

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
GABRIELE ADRIANA GONÇALVES XAVIER DE OLIVEIRA**

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise sobre a relação  
entre a tributação indireta e a desigualdade social, tendo por  
parâmetros os princípios constitucionais tributários e o valor  
justiça na tributação**

**Juiz de Fora  
2022**

**GABRIELE ADRIANA GONÇALVES XAVIER DE OLIVEIRA**

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise sobre a relação  
entre a tributação indireta e a desigualdade social, tendo por  
parâmetros os princípios constitucionais tributários e o valor  
justiça na tributação**

Monografia apresentada à  
Faculdade de Direito da  
Universidade Federal de Juiz de  
Fora, como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel. Na  
área de concentração de Direito  
Tributário sob orientação da Prof.<sup>a</sup>  
Dr.<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2022**

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**GABRIELE ADRIANA GONÇALVES XAVIER DE OLIVEIRA**

### **SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: análise sobre a relação entre a tributação indireta e a desigualdade social, tendo por parâmetros os princípios constitucionais tributários e o valor justiça na tributação**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF/MG

---

Prof. Dr. Wagner Silveira Rezende  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF/MG

---

Prof. Me. Aloísio da Silva Lopes Júnior  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 8 de agosto de 2022.

Dedico este trabalho a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para sua realização.

Agradeço, primeiramente, a Deus e à minha família por todo o apoio, o qual me permitiu chegar nessa fase final do curso, pois sem eles isso não seria possível; em segundo lugar, aos meus professores por todos os ensinamentos transmitidos ao longo desses anos, mas faço aqui um agradecimento especial à professora Elizabete Rosa de Mello por sua disponibilidade de tempo, dedicação e palavras que tanto contribuíram para a obtenção do resultado final desse trabalho; por fim, e não menos importante, aos meus amigos por partilharem comigo essa longa e crucial jornada chamada graduação.

“O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele” - Thomas Piketty

## RESUMO

A presente monografia analisa a relação existente entre a estrutura do Sistema Tributário brasileiro e seus índices de desigualdade social e concentração de renda, considerando o atual contexto socioeconômico brasileiro reflexo de uma pandemia sem precedentes. O marco teórico utilizado é o pós-positivismo, empregando-se as metodologias dialética e comparativa. A pesquisa trata da atual estrutura do Sistema Tributário brasileiro e suas características, concentrando-se na tributação indireta e na sua incidência nas diferentes classes sociais, bem como critica esse Sistema sob o ponto de vista dos princípios constitucionais tributários e do valor justiça na tributação. Diante disso, os resultados obtidos nesta monografia são os seguintes: o Sistema Tributário brasileiro é complexo e concentrado na tributação sobre o consumo; esse tipo de tributação causa a regressividade do Sistema e, conseqüentemente, intensifica a desigualdade social e a concentração de renda, já que atinge indistintamente as diferentes classes sociais; essa estrutura atual do Sistema em questão contraria os princípios constitucionais tributários (princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade tributária, da capacidade contributiva, do não confisco) e os objetivos da República Federativa do Brasil, revelando-se injusta para uma parcela considerável da população. Ademais, o Brasil se mostrou um dos países, dentre os comparados (Argentina, México, Canadá e Dinamarca), com uma das maiores cargas tributárias, no entanto, é também um dos mais desiguais, apresentando propostas de Reforma Tributária pouco preocupadas com a redução da exacerbada desigualdade. Sugere-se que para se obter uma Tributação Justa é necessário que o Sistema seja simplificado, progressivo, transparente e compreensível.

**Palavras-chave:** Sistema Tributário brasileiro; desigualdade social; princípios constitucionais tributários; Tributação Justa; Reforma Tributária.

## **RESUMEN**

*Esta monografía analiza la relación existente entre la estructura del Sistema Tributario brasileño y sus índices de desigualdad social y concentración de ingresos, considerando el actual contexto socioeconómico brasileño que refleja una pandemia sin precedentes. El marco teórico utilizado es el post-positivismo, empleando las metodologías dialéctica y comparativa. La investigación aborda la estructura actual del Sistema Tributario brasileño y sus características, centrándose en la tributación indirecta y su incidencia en las diferentes clases sociales, así como critica este Sistema desde el punto de vista de los principios tributarios constitucionales y el valor de la justicia en la tributación. Por lo tanto, los resultados obtenidos en esta monografía son los siguientes: el Sistema Tributario brasileño es complejo y concentrado en la tributación sobre el consumo; este tipo de tributación provoca la regresividad del Sistema y, en consecuencia, intensifica la desigualdad social y la concentración de ingresos, ya que alcanza indistintamente a las diferentes clases sociales; esta estructura actual del Sistema en cuestión contradice los principios tributarios constitucionales (principios de dignidad humana, igualdad tributaria, capacidad contributiva, no confiscatoriedad) y los objetivos de la República Federativa de Brasil, resultando injusta para una parte considerable de la población. Además, Brasil ha demostrado ser uno de los países, entre los comparados (Argentina, México, Canadá y Dinamarca), con una de las mayores cargas tributarias, sin embargo, también es uno de los más desiguales, presentando propuestas de Reforma Tributaria poco preocupadas por reducir la exacerbada desigualdad. Se sugiere que para conseguir una Fiscalidad Justa es necesario que el Sistema sea simplificado, progresivo, transparente y comprensible.*

**Palabras clave:** *Sistema Tributario Brasileño; desigualdad social; principios tributarios constitucionales; Tributación Justa; Reforma Tributaria.*

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	11
3 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUA INCIDÊNCIA NAS DIFERENTES CLASSES SOCIAIS.....	19
4 ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB O PONTO DE VISTA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E DO VALOR JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO.....	26
5 A RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A DESIGUALDADE SOCIAL NO DIREITO COMPARADO.....	39
6 CRÍTICAS SOBRE AS ATUAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	45
7 CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	54

## INTRODUÇÃO

Considerando-se a atual situação do Brasil, principalmente, nos dois últimos anos em que o mundo tem enfrentado a pandemia da Covid-19, percebe-se que há ricos ainda mais ricos bem como há pobres cada vez mais pobres, isto é, essa crise sanitária manteve ou, até mesmo, intensificou os elevados índices de desigualdade social e de concentração de renda no país. Em decorrência desses acontecimentos, muitas indagações podem ser suscitadas, inclusive sobre quais seriam as causas para o atual cenário, e mais importante do que isso, quais seriam as soluções para essa problemática.

Tendo por eixo central o Direito Tributário e seguindo a tendência de alguns juristas e economistas, como Ricardo Lodi Ribeiro (2021) e Paulo Nogueira Batista Júnior (2021), que trouxeram recentemente a pauta da tributação, justiça e desigualdade para a discussão no ambiente virtual, o presente trabalho busca compreender a relação existente entre a estrutura do Sistema Tributário de um país e seus índices de desigualdade social e concentração de renda. Frisa-se que essa pesquisa dá ênfase para a situação brasileira, cujo Sistema Tributário centra-se na tributação indireta, bem como analisa se esse Sistema respeita os princípios constitucionais tributários, os objetivos da República Federativa do Brasil e a função de extrafiscalidade dos tributos.

Por isso, a presente monografia enfrenta os seguintes questionamentos: Como que o Brasil, um dos países que têm considerável porcentagem de carga tributária em relação ao PIB, também é um dos países com altos índices de desigualdade social? Será que isso não tem relação com o modelo adotado no Sistema Tributário brasileiro? Esse modelo seria justo com os mais vulneráveis economicamente, contribuindo para a redistribuição de riqueza e de renda? O atual Sistema Tributário brasileiro respeita as normas e princípios constitucionais e tributários? Como será a relação entre a tributação e a desigualdade em outros países, como na Argentina, no México, no Canadá e na Dinamarca? Há propostas de Reforma Tributária que esperam diminuir esse entrave social?

Além disso, adota-se como metodologias: a dialética, eis que se pretende obter, por meio da argumentação, dialogando os contextos social, político, econômico e jurídico, conclusões de que o atual Sistema Tributário brasileiro é (in)justo para uma parcela considerável da população, pois (des)respeita os princípios constitucionais tributários e, conseqüentemente, intensifica ou não a desigualdade social; e a comparativa, já que visa ressaltar diferenças e similaridades entre o Sistema Tributário do Brasil com os da Argentina, do México, do Canadá e da Dinamarca.

Essa monografia adota como marco teórico o pós-positivismo, já que a natureza dessa corrente filosófica tem por fim precipuamente conciliar a coexistência entre as normas-regra e as normas-princípio. Dessa forma, os princípios, como as regras, são mandamentos dotados de exigibilidade e coercitividade, sendo capazes de orientar a interpretação e a aplicação das normas.

Nesse sentido, o entendimento de Robert Alexy (2011) e Ronald Dworkin (2002) de que as regras e os princípios são normas jurídicas que exprimem um dever-ser ou impõem padrões de conduta para os cidadãos na busca da concretização do valor justiça, aliado ao posicionamento de Miguel Reale (2002) - o qual defende que os valores sociais, dentre eles a justiça, são os fundamentos das normas bem como são incorporados ao Direito, principalmente, por meio dos princípios - são argumentos consideráveis para se inferir que os princípios constitucionais tributários e o valor justiça na tributação devem ser observados e respeitados tanto na aplicação quanto na criação da legislação tributária brasileira, eis que são normas as quais devem ser cumpridas da mesma forma que as regras.

Esse trabalho de conclusão de curso está estruturado da seguinte forma: o Capítulo 2 trata da atual estrutura do Sistema Tributário Brasileiro e suas características, já no Capítulo 3, aborda a tributação indireta e sua incidência nas diferentes classes sociais, isto é, a regressividade desse tipo de tributação e sua relação com a desigualdade social. O Capítulo 4 analisa o Sistema Tributário brasileiro sob o ponto de vista dos princípios constitucionais tributários e do valor justiça na tributação, bem como verifica se a atual estrutura respeita esses princípios, sendo justa para todos os contribuintes. O Capítulo 5 compara as estruturas tributárias e os níveis de desigualdade social e de concentração de renda entre o Brasil e a Argentina, o México, o Canadá e a Dinamarca. Por fim, o Capítulo 6 examina as atuais propostas de Reforma Tributária brasileira, principalmente, no aspecto do combate à desigualdade social via tributação.

## 2 A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Antes de partir para a análise do Sistema Tributário brasileiro sob o ponto de vista dos princípios e valores constitucionais e tributários e para a verificação da existência de uma relação entre a tributação indireta e a desigualdade social, é importante compreender como esse Sistema se estrutura e quais são suas principais características.

