adquirir o mesmo produto) cuja renda representa o importe de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Ou seja, para a aquisição do aparelho telefônico, o contribuinte financeiramente vulnerável terá comprometido 10% (dez por cento) da renda para arcar com o percentual tributado, enquanto o sujeito passivo de maior poder aquisitivo, terá apenas 1% (um por cento) de redução em seu rendimento, o que demonstra, na prática, que o modelo tributário vigente se concretiza como um efetivo instrumento agravatório de injustiça e desigualdade social.

Assim, sobre a matriz do consumo incide quase a metade de toda a carga tributária do país, retirando, como visto, mais riqueza daqueles que menos possuem, o que acarreta, por evidente, o efeito confiscatório do tributo. Ora, em respeito aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, não se deve submeter um único evento econômico à incidência de tantos impostos que resultem na privação do contribuinte de sua subsistência básica, como mencionado anteriormente.

Para Hugo de Brito Machado (2004, p. 115):

Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. E da questão de saber se a adoção do regime da livre empresa implica realmente, como sustentamos, uma implícita proibição ao tributo confiscatório.

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, XXII) e ao

regime econômico prevalente (art. 170, II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito.

Portanto, o Estado deve buscar um equilíbrio em seu poder de tributar, o que muitas vezes se apresenta como um desafio considerável. Isso significa que não deve sobrecarregar a incidência tributária sobre os contribuintes, especialmente nas relações de consumo, onde, na realidade, são os consumidores finais os mais diretamente impactados pelos atuais efeitos confiscatórios a eles incidentes.

Importante ressaltar que o Estado não pode adotar uma tributação insuficiente, o que o deixaria sem recursos para cumprir as diversas responsabilidades conferidas pela Constituição Federal de 1988. Afinal, a máquina pública necessita arrecadar recursos financeiros para sustentar sua estrutura e fornecer aos cidadãos-contribuintes os serviços que estão sob sua responsabilidade, atuando como o principal provedor das necessidades coletivas.

Por fim, conforme preceitua Eduardo Sabbag (2020, p. 59):

O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Dessa forma, os princípios da Isonomia, aliados aos princípios da Capacidade Contributiva e da Não Confiscatoriedade, demandam que o legislador atue com equilíbrio, moderação e prudência ao estabelecer as quantias tributárias. O objetivo é promover um sistema tributário justo e eficaz, que assegure ao contribuinte a capacidade de pagar os tributos a ele impostos sem comprometer sua qualidade de vida e seu mínimo existencial. Em outras palavras, busca-se equilibrar a capacidade do contribuinte com a obrigação de contribuir, garantindo, conseqüentemente, o poder arrecadatório do Estado.

3 CONSUMO: IMPOSTOS INCIDENTES E SEUS EFEITOS

Os tributos referem-se à quantia financeira que o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, é obrigado a pagar ao Estado em conformidade com princípios, leis

e regulamentações específicas que regem essa relação jurídica. Nesse contexto, há um dever jurídico por parte do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo, ao passo que o Estado tem o direito de instituir e exigir o pagamento.

Nesse contexto, a definição de tributo encontra-se claramente estabelecida no art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Segundo o referido artigo, 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".

Neste prisma, Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 155) ensina que:

Os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Para aprofundar a análise do dispositivo legal mencionado, a prestação pecuniária compulsória, conforme destacado por Kiyoshi Harada (2008, p. 297), refere-se à "prestação em dinheiro, representada pela obrigação de dar". Em outras palavras, trata-se de um pagamento obrigatório, não decorrente de contrato e não sujeito à mera escolha do contribuinte. Dessa maneira, observa-se que a supremacia do direito público viabiliza a imposição de obrigações de maneira unilateral, independentemente do consentimento do devedor.

Ademais, a norma, ao usar a expressão "em moeda", busca regular a forma como o tributo será devidamente arrecadado, isto é, em moeda oficialmente reconhecida e vigente no país, ao passo em que a prestação é diversa de sanção de ato ilícito. Para Kiyoshi Harada (2008, p. 297), "serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito". No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (2008, p. 57) afirma que:

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito.

Por conseguinte, a determinação da instituição do tributo por meio de lei demonstra não apenas a preocupação do legislador em limitar o poder estatal de

tributar, mas, sobretudo, refere-se a um dos princípios basilares da República. Segundo Luciano Amaro (1991, p. 451), "dizer que a prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal".

Até o presente momento, torna-se evidente que o cumprimento das obrigações tributárias desempenha um papel primordial no suporte aos serviços públicos. Esses serviços abrangem setores de extrema importância, como saúde, educação, segurança e infraestrutura. Os recursos financeiros provenientes dos tributos desempenham um papel crucial, sendo uma fonte significativa de receita destinada a custear os gastos governamentais e manter o regular funcionamento da administração estatal.

Esclarece-se que a Constituição Federal de 1988, baseada no já vigente Código Tributário à época de sua promulgação, expressa cinco atuais espécies tributárias: Imposto, Taxa, Contribuição de Melhoria, Contribuição Especial e Empréstimo Compulsório. Contudo, são os impostos os reais protagonistas da pesquisa e que serão analisados no plano das relações de consumo.

Sob este contexto, Eduardo Sabbag (2020, p. 479) explica que "imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio", em concordância com a descrição do art. 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que define o imposto como "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Pontua-se que os impostos ainda se subdividem em categorias, dentre as quais se destacam: diretos e indiretos. Segundo entendimento de Vittorio Cassone (2018, p. 47) "direto é o imposto que assim se caracteriza quando, numa só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte de direito (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto)".

