

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL CURSO DE  
DIREITO – CPTL**

**CARLOS ANTÔNIO BORINI PACHECO FERREIRA**

**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E  
A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**TRÊS LAGOAS, MS**  
**2024**  
CARLOS ANTÔNIO BORINI PACHECO FERREIRA

**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E  
A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Campus de Três Lagoas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Cesar Tavares.

**TRÊS LAGOAS, MS**  
**2024**  
CARLOS ANTÔNIO BORINI PACHECO FERREIRA

## **ISONOMIA TRIBUTÁRIA: A REALIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi avaliado e julgado \_\_\_\_\_ em sua forma final, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, perante Banca Examinadora constituída pelo Colegiado do Curso de Graduação em Direito do Campus de Três Lagoas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, composta pelos seguintes membros:

**Professor Doutor Cesar Tavares**  
UFMS/CPTL - Orientador

**Professor Doutor Carlos Eduardo Pereira Furlani**  
UFMS/CPTL - Membro

**Professora Doutora Larissa Mascaro Gomes da Silva de Castro**  
UFMS/CPTL - Membro

Três Lagoas - MS, 30 de outubro de 2024.

## RESUMO

Trata-se de artigo científico que busca expressar a realidade da tributação do Brasil, fazendo um paralelo entre os princípios constitucionais da proibição do confisco e da capacidade contributiva, em conjuntura a regra do mínimo existencial, em paralelo a forma de tributação regressiva existente no Brasil e realidade da falta da Isonomia Tributária no país. É feita análise da carga tributária executável do Brasil e crítica ao modelo atual de tributação, vez que a grande parcela da arrecadação incide sobre o consumo o que gera um sistema assimétrico e desigual, nesse sentido é feito o comparativo da influência desses tributos regressivos nas diferentes classes sociais, ademais é realizada análise dos tributos sobre o patrimônio, renda e operação financeira, oportunidade em que é pontuada a falsa ideia de isonomia tributária sobre a incidência desses impostos, por fim, é concluído que o sistema tributário brasileiro, apesar do aparato principiológico constitucional é falho e responsável pela manutenção da desigualdade no país.

**Palavras-chave:** Isonomia 1. Capacidade Contributiva 2. Mínimo Existencial 3. Tributação Regressiva 4.

## ABSTRACT

This is a scientific article that seeks to express the reality of taxation in Brazil, making a parallel between the constitutional principles of the prohibition of confiscation and the ability to contribute, in a context the rule of the existential minimum, in parallel to the form of regressive taxation existing in Brazil and reality of the lack of Tax Equality in the country. An analysis is made of Brazil's enforceable tax burden and criticism of the current taxation model, since the large portion of revenue falls on consumption, which generates an asymmetrical and unequal system. In this sense, a comparison is made of the influence of these regressive taxes on different social classes, in addition, an analysis of taxes on property, income and financial operations is carried out, an opportunity in which the false idea of tax equality on the incidence of these taxes is highlighted; finally, it is concluded that the Brazilian tax system, despite the principled apparatus constitutional is flawed and responsible for maintaining inequality in the country.

**Keywords:** Isonomy 1. Contributory Capacity 2. Existential Minimum 3. Regressive Taxation 4.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Ilustração 1 - .....</b>	<b>23</b>
<b>Ilustração 2 - .....</b>	<b>24</b>
<b>Ilustração 3 - .....</b>	<b>26</b>
<b>Ilustração 4 - .....</b>	<b>27</b>
<b>Ilustração 5 - .....</b>	<b>28</b>
<b>Ilustração 6 - .....</b>	<b>28</b>
<b>Ilustração 7 - .....</b>	<b>29</b>

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS .....	9
2.1 Mínimo Existencial .....	9
2.2 Capacidade Contributiva .....	15
2.3 Proibição do Confisco.....	19
3. A REALIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	22
3.1 Do Tributo Sobre o Consumo.....	22
3.2 Impostos sobre a renda e patrimônio .....	25
4. CONCLUSÃO.....	30
REFERÊNCIAS.....	3131

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal Brasileira de 1988 prevê uma série de direitos e garantias entre seus mais diversos artigos. Para intermédio do presente trabalho será feito um enfoque naqueles referentes a questão da Isonomia Tributária, os correlacionando com os preceitos fundamentais e direitos sociais que ali constam.

Para entender melhor a ideia de Isonomia Tributária, é necessário compreender e definir seus pilares principiológicos, quais sejam a Capacidade Contributiva, o Mínimo Existencial e a Proibição do Confisco, os quais se interrelacionam no contexto fiscal para garantir justiça e equidade tributária.

Em breve resumo, pode-se afirmar que a Capacidade Contributiva assegura que os tributos sejam proporcionais à capacidade econômica dos indivíduos, de modo que cada um contribua conforme sua aptidão financeira. O princípio do Mínimo Existencial protege a parcela mínima de renda necessária para uma vida digna, garantindo que os tributos não comprometam as condições básicas de subsistência dos cidadãos. Já a Proibição do Confisco impede que a carga tributária seja tão elevada a ponto de esvaziar o patrimônio do contribuinte, preservando seu direito à propriedade.

Assim, ao harmonizar esses princípios, busca-se um sistema tributário justo que respeite a dignidade humana, assegurando que a contribuição ao Estado não prejudique a sobrevivência e o bem-estar dos indivíduos.

Ao externa ao plano real, verifica-se disparidade entre os pressupostos constitucionais e a verdade vivenciada pela grande sociedade brasileira, nessa linha, constata-se imensa desigualdade social, desequilíbrio na tributação, maior onerosidade aos menos afortunados e diversas privações de direitos jus fundamentais.

Antes de se aprofunda na problemática apresentada, é urge compreender o cerne da Isonomia Tributária, a fim de melhor ilustrar o déficit real da não observância dos princípios apresentados.

## **2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

No ordenamento jurídico, os princípios desempenham um papel fundamental no passo que estabelecem diretrizes e valores que norteiam a interpretação e aplicação das normas legais. São como fundamentos básicos que orientam a criação, a interpretação e a aplicação das leis, garantindo a coerência, a justiça e a efetividade do sistema jurídico como um todo.

Conforme Paulsen (2023), as normas jurídicas, a depender de sua estrutura normativa, podem ser agrupadas em duas categorias: regras, no caso de definirem simples normas de condutas, ou princípios quando buscam expressar valores a serem incentivados.

Neste contexto, entender os princípios no ordenamento jurídico é essencial para compreender como as leis são estruturadas e como devem ser interpretadas e aplicadas de forma a assegurar a justiça e a harmonia social.

Assim como em outros ramos do direito, o campo tributário tem seus próprios princípios, que visam orientar a interpretação e aplicação sem gestão.

Nesse sentido, destaca-se a lição de Paulsen (2023, p.32): “A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária. É preciso identificá-los aqui e acolá no texto constitucional.”

Assim, para uma compreensão mais aprofundada do direito tributário e em consonância com o objetivo geral deste trabalho, torna-se indispensável uma análise minuciosa do texto constitucional, visando identificar e debater os princípios intrínsecos em suas normas.

### **2.1 Mínimo Existencial**

A concepção de um valor mínimo necessário para a sobrevivência está intrinsecamente ligada à evolução dos Direitos Humanos e a importância da qualidade de vida dos indivíduos na sociedade, estando ambos os conceitos interligados ao desenvolvimento da concepção da pobreza e a evolução da defesa dos direitos fundamentais.

A evolução da ideia de um mínimo existencial parte do Estado Patrimonial, momento em que a função assistencialista do Estado era irrisória, inexistia qualquer modelo de isenção tributária aos pobres e o cultivo a abdicação das riquezas era incentivado pela Igreja, podendo

ser definido como um cenário de estrutura impositiva injusta, que fortalecia a desigualdade e prejudicava a liberdade do homem, conforme lição de Ricardo Lobo Torres (2009).

Destaca-se, ainda, que a forma como a sociedade Escolástica imputava seus pensamentos a fez intimamente relacionada com a classe pobre, de modo que a função de amparo social era atribuída à Igreja, a qual por meio dos dízimos, efetuava a distribuição de renda através de atividades assistencialista. Observa-se, um cenário de cultivo a mendicância e de extrema desigualdade, cuja liberdade do homem era prejudicada pela não intervenção estatal e a inexistência de qualquer resgarde de direito ao mínimo.

Essa maneira de pensar, se tornou inapta ao passa que os ideais iluminista e liberais ganharam notoriedade na sociedade, de modo que no Estado de Polícia (época de transição) a função assistencialista foi atribuída ao estado, imunizou-se o mínimo existencial e incentivou-se a riqueza suscetível de tributação. Nesse momento, a defesa ao mínimo existencial no mundo começou a ser tutelada, na Alemanha, os príncipes adquirem o direito a proteção e assistência, na Inglaterra foi promulgada a legislação dos pobres e na Áustria é criado o fundo da pobreza.