Nesse sentido, o conceito de Sistema Tributário Nacional “designa o complexo de preceitos jurídicos necessários ao disciplinamento do poder de tributar” (SILVA, 1999, p. 762). Vale mencionar que o Direito Tributário só ganhou autonomia, possuindo uma normatividade e uma principiologia próprias, quando foi codificado, sistematizado (PAULSEN, 2022, p. 51). Essa autonomia foi se materializando inicialmente com a Emenda Constitucional (EC) nº 18 (BRASIL, 1965), conforme pode-se observar nas seguintes palavras de Leandro Paulsen:

O sistema tributário brasileiro passou a ser conformado pela EC n. 18/65 à Constituição de 1946 e pelo Código Tributário Nacional de 1966, refletindo a forma federativa de Estado [...]

É sob o título “Sistema Tributário Nacional” que a Constituição de 1988 estrutura toda a disciplina jurídica da tributação no Brasil. Inicia definindo as competências dos diversos entes políticos e as espécies tributárias (arts. 145 e 147 a 149-A), bem como o papel da lei complementar em matéria tributária (arts. 146 e 146-A). Segue com as limitações do poder de tributar (arts. 150 a 152), passa a distribuir a competência para a instituição de impostos para a União (arts. 153 e 154), para os Estados e Distrito Federal (art. 155) e para os Municípios e Distrito Federal (art. 156) e finaliza com a repartição de receitas tributárias (arts. 157 a 162) (PAULSEN, 2022, p. 51).

A partir de 1966 ficou consolidado que, de acordo com o artigo 2º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “[...] o Sistema Tributário Nacional é regido pela Constituição Federal, pelas leis complementares e resoluções do Senado Federal, pelas leis federais, Constituições e leis estaduais e leis municipais” (PAULSEN, 2022, p. 52), configurando um ramo autônomo do Direito.

Em razão dessa vasta e esparsa gama de legislações, juristas, dentre eles, Eurico de Santi (2021) e Isabelle Jaíne Gonçalves Lírio (2018, p. 15), veem interpretando a estrutura desse Sistema como extremamente complexa, o que acaba dificultando sua aplicação, aumentando o número de litígios, comprometendo a segurança jurídica além de prejudicar a compreensão da maioria da população sobre seus direitos e deveres tributários, o que enfraquece a cidadania fiscal do brasileiro, uma vez que ele desconhece a quantia paga em tributos bem como a contraprestação que o Estado deveria fornecer (SANTI, 2021).

Além disso, para o presente trabalho, é importante compreender esse Sistema não como um mero conjunto de normas tributárias organizadas de maneira lógica, coesa e coerente, mas como um fenômeno muito mais complexo. Isto é, como um ramo do Direito, sujeito à ordem constitucional e inserido num contexto político e socioeconômico, o qual não só é capaz de impactar essa normatividade como também de ser modificado por essas normas.

Em decorrência disso, salienta-se que o Sistema Tributário Nacional foi criado com a finalidade de limitar o poder estatal de tributar, tendo em vista, principalmente, os históricos episódios de arbitrariedades nessa seara e a ascensão dos ideais democráticos. Dessa forma, abordando a sistematização do direito tributário constitucional, a qual institui, por meio da principiologia, restrições ao poder estatal de instituir e cobrar tributos, Humberto Ávila leciona que:

Uma nova concepção do sistema tributário interno (produto da conexão interna e material entre as normas constitucionais) tem um grande significado para a descrição do Sistema Tributário Brasileiro e, especialmente, para a construção das limitações constitucionais ao poder de tributar. O problema relativo às limitações materiais ao poder de tributar é primariamente um problema que diz respeito aos princípios e bens constitucionais materiais, que — como será demonstrado —, além de estarem em relação recíproca, ainda mantêm vinculação com os princípios formais e postulados aplicativos (ÁVILA, 2012, p. 80).

Ainda, quanto à limitação do poder de tributar, Luis Eduardo Schoueri acrescenta que:

Embora reconhecida, nestes termos, a diferenciação entre princípios e regras, importa mencionar que na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como “princípios” ainda que apresentadas como regras. Assim é que se fala no “Princípio” da Legalidade, “Princípio” da Anterioridade, “Princípio” da Irretroatividade, “Princípio” da Isonomia, “Princípio” da Proibição do Confisco etc. Tão arraigada está a denominação que já não seria viável opor-se a ela. Melhor, apenas, convencionar que a expressão, quando utilizada como nome próprio (letras maiúsculas), referir-se-á à limitação constitucional que com ela se designa, independentemente de se dar luz à sua feição de princípio ou de regra; ademais, como já apontado, o dispositivo que alberga cada um desses “Princípios” poderá ter conteúdo de princípio, de regra ou de ambos. É importante que não se deixe de lado o cuidado do constituinte ao tratar da matéria: a expressão “limitações ao poder de tributar” não deve ser desprezada. O que se tem, ali, são garantias asseguradas ao particular, em face da pretensão tributária (SCHOUERI, 2022, p. 309).

Aliás, essa limitação se faz ainda mais necessária com a implantação do Estado Social, já que o gasto estatal se elevou consideravelmente. Luis Eduardo Schoueri (2022, p. 36) entende que a tributação no Estado Fiscal tinha por fim ser a fonte de financiamento do Estado, entretanto, com a mudança para o Estado Social, a arrecadação tributária, para além de sustentar o Estado, financia também a promoção dos direitos sociais. Isto é, com o Estado

Social Fiscal, “[...] o Estado avoluma-se e igualmente cresce enormemente sua necessidade de recursos. A carga tributária agiganta-se para sustentar o Estado Social” (SCHOUERI, 2022, p. 36).

Vale lembrar que todo esse Sistema regula a instituição e a cobrança dos tributos, aos quais são definidos no artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e nos artigos 145 a 156 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, 1988) e são classificados legal e jurisprudencialmente da forma como restou consignado no voto do Ministro Carlos Velloso perante o Supremo Tribunal Federal (STF):

**As diversas espécies tributárias**, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), **são as seguintes: a) os impostos** (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); **b) as taxas** (CF, art. 145, II); **c) as contribuições**, que podem ser assim classificadas: **c.1 de melhoria** (CF, art. 145, III), **c.2 parafiscais** (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2 outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); **c.3. especiais**: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: **d) os empréstimos compulsórios** (CF, art. 148) (BRASIL, 1992), grifos nossos.

Há apenas que se atualizar essa classificação do STF de 1992, incluindo às contribuições, a contribuição para o serviço de custeio da iluminação pública, a qual foi acrescentada no artigo 149-A da CRFB (BRASIL, 1988), por meio da EC nº 39 (BRASIL, 2002) no ano de 2002.

Ademais, a doutrina atribui diversas classificações para os tributos, no entanto, para as discussões no presente trabalho, mostram-se importantes as classificações, obtidas da obra de Leandro Paulsen (2022), quanto ao ônus econômico (direto ou indireto), quanto ao aspecto quantitativo (fixo, proporcional ou progressivo), quanto à finalidade (fiscal, parafiscal e extrafiscal), quanto à base econômica (comércio exterior, patrimônio, a transmissão de bens e de direitos a eles relativos, renda, a produção ou circulação ou atividades financeiras) e quanto ao critério de justiça que o inspira (distributivo e comutativo).

Desse modo, vale fazer breves comentários acerca de cada uma delas. Primeiramente, sobre a classificação quanto ao ônus econômico (direto ou indireto) trazida por Luis Eduardo Schoueri:

Segundo o critério da *translação econômica*, direto seria o imposto cuja incidência atingisse (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária; indireto seria aquele em que, devido ao fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação visse seu ônus transferido para outrem,

que passaria a ser o contribuinte “de facto” na relação jurídico-tributária (SCHOUERI, 2022, p. 172).

Nesse sentido, pode-se inferir que a tributação indireta é composta pelos seguintes tributos: imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISSQN), programa de integração social (PIS), programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) e contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS). Tendo em vista que, embora os contribuintes de direito de cada um desses tributos estejam dispostos na legislação, grande parte dos valores pagos ao erário foram custeados pelos consumidores finais, já que os contribuintes de direito repassam essa quantia aos consumidores, os quais acabam sendo os contribuintes de fato dessas obrigações tributárias.

É o que se verifica, por exemplo, no caso do pagamento do ISSQN. A legislação dispõe, no art. 5º da Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), que o contribuinte desse imposto é o prestador do serviço, no entanto, o que se observa na prática é que esse contribuinte repassa o valor a ser pago aos consumidores finais, inserindo a tributação no preço final do serviço.

Em contraposição, pode-se afirmar que os tributos diretos são, por exemplo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e o imposto predial territorial urbano (IPTU), ou seja, geralmente esse tipo de tributo incide sobre a renda ou sobre os bens, de maneira direta, permitindo com que seus contribuintes sejam identificados.

Quanto à classificação pelo aspecto quantitativo, vale mencionar as definições de Leandro Paulsen (2022, p. 193) de que “[...] os tributos fixos são aqueles em valor determinado por lei”, como exemplo pode-se citar a taxa para a emissão do passaporte (artigo 20, inciso V do Decreto nº 5.978) (BRASIL, 2006), cujo valor em julho de 2022, para o passaporte comum, é de R\$ 257,25 (BRASIL, 2022). Os tributos proporcionais são resultantes da aplicação de uma alíquota constante sobre uma base variável, sendo o valor a ser pago proporcional à base de cálculo (PAULSEN, 2022, p. 193). É o caso, por exemplo, do imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e de direitos reais incidentes (ITBI) de Juiz de Fora, em que a alíquota de 2% é calculada sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, com exceção das transmissões e cessões ocorridas por intermédio do Sistema Financeiro de Habitação em que há a incidência de uma alíquota distinta (0,5% sobre o valor efetivamente financiado, até o limite de R\$41.971,00, e 2% sobre o valor restante para

a venda). Dessa forma, para as transmissões e cessões que sofrem a incidência da alíquota de 2%, aqueles contribuintes que possuem bens ou direitos, cujo valor venal seja considerável, contribuem proporcionalmente mais do que aqueles que tenham um valor venal menor, conforme dispõem os artigos 10 e 14 da Lei nº 10.862 (JUIZ DE FORA, 2004).

Já “[...] os progressivos são aqueles em que aumenta a alíquota conforme aumenta a base de cálculo, estabelecendo-se faixas com alíquotas distintas, crescentes” (PAULSEN, 2022, p. 193), é o caso do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel - artigo 156, §1º, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988) combinado com o artigo 57 do Código Tributário Municipal de Juiz de Fora (Lei nº 5.546) (JUIZ DE FORA, 1978). Pode-se observar que a alíquota se eleva conforme vai aumentando o valor venal do imóvel ou lote, assim: i) para os imóveis edificados residenciais, varia de 0,5% (para imóveis de valor venal até R\$ 25.000,00) até 0,9% (para aqueles cujo valor venal seja acima de R\$ 500.000,00); ii) para os imóveis edificados não-residenciais, de 0,6% (valor venal de até R\$ 25.000,00) até 1% (valor venal acima de R\$ 500.000,00); iii) para lotes cercados ou murados, de 1,1% (valor venal de até R\$ 10.000,00) até 2% (valor venal acima de R\$ 50.000,00); e iv) para lotes não cercados ou não murados, de 1,5% (valor venal de até R\$ 10.000,00) até 3% (valor venal acima de R\$ 50.000,00) (JUIZ DE FORA, 1978).