Assim, o imposto direto constitui aquele em que a carga econômica é suportada pelo contribuinte que deu origem ao fato imponible, este que é responsável pelo fato gerador do tributo, como o Imposto de Renda (IR), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a

Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por exemplo, ao passo em que o imposto indireto, segundo Eduardo Sabbag (2020, p. 488):

é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito desse gravame, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando diretamente o contribuinte de direito. São exemplos de impostos indiretos: ICMS e IPI, basicamente.

Ou seja, percebe-se que os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços, transferindo seu ônus financeiro aos demais consumidores ao longo da cadeia de produção e consumo.

No Brasil, a predominância da tributação sobre transações de consumo tem um impacto substancial na vida dos indivíduos enquanto consumidores, ao mesmo tempo em que desempenha papel fundamental na aquisição de recursos pelo Estado. A notável concentração de impostos sobre o consumo no país contribui para a classificação do sistema tributário como regressivo, ou seja, proporcionalmente, a carga tributária afeta de maneira desproporcional as pessoas com menor capacidade financeira em relação à sua renda total.

Destaca-se, preliminarmente, que são aplicáveis às relações de consumo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), os quais são conceituados da seguinte forma:

O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), cujo fato gerador encontra-se tipificado no art. 46 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), é um imposto de competência da União, conforme o art. 153 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e incide sobre uma classe específica de produtos, ou seja, aqueles fabricados pela indústria.

Eduardo Sabbag (2020, p. 1.521) destaca que o IPI:

É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.

No mesmo sentido, menciona Kiyoshi Harada (2008, p. 384) que:

A tendência do IPI é restringir-se à tribulação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo.

Destaca-se que a definição do que seria considerado essencial é feita pelo Poder Executivo, responsável por estabelecer as alíquotas contidas na Tabela do IPI (TIPI).

Quanto ao ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), é um imposto cuja criação compete aos Estados e ao Distrito Federal, conforme expresso no art. 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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;

O ICMS, embora tenha como contribuintes de direito as pessoas físicas ou jurídicas que realizam atividades sujeitas a esse imposto (circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), tem, na realidade, como contribuinte de fato o consumidor final. Isso porque o custo de sua contribuição está incluído no preço dos produtos e serviços.

Por fim, o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), cuja instituição, de acordo com o art. 156 da Constituição (BRASIL, 1988), em conjunto com o art. 1º da Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), cabe aos Municípios e ao Distrito Federal, por meio da promulgação de lei ordinária. Conforme a lei complementar, serão estabelecidas as diretrizes e critérios que desencadeiam a obrigação tributária, incidindo sobre diversos tipos de serviços, excetuando aqueles previstos no art. 155, II, da Constituição Federal. A definição dos serviços é estabelecida por meio de legislação complementar.

Quanto à função dos tributos como instrumentos de intervenção estatal na esfera econômica, Ricardo Lobo Torres declara o seguinte:

As relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e tributários.

Os ensinamentos do respeitado Jorge Henrique de Oliveira Souza estão em consonância com essa perspectiva. Veja-se:

No contexto da Constituição Federal de 1988, deve-se reconhecer que uma das formas de intervenção do Estado no domínio econômico ocorre mediante a técnica da indução, servindo o tributo como instrumento valiosíssimo para o alcance das finalidades perseguidas pelo Estado.

Nesse contexto, é essencial distinguir as finalidades dos tributos, classificando-as como fiscais e extrafiscais. Essa abordagem permite identificar as metas específicas de cada tributo, revelando seu propósito distintivo. Tal diferenciação estabelece a natureza fiscal e extrafiscal dos tributos, evidenciando a existência de uma função específica para cada imposto.

Vale ressaltar que todos os tributos apresentam efeitos fiscais, relacionados à arrecadação para o Erário, e efeitos extrafiscais, uma vez que sua aplicação inevitavelmente acarreta consequências além da mera captação de recursos.

Nesse sentido, conforme destaca Alfredo Augusto Becker (1963, p. 536):

Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

No direito tributário, os conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade referem-se a diferentes abordagens e finalidades relacionadas à tributação. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 260):

Fala-se em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Em síntese, a fiscalidade representa a função essencial dos tributos, direcionada à captação de recursos financeiros para o Estado, ou seja, a utilização

dos tributos para financiar os gastos públicos e as atividades governamentais. Nesse contexto, Eduardo Sabbag (2020, p. 77) destaca que:

O Estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim, a fiscalidade ganha prevalência significativa. Todavia, a extrafiscalidade, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir anômalas situações sociais ou econômicas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos financeiros para o Estado.

A extrafiscalidade, por sua vez, envolve o uso de tributos com objetivos além da mera arrecadação, tendo o propósito de promover objetivos sociais ou econômicos. Os tributos extrafiscais podem ser usados como instrumentos de política pública, com o intuito de influenciar o comportamento dos contribuintes. Isso pode ser feito por meio de incentivos fiscais, como reduções ou isenções de tributos incidentes sobre determinados produtos ou serviços, ou até mesmo pelo uso dos tributos para desencorajar certas práticas, como o tabagismo ou o consumo de álcool, através da elevação dos impostos aplicáveis a essas práticas.

Diante dessa perspectiva, vale ressaltar a relação da extrafiscalidade e o princípio da seletividade no contexto tributário, particularmente quando se trata de impostos indiretos, como o ICMS e IPI, a partir da instituição de alíquotas diferenciadas de acordo com a natureza do produto ou serviço, observando o seu grau de essencialidade para o contribuinte.

De maneira geral, a conjunção da extrafiscalidade e o princípio da seletividade representa uma estratégia governamental que visa atingir objetivos específicos. Nesse contexto, o governo aplica diferentes alíquotas de tributação de acordo com a natureza dos produtos, com o propósito de influenciar ou incentivar o comportamento dos contribuintes e, de forma mais ampla, impactar a economia.