Verifica-se, também, alternância no pensamento acerca da mendicância com a criação de políticas contrarias a esmola nos principais países europeus, em Portugal, por exemplo, o decreto de 4 de novembro de 1755 estabeleceu regras para combater a mendicidade e controlar a vagabundagem. Averigua-se o início de um dogma extremamente importante para a política assistencialista do liberalismo: a exibição da necessidade para auxílio, ou seja, somente aqueles que por incapacidade não conseguem exercer produtividade devem ser assistidos pelo Estado.

A Teoria da Tributação Progressiva ganha margem no Estado Fiscal de Direito, podendo ser observado o gozo do direito a imunidade tributária não somente na seara dos impostos, mas também no que se diz respeito as taxas, vez que se tornam comuns legislações que permitem o direito de acesso à educação e a saúde estatal sem nenhuma espécie de contraprestação, Ricardo Torres (2009), define a proteção ao mínimo existencial nesse período como sendo a representação paternalista e ideológica próxima a uma ideia de justiça social.

Outro ponto que passa a ser estudado é a questão da indignância, a qual torna-se uma qualidade necessária daquele que merece e deve ser alvo do poder assistencial do Estado, pois estes, ao contrário dos pobres, eram considerados incapazes de conseguirem meios para sobreviver, o que limitou a ação positiva do estado a uma parcela menor da sociedade, ocasionando aumento desigualdade e projeção da miséria.

O mínimo existencial começou a ser matéria amplamente debatida com a evolução dos direitos humanos e conseqüente promulgação de diversos tratados internacionais que

abordavam o tema, nessa esfera importa destacar lição de Ricardo Torres, quanto a positivação do ideal no ordenamento pátrio:

O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão (Torres, 2009, p.37).

Portanto, a ideia de mínimo existencial está intrinsicamente ligada à garantia de uma vida digna, que é assegurada por meio dos princípios constitucionais e direitos humanos. A liberdade, por exemplo, não se limita à ausência de restrições, mas envolve também a capacidade de exercer direitos e acessar oportunidades. Da mesma forma, a igualdade constitucional busca assegurar que todos os cidadãos tenham as mesmas oportunidades e sejam tratados de forma justa pelo Estado e pela sociedade.

O devido processo legal garante que as pessoas tenham acesso à justiça e que seus direitos sejam respeitados em todas as esferas da vida. A livre iniciativa, por sua vez, promove a possibilidade de todos buscarem seu próprio desenvolvimento e contribuírem para o progresso econômico e social.

Por fim, as imunidades e privilégios do cidadão, juntamente com os direitos proclamados na Declaração dos Direitos Humanos, formam um conjunto robusto de garantias que asseguram o mínimo existencial. Assim, mesmo sem uma definição explícita na Constituição, o mínimo existencial é assegurado por um arcabouço jurídico que visa garantir uma vida digna e justa para todos.

Dessa forma, buscar definir o mínimo existencial não como um princípio dotado de valores e sim como uma ideia materializada dentro das estruturas dos direitos fundamentais constitucionalizados, conforme Torres (2009, p.83): “(..) o mínimo existencial se deixa tocar e imantar permanentemente pelos valores da liberdade, da justiça, da igualdade e da solidariedade”.

Portanto, o mínimo existencial é regra, tendo em vista que se exterioriza de modo orgânico e afeta todo o aparato de direitos fundamentais, razão pela qual não pode ser objeto de ponderação.

Destaca-se que o ordenamento jurídico brasileiro menciona pela primeira vez o mínimo existencial logo no primeiro artigo da Constituição Federal de 1988, que em seu inciso III, assegura a Dignidade da Pessoa Humana como um dos fundamentos do Estado de Direito brasileiro.

Nessa linha, Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Francisco Mitidiero (2023), descrevem que o princípio fundamental da Dignidade da Pessoa Humana, além de sua dupla função de limite e tarefa, também assume relação direta com os direitos fundamentais constitucionais, de forma, a entende-se que o Estado deve atuar de forma prestacional, por meio de políticas públicas ativas que promovem o referido princípio, defensiva, impedido normas que violem essa garantia sejam promulgadas, bem como de modo expansivo, preservando a proteção geral dos direitos fundamentais.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 35), sustenta que: “[...] há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos (= imunidade) e que ainda exige prestações estatais positiva”, ou seja, não se fala de princípios anônimos que possuem dupla função, e sim de uma unidade de ideia, em que o princípio infraconstitucional (mínimo existencial) está presente na defesa dos direitos expressos na constituição tendo, também, uma participação ativa.

É notável, também, o papel do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), que, em seu *caput*, consagra o direito à vida como um dos fundamentos essenciais, sendo crucial salientar o conceito humanista expansiva de tal princípio, congruente ao já debatido princípio da dignidade humana, abordando-o com uma análise contemporânea de direito à vida digna.

O conceito de mínimo existencial é uma ideia bastante discutida nos ramos do Direito Constitucional e Direitos Humanos, englobando direitos básicos como: alimentação, saúde, moradia, educação, trabalho digno entre outros.

Nesses campos, observa-se a ideia de um valor mínimo intrinsecamente atrelado a questão da qualidade digna de vida da pessoa humana, defendendo a tese que é indispensável uma quantia mínima suficiente para garantir direitos básicos a sociedade como um todo.

Assim, se pode afirmar que a Constituição Federal Brasileira reconhece e protege o mínimo existencial ao estabelecer os direitos fundamentais e sociais como pilares essenciais para a construção de uma sociedade justa e solidária, onde a dignidade de cada pessoa é respeitada e promovida.

Embora a discussão filosófica sobre o mínimo existencial se concentre principalmente em questões relacionadas aos direitos humanos e ao direito constitucional, é crucial observar que, por ser derivado de um princípio fundamental da Constituição Federal de 1988, suas ramificações atingem nos mais variados ramos do direito, incluindo a seara tributária.

No contexto tributário, o mínimo existencial refere-se à garantia de que os tributos não devem comprometer o acesso das pessoas aos direitos essenciais para uma vida digna, isso

significa que, ao instituir impostos e outras obrigações tributárias, o Estado deve considerar o mínimo existencial, evitando que a carga tributária seja tão elevada a ponto de prejudicar a capacidade das pessoas de atender às suas necessidades básicas.

Nessa linha de raciocínio, reitera-se a dualidade do princípio da dignidade da pessoa humana, dado seu valor de limite e sua aplicabilidade para proteger um direito constitucional, no que diz respeito a vedar que uma norma tributária ultrapasse a noção do mínimo existencial.

Além disso, é importante destacar que o mínimo existencial não apenas influencia o Estado no sentido de limitar a tributação ao contribuinte, mas também abrange todo o sistema financeiro de distribuição de renda. Em outras palavras, o Estado, enquanto ente do direito financeiro e tributário, possui obrigações relacionadas ao mínimo existência visando o equilíbrio das finanças pública, no que diz respeito as arrecadações e gastos, mas respeitando a dignidade de vida do contribuinte.

Na prática, é bem observado a presença do referido princípio nas decisões das cortes de justiça brasileira, como pilar para a fundamentação da proteção aos direitos fundamentais, contudo, como aponta Torres (2009), no que concerne a imunidade tributária, a ótica maximalista e positivista do Supremo Tribunal Federal, tende a decisões controversas, no que abrange a imunidade constitucional qualificada do artigo 150, IV da CF/88, vez que a Corte Máxima estende a imunidade a instituições que não pertencem aos requisitos da tutela, a exemplo, entidades de previdência privada.

É necessário, também, destacar decisões assertivas da Corte no que se refere a imunidade tributária e o respeito ao mínimo existencial, como no caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422<sup>1</sup>, na qual o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que os valores recebidos a título de alimentos ou pensões alimentícias, oriundos de obrigações familiares, não podem ser considerados como renda tributável. Isso porque esses valores são destinados à subsistência do alimentando, assegurando o mínimo existencial, e não representam um acréscimo patrimonial.

Outro exemplo a ser citado, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 45<sup>2</sup>, considerada um marco na jurisprudência acerca do mínimo existencial, foi ajuizada para debater a insuficiência das políticas públicas, no que diz respeito ao fornecimento

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgada em: 06 de junho de 2022. Diário de Justiça Eletrônico, 22 de agosto de 2022. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>.