Há que se acrescentar ainda à classificação de Leandro Paulsen, os tributos com efeito regressivo: “Nesse caso, diminui-se a alíquota na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, quando a sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. Temos como exemplo o IR sobre operações em renda fixa” (CARNEIRO, 2020, p. 255). Nota-se que à medida que a renda se avoluma, conforme aumenta o tempo da aplicação, a alíquota diminui, dessa forma, ao se resgatar o investimento no período de 0 a 180 dias haverá a incidência da alíquota máxima de 22,5% enquanto que, se o resgate for feito no período de acima de 721 dias, a alíquota reduz para 15%, conforme prevê o artigo 1º da Lei nº 11.033 (BRASIL, 2004). Por isso, por vezes, essa regressividade gera uma oneração desproporcional às camadas da sociedade, contrariando o princípio da capacidade contributiva.

No que tange à classificação quanto à finalidade, os tributos serão categorizados como fiscais quando forem instituídos preponderantemente com o fim de “[...] fazerem frente às necessidades orçamentárias da Administração direta” (PAULSEN, 2022, p. 189), é o caso do ICMS, por exemplo, contido no artigo 157 da CRFB (BRASIL, 1988), o qual não possui nenhuma destinação específica nem é utilizado como meio de se inibir ou estimular comportamentos por parte do contribuinte.

Enquanto que os tributos parafiscais são aqueles que se enquadram na situação de parafiscalidade descrita por Aliomar Baleeiro:

[...] é ponto pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária ativa. Tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custear serviço descentralizado ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública (sindicatos, p. ex). Cresceu com o intervencionismo estatal e espelha a renúncia à arrecadação, cobrança e fiscalização por parte da pessoa competente. Denominado de parafiscalidade, significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado, centralizado e administrado de forma parafiscal (BALEEIRO, 2008, p. 81-82).

Isto é, serão parafiscais os tributos em que o Estado delegou sua capacidade tributária ativa a entidades que trabalham em prol de uma coletividade, a fim de facilitar a administração e a destinação dos valores arrecadados com esses tributos. Nesse sentido, pode-se mencionar, como exemplo da tributação parafiscal, as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, dentre elas, as contribuições para o chamado “Sistema S” (SESI, SENAI, SESC, SENAT, SEBRAE, etc.)<sup>1</sup>, as quais angariam fundos para o patrocínio da defesa dos interesses de uma classe e são administradas pelas respectivas entidades privadas, de acordo com o artigo 240 da CRFB (BRASIL, 1988).

Por fim, serão considerados extrafiscais quando os tributos, para além da intenção arrecadatória, o Estado pretenda “inibir ou induzir determinadas condutas por parte dos contribuintes” (PAULSEN, 2022, p. 189). Pode-se citar, com base nos artigos 153, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988) e 19 a 22 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o imposto sobre a importação como tributo extrafiscal, tendo em vista que é por meio desse imposto que o governo consegue estimular ou desestimular a compra de determinados produtos, controlando, assim, a estabilidade econômica financeira do país. É por essa razão que a finalidade extrafiscal pode ser cogitada como um meio de se combater as desigualdades sociais via tributação, finalidade esta a ser analisada no Capítulo 4 desta monografia.

Já quanto à base econômica, os tributos são classificados pelo CTN da seguinte forma:  
i) comércio exterior, quando incidem sobre “as operações internacionais de entrada e saída de produtos do território nacional, quais sejam, o imposto de importação e o de exportação”

---

<sup>1</sup> Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (KRAWCZYK, 2011).

(PAULSEN, 2022, p. 194); ii) patrimônio, quando incide sobre a propriedade de veículos automotores, sobre a propriedade predial ou territorial urbana e sobre a propriedade territorial rural; iii) transmissão de bens e de direitos a eles relativos, no caso pode-se citar o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD); iv) renda, como o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) para a pessoa física e para a pessoa jurídica; v) sobre a produção ou a circulação, podendo-se mencionar aqui o imposto sobre produtos industrializados, sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços; e vi) atividades financeiras, integrando essa categoria “[...] as diversas modalidades de IOF, sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários” (PAULSEN, 2022, p. 194).

Destaca-se na classificação quanto à base econômica que não são mencionados alguns bens de luxo, a exemplo dos aviões particulares, helicópteros, lanchas, iates, assim como as grandes fortunas, produtos e rendas/proventos os quais não são tributadas no Brasil. Por meio dessas classificações, é possível, então, começar a ter um panorama quanto à estruturação do Sistema Tributário brasileiro, a qual vem impactando diferentemente as diversas classes sociais no país, o que será tratado detalhadamente no Capítulo 3 desta monografia.

Para finalizar, quanto ao critério de justiça que o inspira, os tributos são classificados como distributivos e comutativos. Quando o fato gerador do tributo for uma situação que revele o grau de riqueza do contribuinte sem haver qualquer contraprestação por parte do Estado com relação ao valor pago, está-se diante do tributo distributivo (PAULSEN, 2022, p. 195), tendo em vista que o seu objetivo é reverter valores ao erário para destiná-los à realização de políticas públicas, sendo assim, um meio de realizar a redistribuição de renda. É o caso dos impostos, os quais têm por fato gerador situação que independe de qualquer atividade estatal específica, conforme dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). O IPVA é um exemplo disso, já que, embora o cidadão comum pense que os valores arrecadados sejam destinados à melhoria das vias públicas, esses valores não estão vinculados a nenhum tipo de contraprestação estatal, destinando-se somente ao aumento do erário.

Já quando há uma relação de equivalência entre o montante a ser pago e “a dimensão da atividade estatal prestada ao contribuinte ou ao benefício por ele obtido da atividade estatal” (PAULSEN, 2022, p. 195) tem-se um tributo comutativo, como é o caso da taxa de coleta de resíduos sólidos, prevista nos artigos 18 e seguintes da Lei Municipal de Belo Horizonte nº 8.147 (BELO HORIZONTE, 2000), em conformidade com o artigo 145, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988). Nesse caso, o contribuinte está pagando pela utilização, efetiva

ou potencial, de um serviço público específico e divisível, qual seja a coleta de resíduos sólidos, isto é, há uma contraprestação estatal equivalente à taxa paga.

Diante dessas classificações, é possível não só traçar um panorama sobre a organização do Sistema Tributário brasileiro bem como visualizar que a tributação pode ser empregada como um instrumento de mudança na realidade dos cidadãos, principalmente, quando se trata da redução da desigualdade social presente no Brasil. Isso porque os tributos distributivos aliados à finalidade extrafiscal e aos princípios constitucionais e tributários (entre eles, os princípios da dignidade humana, da capacidade contributiva e do não confisco) podem ser um forte arcabouço jurídico capaz de reduzir as desigualdades e a concentração de renda. Em razão disso, é importante compreender a atual conjuntura a fim de ser possível propor medidas para alterar essa realidade. Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro entende que “[...] o nosso grande problema em relação aos países mais desenvolvidos não é o tamanho da nossa carga tributária, mas a sua composição que cristaliza as desigualdades sociais” (RIBEIRO, 2015, p. 10).

Essa visão macro da estrutura do Sistema Tributário brasileiro se mostra uma base para a investigação quanto à existência de uma relação entre a tributação indireta e a desigualdade social, assunto que será melhor abordado no Capítulo a seguir.

### **3 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SUA INCIDÊNCIA NAS DIFERENTES CLASSES SOCIAIS**

Conforme foi tratado no Capítulo anterior, a tributação indireta, decorrente da classificação quanto ao ônus econômico e componente do Sistema Tributário brasileiro, é caracterizada pela sua incidência indireta sobre os produtos e serviços, de forma subliminar, dificultando a identificação de seus contribuintes de fato e, conseqüentemente, fazendo com que o mandamento da capacidade contributiva não seja observado, contrariando o que preceitua a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

A fim de enriquecer esse conceito, é importante mencionar que os tributos indiretos incidem sobre “[...] negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato [...]” (PAULSEN, 2022, p. 193).

Nesse sentido, Bárbara Josana Costa acrescenta:

Disso conclui-se, portanto, que o responsável por pagar os tributos chamados indiretos, o comerciante, por exemplo, acaba por repassar tal ônus, em tese, aos consumidores, ao aumentar o preço das mercadorias em valor respectivo ao das alíquotas incidentes sobre os produtos. Apesar de a indústria ou o comerciante, serem os contribuintes de direito, quem acaba assumindo o ônus do tributo é o contribuinte de fato, o consumidor.

[...]

A tributação indireta é invisível, pois no simples ato de sair para tomar um cafezinho, comer um brigadeiro e tomar uma água, seria comprometido, em média, entre 17% e 38%, com tributos (COSTA, 2016, p. 128).

Esse tipo de tributação, também denominada de tributação sobre o consumo, acaba atingindo, com a mesma carga tributária, a esfera econômica de todos os consumidores, desde aqueles pertencentes às classes mais abastadas até aqueles hipossuficientes. No entanto, essa tributação não impacta de maneira equânime as diferentes camadas da sociedade, pois, ao incidir sobre os produtos ou serviços, se torna praticamente impossível identificar o contribuinte e fazê-lo pagar os tributos conforme sua capacidade econômica.

Segundo a Federação Nacional de Comércio de Combustíveis e de Lubrificantes, em 2021, a média da carga tributária no Brasil (aqui considerados apenas o ICMS, PIS, COFINS e CIDE) sobre o preço do litro da gasolina foi de 39% (FEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES, 2022). Isso significa que se um consumidor abastece R\$100,00 de gasolina, estará pagando R\$39,00 apenas em tributos. Nesse caso, se o consumidor tem como renda um salário mínimo (valor de R\$1.212,00 em

maio de 2022, conforme Medida Provisória nº 1.091) (BRASIL, 2021) estará comprometendo aproximadamente 3,22% de sua renda só com a tributação dessa compra enquanto que, para um consumidor que tenha renda de 20 salários mínimos a porcentagem da renda comprometida com o pagamento de tributos nessa transação será bem menor, aproximadamente 0,16%. Assim, o exemplo é claro no sentido de que o ônus dessa tributação é muito maior para as classes menos favorecidas economicamente do que para as classes mais privilegiadas, se mostrando regressivo.