Essa abordagem envolve o aumento das alíquotas sobre produtos considerados supérfluos ou prejudiciais à saúde, como cigarros e refrigerantes, enquanto estabelece alíquotas mais baixas para produtos essenciais, como alimentos básicos, visando beneficiar a população de menor renda.

Importante ressaltar a imperiosa necessidade de um sistema tributário que encarne os preceitos de equidade e justiça, em estrita consonância com os princípios constitucionais que regem a concepção, aplicação e fiscalização dos tributos. Estes princípios constituem diretrizes essenciais para assegurar que a tributação seja

imposta de maneira justa e proporcional às circunstâncias econômicas dos contribuintes, com vistas a preservar o equilíbrio entre a arrecadação governamental e a salvaguarda dos direitos e interesses daqueles que contribuem.

Nesse sentido, os princípios da isonomia, capacidade contributiva e vedação do confisco, já abordados nesta pesquisa, desempenham um papel fundamental na busca por um sistema tributário justo e equitativo.

O texto aborda a problemática da tributação, especialmente sobre as relações de consumo, destacando as distorções e desigualdades presentes no sistema atual. Apesar de apresentar uma análise detalhada, há algumas sugestões para aprimorar a clareza e a coesão textual:

No entanto, como se vislumbra, os impostos aplicados às relações de consumo são indiretos, ou seja, não são pessoais e, conseqüentemente, não distinguem um contribuinte do outro com base na renda de cada um. Isto é, são impostos que desconsideram, *in totum*, a capacidade contributiva do consumidor, gerando assim grande desigualdade social e marginalização da população mais vulnerável sob a ótica financeira.

Os tributos, como já relatado, desempenham o papel de financiar tanto as estruturas governamentais quanto os serviços públicos essenciais, tais como saúde, educação e segurança. Contudo, embora a tributação recaia sobre os três pilares fundamentais - consumo, renda e patrimônio -, é sobre o consumo que incide a maior carga tributária do país, beneficiando proporcionalmente a classe mais rica da sociedade e penalizando severamente a classe mais pobre.

Embora o Estado utilize artifícios como a extrafiscalidade, em atenção ao princípio da seletividade, é necessário um debate amplo sobre o que é ou não é essencial para a sociedade atual. Hodiernamente, um indivíduo não sobrevive apenas de “pão e água”, mas necessita de outros itens essenciais para a convivência social, como, por exemplo, aparelhos telefônicos, essenciais para o exercício de atividades laborais, contribuindo assim para a subsistência do contribuinte.

Em um levantamento realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (apud Ricardo Westin, 2021), em um celular cujo valor de mercado representa a quantia de R\$ 1.000,00 (hum mil reais), R\$ 400,00 (quatrocentos reais) referem-se aos impostos aplicados ao produto. Ou seja, 40% do valor repassado ao consumidor final é de impostos. Em comparação aos salários de uma diarista (R\$ 2.200,00) e de

um gerente (R\$ 16.500,00), “os tributos do celular pesam sete vezes mais na renda da diarista em comparação com o peso na renda do gerente”.

Em linhas gerais, a tributação incide sobre três pilares fundamentais: consumo, renda e patrimônio de indivíduos e empresas. Contudo, em cada um desses domínios, identificam-se distorções que tendem a favorecer os estratos mais abastados da sociedade, impondo ônus desproporcionais aos menos favorecidos.

Nesse sentido, é fundamental que a tributação seja estruturada com base na capacidade financeira dos contribuintes. Isso implica que aqueles com maiores recursos econômicos devem suportar uma carga tributária proporcionalmente mais elevada em comparação com aqueles de capacidade financeira inferior. Esse enfoque pressupõe a adoção de alíquotas progressivas, com o objetivo de assegurar um tratamento fiscal mais equitativo, considerando as disparidades na capacidade econômica tanto de indivíduos quanto de empresas.

Com o propósito de estabelecer um sistema tributário verdadeiramente equitativo e justo, é fundamental a efetiva aplicação e observância dos princípios previamente mencionados. É crucial considerar a capacidade financeira dos contribuintes e o contexto em que se encontram, a fim de evitar qualquer impacto negativo em seu patrimônio ou subsistência. Além disso, é imperativo utilizar a extrafiscalidade como estratégia para influenciar tanto a dinâmica econômica quanto o comportamento dos contribuintes, promovendo o consumo de bens essenciais e desencorajando práticas prejudiciais.

4 OS IMPACTOS SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: UMA ANÁLISE CRÍTICA-JURÍDICA NECESSÁRIA PARA O MOMENTO

Embora já abordado anteriormente, é imperativo destacar de forma mais minuciosa a elevada carga tributária imposta à circulação de bens e serviços. Esta tributação, que praticamente desconsidera princípios fundamentais do direito tributário, como isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco, não apenas acentua as desigualdades sociais no país, mas também marginaliza a população, especialmente a camada mais empobrecida, ao comprometer quase a metade de sua renda. Este cenário exige uma análise mais aprofundada para compreender os

impactos dessa tributação sobre a sociedade e as possíveis medidas para mitigar seus efeitos prejudiciais.

Nesse contexto, é relevante recordar que, conforme dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (citado por Ricardo Westin, 2021), 40% do valor de produtos ou serviços repassado ao consumidor final corresponde a impostos.