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 45, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 29 abr. 2004. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 6 set. 2024.

de medicamentos essenciais para a população, nesse sentido a Suprema Corte firmou entendimento de que o Estado não pode se utilizar da reserva do possível, com fim de se abster de garantir o mínimo existencial, concluindo que nesse cenário cabe ao judiciário intervir para assegurar a efetivação dos direitos fundamentais.

Nota-se que, em todos os casos, o mínimo existencial não é usado como um pilar basilar para as decisões, mas como uma regra com eficácia própria que deve ser seguida de maneira imperativa pelo Estado, sendo sua efetivação protegida pela jurisdicionalidade dos direitos fundamentais defendidos.

No mais, é oportuno consignar o recente debate em sede de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 1.097<sup>3</sup>, ajuizada em 2023, pela Associação Nacional dos Defensores e Defensoras Públicas, que busca questionar o Decreto Presidencial 11.567/2023, que fixou o valor de R\$ 600 (seiscentos reais) como o mínimo existencial a ser preservado para despesas básicas no contexto de renegociação de dívidas. A Anadep argumenta que esse valor é incompatível com a dignidade humana, pois não garante uma vida digna, comprometendo despesas essenciais como alimentação, moradia e energia.

Apesar de referida ação ainda não possuir uma decisão concreta, observa-se pela jurisprudência formulada pela Corte que deve ser respeitado o mínimo existencial e a proteção dos direitos fundamentais, devendo, por óbvio, ser considerado que o valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) é insuficiente para uma vida digna.

Em resumo, o mínimo existencial no Direito Tributário busca equilibrar a arrecadação pública com a proteção dos direitos fundamentais das pessoas, evitando excessos que resultem na violação da liberdade do contribuinte, de modo uníssono com a manutenção do orçamento público e da atividade assistencialista do estado.

Diante do exposto, torna-se essencial discutir sobre como o Estado deve proceder em função da diversidade de contribuintes. Nesse contexto, explica-se que é responsabilidade do fisco classificar cada contribuinte conforme sua situação socioeconômica, respeitando os princípios e direitos fundamentais estabelecidos na Constituição.

Nesse contexto, destaca-se um dos principais nortes do direito tributário, a Capacidade Contributiva, o qual, conforme Paulsen (2023, p. 32): “Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias”.

---

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 1.097, Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, DF: STF, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 6 set. 2024.

## 2.2 Capacidade Contributiva

O princípio está positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 88 (BRASIL, 1988), e reserva que a gradação dos impostos deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte, sendo essencial para construção de um sistema tributário justo e que respeite os preceitos da justiça social, como o dever ao mínimo existencial.

O dispositivo à integra, define dois principais pontos, “I) a menção exclusiva a impostos; e II) a fluida expressão sempre que possível”, (SABBAG, 2021, p.13), quanto a primeira parte, cumpre destacar que a jurisprudência estendeu a aplicabilidade do princípio para os demais tributos, já o segundo ponto deve ser analisado de forma única, respeitando as tecnicidades de cada imposto.

O trabalho acerca da capacidade contributiva inicia-se no Estado Liberal, momento em que o cerne do princípio estava resguardado na ideia de justiça comutativa e no princípio do custo-benefício, seguindo a teoria de Adam Smith, de que cada indivíduo paga a medida dos benefícios que se obtém do estado, conforme Ribeiro (2011).

Destaca-se que essa visão do princípio foi mutada em face ao desenvolvimento do Estado social na medida que as obrigações do Estado aumentaram, contudo, tal dogmática, ainda, é aplicada na base de cálculos tributos como taxa e contribuição de melhoria.

No Estado Social houve a mudança no paradigma do princípio, muito em face a necessidade de o estado sanear às custas das atividades assistencialistas e suas prestações positivas, fundamentando-se no pensamento da justiça redistributiva, por via da solidariedade social. Nesse momento, com base no princípio da personificação, o fisco começa acessar informações relativas ao patrimônio e renda dos contribuintes.

A personificação, é o critério usado para determinar a capacidade de contribuir do contribuinte. Isso significa que a tributação deve ser aplicada de acordo com a riqueza que o contribuinte possui, seja ela em termos de patrimônio acumulado ao longo do tempo (patrimonialidade) ou de renda gerada em um período específico (pessoalidade). Esse princípio não exige uma contraprestação direta por parte do Estado para justificar a tributação, ou seja, mesmo que não haja um serviço específico prestado pelo Estado ao contribuinte em troca do pagamento de impostos, o critério de capacidade contributiva continua válido.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, o princípio começou a ser entendido por meio da ponderação entre a liberdade do Estado Liberal e a solidariedade do Estado Social, unindo elementos da justiça comutativa e justiça distributiva, sendo interpretado como uma

visão que ficou conhecida como Solidariedade de Grupo ou Custo-Benefício Coletivo (Ribeiro; 2011).

Ribeiro, (2011, p. 03), assinala que: “a Solidariedade de Grupo é revelada a partir da destinação do tributo a uma atividade estatal que guarda referência, não com a pessoa do contribuinte, mas com o grupo econômico ou social que ele participa”, nessa linha, verifica-se que a referibilidade do grupo, diferente das taxas, é direcionada a coletividade e na distinção legal do produto, e não no fato gerador do tributo, ou seja, sem a necessidade da vinculação da contraprestação, quais sejam as contribuições parafiscais.

Destarte, verifica-se que a Capacidade Contributiva incorpora elementos do estado liberal, vez que os utiliza para definir a base de cálculos de tributos como taxas e contribuições de melhorias, do estado social, em seu traço mais característico, no que diz respeito a cobranças dos impostos e une elementos de ambos para categorizar a Solidariedade de Grupo ou Custo-Benefício Coletivo para caracterizar a função parafiscal dos tributos.

A capacidade contributiva é um princípio fundamental do Direito Tributário que estabelece que a tributação deve ser realizada de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Apesar da ideia inicial ser quem possui maior capacidade financeira deva contribuir com uma parcela maior para o financiamento das despesas públicas, enquanto aqueles com menor capacidade devem arcar com uma carga tributária proporcionalmente menor, verifica-se que o princípio tem entendimento muito mais amplo.

Conforme Paulsen (2023), a capacidade contributiva não se limita a ser um critério fiscal, pela qual o fisco delimitar tratamento tributário diferenciado, e sim um verdadeiro princípio que deve orientar toda a esquemática da tributação, desde o legislador ao aplicador da norma tributária.

O princípio tem seu cerne na igualdade e justiça fiscal, busca explicar a lógica da tributação em paralelo a ideia de justiça social, sendo fundamento intrínseco para definir o caráter do imposto e sua diretriz da progressividade em face a diferenças de riqueza entre os contribuintes. Porém, oportuno repisar, que não se limita a atuação na ceara dos impostos, abrangido os demais tributos, como também o aparato geral tributário.

Insta destacar, a distinção entre os termos de capacidade econômica e capacidade contributiva, a primeira refere-se à disponibilidade de riqueza, ou seja, o patrimônio no plano fático, enquanto a segunda, define a capacidade econômica eleita pelo legislador para ser o fato gerador do tributo, nesse sentido, tendo em vista que o legislador não consegue visualizar a real capacidade de cada contribuinte, cabe a ele criar mecanismos (fatos geradores) para que incida a tributação.

Nessa linha, embora já debatido que o princípio possa atuar nas diversas ramificações dos tributos, é na seara dos impostos em que ele se maior caracteriza, vez que inexistente contraprestação estatal vinculada. Nessa senda, o princípio deve atuar com maior intensidade no fato gerador do imposto, buscando que a razão da tributação seja justa fiscalmente e igual na medida da capacidade dos contribuintes.

O princípio está amparado em duas hastes, a progressividade e a condição de contribuir, isso quer dizer, que a capacidade contributiva é um critério de progressividade dos impostos, que visa alternar as alíquotas dos tributos de acordo com a renda ou a capacidade econômica do contribuinte, buscando, assim justiça na tributação.

Conforme Canazaro, explica:

(...) a capacidade contributiva ‘apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos’. Nessa linha, frisa que a ‘igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal’, enquanto a ‘igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas. (CANAZARO, 2015, citado por Paulsen, 2023, p.33).

Ademais Paulsen (2023, p. 13), explica que o princípio se exterioriza através da progressividade, proporcionalidade e seletividade. A primeira diz respeito: “ a técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame”, a segunda: “ como meio de exteriorização da capacidade contributiva, que se mostra pela técnica de incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis”, e a terceira: “ como forma de exteriorização da capacidade contributiva, mostrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem.”