Antes de abordar essa questão da regressividade, é importante mencionar quais tributos são classificados como indiretos: o IPI, o ICMS, o ISSQN, o PIS, o PASEP e a COFINS. Tributos os quais se assemelham pela translação do seu ônus econômico dos seus contribuintes de direito, definidos pela legislação, para os consumidores, que tornam-se os contribuintes de fato nessas relações jurídicas obrigacionais.

Demonstrou-se que esses valores são repassados aos consumidores ao serem embutidos no preço final dos produtos, serviços ou mercadorias, por isso, é salutar apresentar a seguir o atual quadro socioeconômico do Brasil, principalmente, no que tange à desigualdade social e à concentração de renda, a fim de que seja possível compreender a intrínseca relação da desigualdade com a tributação indireta.

Atualmente, a cruel desigualdade social presente no Brasil pode ser constatada pela análise de alguns fatos e alguns dados socioeconômicos. Dentre eles, a pandemia da Covid-19 e o distanciamento social, os quais demonstraram que a população mais vulnerável e a mais prejudicada também por essa crise sanitária foi a população de baixa e média renda, uma vez que teve de se expor mais à contaminação ao vírus para proverem seu sustento. Além disso, corroboram para essa linha de argumentação o aumento do desemprego e da inflação - comprovados pelo recorde de 14,4 milhões de desempregados, pela taxa de desocupação de 14,1% e pela inflação acumulada nos últimos 12 meses (dezembro de 2020 a dezembro de 2021) de 10,06% (IBGE, 2021). Ainda, a alta no valor dos itens básicos para a sobrevivência, como o preço da cesta básica custando R\$803,99 (cesta mais cara do Brasil, registrada em São Paulo em maio de 2022) (DIEESE, 2022), e o acréscimo populacional considerável no número de pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza, que, segundo a Fundação Getúlio Vargas, atingiu a marca de 27 milhões de pessoas (12,98% da população brasileira) (FGV, 2021).

Essa desigualdade já era bem acentuada, como mostra o Índice de Gini do rendimento domiciliar *per capita* a preços médios do ano, calculado pelo IBGE, no período de 2017 a 2020, resultados esses que se aproximam do 1, número representativo da máxima

desigualdade, como pode-se observar nos dados a seguir: 0,539 em 2017; 0,545 em 2018; 0,544 em 2019 e 0,524 em 2020 (IBGE, 2020). No entanto, nos últimos dois anos acabou se mantendo elevada ou, até mesmo, se intensificando, segundo alguns outros dados, como o relatório sobre riqueza global elaborado pelo banco *Credit Suisse* no ano de 2021, o qual apontou que a desigualdade e a concentração de renda aumentou entre 2019 e 2020 (*CREDIT SUISSE*, 2021). Além dos dados obtidos pelo CadÚnico, segundo o qual, entre o início de 2019 e o início de 2021, quase 1,2 milhão de pessoas ingressaram na extrema pobreza no Brasil, um aumento de 9% em relação ao percentual obtido antes do início da pandemia da Covid-19 (DIEESE, 2021), bem como em 2021 segundo a revista *Forbes* verificou-se que vinte e dois brasileiros entraram ou retornaram à lista de pessoas bilionárias (DIEESE, 2021). Por isso, fica evidente a necessidade de se refletir sobre a desigualdade e suas causas.

Primeiramente, é importante acrescentar que o aumento da desigualdade entre ricos e pobres é algo provocado quase que naturalmente pelo sistema capitalista, gerador da acumulação de capital, e tende a aumentar sempre que a taxa de rendimento de capital ( $r$ ) ganha proporção maior do que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais ( $g$ ) (PIKETTY, 2014, p. 555). Isso significa que o aumento da desigualdade advém da capacidade de o capital ou o patrimônio render de maneira mais veloz do que o valor gerado pela força de trabalho, ou seja, pela produção e pela renda, obtida dos salários. Desse modo, o capital por si só gera a riqueza, a qual aumenta à medida que o capital rende, em contraposição ao trabalho que não tem essa mesma capacidade de gerar patrimônio, descredibilizando a hipótese da riqueza pelo mérito. Assim entende Thomas Piketty:

Em todo caso, creio que precisamos superar logo esse debate muitas vezes caricato sobre mérito e fortuna, que me parece mal formulado. Ninguém nega que é importante haver uma sociedade de empreendedores, de invenções e inovações - o que existia em grande número na Belle Époque, como demonstraram os casos do automóvel, do cinema, da eletricidade, tal qual acontece hoje. Entretanto, o argumento empreendedor não possibilita justificar todas as desigualdades patrimoniais, por mais extremas que sejam, sem nenhuma preocupação. O problema é que a desigualdade  $r > g$ , reforçada pela desigualdade dos rendimentos em função do tamanho do capital, conduz frequentemente a uma concentração excessiva e perene da riqueza: por mais justificáveis que elas sejam no início, as fortunas se multiplicam e se perpetuam sem limites e além de qualquer justificação racional possível em termos de utilidade social.

Os empreendedores tendem, assim, a se transformar em rentistas, não somente com o passar das gerações, mas também ao longo do curso de uma mesma vida, especialmente porque as existências individuais se estendem por muito tempo: o fato de ter tido boas ideias aos quarenta anos não significa que se vá tê-las aos noventa, não mais do que a geração seguinte. E, no entanto, a fortuna está sempre lá, às vezes multiplicada por mais de dez

em vinte anos, como mostram os casos de Bill Gates e Liliane Bettencourt (PIKETTY, 2014, p. 432-433).

Nesse sentido, conforme o resultado do estudo de Thomas Piketty (2014, p. 482-485) acerca da desigualdade em vários países do mundo, um dos fatores que contribuem para o aumento ou a diminuição da desigualdade e da concentração de renda é a estrutura do Sistema Tributário adotado pelo país, ou seja, um país que tem como principal fonte de arrecadação a tributação sobre os bens e a renda tende a ser menos desigual. No caso brasileiro, ocorre o oposto: o montante arrecadatório é oriundo majoritariamente da tributação sobre o consumo.

Por isso, o cerne da presente monografia é a análise da estrutura da tributação indireta, sob a ótica dos princípios constitucionais e tributários, dos objetivos da República Federativa do Brasil e da função de extrafiscalidade dos tributos, e sua relação com a persistente desigualdade social no país.

Noutras palavras, tendo por eixo central o Direito Tributário, o presente trabalho pretende analisar no Capítulo a seguir, sob o ponto de vista dos valores e princípios constitucionais, a justiça da tributação, tendo por parâmetro essa relação existente entre a desigualdade social e a atual carga tributária brasileira, precisamente com a questão da tributação indireta, a qual acaba impactando diretamente a vida de muitas famílias de baixa e média renda.

Vale dizer que no ano de 2020 a tributação sobre o consumo (aqui considerados os impostos sobre bens e serviços e as contribuições sociais) corresponde a 21,83% do PIB (a título de comparação a carga tributária bruta total é de 31,64% do PIB), segundo o Tesouro Nacional (TESOURO NACIONAL, 2021, p. 6), ressaltando, assim, a importância da discussão desse tema não só para os debates quanto às propostas de Reforma Tributária mas também para a tomada de decisão quanto às políticas públicas a serem adotadas com o propósito de combater as desigualdades sociais e regionais (questão a ser trabalhada no Capítulo 6 desta monografia).

Além disso, considerando-se os dados obtidos pelo IPEA neste ramo do Direito - a incidência dos impostos sobre bens e serviços é de 26,7% da renda dos mais pobres contra os 10,1% da renda dos mais ricos (IPEA, 2019). Pode-se inferir que a tributação sobre o consumo vem onerando demasiadamente os mais pobres, acentuando, dessa forma, a desigualdade social existente no país, ou seja, a regressividade dessa espécie de tributação acaba sendo injusta com uma parcela considerável da população brasileira, a qual é a mais vulnerável do ponto de vista informacional e socioeconômico.

É importante lembrar que essa desigualdade não é apenas socioeconômica mas também informacional, já que, além de pagarem proporcionalmente mais valores a título de tributos do que os ricos, as classes mais vulneráveis acabam não tendo conhecimento dessa situação, nem sobre o quanto efetivamente pagam. Isso ocorre devido não só à linguagem jurídica e à complexidade do Sistema Tributário brasileiro, como também à forma pela qual os tributos indiretos são cobrados, de maneira embutida no preço final das mercadorias e serviços. Desse modo, Elizabete Rosa de Mello entende:

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 manteve os impostos como não vinculados à atuação do Estado, desde a época da primeira Constituição Republicana, continuando o povo na ignorância, no sentido de não entender a complexa tributação, uma vez que este povo paga tributos, principalmente impostos indiretos, sem saber o *quantum*, já que o valor do tributo vem embutido no preço da mercadoria. E apesar de ter um Capítulo sobre as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, e diversos princípios, como o princípio da legalidade, da tipicidade, do não confisco, as receitas oriundas dos tributos nem sempre são investidas em benefício da população (MELLO, 2013, p. 17).

Essa desigualdade informacional também pode ser observada quando a população de baixa renda paga os tributos, mesmo sem ter ciência disso, comprometendo, inclusive, parcela considerável de sua renda, conseqüentemente reduzindo seu poder de compra, entretanto, a população mais favorecida economicamente utiliza de estratégias jurídicas para reduzir sua carga tributária, por meio, por exemplo, do planejamento tributário e da remessa de capital ao exterior.

Ademais, essa incidência desigual da tributação indireta nas diferentes classes sociais no Brasil, ou seja, essa oneração que cresce de maneira proporcionalmente inversa à renda dos contribuintes (pobres comprometem percentagem maior de sua renda com tributos em relação aos ricos) é denominada regressividade pela doutrina, dentre os autores Marcus Vinícius Parente Rebouças (2019, p. 198-199), Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 12-13), Leandro Paulsen (2022, p. 399) e Paulo Nogueira Batista Júnior (2021). Em primeiro lugar, quanto a essa temática Marcus Vinícius Parente Rebouças entende que:

Agregado composto pelo conjunto das receitas públicas derivadas captadas pelo Estado através do exercício do poder de tributar, a carga tributária se qualifica doutrinariamente como regressiva quando amplia as desigualdades distributivas da ordem econômica. Nesse quadro, o nível de desigualdade econômica pré-tributação (“*pre-tax*”), isto é, antes da incidência dos tributos diretos e indiretos, é inferior ao da desigualdade econômica pós-tributação (“*aftertax*”), medido depois da extração tributária. Em outros termos, no tocante à desigualdade de renda, o sistema tributário opera regressivamente quando a distribuição primária da renda bruta (“*gross-income*”), ou seja, anterior à taxação, é menos desigual do que o arranjo distributivo referente à renda líquida (“*net-income*”), definido após a dedução dos tributos.

[...]