Essas constatações são respaldadas por levantamentos, como o realizado pelo então Ministério da Economia, por meio da Receita Federal (BRASIL, 2022), já anteriormente mencionado, o qual identificou que, em 2021, 44,02% dos tributos arrecadados originaram-se do consumo de bens e serviços, enquanto os impostos sobre a renda representaram apenas 23,92%. Os dados específicos estão detalhados abaixo:

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2020	2021	Variação	2020	2021	Var (p.p. do PIB)	2020	2021	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.352.331,93	2.931.744,59	579.412,66	30,91%	32,95%	2,03	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	528.531,66	701.183,34	172.651,68	6,95%	7,88%	0,93	22,47%	23,92%	1,45
2000	Folha de Salários	656.622,70	748.081,93	91.459,23	8,63%	8,41%	-0,22	27,91%	25,52%	-2,40
3000	Propriedade	116.713,43	142.732,71	26.019,28	1,53%	1,60%	0,07	4,96%	4,87%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.028.499,71	1.290.583,66	262.083,95	13,52%	14,50%	0,99	43,72%	44,02%	0,30
5000	Trans. Financeiras	21.948,34	49.001,00	27.052,66	0,29%	0,55%	0,26	0,93%	1,67%	0,74
9000	Outros	16,08	161,95	145,87	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,01%	0,00

Fonte: Receita Federal, 2022.

É cediço que, no sistema tributário vigente no país, o Estado encontra obstáculos que dificultam o aferimento, com clareza, da realidade econômica dos sujeitos para se tributar, sobretudo nas relações de consumo, inerentes à circulação de bens e serviços, onde incidem tributos indiretos. Esses são impessoais e consideram apenas o valor aplicado ao bem ou serviço, sem atentar para a renda do contribuinte de fato (quem efetivamente paga – o consumidor).

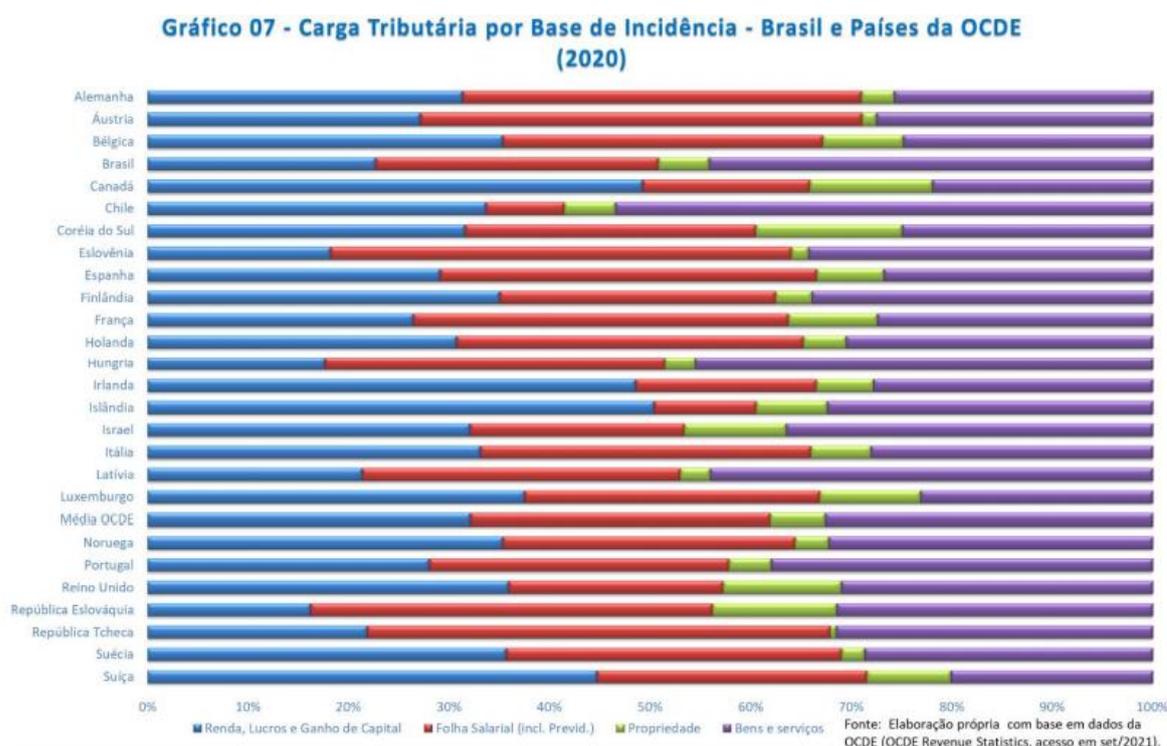
No entanto, é no mínimo curioso e intrigante constatar que, havendo a possibilidade de incidir uma maior carga tributária sobre a base da renda, onde é possível dar pessoalidade ao tributo ali aplicado, isto é, de averiguar o real patrimônio do contribuinte e, conseqüentemente, sua capacidade contributiva, o legislador escolheu garantir o sustento do Estado por meio da arrecadação tributária advinda da circulação de bens e serviços, onde é quase impossível determinar a capacidade

econômica do consumidor/contribuinte apenas com base no valor do produto adquirido ou serviço utilizado.

Tal fato, inclusive, não é somente curioso e intrigante, como é questionável, uma vez que, conforme a pesquisa realizada pela Receita Federal (BRASIL, 2022):

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais.

Nesse sentido, é o gráfico elaborado pela Receita Federal do Brasil, conforme acima explicado, com base em dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):



Fonte: Receita Federal, 2022.

Sob esta perspectiva, considerando que a Constituição do Brasil não oferece uma definição clara de renda, sua conceituação tem sido explorada por estudiosos ao longo do tempo. Nesse cenário, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo

caracterizam renda como "o aumento no patrimônio resultante do capital ou do trabalho" (PAULSEN; MELO, 2018, p. 60).