Existem três espécies de impostos que são constitucionalmente definidas como progressivas, sendo dois de competência federal: Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto de Renda (IR), e um de esfera municipal, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Cumpre destacar que, a partir da Emenda Constitucional 42/2023 (Brasil, 2023), que implementou o artigo 153, §4º, I da CF/88, o ITR passou a ter previsão expressa da progressividade, sendo suas alíquotas elaboradas a fim de desestimular a manutenção daquela propriedade improdutiva, visualiza-se a progressividade extrafiscal do tributo em comento, vez que onera o proprietário do imóvel rural que não dá a destinação econômica devida ao empreendimento (Sabbag; 2023).

Destaca-se o posicionamento do STF que no julgamento do RE 1.038.357-AgR (rel. Min. Dias Toffoli), em 6 de fevereiro de 2018, entendeu ser possível a progressividade do ITR em razão do tamanho da propriedade rural, bem como defendeu a progressividade extrafiscal do imposto em decorrência do fator da utilização da terra, assegurando que tais fatores tributários estão de acordo com o princípio da capacidade contributiva, vejamos:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Lei nº 9.393/96. Progressividade das alíquotas. Grau de utilização e área do imóvel. Constitucionalidade. **1. Mostra-se alinhada com a redação originária do § 4º do art. 153 da Constituição Federal a progressividade das alíquotas do ITR a qual se refere à Lei nº 9.393/96, progressividade essa que leva em conta, de maneira conjugada, o grau de utilização (GU) e a área do imóvel.** 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Não se aplica ao caso o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei nº 12.016/09). (RE 1038357 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06-02-2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 23-02-2018 PUBLIC 26-02-2018 – grifo nosso).

O Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), teve sua aplicabilidade em formato progressiva trazida implicitamente pela já mencionada emenda constitucional, vez que trouxe a possibilidade da aplicação de alíquotas diferente em relação ao tipo e utilização do veículo, diferentemente dos já mencionados impostos, que são expressamente dispostos como progressista pela CF/88, o IPVA possui a relação de sua progressividade intrinsecamente com sua função extrafiscal e reguladora.

Nota-se, que o referido princípio em sua função extrafiscal busca garantir a isonomia tributária real, procurando a redistribuição da renda, bem como a tutela econômica do país, vez que a forma como é cobrado determinados imposto afetam diretamente a sociedade como um todo, nessa linha, destaca-se a possibilidade de aplicação de alíquotas maiores para aqueles que não utilizam a posse econômica de determinada área, visando o incentivo da produção, como também a proteção na cobrança a depende da utilidade do bem, como em casos de automóveis agrícolas.

A proporcionalidade, por sua vez, não é expressamente mencionada no texto constitucional, sendo aplicável àqueles tributos que, Sabbag (2023) classifica, como impostos reais. Esses impostos têm como fato gerador elementos econômicos inerentes ao próprio objeto tributado, independentemente das condições pessoais do contribuinte. Note que, nesse caso, não é necessário um aumento progressivo da alíquota, pois a variação do valor da base de cálculo é suficiente para garantir a isonomia.

Por fim, a seletividade, está no valor de tributar aquilo que é menos essencial para a sociedade, visando minimizar a tributação indireta, em respeito a ideia do mínimo existencial. O novo imposto seletivo advindo da reforma tributária, é um exemplo da ramificação do princípio da Capacidade Contributiva, quanto a sua vertente seletiva, vez que este novo imposto busca tributar de maneira mais onerosa aqueles produtos que não se enquadram no princípio do meio ambiente.

Destarte, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva é a operacionalidade do princípio da igualdade em matéria tributária, como perfaz Sacha Calmon Navarro Coêlho, (p. 80, 2022): “A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça”.

Ademais, insta destacar que a capacidade pode ser exercida de duas formas, objetiva, a qual limita o legislador, no momento de a criação do tributo eleger somente hipótese de incidência que realmente tenham capacidade econômica, e subjetiva, que se manifesta de forma concreta na vida do contribuinte que não possui condições de alcançar o mínimo existencial, resultando na limitação da tributação a bens que não são essenciais para sua subsistência.

Na esfera tributária, observa-se como objetivo principal proteger o contribuinte, garantindo-lhe justiça no pagamento de tributos e condições para levar uma vida digna, em respeito a mínimo existencial. Posto isso, em concordância com a condição objetiva do supramencionado princípio, destaca-se outro pilar do direito tributário, que visa garantir o direito à propriedade e limitar o legislador no momento da criação dos tributos.

Destaca-se que além da dualidade existente entre a defesa ao mínimo existencial e a capacidade contributiva, existe outro princípio tributário que se correlaciona com os apresentados, a proibição do confisco, esse dogma busca proteger o contribuinte contra a tributação com viés de confiscar, vedando e estabelecendo limites entre a relação tributo, capacidade e direito ao mínimo.

### **2.3 Proibição do Confisco**

A proibição do confisco é um princípio fundamental do Direito Tributário que visa proteger os contribuintes contra tributações excessivas que poderiam resultar na perda total ou substancial de seus bens ou renda. Esse princípio é essencial para garantir a justiça e a equidade no sistema tributário, evitando que o Estado exerça poder confiscatório desproporcional sobre os recursos dos contribuintes.

Primeiramente, é mister conceitual o confisco, Paulsen (2023, p. 66), explica o confisco como “a tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação”, nesse sentido, pode-se afirmar que o confisco ocorre quando a tributação é tão elevada que priva o contribuinte de maneira injusta e desproporcional de sua propriedade ou renda.

De igual modo, é de extrema importância entender o conceito de patrimônio disponível, ou seja, aquele sobre o qual recaí o confisco, Sabbag (2023, p. 332) explica patrimônio como sendo: “o conjunto de direitos e obrigações dos quais uma pessoa é titular”, sustentando que tal portfólio é formado pelos direitos reais, pessoais e intelectuais de cada indivíduo. Na esfera tributária, a ideia de patrimônio é trabalhada de forma mais delimitada, sendo compreendida como os recursos restantes ao contribuinte após sanadas suas necessidades de subsistência, ou melhor definindo, o patrimônio disponível.

Destaca-se que o princípio não é impedir a tributação, até porque, como já antes ressaltado, o tributo tem caráter redistributivo, sendo essencial para que o Estado exerça seu papel perante sociedade, mas sim limitar a onerosidade da cobrança, preservando o patrimônio disponível do contribuinte.

Conforme previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, a proibição do confisco implica que o Estado, na condição de ente cobrador de tributos, não aumente excessivamente as alíquotas ou crie tributos de forma abusiva, com o objetivo de levar à perda da propriedade privada do contribuinte devido a falta de condições para o pagamento do tributo.

Em resumo, a proibição do confisco é um dos pilares do sistema tributário brasileiro, assegurando que a tributação seja justa, proporcional e não gere um impacto confiscatório sobre os contribuintes, protegendo assim seus direitos e garantias fundamentais.

Verifica-se que o presente princípio é derivado da ideia do mínimo existencial e da capacidade contributiva, senão veja-se, é necessário delimitar o valor da tributação para o contribuinte, de modo que não pereça a riqueza do patrimônio e assegure os direitos fundamentais essenciais.

Destaca-se que no ordenamento jurídico pátrio, é admito a incorporação do patrimônio privado para o poder público, sem sequer a vontade do proprietário, porém deve ser respeitada a devida indenização, assim deve-se definir o princípio como a proibição da criação de quaisquer tributos que resultem na apropriação significativa da propriedade privada, sem a devida compensação proporcional.

Não existe no Brasil uma norma que define qual a proporção da tributação é considerada confisco, sendo atribuído ao judiciário delimitar o parâmetro entre o valor cobrado e o patrimônio do contribuinte tutelado, nessa linha, destaca-se a tese firmada pelo STF no julgamento da ADIMC Nº 2.010-DF, na qual a Suprema Corte entendeu que o confisco deve ser analisado de acordo com o sistema tributário no todo, e não em função de cada tributo isoladamente (BRASIL, 1999).

Do entendimento, observa-se que a análise do tributo deve ser feita a partir da carga tributária total, pois, uma nova cobrança aparentemente regular em uma apuração simples, ao ser colocada em esfera geral pode ter caráter confiscatório, ademais, a decisão reafirmou o interesse a proteção do patrimônio, bem como a importância da observância ao princípio da capacidade contributiva e a proporcionalidade na cobrança de tributos, constatando-se uma visão expansiva acerca da vedação ao confisco.

Cumprindo, ainda, ressaltar que a multa, apesar de não ser caracterizada como tributo, também está sujeita aos limites do confisco, não podendo superar o valor da dívida tributária, devendo ser guiada pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, vide ADIn 551/RJ-2002, (BRASIL, 2002).