Isso se dá, por seu turno, pelo fato de, no conjunto de suas exações fiscais, o sistema tributário regressivo, potencializador de desigualdade, onerar de maneira proporcionalmente mais branda os estratos sociais posicionados no topo da pirâmide econômica em detrimento do tratamento relativamente mais gravoso dos contribuintes das camadas sociais de menor poder aquisitivo, das classes pobres e médias. Em outros termos, os segmentos sociais de mais baixos rendimentos e posses recolhem, em proporção de seus ganhos e patrimônios, tributos mais pesadamente do que os mais afortunados, o que amplia, *ex post*, os hiatos econômicos entre pobres e ricos (REBOUÇAS, 2019, p. 198-199).

Esse fenômeno é também tratado por Ricardo Lodi Ribeiro:

[...] não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social (RIBEIRO, 2015, p. 12-13).

Ainda, Leandro Paulsen acrescenta à discussão seu entendimento sobre a regressividade para a classe média, no que diz respeito à tributação patrimonial:

Nosso modelo de tributação patrimonial é escandalosamente regressivo, fazendo pouco caso dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, em detrimento dos menos favorecidos. A classe média paga tributos sobre a quase totalidade do seu patrimônio, que não desborda do imóvel residencial e do automóvel da família, enquanto pessoas de maior capacidade econômica têm nesses bens apenas parcela diminuta das suas riquezas, consubstanciadas sobretudo em outros ativos não tributados. A justiça fiscal resta prejudicada (PAULSEN, 2022, p. 399).

Além disso, Paulo Nogueira Batista Júnior (2021) defende que essa regressividade do Sistema Tributário brasileiro não só decorre de quatro fatores (os quais serão a seguir mencionados) mas também por considerar a tributação brasileira como injusta, uma vez que esse Sistema acaba tributando proporcionalmente mais os mais pobres e proporcionalmente menos os mais ricos. Inclusive, aponta que a injustiça do Sistema Tributário Nacional deve-se também à subtributação dos super-ricos no país, os quais pouco contribuem para o

financiamento do Estado, refletindo uma postura ainda conservadora do Brasil frente à justiça social (BATISTA JÚNIOR, 2021).

Essa regressividade, segundo Paulo Nogueira (2021), se deve a quatro fatores principais: o peso dos tributos indiretos, a baixa progressividade do imposto de renda, a reduzida tributação sobre o patrimônio e a riqueza, e a fragilidade da administração tributária. Em primeiro lugar, a tributação indireta ou sobre o consumo corresponde por cerca de 50% da arrecadação federal, além disso, quando não incide sobre os bens de luxo, tende a ser regressiva, haja vista ser repassada aos preços, recaindo indistintamente sobre todos os contribuintes independentemente de sua classe socioeconômica (BATISTA JÚNIOR, 2021).

O mencionado autor argumenta, ainda, existir uma baixa progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como pode-se observar na alíquota marginal máxima de 27,5% para a pessoa física, percentagem baixa se comparada com os padrões internacionais e com alíquotas brasileiras no passado. Aliás, a partir da faixa dos 30 a 40 salários mínimos, há uma regressividade desse imposto (BATISTA JÚNIOR, 2021).

A respeito da tributação sobre o patrimônio e a riqueza, Paulo Nogueira a considera baixa para os padrões internacionais, tendo em vista (i) a alíquota máxima de 8% sobre as doações e as heranças - a qual não é aplicada na maioria dos Estados do Brasil, (ii) a não aplicação do IPVA sobre iates e aviões particulares, (iii) a baixa arrecadação do ITR, (iv) a incidência do IPTU sobre imóveis subavaliados, e (v) a não instituição do imposto sobre as grandes fortunas (BATISTA JÚNIOR, 2021).

Por último, o referido autor entende que os mais abastados economicamente são aqueles que mais conseguem achar meios de se evitar a incidência da tributação sobre seu patrimônio e renda, por meio do planejamento tributário (BATISTA JÚNIOR, 2021).

Nesse sentido, fica nítido que a forma como o Sistema Tributário brasileiro está estruturado - amparado, principalmente, na tributação indireta ou sobre o consumo, caracterizada por seu efeito regressivo - tem contribuído significativamente para a manutenção dos patamares elevados da desigualdade social e da concentração de renda no país.

Em razão disso, considerando-se esse quadro atual da realidade socioeconômica brasileira bem como a regressividade da tributação indireta, o Capítulo a seguir será dedicado à análise da justiça da tributação, observando-se os princípios e os valores constitucionais tributários, os objetivos da República Federativa do Brasil e a função extrafiscal dos tributos.

#### **4 ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO SOB O PUNTO DE VISTA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E DO VALOR JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO**

Foi demonstrado que o Sistema Tributário Nacional é regressivo, impactando distintamente as diversas classes sociais, o que acaba favorecendo algumas em detrimento de outras. Em decorrência disso, pode-se extrair alguns questionamentos: essa situação seria justa? O que pode ser considerado Justiça na tributação? Esse quadro está em conformidade com os preceitos constitucionais e tributários, os quais regem esse ramo do Direito? Essas indagações serão respondidas ao longo deste Capítulo.

Ao se observar esse cenário da tributação e da realidade socioeconômica brasileira entende-se que “[...] Inicialmente, percebe-se que a Justiça parece estar longe da tributação, assim como a tributação longe da Justiça, na medida em que a carga tributária cada vez mais se avoluma e os dois institutos acabam se interligando” (MELLO, 2013, p. 19). No entanto, embora o valor Justiça seja um ideal praticamente inalcançável, o ser humano deve almejar concretizá-lo na maior medida do possível. Dessa forma, a Justiça deve pautar a atuação não só dos legisladores como também dos intérpretes das normas tributárias, porém muitas vezes isso não acontece na prática. Nesse sentido concorda-se com o entendimento de Elizabete Rosa de Mello quanto à ideia de Justiça:

Ouso entender Justiça como uma forma de harmonização da sociedade, uma forma de o poder público conseguir suprir suas necessidades de forma abrangente, sem onerar demasiadamente o contribuinte, mas nem sempre isso é possível [...].

[...]

Assim, a Justiça não deixa de ser uma forma de equilíbrio social, na medida em que as necessidades públicas são supridas, mas na prática umas são afastadas em detrimento das outras, consideradas prioritárias, e nem sempre são (MELLO, 2013, p. 38-39).

A injustiça então derivaria de um desequilíbrio social provocado por decisões equivocadas de alguns integrantes dos Poderes Executivo e Legislativo que, ao invés de buscarem suprir as necessidades públicas da maioria da sociedade brasileira, defendem interesses particulares, desviando verbas ou praticando corrupção, prejudicando uma parcela da população que depende da ação estatal para ter melhores condições de vida.

Neste ponto, é importante apresentar a diferenciação, elaborada por Elizabete Rosa de Mello, entre os conceitos de Justiça Tributária e de Tributação Justa. A primeira expressão designa a justiça especializada nas questões tributárias, compondo o Poder Judiciário, já a

segunda, objeto desse estudo, designa o modelo ideal de tributação segundo a qual utiliza técnicas tributárias a fim de se conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos, sendo esse modelo geralmente instituído pelo Poder Executivo (MELLO, 2013, p. 40).

Além disso, Elizabete Rosa de Mello apresenta seu conceito de Tributação Justa:

[...] a tributação deve ser justa, os tributos devem onerar o mínimo possível, mas o suficiente a suprir as despesas do Estado. Assim, caberá ao legislador ter o talento de descobrir a "tributação ótima", com um percentual que não seja tão baixo que despreze o pagamento, com um percentual que não seja tão alto que contribua com a evasão fiscal, de forma que se possa cobrar mais de quem possa pagar mais e menos de quem possa pagar menos, nisso consiste a Tributação Justa (MELLO, 2013, p. 47).

Vale ressaltar que essa Tributação Justa no ordenamento jurídico brasileiro só será possível com a observância dos valores e princípios constitucionais tributários escolhidos pelo Constituinte originário de 1988 como valores que regem toda a nossa sociedade. É em razão disso que os valores e princípios constitucionais tributários, bem como os objetivos da República Federativa do Brasil, a função de extrafiscalidade dos tributos e o critério distributivo devem ser respeitados no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, a concretização de uma Tributação Justa (isto é, uma tributação que seja capaz de sustentar o Estado mas também de fornecer um bem-estar coletivo, dando garantias para que seus contribuintes tenham uma vida digna) pode se dar pelo respeito aos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e do não confisco. Princípios esses que devem ser parâmetros e limitações não só para a confecção das normas tributárias como também para a sua aplicação no caso concreto. Vale dizer que a materialização desses princípios pode se apresentar pelas vias da tributação, da não-tributação, da isenção e das imunidades.

A escolha por trabalhar esses princípios e não os demais se deve ao fato de se relacionarem especificamente com a noção de Justiça. Noutras palavras, se a ideia do justo é a do equilíbrio, é a do tratamento equânime, sem preconceitos, é a da busca de um melhor benefício com um menor custo possível para todas as partes, então, a Tributação Justa se dá com o sustentação do Estado respeitando-se os seus membros, como indivíduos dotados de dignidade. Isso implica em fornecer garantias de que os cidadãos terão uma vida digna, sem que o poder estatal interfira radicalmente nas suas esferas econômica e financeira pela via da tributação. Dessa forma, a justiça na tributação vai se operar no respeito ao mínimo vital, no tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, e na observância não só da capacidade contributiva mas também da vedação do efeito confiscatório. Sendo assim, é importante conhecer esses princípios fundamentais ao Direito Tributário.

Em primeiro plano, considerado uns dos princípios mais relevantes do nosso ordenamento jurídico, o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, inciso III, da CRFB (BRASIL, 1988), é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, nesse sentido, “[...] no momento em que a dignidade é guindada à condição de princípio estruturante e fundamento do Estado Democrático de Direito, é o Estado que passa a servir como instrumento para a garantia e promoção da dignidade das pessoas individual e coletivamente consideradas” (SARLET; MITIDIERO; MARINONI, 2021, p. 118). Assim, a pessoa humana é colocada como o centro do aparelho estatal, devendo este ser empregado na proteção do indivíduo bem como na promoção de uma vida digna a todos.

Como esse princípio possui *status* jurídico normativo no âmbito da ordem constitucional de valor, princípio e/ou regra e de direito fundamental simultaneamente (SARLET; MITIDIERO; MARINONI, 2021, p. 118), essa norma é capaz de se impor sobre todo o ordenamento jurídico, pois é dotada de eficácia e aplicabilidade, conforme entendimento de Ingo Wolfgang Sarlet, Daniel Mitidiero e Luiz Guilherme Marinoni:

A sua inserção no Título dos Princípios Fundamentais (e não no Preâmbulo) é indicativa de sua eficácia e aplicabilidade, ou seja, da sua condição de norma jurídica, ademais de valor. Num primeiro momento – convém frisá-lo –, a qualificação da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental traduz a certeza de que o art. 1.º, III, de nossa Lei Fundamental não contém apenas (embora também e acima de tudo) uma declaração de conteúdo ético e moral, mas constitui norma jurídico-positiva dotada, em sua plenitude, de *status* constitucional formal e material e, como tal, inequivocamente dotado de eficácia e aplicabilidade, alcançando, portanto, também a condição de valor jurídico fundamental da comunidade.