Assim, ao contrário da tributação sobre a base de bens e serviços, na tributação sobre a renda é possível constatar a capacidade contributiva do contribuinte e, por meio de alíquotas progressivas, arrecadar mais daqueles que possuem uma maior fonte patrimonial. Isso visa, no mínimo, reduzir a carga tributária aplicada nas relações de consumo e mitigar as desigualdades sociais que assolam o país. Considerando que a predominância da tributação recai sobre o consumo, em vez de incidir diretamente sobre a renda, os impostos ali incidentes, como os já debatidos ICMS, ISS e IPI, assumem uma natureza invisível, o que contribui para que estes sejam despercebidos, ampliando o ônus fiscal para os contribuintes economicamente menos privilegiados.

Logo, a tributação regressiva atualmente empregada nas relações de consumo se fortalece como um grave instrumento ensejador de desigualdade social, causando, evidentemente, o agravamento da pobreza e, conseqüentemente, a marginalização dos cidadãos. Os pobres arcam com os impostos proporcionalmente a mais que os ricos, ocorrendo, portanto, o vedado efeito confiscatório da renda dos contribuintes. Isso dificulta o desenvolvimento nacional no país, em contrariedade ao que determina o artigo 3º da Constituição Federal, já pontuado nesta pesquisa.

Nesse cenário, impulsionado pela elevada carga tributária nacional, que impacta diretamente a parcela mais vulnerável da sociedade por meio da tributação sobre a circulação de bens e serviços, o Brasil figura como uma nação marcada por significativos índices de desigualdade social. Atualmente, ocupa a oitava posição no ranking global de países com maiores disparidades sociais e econômicas, como evidenciado na reportagem de AMORIM E MADEIRO, 2020.

Nesse contexto, a informação mencionada encontra respaldo no estudo conduzido pelo *World Inequality Lab* (Laboratório das Desigualdades Mundiais), vinculado à Escola de Economia de Paris, conforme reportado pela BBC News Brasil. De acordo com o relatório, verifica-se que "entre os mais de 100 países analisados, o Brasil é um dos mais desiguais. Após a África do Sul, é o segundo com maiores desigualdades entre os membros do G20", como destaca Lucas Chancel, coautor do referido relatório (CHANCEL *apud* FERNANDES, 2021).

Assim, corrigir as distorções originadas pela configuração fiscal vigente deve ser uma prioridade na agenda nacional, pois a busca pela equidade social depende intrinsecamente da concretização da justiça tributária. Contudo, esse propósito somente se materializará, sem dúvida alguma, mediante uma transformação significativa na estrutura tributária, assegurando uma distribuição mais equitativa dos impostos, especialmente os vinculados ao consumo.

De acordo com o relatório produzido pelo laboratório mundial das desigualdades, como opção de políticas para redistribuir renda e riqueza, tem-se "a taxação progressiva de multimilionários, o que permitiria investimentos em educação, saúde e transição ecológica" (FERNANDES, 2021).

A extensão da injustiça social e humana ligada à disparidade de renda nem sempre é adequadamente compreendida. As marcantes discrepâncias de renda e riqueza na nação são diretamente responsáveis pelas estatísticas sociais lamentáveis que podem ser testemunhadas ao longo do tempo.

A superação dessa situação desafiadora exige a revisão profunda das leis e a implementação de políticas públicas efetivas. Um dos principais impulsionadores da problemática realidade brasileira está vinculado à configuração tributária atual.

Portanto, torna-se crucial avançar com uma reforma que redistribua a carga tributária, movendo-a da ênfase no consumo para uma maior incidência sobre a renda e o patrimônio.

Dentro desse contexto analítico, conforme já ressaltado, a adoção de um sistema tributário progressivo se revela como uma escolha ideal para efetivar os princípios basilares da isonomia tributária, capacidade contributiva e vedação ao confisco. Esse modelo tributário progressivo, na concepção de Fernando Pérez Royo (2003, p. 49), implica que, à medida que a riqueza de cada contribuinte se eleva, a sua contribuição tributária aumenta em uma proporção superior ao incremento de sua riqueza.

Tal formato, inclusive, foi enfatizado por Elizabeth Carrazza (1996, p. 56), quando pontuou que "a progressividade, longe de ser danosa ao sistema, é a única forma encontrável para que se afastem as injustiças tributárias, vedadas pela Constituição Federal. Sem tributação progressiva, jamais se atinge a igualdade tributária".

Nesse sentido, Carrazza (2004, p. 83) complementa que:

Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (base de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quando menos a riqueza que possui e (vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

Nesse contexto, evidencia-se que a implementação de um sistema tributário progressivo se configura como a modificação mais adequada para efetivar o respeito e a eficácia dos princípios discutidos neste estudo, atentando para os critérios indispensáveis para garantir a conformidade com o texto constitucional.

Ocorre que, em que pese tal solução, mais uma vez, o sistema tributário vigente impõe obstáculos à progressividade nas relações de consumo, uma vez que, devido à sua natureza como tributos reais – que levam em conta a situação econômica do "fato de consumo", sem se ater às características pessoais do cidadão que realiza o ato e suporta o ônus financeiro - existe uma impossibilidade material para a aplicação da progressividade, pois não se concebe a segregação dos consumidores em classes que seriam obrigadas a adquirir exclusivamente mercadorias e serviços destinados a elas. Ou seja, é impossível dar um caráter pessoal ao consumidor, ao ponto de se verificar sua real capacidade contributiva.

Assim, como já abordado, busca-se atribuir um caráter pessoal à tributação sobre o consumo ao adotar o Princípio da Seletividade, que implica na aplicação de alíquotas diferenciadas a certas mercadorias ou serviços com base em suas características. Conseqüentemente, produtos essenciais seriam tributados de forma mais branda, enquanto itens supérfluos enfrentariam uma tributação mais elevada.