Por outro lado, destaca-se que a atuação do princípio é limitada, vez que não se aplica aos tributos extrafiscais, como o IPI e o ICMS, já que essas espécies tributárias visam regular atividades econômicas específicas, muitas vezes exigindo alíquotas mais elevadas para desestimular o consumo de certos produtos, como cigarros e bebidas alcoólicas. Além disso, a progressividade extrafiscal em impostos como o IPTU e o ITR voltada para o cumprimento da função social da propriedade, também pode admitir alíquotas mais gravosas sem que isso seja considerado confisco, dada a finalidade extrafiscal desses tributos, como já debatido no capítulo acerca da Capacidade Contributiva.

Destarte, pode-se visualizar um vínculo entre o mínimo existencial, a capacidade contributiva e a proibição do confisco, de forma a idealizar um aparato de proteção aos direitos fundamentais, da igualdade, dignidade da pessoa humana e proteção da propriedade, os ressaltando em matéria tributária, de modo a defesa do contribuinte.

Nesse raciocínio, visualiza-se que o ordenamento tributário brasileiro determinar que o Estado deve agir como garantidor da cobrança justa, equitativa e proporcional dos tributos, respeitando os direitos fundamentais e impedindo o excesso da tributação.

Não obstante o detalhado aparato principiológico apresentando, a realidade do contribuinte não é condiz com os ilustres dogmas demonstrado, vez que a atual forma de

tributação ocorrida no Brasil faz com que os tributos recaem de forma assimétrica entre os colaboradores, de modo a enfatizar os altos índices de desigualdade social e pobreza no país.

### **3. A REALIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL**

A tributação no Brasil é marcada por um sistema assimétrico e regressivo dos tributos, resultando na desproporcionalidade da incidência tributária em face a renda do contribuinte, isso se deve, muito em parte a política tributária adotado pelo país, com forte dependência de imposto sobre o consumo, ante a irrisoriedade da tributação sobre patrimônio.

Sabe-se que os impostos sobre consumo são classificados como tributos indiretos, vez que é permitido por lei que o encargo tributário seja repassado para o valor final do produto, de forma que o consumidor se torna o responsável direto pela arrecadação sobre a tributação daquele bem. Esse modelo regressivo afeta desigualmente as diferentes classes sociais, pois os impostos sobre o consumo incidem de maneira uniforme sobre todos os cidadãos, independentemente da sua capacidade contributiva.

A falta de isonomia no sistema tributário brasileiro também se reflete na desigualdade entre os diferentes tipos de renda. A tributação de salários e rendimentos do trabalho, por exemplo, é significativamente mais pesada do que a tributação sobre lucros, dividendos e grandes fortunas, o que agrava a concentração de renda.

Além disso, há incentivos fiscais que beneficiam setores específicos da economia, criando distorções e favorecendo grupos econômicos mais poderosos em detrimento dos pequenos empresários e trabalhadores. A ausência de um sistema progressivo robusto que leve em consideração a capacidade contributiva de cada cidadão contribui para a perpetuação da desigualdade social e econômica no país, violando o princípio da isonomia tributária, que exige que os contribuintes em condições similares sejam tributados de maneira equitativa.

Em análise a Carga Tributária no Brasil 2022 (BRASIL, 2023), elaborado pelo Ministério da Fazenda, com base nos dados fornecidos pela Receita Federal, verifica-se a realidade da tributação no Brasil e como a incidência de impostos sobre o consumo representam a maior parcela da arrecadação tributária no país, bem como nota-se que a discrepância.

#### **3.1 Do Tributo Sobre o Consumo**

Como cedido, os impostos sobre o consumo representam uma grande parcela da arrecadação tributária no Brasil, são eles aqueles tributos que incidem nas atividades de serviço,

transporte de mercadoria, bem como ao longo de toda escala produtiva, ademais, cumpre destacar que essa espécie tributária tem como característica a regressividade na arrendação, vez que o valor da incidência tributária é atribuído a atividade fim ou ao produto.

Nessa linha, Schoueri (2023) pontua que esse modelo acentua a desigualdade, vez que o risco de regressividade se torna evidente ao observar que o percentual da renda destinado ao consumo diminui à medida que a riqueza do contribuinte aumenta. Uma pessoa com poucos recursos destina praticamente toda a sua renda ao consumo, o que significa que a totalidade de seus rendimentos estará sujeita à tributação sobre o consumo. Em contrapartida, uma pessoa mais rica direciona uma parte significativa de sua renda para investimentos, que, ao menos de forma imediata, não estão sujeitos aos impostos sobre o consumo, reduzindo assim sua carga tributária proporcional.

Nesse raciocínio, o panorama apresentando se reverte na realidade da desigualdade no Brasil, quando é analisado Carga Tributária no Brasil em números, conforme visualiza-se:

#### **Ilustração 1 Carga tributária e variações por Base de Incidência – 2022 x 2021.**

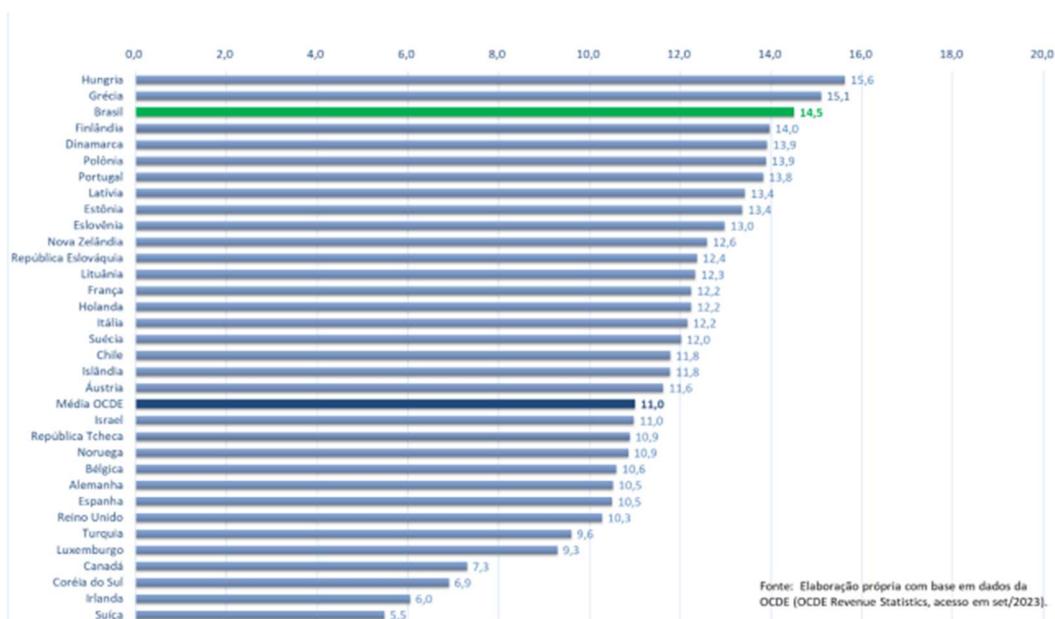
Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2021	2022	Variação	2021	2022	Var (p.p. do PIB)	2021	2022	Var (p.p. da Arrec.)
0000	<b>Total:</b>	<b>2.931.744,59</b>	<b>3.327.670,63</b>	<b>395.926,03</b>	<b>32,95%</b>	<b>33,56%</b>	<b>0,62</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00</b>
1000	Renda	701.183,34	912.821,35	211.638,01	7,88%	9,21%	1,33	23,92%	27,43%	3,51
2000	Folha de Salários	748.081,93	860.211,48	112.129,55	8,41%	8,68%	0,27	25,52%	25,85%	0,33
3000	Propriedade	142.732,71	159.003,37	16.270,66	1,60%	1,60%	-0,00	4,87%	4,78%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.290.583,66	1.336.533,26	45.949,60	14,50%	13,48%	-1,02	44,02%	40,16%	-3,86
5000	Trans. Financeiras	49.001,00	58.989,34	9.988,34	0,55%	0,59%	0,04	1,67%	1,77%	0,10
9000	Outros	161,95	111,82	-50,13	0,00%	0,00%	-0,00	0,01%	0,00%	-0,00

Fonte: BRASIL, 2023.

É evidente a manutenção do sistema regressivo e assimétrico que acentua a desigualdade, em razão da alta representatividade dos tributos sobre bens e serviço na arrendação, chegando a representar quase metade da arrecadação total.

Essa tese se desenvolve ao comparar a incidência desta base tributária no Brasil com os países de OCDE, consoante ilustração 2 (BRASIL, 2023).