Com relação às críticas de que a opção pelo enquadramento como princípio fundamental importaria em reduzir a amplitude e magnitude da noção de dignidade da pessoa, vale lembrar que o *reconhecimento da condição normativa da dignidade*, assumindo feição de princípio (e até mesmo como regra) constitucional fundamental, *não afasta o seu papel como valor fundamental geral para toda a ordem jurídica (e não apenas para esta), mas, pelo contrário, outorga a este valor uma maior pretensão de eficácia e efetividade* (SARLET; MITIDIERO; MARINONI, 2021, p. 119).

Em razão disso, o princípio da dignidade da pessoa humana também se impõe sobre a seara tributária, no entanto, aliado ao direito à vida (artigo 5º da CRFB) (BRASIL, 1988) e ao direito à uma existência digna (artigo 170 da CRFB) (BRASIL, 1988), manifestando-se no Direito Tributário sob a sua faceta de proteção ao mínimo existencial ou mínimo vital. Essa existência digna, segundo Sarlet, Mitidiero e Marinoni, abrange:

[...] de acordo com a compreensão prevalente, mais do que a garantia da mera sobrevivência física, situando-se, portanto, além do limite da pobreza absoluta e não se reduzindo à mera existência física, ou seja, aquilo que alguns designam como mínimo existencial fisiológico, mas alcançando também a garantia de um mínimo de integração social, bem como acesso aos

bens culturais e participação na vida política, aspectos que dizem respeito a um mínimo existencial sociocultural (SARLET; MITIDIERO; MARINONI, 2021, p. 290).

O mínimo existencial, portanto, se manifesta numa dupla dimensão: defensiva e prestacional. Na primeira, dimensão negativa, o Estado tem o dever de não subtrair ao indivíduo, não invadindo sua esfera de liberdade nem atingindo seu patrimônio, já a segunda, dimensão positiva, pelo contrário, o Estado deve assegurar uma vida digna por meio de prestações de natureza material (SARLET; MITIDIERO; MARINONI, 2021, p. 290).

É nesse entendimento que a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana na tributação depende da observância de outros princípios, como o da igualdade tributária, da capacidade contributiva e do não confisco, uma vez que, se não efetivada a igualdade material tributária (equidade), nem respeitada a capacidade econômica de cada pessoa para contribuir, a carga tributária começa a comprometer o mínimo existencial, ganhando aspecto de efeito confiscatório. Nesse sentido, entendem também Priscila Anselmini e Marciano Buffon:

[...] A fim de garantir o mínimo existencial, o Estado deve atentar para o princípio da capacidade contributiva, preservando da tributação aqueles que estão desprovidos de capacidade de contribuir, viabilizando, conseqüentemente, a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual se manifesta de uma forma mais evidente na área tributária, mediante a não-tributação do mínimo existencial.

Portanto, há um vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial, uma vez que todos os cidadãos deverão ser tratados com igual dignidade, devendo observar o princípio da capacidade contributiva ao se tributar, incidindo a carga tributária de forma mais expressiva sobre aqueles que possuem melhores condições financeiras do que aqueles que possuem piores condições. Ainda, para os cidadãos que a tributação possa trazer um ônus para as condições de vida é impossível tributar o mínimo vital para subsistência.

Destarte, não é permitido ao Estado tributar o mínimo essencial a uma existência digna. Assim, é inadmissível que um cidadão que não possui condições de prover o próprio sustento tenha que contribuir para um Estado que não lhe garante o mínimo através das prestações positivas, como saúde, educação, segurança, habitação etc. (ANSELMINI; BUFFON, 2018, p. 244).

Segundo Ricardo Lobo Torres, o mínimo existencial possui mais efetividade e aplicabilidade do que um princípio, já que considera que “O mínimo existencial é regra, porque se aplica por subsunção, constitui direitos definitivos e não se sujeita à ponderação” (TORRES, 2009, p. 84). No mesmo sentido dos demais autores já mencionados, este autor defende que:

O mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status*

*positivus*, sendo certo que não raro se convertem uma na outra ou se implicam mutuamente a proteção constitucional positiva e a negativa. O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Mas essa imunidade é *paradoxal*, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana (TORRES, 2009, p. 184-185).

A fim de reforçar a importância do respeito ao mínimo vital ou mínimo existencial, vale mencionar o seguinte Embargos de Divergência em Recurso Especial nº1.057.912/SP, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux (BRASIL, 2011), o qual ilustra a aplicação desse princípio num caso concreto na seara tributária. Tendo em vista que ficou decidido que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não incide sobre o montante decorrente da adesão de empregado de iniciativa privada a programa de demissão voluntária (PDV), pois essa verba tem natureza jurídica de indenização, destinando-se à manutenção do mínimo vital do ex-empregado. Destaca-se que, nesse acórdão, os ministros argumentaram que a renda tributável não se resume a qualquer acréscimo patrimonial, pelo contrário, se restringe ao acréscimo que atende não só aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade como também o direito à vida, à dignidade da pessoa humana e à propriedade.

Já o princípio da igualdade tributária, obtido pela combinação entre os artigos 5º e 150, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988), determina que os iguais devem ser tratados da mesma forma enquanto que os desiguais recebem tratamento diferenciado na medida de suas desigualdades. Esse princípio se materializa em duas dimensões: pela igualdade material e pela igualdade formal, isto é, a concretização desse princípio não será adequada quando o Estado apenas fornecer tratamento igual a todos os contribuinte, é preciso ir além, o Estado deve observar as diferenças de cada contribuinte ou de cada grupo deles e empregar técnicas tributárias distintas a fim de atendê-los de maneira justa e equânime. A respeito desse princípio, Regina Helena Costa entende:

A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido *material ou substancial*, queremos significar o desejável *tratamento equânime* de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada. Já a igualdade no sentido *formal*, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. Portanto, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça.

Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário porquanto o legislador e o aplicador da lei hão de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais (COSTA, 2009, p. 55-56).

A aplicação desse princípio na prática forense pode ser encontrada na ementa da seguinte Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº4276, julgada pelo Tribunal Pleno, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux:

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.** 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. **A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais.** 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (BRASIL, 2014), grifos nossos.

Nessa Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal deixou claro que a distinção de tratamento em razão da função sem qualquer justificativa plausível para o *discrimen* constitui afronta ao princípio da igualdade tributária. No caso em análise, o Tribunal julgou inconstitucional materialmente a Lei Complementar nº 358 (MATO GROSSO, 2009) do Estado do Mato Grosso, a qual concedia isenção fiscal relativa ao ICMS para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem apresentar nenhum motivo razoável para essa discriminação em benefício dos oficiais de justiça mato-grossenses.

Outro princípio que se refere à concretização da Tributação Justa é o da capacidade contributiva, o qual está correlacionado com os princípios mencionados anteriormente, e encontra-se disciplinado no §1º do artigo 145 da CRFB (BRASIL, 1988). Além disso, trata-se de mais uma limitação ao poder de tributar, eis que vincula a cobrança dos impostos à capacidade econômica do contribuinte, isto é, a graduação dos impostos deve observar, sempre que possível, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, mas também o respeito aos seus direitos individuais. Assim, pode-se inferir que esse princípio busca entender a real situação econômica e financeira do contribuinte, atentando-se para o seu patrimônio, para a sua renda, para seu poder de compra e para a preservação do seu mínimo vital. Para complementar o conceito desse princípio, Regina Helena Costa entende que:

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a *aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação* (COSTA, 2009, p. 73-74), grifos da autora.

Ainda, Regina Helena Costa acrescenta:

Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como *limite da tributação*, permitindo a manutenção do *mínimo vital* - aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna - e obstando que a *progressividade* tributária atinja níveis de *confisco* ou de *cerceamento de outros direitos constitucionais* (COSTA, 2009, p.74-75), grifos da autora.

Nesse sentido, quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva pelos tribunais, vale mencionar o Recurso Extraordinário nº656.089, sob a relatoria do Min. Dias Toffoli, o qual foi objeto de Repercussão Geral, resultando no Tema 515 e fixando a tese de que “É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis” (BRASIL, 2018). Um dos principais argumentos apresentados para o reconhecimento da constitucionalidade da instituição de alíquotas diferenciadas às instituições financeiras e às suas semelhantes foi o respeito ao princípio da capacidade contributiva, conforme pode-se observar na seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Alcance do art. 195, § 9º, da CF/88. COFINS. **Alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica. Instituições financeiras e entidade a elas legalmente**

**equiparadas. Entes objetivamente considerados. Maior capacidade contributiva. Ausência de afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de confisco.** Lei nº 10.684/03. Alíquota diferenciada. Majoração. Constitucionalidade. 1. O art. 195, § 9º, da CF/88 autoriza, expressamente, desde a edição da EC nº 20/98, em relação às contribuições sociais previstas no art. 195, I, da CF/88 (o que inclui a COFINS), a adoção de alíquotas ou de bases de cálculo diferenciadas em razão, dentre outros critérios, da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. 2. **A imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. A priori, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva;** estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade. [...] 4. **Não invalida o dispositivo legal impugnado a existência de algum segmento econômico que, individualmente considerado, tenha maior capacidade contributiva em comparação com o setor financeiro.** Embora, a priori, esse outro segmento também deva ter maior colaboração para o custeio da seguridade social, é imprescindível também ter em mente que a imposição de alíquotas diferenciadas (art. 195, § 9º, da CF/88) deve ser sopesada não apenas com a função fiscal da exação, mas também com suas finalidades extrafiscais, constitucionalmente amparadas. Nesse sentido, é possível que o legislador deixe de exigir essa maior colaboração visando, ponderadamente, a outros preceitos constitucionais, como, por exemplo, equalizar as desigualdades sociais. [...] 6. O art. 18 da Lei nº 10.684/03 está condizente com a justiça tributária, com a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social e com a diversidade de sua base de financiamento. 7. **Tomando por base a função fiscal da COFINS, é proporcional e razoável entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social. No caso, esse maior grau de colaboração dá-se tanto pela incidência da exação sobre os vultosos faturamentos ou sobre as volumosas receitas que auferem as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou as entidades legalmente equiparáveis a elas quanto pela imposição de uma alíquota diferenciada, que, em consonância com a justiça tributária, é superior à aplicável às demais pessoas jurídicas (levando-se em conta o regime comum da contribuição) [...]** 9. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento [...] (BRASIL, 2018), grifos nossos.