Nesse sentido, é possível notar movimentações no campo político do país a fim de realizar mudanças no atual sistema tributário, com o implemento da reforma tributária que, até o momento da construção do presente tópico, teve seu texto-base aprovado no Congresso Nacional. Essa reforma busca simplificar a forma arrecadatória dos tributos, com a extinção de cinco tributos:

Três deles são federais: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Esses tributos serão substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a ser arrecadada pela União. Dois impostos a serem extintos são locais, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), administrado pelos estados; e o Imposto

sobre Serviços (ISS), arrecadado pelos municípios. Em troca, será criado um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). (SBADELLOTTO, KIRIHATA. 2023)

Assim, conforme exposto no portal de notícias Agência Senado (2023), a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) que discute a reforma tributária estabelece que "o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente."

Nessa perspectiva, no contexto da seletividade, a reforma tributária propõe isenções e reduções de impostos em vários setores essenciais para a subsistência dos brasileiros. Isso inclui a isenção de impostos sobre os produtos essenciais da cesta básica, cuja lista será determinada posteriormente por meio de legislação complementar.

Além disso, está prevista uma redução de 60% nas alíquotas para medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual e outros fármacos utilizados no tratamento de doenças graves, como o câncer, podendo, em alguns casos, alcançar a alíquota zero. De forma inédita, a reforma também prevê a instituição do mecanismo *cashback* (dinheiro de volta), que, segundo a Agência Senado (2023), "fará o Poder Público devolver parte do imposto pago por famílias de baixa renda."

Contudo, apesar dessas mudanças significativas, a seletividade não aborda adequadamente a desigualdade na tributação do consumo, uma vez que os bens essenciais não são exclusivos do consumo por cidadãos de baixa renda; eles são igualmente consumidos pela população em geral. A exclusão completa da tributação sobre o consumo de bens de primeira necessidade seria impraticável, considerando que isso representaria uma parte significativa da arrecadação tributária.

O real desafio que afeta o Brasil é a concentração da tributação na matriz do consumo, em detrimento da renda e do patrimônio, resultando em uma tributação nacional globalmente regressiva.

Em outras palavras, a natureza regressiva da tributação sobre o consumo permanece inalterada, mesmo com a iminência de um novo sistema tributário. Aqueles com maior poder aquisitivo enfrentam perdas financeiras menores na aquisição de bens e serviços, ao contrário daqueles com recursos limitados, que,

mesmo sendo obrigados a consumir para uma vida minimamente digna ou, muitas vezes, para a sobrevivência, enfrentam uma carga proporcionalmente mais pesada.

Dessa forma, considerando que a regressividade impacta sobretudo a camada mais vulnerável do país, torna-se imprescindível que o sustento do Estado seja arrecadado de outra base tributária, como a renda e o patrimônio, em detrimento do consumo de bens e serviços. Essas bases possuem capacidade arrecadatória progressiva, permitindo constatar com mais facilidade a capacidade econômica do contribuinte sem confiscar sua renda ou patrimônio, o que garante o princípio da isonomia tributária.

A carta magna, em seu artigo 153, VII, prevê a possibilidade de a União instituir "impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar" (BRASIL, 1988). No entanto, passados 35 anos de sua promulgação, nenhuma legislação complementar foi editada para promover tal tributação. Essa ausência, de maneira simplificada, poderia garantir uma maior arrecadação do Estado, ao mesmo tempo em que permitiria a redução da carga tributária sobre a base das relações de consumo.

Segundo reportagem do Portal Terra (PRAXEDES, 2023), "Um dado que ilustra o desequilíbrio social no País é que os super-ricos do Brasil compreendem apenas 0,01% da população, cerca de 20 mil pessoas", as quais acumulam "em média R\$ 151 milhões em estoque de riqueza, o total do patrimônio".

Quanto ao pagamento de impostos por essa classe social, dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) demonstram que "no Brasil, os 10% mais pobres pagam 26,4% da renda em tributos, enquanto os 10% mais ricos pagam apenas 19,2%" (*apud* PRAXEDES, 2023).

Adicionalmente, segundo informações do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, "quem tem renda média superior a 320 salários-mínimos, cerca de R\$ 422 mil mensais, paga por volta de 5,43% de IRPF sobre os rendimentos finais, enquanto a classe média é a que mais paga imposto de renda, chegando a 11,25% entre os que ganham 15 a 20 salários-mínimos, entre R\$ 19,8 mil e R\$ 26,4 mil" (*apud* PRAXEDES, 2023).

Nesse cenário, destaca-se que é intrigante e curioso observar que, mesmo com a possibilidade de uma tributação mais robusta sobre a renda e o patrimônio, inclusive de maneira progressiva, o Estado opta por obter seu sustento a partir da base do consumo, onde é impossível avaliar o poder de contribuição do consumidor.

Neste contexto, no ano de 2023, o Brasil avança com mais agilidade em direção às mudanças necessárias no atual sistema tributário do país. Além da reforma tributária em curso no Congresso Nacional, uma medida provisória, assinada pelo Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva (Partido dos Trabalhadores), estabelece a tributação de 15% a 20% sobre os ganhos provenientes de fundos exclusivos, nos quais existe apenas um cotista, popularmente denominados fundos dos "super-ricos".

Ademais, o governo enviou à casa legislativa nacional um projeto de lei que impõe tributação sobre os investimentos de cidadãos brasileiros no exterior, notadamente os denominados fundos *offshore*.

Salienta-se que as duas medidas foram devidamente aprovadas pela Câmara dos Deputados, com mudanças no texto original quanto às alíquotas aplicadas, mas sem desvirtuar do objetivo do projeto, o qual seguirá, até o momento da finalização desse capítulo, para apreciação do Senado Federal, conforme se constata na apuração realizada pela Agência Brasil, 2023.