## Ilustração 2 Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e países da OCDE (2021).



**Fonte:** BRASIL, 2023.

Constata-se que o Brasil está no topo dentre os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, em relação a carga tributária sobre bens e serviços, estando 3 pontos acima da média geral. Cumpre ressaltar que países desenvolvidos, como Canadá, Suíça e Alemanha, cujo índice de desenvolvimento humano é elevado e as taxas de desigualdade são baixas estão na parte inferior do gráfico, o que torna mais claro que o modelo regressivo da tributação sobre o consumo é responsável pela manutenção da desigualdade social no Brasil.

O ônus tributário indireto, aquele que é repassado ao consumidor final, representa uma parcela mais significativa da arrecadação, do que o ônus direto, qual é cobrado da renda e do patrimônio do contribuinte. Essa sistemática, interfere na realidade da desigualdade no país, vez que a tributação sobre o consumo tem elevadíssima carga sobre as famílias de baixa renda, enquanto a tributação sobre a renda e o patrimônio tem efeitos mínimos sobre aqueles de voltuosas riquezas.

Veja-se, não que a incidência de tributos com ônus direito não afete as famílias de baixa renda, porém é discrepante a diferença dos efeitos que tributação regressiva gera nessa classe, vez que, quanto aos tributos diretos existem políticas públicas de isenção e alíquotas mínimas para proteger a classe mais baixa, enquanto os encargos regressivos são experimentados diretamente pelo contribuinte na compra dos produtos.

Por outro lado, as classes mais alta usufruem de mecanismo para evitar a incidência dos impostos sobre a renda e o patrimônio, como a criação de pessoas jurídicas para

a administração dos bens, e por possuírem melhores condições financeiras não são afetadas pelo efeito regressivo dos impostos sobre consumo.

Assim é evidente o desrespeito ao mínimo existencial e a capacidade contributiva, vez que em face a tributação indireta a grande maioria da população não tem acesso a produtos e direitos de caráter fundamental, pois a regressividade interfere na sociedade em efeito cascata, enquanto uma seleta minoria retém volutuoso patrimônio e usufrui de luxos.

Contudo, aumentar a tributação sobre a renda e o patrimônio não é solução, já que como é sabido as classes mais elevadas utilizam de mecanismo fiscais para evitar a tributação, de modo que a maior responsável pela arrecadação decorrentes dos tributos sobre a renda é a classe média, composta por servidores públicos e empregados celetistas.

### **3.2 Da Tributação Sobre a Renda, o Patrimônio e as Transações Financeiras**

Os impostos sobre a renda e o patrimônio, diferente dos já debatidos impostos sobre o consumo, seguem a regra da progressividade e buscam uma justiça fiscal mais próxima ao princípio da capacidade contributiva, nessa linha, explica-se que esses impostos trabalham com alíquotas variáveis que se adequam ao valor da hipótese de incidência.

Embora à primeira vista a ideia de progressividade tributária pareça bastante atrativa, na prática, ela enfrenta diversos desafios. Segundo Schoueri (2023), a complexidade que esse sistema adiciona ao regime tributário acaba incentivando a evasão fiscal por parte de contribuintes mais experientes, além de tornar a compreensão das normas mais difícil para outros, gerando, assim, maior desigualdade. Além disso, destaca-se a falta de responsabilidade política, pois em um sistema altamente progressivo, apenas uma pequena parcela de contribuintes é afetada pelas alíquotas mais elevadas.

São diversos os impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, nessa senda, em análise a ilustração 3, é possível observar a arrecadação por gênero e ter uma melhor ilustração da realidade tributária.

### Ilustração 3 Tabela INC 00 – Receita Tributária por Base de Incidência – 2021 e 2022.

Cód.	Tipo de Base	2021			2022		
		R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
<b>0000</b>	<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>2.931.744,59</b>	<b>32,95%</b>	<b>100,00%</b>	<b>3.327.670,63</b>	<b>33,56%</b>	<b>100,00%</b>
<b>1000</b>	<b>Tributos sobre a Renda</b>	<b>701.183,34</b>	<b>7,88%</b>	<b>23,92%</b>	<b>912.821,35</b>	<b>9,21%</b>	<b>27,43%</b>
1100	Pessoa Física	265.092,82	2,98%	9,04%	307.770,16	3,10%	9,25%
1200	Pessoa Jurídica	322.526,84	3,62%	11,00%	437.357,75	4,41%	13,14%
1900	Retenções não Alocáveis	113.563,68	1,28%	3,87%	167.693,43	1,69%	5,04%
<b>3000</b>	<b>Tributos sobre a Propriedade</b>	<b>142.732,71</b>	<b>1,60%</b>	<b>4,87%</b>	<b>159.003,37</b>	<b>1,60%</b>	<b>4,78%</b>
3100	Propriedade Imobiliária	58.065,72	0,65%	1,98%	63.282,76	0,64%	1,90%
3200	Propriedade de Veículos Automotores	51.761,55	0,58%	1,77%	63.925,30	0,64%	1,92%
3300	Transferências Patrimoniais	32.905,44	0,37%	1,12%	31.795,32	0,32%	0,96%
<b>5000</b>	<b>Tributos sobre Transações Financeiras</b>	<b>49.001,00</b>	<b>0,55%</b>	<b>1,67%</b>	<b>58.989,34</b>	<b>0,59%</b>	<b>1,77%</b>
5100	Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	-22,81	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,00%
5200	Outros	49.023,81	0,55%	1,67%	58.989,34	0,59%	1,77%

Fonte: BRASIL, 2023.

Um dado relevante a destacar no gráfico acima é a insignificância da tributação sobre transações financeiras no sistema tributário brasileiro. Considerando-se que atualmente todo a riqueza circula através de ativos financeiros (ações de companhias, mercado de futuros, fundos de investimentos, derivativos, etc.) utilizados de forma especulativa, convertidos em moeda estrangeira e enviados para fundos no exterior, a inexistência de tributação sobre operações financeiras denuncia a absoluta iniquidade do sistema tributário brasileiro.

Nota-se que a maior base de arrecadação são os tributos sobre a renda, os quais representam 23,92% de toda arrecadação, sendo a segunda maior fonte de recolhimento da união, enquanto tributos que interferem diretamente na concentração patrimonial, como ITCMD e IOF representam pouco menos de 3%.

Nesse sentido, deve-se destacar que embora o imposto sobre a renda seja tutelado por alíquotas progressivas estabelecidas, na prática, a falta de atualização das faixas de renda e a existência de diversas deduções e isenções beneficiam desproporcionalmente os contribuintes de alta renda. Isso resulta em uma carga tributária relativamente maior sobre a classe média e os assalariados, enquanto aqueles com rendimentos mais elevados conseguem reduzir significativamente o valor devido por meio de planejamentos fiscais e aproveitamento de brechas legais. Uma simples vista sobre a tabela das faixas de renda tributadas no Imposto de Renda evidencia as distorções aqui apontadas:

#### Ilustração 4 Progressividade do Imposto de Renda

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até R\$ 2.112	zero	zero
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:** Jornal da Franca, 2024.

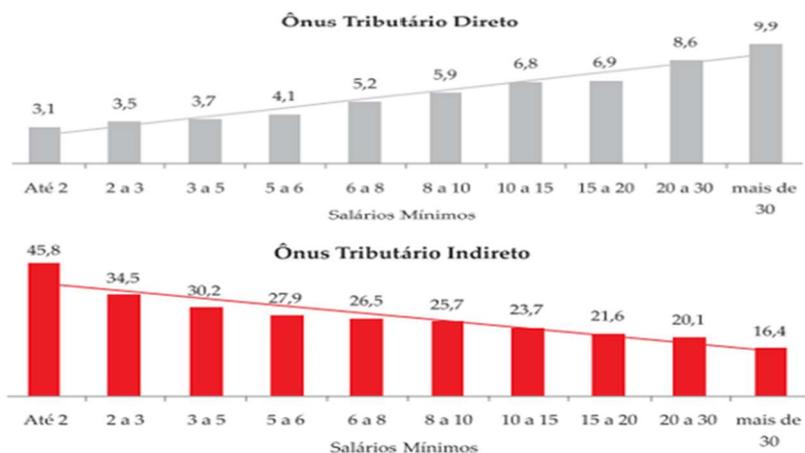
Ademais, observando-se a ilustração acima com os totais da arrecadação da renda da pessoa física, observação que nessa categoria de contribuintes o total arrecadado é de \$307 bilhões, o que representa apenas 9,25% do total da arrecadação tributária e 3,10% do PIB. Considerando-se que, conforme a tabela do Imposto de Renda acima, as classes de renda média são as mais impactadas pelo IR, pode-se concluir que o IR pessoa física é muito mais um sacrifício de uma parcela específica da população (trabalhadores assalariados com carteira assinada e servidores públicos) do que uma fonte significativa de arrecadação.