O último princípio escolhido a se relacionar à Tributação Justa, é o princípio do não confisco, contido no artigo 150, inciso IV, da CRFB (BRASIL, 1988), visa proibir o exagero na cobrança de tributos, impedindo que a arrecadação do tributo ultrapasse o necessário para atingir sua finalidade e preservando a garantia da propriedade. A grande dificuldade desse princípio está na delimitação do que seria confisco, qual seria, então, o limite entre a tributação ínfima e aquela exagerada? A doutrina e a jurisprudência ainda não conseguiram estabelecer um consenso quanto a porcentagem capaz de separar o que seria considerado confisco e o que não seria, mesmo assim esse princípio pode ser invocado em casos abusivos

(SCHOUERI, 2022, p. 387-391). Nota-se que não há uma quantificação única do confisco, já que enquanto a jurisprudência fixa alguns parâmetros, os doutrinadores determinam outros, porém é possível extrair uma qualificação do confisco, qual seja, nível insuportável de tributação (SCHOUERI, 2022, p. 394).

Como exemplo da aplicação desse princípio no caso concreto pode-se citar o Recurso Extraordinário nº 455.011/RR sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, publicado no dia 29 março de 2010 (BRASIL, 2010), no qual foi reconhecido que as multas fiscais instituídas pela legislação do Estado do Roraima relativas ao ICMS (artigo 69 da Lei nº 59) (RORAIMA, 1993) com percentuais de 300% possuem efeito confiscatório. Essas multas eram aplicadas no caso de descumprimento das obrigações tributárias principal e acessória dispostas na legislação estadual do ICMS, dessa forma, incidiam sobre as seguintes infrações: (i) a falta de recolhimento, no todo ou em parte, do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que o houver retido ou quando evidenciados casos de sonegação, fraude ou conluio; (ii) a criação de crédito de imposto decorrente de documento fiscal falso ou adulterado; e (iii) a adulteração, falsificação ou rasura de documento fiscal ou de livros fiscais bem como a emissão de documentação fiscal com numeração e seriação em duplicidade, todos os atos praticados com o propósito de obter, para si ou para outrem, redução ou não pagamento do imposto.

Esses princípios possuem uma função primordial no Direito: a de orientar a criação e a aplicação das normas, limitando, conseqüentemente, o poder estatal. Inclusive, a conjugação entre os dois tipos de normas - as regras e os princípios - é capaz de produzir uma aplicação do Direito mais adequada ao caso concreto. Nesse sentido, Elizabeth Rosa de Mello entende:

Os princípios dão suporte à Justiça Tributária e à Tributação Justa. Por meio de princípios, em determinadas situações, poder-se-á afastar o rigor da lei e aplicar a Justiça a cada caso, seja na esfera judicial ou administrativa, daí por que ser necessário o estudo das funções dos princípios. Isto não significa que a lei não deva ser aplicada, pelo contrário, deve ser aplicada conjuntamente com os princípios, os quais a complementam, e somente em casos específicos deve ser afastada (MELLO, 2013, p. 43).

Ademais, Regina Helena Costa acrescenta que os princípios compõem um estatuto de normas protetivas do indivíduo, neste caso, o contribuinte, contra as arbitrariedades do Estado decorrentes de seu poder de tributar:

Também os *princípios constitucionais*, componentes do chamado *Estatuto do Contribuinte*, tais como os da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se limitações ao poder de tributar, na medida em que apontam como deve ser exercida competência tributária (COSTA, 2009, p. 51-52).

Vale salientar que os princípios, assim como as regras, são mandamentos dotados de coercitividade e capazes de orientar a interpretação das normas, conforme Regina Helena Costa explica:

Sabemos que os *princípios jurídicos* são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo *forte conteúdo axiológico* e pelo *alto grau de generalidade e abstração*, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de *orientar a interpretação e a aplicação de outras normas* (COSTA, 2009, p. 52).

Essa forma de se compreender o poder normativo dos princípios e das regras pertence ao pós-positivismo, marco teórico escolhido para o presente trabalho, tendo em vista a natureza dessa corrente filosófica, a qual tem por fim precipuamente conciliar a coexistência entre as normas-regra e as normas-princípio.

Nesse sentido, salienta-se o posicionamento de dois autores pós-positivistas, Robert Alexy (2011, p. 86-91; 144-153) e Ronald Dworkin (2002, p. 35-46), os quais relativizaram a separação entre o Direito e a Moral bem como distinguiram os conceitos de norma-regra e de norma-princípio. Os mencionados autores defendiam a ideia de que tanto as regras quanto os princípios seriam normas jurídicas que exprimem um dever-ser, segundo Alexy (2011, p. 87), ou impõem padrões de conduta para os cidadãos, de acordo com Dworkin (2002, p. 35-46), dessa forma, essas normas buscam a concretização da justiça, valor moral incorporado ao ramo do Direito.

Além disso, é válido citar o entendimento de Miguel Reale (2002, p. 42-43), que também relativizou a separação entre o Direito e a Moral, argumentando que essas disciplinas possuem pontos de convergência e pontos de divergência. Dessa forma, “[...] o Direito representa apenas o mínimo de Moral declarado obrigatório para que a sociedade possa sobreviver” (REALE, 2002, p. 42).

Ademais, o mencionado autor defende que os valores sociais são os fundamentos das normas jurídicas, ou seja, o Direito reflete as exigências axiológicas oriundas do meio social (REALE, 2002, p. 33-34). Ainda defende que esses valores são incorporados ao Direito principalmente por meio dos princípios, os quais espelham os valores originados do Direito Pátrio, do Direito Comparado ou do Direito Natural (REALE, 2002, p. 303-314). Logo, a aplicação desses princípios na maior medida do possível é o fator responsável pelo alcance mais próximo na concretização da justiça e da equidade.

Em decorrência disso, o pós-positivismo é capaz de fornecer substrato para a construção de uma argumentação no sentido de que existem valores e princípios eleitos pela coletividade, os quais devem nortear tanto a redação quanto a interpretação das regras

(FERNANDES; BICALHO, 2011, p. 116). Inclusive, esse rol de valores e princípios não faz parte apenas do campo da moralidade, mas também compõe o espectro de normas no Direito, as quais almejam a efetiva concretização do valor justiça nas relações sociais.

Nesse sentido, o pós-positivismo é capaz de impor que os valores e princípios constitucionais e tributários devem ser o fundamento tanto na aplicação quanto na criação da legislação tributária brasileira, principalmente, quando essas normas impactam diretamente os mais vulneráveis, causando ou intensificando a problemática da desigualdade social.

Ademais, o Sistema Tributário brasileiro para além de almejar a observância de valores e princípios deve pretender cumprir os objetivos da República Federativa do Brasil, contidos no artigo 3º da CRFB (BRASIL, 1988) a seguir transcrito:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Como esses objetivos são gerais, ou seja, aplicáveis a toda e qualquer questão do ordenamento jurídico brasileiro, por serem metas escolhidas democraticamente para o bem comum, acabam vinculando o Direito Tributário, o qual também deverá almejar a construção de uma sociedade justa, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Assim, a tributação e todos as suas técnicas devem ser utilizadas na concretização desses objetivos, no entanto, não é isso que se observa na atual estrutura do Sistema Tributário Nacional, uma vez que contribui para o agravamento da desigualdade, conforme já foi demonstrado nos Capítulos anteriores deste trabalho.

Esse Sistema Tributário também deve utilizar-se da função de extrafiscalidade dos tributos, no sentido de estimular ou desestimular condutas por parte dos contribuintes, a fim de que, além de arrecadar, o Estado consiga atingir determinados objetivos da sociedade (PAULSEN, 2022, p. 189), dentre eles, a redução das desigualdades sociais. Dessa forma, será possível realizar uma redistribuição de renda pela via tributária.

Complementando, assim como o presente trabalho, o qual analisa a concretização do valor justiça no Sistema Tributário brasileiro, vale mencionar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 655/DF, ajuizada pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO) perante o Supremo Tribunal Federal, a qual questionou se a tributação indireta seria constitucional. A arguente pugnava pelo “[...] reconhecimento do

estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro, criado por uma série de atos do Poder Público, sejam comissivos ou omissivos, responsáveis por graves lesões a preceitos fundamentais da Constituição Federal de 1988” (BRASIL, 2020), sob o argumento principal de que:

[...] a abrangência de tais atos do Poder Público caracterizados tanto por atos omissivos, como a não-tributação de grandes fortunas, como por atos comissivos, tais como desonerações e alta carga de impostos sobre consumo é tamanha a ponto de criar um sistema tributário que, ao operar regressivamente, fomenta a desigualdade, tornando-se inconstitucional (BRASIL, 2020).

No entanto, essa arguição não chegou a ter seu mérito discutido, já que não foi conhecida pela ausência de legitimidade ativa *ad causam* da autora. Na decisão, a Ministra Cármen Lúcia argumentou que a FENAFISCO não preenche os requisitos legais para ser classificada como confederação sindical tampouco entidade de classe de alcance nacional, isto é, a FENAFISCO não integra o rol dos legitimados para a propositura das ações de controle abstrato de constitucionalidade, contido no artigo 103 da CRFB (BRASIL, 1988). Nesse sentido, a FENAFISCO não é uma confederação sindical, pois não caracteriza-se como “entidade sindical de grau máximo, organizada por no mínimo três federações sindicais integrantes da mesma categoria econômica ou profissional” (BRASIL, 2020), além de não ser entidade de classe de alcance nacional, já que sua natureza é sindical.

Conclui-se que a tributação indireta, ao comprometer parcela considerável da renda das famílias das classes baixas e médias, viola: i) o princípio da dignidade da pessoa humana por afetar o mínimo vital; ii) o princípio da igualdade tributária, pois pobres e ricos não recebem tratamento equânime; iii) o princípio da capacidade contributiva por causa da regressividade, e iv) o princípio do não confisco, já que torna insuportável a carga tributária para as classes mais vulneráveis economicamente.

O devido respeito a todo esse arcabouço jurídico reforça a ideia de que o Direito e o Estado devem estar à serviço do homem e não o contrário. Nesse sentido, vale trazer o entendimento de Elizabete Rosa de Mello: "Enfim, a tributação não deve ter somente a função arrecadatória, mas também humana [...]" (MELLO, 2013, p. 44).

Assim, verificou-se que a atual estrutura do Sistema Tributário Nacional, ao contribuir para o agravamento da desigualdade social e da concentração de renda, não observa como deveria todo esse arcabouço jurídico mencionado, sendo injusta para uma considerável parcela da população brasileira. Com o propósito de se obter outras maneiras de se estruturar o Sistema Tributário brasileiro, visando atenuar a desigualdade social agravada pela tributação, é importante conhecer a estrutura tributária e os níveis de desigualdade social e de

concentração de renda de alguns outros países, Argentina, México, Canadá e Dinamarca, em decorrência disso, o Capítulo a seguir será dedicado ao Direito Comparado.