Dessa maneira, embora as medidas adotadas e almeçadas pelo governo federal tenham como principal desígnio equilibrar as finanças públicas, esse feito representa um passo significativo na demonstração da eficácia da tributação sobre a renda e o patrimônio, notadamente em face da camada economicamente mais privilegiada da sociedade.

O sistema tributário, por sua vez, deve ser concebido como ferramenta para fomentar a equidade, justificando a busca por justiça fiscal efetiva e eficiente, sustentada pelo princípio de que aqueles com maior capacidade econômica devem contribuir de modo substancial, ao passo que os menos favorecidos devem arcar com uma carga proporcionalmente menor.

Este arranjo, ressalta-se, propiciará aprimoramentos e expansões nos serviços públicos, concomitantemente à demonstração da viabilidade de reduzir a tributação sobre as transações de consumo, sem prejudicar a receita do Estado ou comprometer os setores cruciais do país, tais como Saúde, Educação e Segurança Pública.

Nesse contexto, embora essas ações aliviem apenas em parte a natureza regressiva e injusta da estrutura tributária brasileira, as propostas de revisão e alteração do sistema tributário vigente constituem passos cruciais em direção à concretização da justiça fiscal, fundamentando-se no princípio da isonomia e

considerando cuidadosamente a capacidade contributiva dos cidadãos, com o intuito de eliminar integralmente qualquer efeito confiscatório sobre a renda dos contribuintes, especialmente no que concerne à camada mais desfavorecida da sociedade, assegurando, por conseguinte, uma vida digna a todos, com a consequente erradicação da pobreza e da marginalização, promovendo, nesses moldes, o desenvolvimento nacional em uma sociedade livre, justa e solidária.

Ou seja, quando os indivíduos enfrentam uma carga tributária reduzida, seu poder de compra aumenta, impulsionando a expansão do mercado consumidor. Isso, por sua vez, beneficia tanto as empresas quanto a economia nacional. Em outras palavras, uma tributação equitativa não beneficia apenas os menos favorecidos, os mais ricos também são beneficiados. O ganho é para a sociedade como um todo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso, concluiu que o princípio da Isonomia se fundamenta na necessidade imperativa de aplicação equitativa das normas e procedimentos jurídicos a todos os indivíduos, levando em consideração suas peculiaridades, sobretudo econômicas, no que se refere à seara tributária. Reitera-se, nesse sentido, que este preceito assume uma relevância extrema no âmbito do sistema tributário brasileiro, onde a tributação deve ser reflexo do potencial financeiro dos contribuintes, visando mitigar as disparidades econômicas.

Entretanto, tal princípio depara-se com significativos obstáculos em sua efetivação diante da regressividade dos impostos, especialmente nas transações mercantis, uma vez que, nessas circunstâncias, a tributação não se orienta pela renda do contribuinte, mas sim pelo valor do produto ou serviço adquirido, impondo um ônus desproporcional aos economicamente vulneráveis no contexto fiscal, acarretando, ainda que de forma implícita, um efeito confiscatório da renda do consumidor.

Assim, por meio da presente pesquisa, constatou-se que os impostos incidentes nas relações de consumo, além de constituírem a principal fonte de financiamento do Estado e de suas políticas públicas, transgridem o atual regime democrático. A natureza naturalmente regressiva desses tributos implica que os cidadãos que mais sustentam o Estado são os que têm menos condições de participar das tomadas de decisão, dada a insuficiência de recursos financeiros. Estes são

absorvidos pela carga tributária ao consumirem bens e serviços, privando-os do acesso à qualidade de vida, educação, saúde e, por conseguinte, de uma existência digna que lhes permita ter consciência e engajamento crítico na sociedade.

Logo, verifica-se que o Estado, para além de sua função como instituidor de tributos, detém a responsabilidade de assegurar o mínimo existencial como requisito essencial para a dignidade do cidadão. Sua atuação, além de envolver a instituição de tributos, deve regular a tributação de forma a evitar excessos, sob o risco de configurar um tributo confiscatório, cenário que já se apresenta atualmente.

A tributação regressiva nas relações de consumo se configura como um instrumento significativo que contribui para a ampliação da desigualdade social, intensificando os problemas de pobreza e marginalização entre os cidadãos. Este fenômeno, conforme destacado de maneira abrangente neste estudo, não contribui para o desenvolvimento nacional. Diante desse cenário, torna-se crucial que os órgãos legislativos nos diversos níveis federativos, principalmente em âmbito nacional, explorem de maneira aprofundada essa temática.

Nesse sentido, as atuais movimentações políticas na esfera tributária, com a tributação dos super-ricos e a discussão da reforma tributária no Congresso Nacional, representam instrumentos essenciais para, no mínimo, garantir uma menor carga tributária nas relações de consumo. Isso visa assegurar um acesso mais equitativo às transações mercantis para a parcela da população financeiramente vulnerável, sem comprometer de maneira expressiva sua renda, levando em consideração suas múltiplas necessidades essenciais à subsistência.

Nesse contexto, torna-se evidente a importância da presente pesquisa, não apenas para a comunidade política e jurídica, mas também para a sociedade em geral. O estudo destaca que a alta carga tributária nas relações de consumo acentua a desigualdade social no país, desconsiderando a capacidade contributiva do consumidor, violando o princípio da isonomia e comprometendo, ainda que parcialmente, mas de maneira significativa, a renda do contribuinte. Este fenômeno, até então pouco conhecido ou discutido socialmente, revela injustiças fiscais e sociais que demandam atenção.