Por fim, ainda, cumpre destacar que embora exista a previsão constitucional para implementar um imposto sobre grandes fortunas, esse tributo ainda não existe, bem como a tributação sobre bens de alto luxo são inexistentes ou irrisórias, já que bens como jatos particulares e lanchas, até a reforma tributária, não eram fatos geradores da incidência do IPVA, bem como, em face a maneira de cobranças do IPTU, diversos são os imóveis de alto padrão que pagam valores aquém da realidade a título do imposto.

Dessa forma, nota-se que a tributação sobre a renda se sustenta de maneira desigual, vez que a progressividade sistêmica não atende os requisitos da capacidade contributiva, muito em decorrência do modelo de arrecadação adotado pelo Estado, que prioriza coletar tributos de uma parcela maior da população, em vez de concentrar a arrecadação sobre aqueles que possuem rendimentos mais elevados, e a tributação sobre o patrimônio é irrisória quando escalada em comparação a arrecadação geral, representando pouco mais de 1,5% do PIB.

Nos gráficos abaixo é possível observar o impacto dos tributos sobre consumo em comparação com o impacto dos tributos sobre a renda. Conforme se observa, a tributação sobre a renda é mais impactante nas classes de renda média e pouco significativa nas classes de maior renda. Já a tributação sobre o consumo tem um gigantesco impacto sobre as classes de menor renda em comparação com as classes de renda mais elevada.

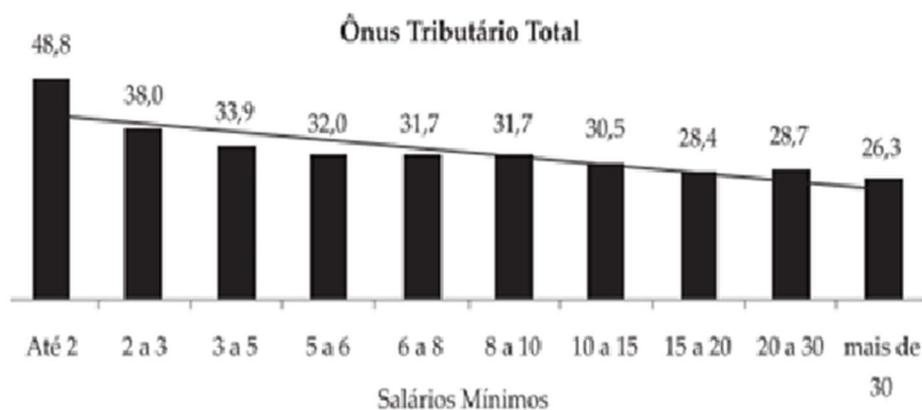
#### Ilustração 5 – Gráfico Ônus Tributário Direto



Fonte: Zockun, 2007.

Ademais, sobrepondo os índices dos dois gráficos acima, é possível observar que o peso da arrecadação tributária brasileira está concentra nas classes de média e baixa renda. O impacto sobre as classes baixa renda chega a ser extremo, consumindo metade da renda dessas famílias, o que é uma situação absolutamente intolerável em face dos princípios desenvolvidos na primeira parte do trabalho. No gráfico abaixo, essas constatações são evidentes:

### Ilustração 6 – Ônus Tributário Real



Fonte: Zockun, 2007

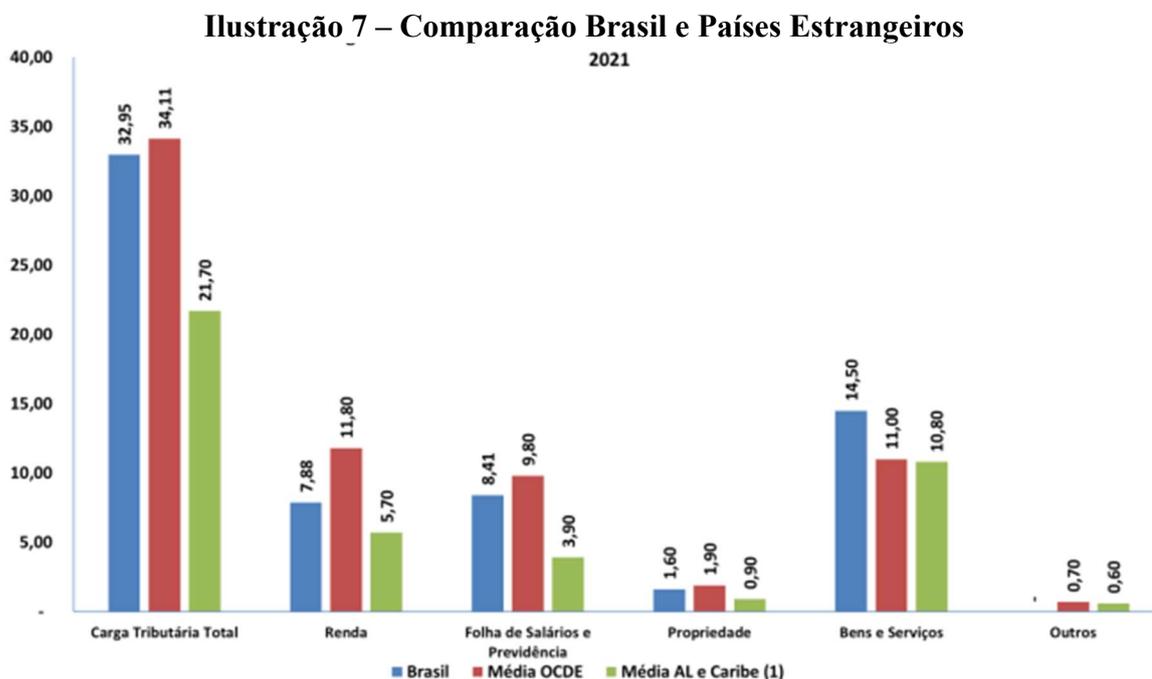
O Brasil possui um robusto aparato constitucional principiológico de garantias ao cidadão brasileiro, quando na figura de contribuinte, regendo um sistema tributário baseado na justiça fiscal, orientado pelos princípios da Isonomia Tributária, Capacidade Contributiva e Proibição do Confisco e guiado sobre a regra do respeito ao mínimo existencial.

No entanto, a realidade tributária se contradiz em uma sociedade desigual, com um sistema assimétrico e regressivo, sem respeito as garantias do mínimo existencial e da capacidade contributiva, resultando em uma sociedade onde a grande maioria é vítima direta

dos encargos tributários, enquanto uma minoria elitizada se beneficia do modelo tributário adotado.

Nessa linha, repisa-se que no Brasil existe uma forte dependência dos tributos sobre o consumo, o que acentua os efeitos do ônus indireto na classe mais pobre, e a progressividade dos tributos sobre a renda e o patrimônio são ineficientes e inadequadas, atingindo de maneira desequilibrada a classe média em alusão a inocuidade as classes mais altas.

Em comparação aos demais países, nota-se que o Brasil possui uma carga tributária elevadíssima e se assemelha aos países da América Latina e Caribe, no que diz respeito a tributação sobre a renda, contudo com destaque para a elevado valor de tributos de bens e serviços, conforme se visualiza abaixo, (Gráfico 2, 2023).



Fonte: BRASIL, 2023.

Destarte, o sistema tributário adotado pelo Brasil acentua a desigualdade e não respeita as regras constitucionais da Isonomia Tributária, a ideia da capacidade contributiva se reluz na falsa progressividade das alíquotas, resultando em um sistema injusto de benefícios aos mais ricos, prejudicial aos mais pobres e sustentando pela classe média.

#### 4. CONCLUSÃO

A isonomia tributária, consagrada no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, estabelece que todos os cidadãos devem ser tratados de forma igualitária perante o sistema tributário, observando suas capacidades contributivas. Esse princípio busca garantir justiça fiscal, promovendo uma repartição equitativa do ônus tributário. Contudo, no Brasil, o princípio esbarra na regressividade do sistema tributário, gerando distorções que penalizam as camadas de menor renda.

A regressividade é evidenciada pela predominância de tributos indiretos sobre o consumo, como ICMS e ISS, em detrimento de tributos diretos, que visam tutelar o patrimônio e a renda. Esses tributos são aplicados de maneira uniforme, sem considerar as disparidades de renda, impactando desproporcionalmente os mais pobres, que destinam maior parte de seus rendimentos ao consumo. Em contrapartida, os mais ricos, embora consumam mais em termos absolutos, comprometem uma fração menor de sua renda.