Assim, por meio deste trabalho, o leitor ou cidadão adquire pleno conhecimento dessas injustiças fiscais e sociais, capacitando-se para exercer sua cidadania de maneira efetiva e promover, por meio de seus representantes, uma transformação

substantiva na matriz tributária brasileira. Essa transformação deve obedecer a critérios equitativos na aplicação dos impostos, concentrando-se na tributação da renda e do patrimônio, onde é possível avaliar a real capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, propõe-se uma tributação progressiva que reduza a incidência tributária sobre bens e serviços, superando as deficiências do sistema regressivo que negligencia o poder contributivo do consumidor. O objetivo é, simultaneamente, alcançar eficiência arrecadatória e distributiva, ao mesmo tempo que mitiga as mazelas sociais existentes no Brasil.

Ademais, a implementação de medidas concretas se torna imperativa para reverter os impactos negativos da tributação regressiva nas relações de consumo. Uma abordagem eficaz envolveria a criação e implementação de políticas tributárias progressivas, com foco na tributação da renda e do patrimônio. Além disso, a elaboração de legislações que promovam uma tributação mais justa e equitativa nas transações mercantis, considerando a capacidade contributiva do consumidor, é essencial para mitigar as disparidades econômicas e promover um sistema fiscal alinhado com os princípios da isonomia.

Por fim, outro ponto crucial para a reforma tributária é o estabelecimento de mecanismos que assegurem a participação ativa e informada dos cidadãos nas decisões relacionadas à tributação. A transparência no processo tributário e a garantia de que as políticas adotadas reflitam as necessidades e realidades da população são passos fundamentais para fortalecer a democracia fiscal. Dessa forma, o Estado não apenas cumpre seu papel de arrecadador, mas também atua como agente promotor do bem-estar social, assegurando que a tributação não seja apenas eficiente, mas também justa e equitativa.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Reforma tributária de ponta a ponta. **Senado Notícias**. Brasília, 09 nov. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>. Acesso em: 13 nov. 2023.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, São Paulo: RT, 1991.

AMORIM, Felipe; MADEIRO, Carlos. IDH: Brasil tem a 8ª pior desigualdade de renda e supera só países africanos. **UOL**. Brasília, Maceió. 15 Dez. 2020. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2020/12/15/brasil-tem-a-8-pior-desigualdade-de-renda-e-supera-so-paises-africanos.htm>. Acesso em: 12 nov. 2023.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Martin Claret, 2003. p.19.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. **Igualdade e Liberdade**. 2. ed. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 maio. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 jul. 2003 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%20116%2C%20DE%2031%20DE%20JULHO%20DE%202003&text=Dispõe%20sobre%20o%20Imposto%20Sobre,Federal%2C%20e%20dá%20outras%20providências. Acesso em: 31 de jul. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Diário oficial da união DF. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Dispõe%20sobre%20o%20Sistema%20Tributário,à%20União%2C%20Estados%20e%20Municípios. Acesso em: 03 maio. 2023.

BRASIL. **Ministério da Economia**. Carga tributária no Brasil 2021: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF: Receita Federal, 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: 27 maio 2023.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 123 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário** / Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins - 27. ed. - São Paulo: Atlas, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CEARÁ. **Lei nº 18.305, de 15 de fevereiro de 2023**. Dispõe sobre a alteração das leis nº 12.670 de 30/12/1996 e 14.237 de 10/11/2008. Fortaleza, 15 fev. 2023. <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20230215/do20230215p01.pdf>. Acesso em: 09 maio 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 77, n. 669, p. 451-462, 1988.

FERNANDES, Daniela. 4 dados que mostram por que Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório. **BBC News Brasil**. 07 dez. 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>. Acesso em: 12 nov. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IPEA *apud* WESTIN, Ricardo, **Agência Senado**. 2021. Porque a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora da desigualdade social. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 15 out. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Cláudio. **Normas Gerais de Direito Tributário**. Imprensa Universitária do Ceará, Fortaleza, 1968.

MÁXIMO, Wellton. Câmara aprova projeto de lei de taxação para super-ricos. **Agência Brasil**. Brasília, 25 out. 2023. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-10/camara-aprova-projeto-de-lei-de-taxacao-para-super-ricos#:~:text=Por%2023%20votos%20a%20favor,no%20exterior%20que%20abrigam%20investimentos>. Acesso em: 14 nov. 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O Conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade. **Revista dos Tribunais**. 12. ed. São Paulo, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Formato Kindle. Disponível em <https://www.amazon.com.br/Direito-Tributário-Completo-Leandro-Paulsen-ebook/dp/B082WK8HG2>. Acesso em: 12 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

PRAXEDES, Ana Clara. Super-ricos são 1% da população, acumulam R\$ 151 mi e pagam menos impostos que a classe média. **Terra**, 30 ago. 2023. Disponível <https://www.terra.com.br/amp/economia/super-ricos-sao-1-da-populacao-acumulam-r-151-mi-e-pagam-menos-impostos-que-a-classe-media,9b033a146172ecda5c315738803d1108nv9nukyr.html>. Acesso em: 12 nov. 2023.

ROYO, Fernando Pérez. **Derecho Tributario: parte general**. 13. ed. Madrid: Civitas, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. - 12. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SBARDELOTTO, Tiago; KIRIHATA, Juliana. Reforma tributária: o que é, o que muda e quais os próximos passos? Veja perguntas e respostas. **Expert XP**. 14 jul. 2023. Disponível em: https://conteudos.xpi.com.br/economia/reforma-tributaria-o-que%20muda/?gclid=Cj0KCQiAjMKqBhCgARIsAPDgWlWmFA8IRAiCVHo9ZDbhNUEXCCerm4ygPoMiI9GQFt6_IJ0r2cjngvQaAvmnEALw_wcB. Acesso em: 12 nov. 2023.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. *In*: **Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VAREJÃO, José Ricardo. **Princípio da Igualdade e direito tributário**. São Paulo: MP Editora, 2009.