A ausência de progressividade efetiva no Imposto de Renda, combinado com a isenção de tributos sobre lucros e dividendos, perpetua desigualdades e contradiz a isonomia tributária. Para corrigir essas distorções, é imprescindível reformar o sistema tributário, ampliando a tributação direta sobre patrimônio e renda, e reduzindo a carga de tributos indiretos sobre itens de necessidade básica.

Um sistema tributário que respeite a isonomia tributária e combata a regressividade é vital para promover equidade social e econômica no Brasil. Isso exigirá não apenas mudanças legislativas, mas também vontade política para enfrentar privilégios históricos e construir um modelo fiscal que seja justo e sustentável.

A luz de uma solução, o Brasil adotou novos mecanismos com a reforma tributária buscando a tributação de bens de luxo e alteração na forma de tributação sobre o consumo, contudo, essas mudanças ainda não se mostraram eficazes ao ponto de alterar o panorama histórico de desigualdade.

Assim, deve-se procurar uma nova forma de justiça fiscal real, a fim de diminuir o impacto regressivo dos tributos sobre o consumo e reorganizar a tributação progressiva, de modo a encontrar equilíbrio da equidade fiscal com a garantia do mínimo existencial, o respeito a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil: 2022**. Equipe Técnica: Alessandro Aguirres Corrêa, André Rogério Vasconcelos, André Luiz Barbosa, Eduardo Nakama, Filipe Nogueira da Gama, Irailson Calado Santana, Luis Felipe de Aguilár Paulinyi, Ricardo de Andrade Nascimento. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgada em: 06 de junho de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**, 22 de agosto de 2022. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.038.357-AgR**, Relator: Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 06 de fevereiro de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 23 fev. 2018. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br>>. Acesso em: [10 set. 2024].

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 dez. 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 6 set. 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 14 de fevereiro de 2002. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2002. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 6 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Medida Cautelar nº 2.010-DF**, Relator: Ministro Sydney Sanches, julgado em 11 de agosto de 1999. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1999. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 6 set. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 set. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. **E-book**. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 05 set. 2024.

MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. **E-book**. ISBN 9786553624771. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>. Acesso em: 04 set. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**, 14th Edition. São Paulo: Saraiva, 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS, NAS TAXAS E NAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD**, [S.I], n.15,16,17,18 (2007), (2008), (2009), 2011. DOI: 10.12957/rfd.2010.1371. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/1371>. Acesso em: 4 set. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**, 8th Edition. Rio de Janeiro: Método.2021.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**, 12th Edition. Saraiva Jur, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar. 2009.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. *Informações FIFE*, n. 297, p. 11-13, jun. 2005. Disponível em: [http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2005/6\\_bif297.pdf](http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2005/6_bif297.pdf). Acesso em: 28 out 2024.

IMPOSTO DE RENDA VAI GANHAR NOVA TABELA PROGRESSIVA EM 2024 . *Jornal da Franca*, Franca, 31 out. 2024. Disponível em: <https://www.jornaldafranca.com.br/imposto-de-renda-vai-ganhar-nova-tabela-progressiva-em-2024-entenda-o-que-muda/>. Acesso em: 28 out 2024.

## ANEXO

### Ficha de Avaliação Individual do Trabalho de Conclusão de Curso

I – APRESENTAÇÃO ESCRITA E CONTEÚDO (Até 6,0 pontos)		
ITEM	LIMITE	ATRIBUÍDO
Estrutura metodológica (método adequado, problematização, objetivos e referencial teórico)	1,0	
Apresentação do texto (redação, uso de linguagem técnica)	1,0	
Formatação (respeito às normas técnicas)	0,5	
Relevância e definição clara do tema (extensão em que o tema é explorado)	1,0	
Coerência, clareza e objetividade na argumentação (coesão e coerência textual)	1,5	
Referencial adequado, relevante e atualizado	1,0	
<b>(A) RESULTADO</b>	<b>Até 6,0</b>	
II – APRESENTAÇÃO ORAL (Até 4,0 pontos)		
Apresentação dentro do tempo proposto	0,5	
Postura acadêmica (uso de linguagem técnica e formal)	1,0	
Domínio do conteúdo apresentado	1,5	
Respostas coerentes à arguição da banca	1,0	
<b>(B) RESULTADO</b>	<b>Até 4,0</b>	
<b>RESULTADO FINAL (A) + (B)</b>	<b>Até 10,0</b>	
<b>OBSERVAÇÕES:</b>		



## Termo de Autenticidade

Eu, **CARLOS ANTÔNIO BORINI PACHECO FERREIRA**, acadêmico regularmente apto a proceder ao depósito do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado “**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**”, declaro, sob as penas da lei e das normas acadêmicas da UFMS, que o Trabalho de Conclusão de Curso ora depositado é de minha autoria e que fui instruído pelo meu orientador acerca da ilegalidade do plágio, de como não o cometer e das consequências advindas de tal prática, sendo, portanto, de minha inteira e exclusiva responsabilidade, qualquer ato que possa configurar plágio.

Três Lagoas/MS, 30 de Outubro de 2024

---

Assinatura do acadêmico

**Orientações:** O acadêmico ou acadêmica deverá preencher e assinar este documento e, após, uni-lo ao TCC e ao Termo de Depósito e Composição da Banca Examinadora em um único arquivo PDF. O acadêmico ou acadêmica deverá, então, proceder ao depósito desse arquivo PDF único, observando a data limite estipulada pelo Colegiado de Curso.



## **Termo de Depósito e Composição da Banca Examinadora**

Eu, professor **CESAR TAVARES**, orientador do acadêmico **CARLOS ANTÔNIO BORINI PACHECO FERREIRA**, autorizo o depósito do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado “**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**”.

Informo, também, a composição da banca examinadora e a data da defesa do TCC:

**Presidente:** CESAR TAVARES

**1º avaliador(a):** CARLOS EDUARDO PEREIRA FURLANI

**2º avaliador(a):** LARISSA MASCARO GOMES DA SILVA DE CASTRO

**Data:** 11 de novembro de 2024

**Horário:** 14h:00min

Três Lagoas/MS, 29 DE OUTUBRO DE 2024.

Documento assinado digitalmente  
**gov.br** CESAR TAVARES  
Data: 30/10/2024 15:01:24-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Assinatura do orientador



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



**ATA DA 475 DA SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL, CAMPUS DE TRÊS LAGOAS**

Aos 11 (onze) dias do mês de novembro de 2024, às 14h, na sala de reuniões Google Meet <https://meet.google.com/kac-xnav-bzv>, realizou-se a sessão pública de defesa do Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito, do(a) acadêmico(a) **Carlos Antônio Borini Pacheco Ferreira** intitulado "**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**" na presença da banca examinadora composta pelos membros: presidente da sessão, Prof. Dr. Cesar Tavares, primeira avaliadora Prof<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup> Larissa Mascaro Gomes da Silva de Castro e segundo avaliador Prof. Dr. Carlos Eduardo Pereira Furlani. Após os procedimentos de apresentação, arguição e defesa, o presidente suspendeu a sessão para deliberação. Retomados os trabalhos, foi divulgado o resultado, considerando o(a) acadêmico(a) **Aprovado**. Terminadas as considerações e nada mais havendo a tratar, foi dada por encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata, que segue assinada pelo Presidente da Banca Examinadora e pelos demais examinadores presentes na sessão pública.

Três Lagoas, 08 de novembro de 2024.

Prof. Dr. Cesar Tavares  
Prof<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup> Larissa Mascaro Gomes da Silva  
Prof. Dr. Carlos Eduardo Pereira Furlani

NOTA  
MÁXIMA  
NO MEC

UFMS  
É 10!!!



Documento assinado eletronicamente por **Cesar Tavares, Professor do Magisterio Superior**, em 11/11/2024, às 16:34, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

NOTA  
MÁXIMA  
NO MEC

UFMS  
É 10!!!



Documento assinado eletronicamente por **Larissa Mascaro Gomes da Silva de Castro, Professora do Magistério Superior**, em 12/11/2024, às 07:06, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

NOTA  
MÁXIMA  
NO MEC

UFMS  
É 10!!!



Documento assinado eletronicamente por **Carlos Eduardo Pereira Furlani, Professor do Magisterio Superior**, em 28/11/2024, às 15:59, conforme horário oficial de Mato Grosso do Sul, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.ufms.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.ufms.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **5243978** e o código CRC **01604CF1**.

### CÂMPUS DE TRÊS LAGOAS

Av. Ranulpho Marques Leal, 3484

Fone: (67)3509-3700

CEP 79613-000 - Três Lagoas - MS

Referência: Processo nº 23448.005474/2018-21

SEI nº 5243978