## 5 A RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO E A DESIGUALDADE SOCIAL NO DIREITO COMPARADO

A análise do atual Sistema Tributário brasileiro sob o ponto de vista dos preceitos constitucionais e tributários realizada anteriormente permitiu-se chegar à conclusão de que muitas alterações ainda devem ser efetuadas na forma de se tributar no país a fim de que a carga tributária nacional se aproxime da Tributação Justa. Nesse sentido, o estudo do Direito Tributário da Argentina, do México, do Canadá e da Dinamarca, com foco na estrutura tributária e nos níveis de desigualdade social, pode fornecer substrato para a propositura de mudanças na atual legislação do Brasil, com o propósito de se reduzir o problema da desigualdade e da concentração de renda.

O primeiro país escolhido a título de comparação foi a Argentina, tendo em vista sua localização, pois, assim como o Brasil, é uma nação latinoamericana. No entanto, diferentemente do Sistema Tributário brasileiro, a Argentina possui taxas de desigualdade bem menores que as do Brasil, conforme os dados que serão apresentados ao final desse Capítulo.

A Argentina é uma República Federativa composta pela Nação, pelas Províncias e pelos Municípios, os quais possuem um poder descentralizado, tendo em vista que são titulares de poderes tributários, no entanto, cada qual com suas competências. Vale frisar que, da mesma forma que o Brasil, a Argentina possui como lei maior a Constituição, denominada “*Constitución de la Nación Argentina*”<sup>2</sup>, a qual estabelece as normas que regulam o Sistema Tributário desse país (CRISTÓVAM, 2012; CAMPOS; DORNELAS, 2014, p. 39-40). Inclusive, esse Sistema é regido pelos princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, como no Sistema brasileiro (VIEIRA; VALLE, 2021, p. 320, 323, 330, 332, 334 e 337).

Ainda, esse Sistema Tributário é composto por três espécies de tributos, os impostos, que se classificam em diretos e indiretos, as taxas e as contribuições de melhoria, os quais têm conceitos similares às espécies tributárias de mesmo nome no Brasil. Hélio Silvio Ourém Campos e Rayane Gomes Dornelas elencam alguns desses tributos:

[...] tem-se entre os Impostos do Estado Federal: o *impuesto a las ganancias*<sup>3</sup>; *impuesto sobre los bienes personales no incorporados al*

---

<sup>2</sup> Constituição da Nação Argentina - tradução da autora desta monografia.

<sup>3</sup> Imposto sobre os rendimentos, o qual incide sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras - tradução da autora desta monografia.

*proceso económico*<sup>4</sup>, também chamado de imposto sobre o patrimônio bruto; o *impuesto sobre consumo específico*<sup>5</sup>; os relativos a importação e exportação; e o *impuesto al valor agregado*<sup>6</sup>, conhecido por IVA, [...].

No que diz respeito aos impostos provinciais, existem o: *impuesto sobre los ingresos brutos*<sup>7</sup>, também conhecido como *Turnover*; *impuesto inmobiliario*<sup>8</sup>; e os *impuestos de sellos*<sup>9</sup>.

Pelos municípios, são cobrados os seguintes tributos: o *impuesto sobre inmuebles*<sup>10</sup>, dentre outros; e quanto às taxas, a de licença e as de serviços municipais (CAMPOS; DORNELAS, 2014, p. 40).

Dentre esses tributos destaca-se o imposto sobre o valor agregado (IVA) argentino, o qual é a principal fonte de arrecadação tributária do país e de competência federal, porém as províncias também podem arrecadá-lo, bem como sua lógica de desenvolvimento se assemelha ao IPI e ao ICMS brasileiros (CAMPOS; DORNELAS, 2014, p. 41).

O segundo Sistema Tributário a ser comparado com o do Brasil é o do México. O México foi selecionado para o estudo tendo em vista sua qualificação como país emergente e seus altos níveis de desigualdade, características que também pertencem ao Brasil. Entretanto, a carga tributária mexicana, como será demonstrado em breve, é a menor dentre os países selecionados.

O México também adotou o modelo federalista, se organizando em União, Estados e Municípios, assim, descentralizou a arrecadação tributária, no entanto, não de maneira tão intensa como no Brasil, já que mais de 90% da tributação mexicana é arrecadada pelo Governo Federal (HARTMANN, 2018, p. 11-12), contribuindo, dessa forma, para uma concentração federal da renda. Vale mencionar ainda que o governo mexicano é adepto da forma republicana, representativa e popular bem como é regido por uma Constituição, a “*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”<sup>11</sup> (SANTOS, 2021, p. 4). Essa Constituição também positivou os princípios da legalidade, da irretroatividade, da igualdade e da capacidade contributiva (VIEIRA; VALLE, 2021, p. 321, 324, 327, 331, 333, 335).

<sup>4</sup> Imposto sobre bens pessoais não incorporados no processo econômico, que incide sobre o patrimônio bruto, incluindo os bens em território nacional ou estrangeiro - tradução da autora desta monografia.

<sup>5</sup> Imposto especial de consumo, incidente sobre a fabricação de alguns produtos prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas e tabaco - tradução da autora desta monografia.

<sup>6</sup> Imposto sobre o valor agregado, o qual é aplicado sobre: “a) as vendas de coisas móveis; b) as obras, locações e as prestações de serviço – frisa-se que ambos os casos mencionados são dentro do território do país; c) a importação de bens móveis; d) a prestação de serviços no exterior, cuja utilização ou exploração efetiva sejam realizadas na Argentina, quando os usuários forem sujeitos do imposto e se revestirem da qualidade de responsáveis inscritos” (CAMPOS; DORNELAS, 2014, p. 41-42).

<sup>7</sup> Imposto sobre o rendimento bruto, que se aplica sobre atividade comercial, profissões autônomas, indústria, locações de bens, execução de obras e prestação de serviço - tradução da autora desta monografia.

<sup>8</sup> Imposto sobre bens imóveis, incidente sobre a condição de proprietário - tradução da autora desta monografia.

<sup>9</sup> Imposto de selos, aplicando-se sobre os atos jurídicos, como contratos e hipotecas - tradução da autora desta monografia.

<sup>10</sup> Imposto sobre bens imóveis - tradução da autora desta monografia.

<sup>11</sup> Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos - tradução da autora desta monografia.

Insta mencionar que o Sistema Tributário mexicano passou por uma significativa reforma tributária, iniciada em 1980, na qual foi instituído o IVA em substituição aos tributos cumulativos como também houve a concentração tributária na União, assim, essa reforma priorizou a simplificação dos tributos, como as atuais Propostas de Emenda à Constituição brasileira de nº 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019) pretendem fazer (SANTOS, 2021, p. 4, 5, 8, 14; MENDES, 2008, p. 5, 35-37), tema este que será abordado no Capítulo 6 desta monografia. Vale acrescentar que “[...] Mesmo depois de quase trinta anos tentando expandir a base tributária, eliminar privilégios e equalizar a tributação entre setores, o México ainda luta com esses problemas [...]” (MENDES, 2008, p. 6).

Ademais, segundo Marcos Mendes:

Estando em um nível baixo de tributação, é possível que o México possa vir a obter ganhos nas suas taxas de crescimento e qualidade de vida ao aumentar a tributação para financiar programas públicos de infra-estrutura e melhoria dos serviços públicos que aumentem a produtividade dos trabalhadores e das empresas. O custo de um aumento marginal da tributação tende a ser menor que os benefícios marginais de uma maior ação do governo. No caso brasileiro, já temos uma carga fiscal elevada, de modo que o custo marginal associado a um aumento de impostos tende a ser maior que o benefício marginal de eventual expansão de serviços públicos (MENDES, 2008, p. 6).

Outro Sistema Tributário a ser analisado neste Capítulo é o canadense, tendo em vista que o Canadá além de também ser uma Federação, possui uma carga tributária semelhante à do Brasil (34,4% em relação ao PIB) (OCDE, 2022), entretanto, seus níveis de desigualdade social e de concentração de renda são menores.

O Canadá, assim como o Brasil, é uma Federação, porém é dividida em Governo Federal, Províncias e Territórios. Além de que, diferentemente daqui, é uma monarquia constitucional parlamentar, com um sistema de democracia representativa (SANTOS, 2021, p. 5-6). Ademais, de acordo com Luciana Gualda e Oliveira:

O Canadá não tem Constituição unificada, existem vários atos constitutivos, e um sistema jurídico híbrido com características da *commom law* e do modelo romano-germânico. Em relação ao Sistema Tributário, o Ato Constitucional de 1867 determina a competência tributária aos poderes legislativo nacional, que é bicameral (Casa dos Comuns e Senado) e provincial, e ambos podem tributar de acordo com as suas necessidades. Não há limitações ao poder de tributar, embora na Carta de Direitos e Liberdades reconheçam o princípio da legalidade, e princípios subliminares que tratam da destinação dos recursos arrecadados (OLIVEIRA, 2007, p. 117-118).

Segundo Inaiara Braz dos Santos (2021, p. 6), cerca de 93% da arrecadação federal canadense é proveniente de apenas dois tributos: o imposto de renda e o imposto sobre o valor adicionado. Além disso:

[...] o Canadá, oferece uma experiência bem-sucedida em relação as competências do IVA (Imposto sobre o valor agregado) – é a unificação de vários tributos, que foi repartida entre os entes da federação, sem que haja comprometimento do mercado interno ou prejuízo ao pacto federativo. Existindo hoje o GST (Good and Services Tax) – Impostos sobre bens e serviços introduzido no país no ano de 1991, cobrando uma alíquota de 5% junto ao de algumas províncias. As demais províncias que não adotaram ao GST (Good and Services Tax) permaneceram a sua antiga tributação que é sobre a venda final ao consumidor (SANTOS, 2021, p. 7-8).

Vale ressaltar que no modelo de IVA canadense, em que a tributação sobre os produtos e serviços é realizada por meio do “*Good and Services Tax*” (GST) combinado ou não com o “*Provincial Sales Tax*” (PST), variando entre as províncias, a arrecadação é realizada geralmente no âmbito federal, sendo posteriormente repassada às respectivas províncias (BIRD; GENDRON, 2009, p. 18-23).

O último Sistema Tributário a ser abordado neste Capítulo é o Sistema dinamarquês. A escolha se deve ao fato de que, no que tange ao nível de desigualdade social, esse país se mostra bem diferente do Brasil, possuindo bons índices, entretanto, sua carga tributária é superior à brasileira (46,5% do PIB, no ano de 2020) (OCDE, 2022). Além disso, vale dizer que o modelo de tributação da Dinamarca é considerado um dos melhores do mundo, tendo em vista que consegue estabelecer a igualdade social e a redistribuição de renda justa.

Em primeiro lugar, a Dinamarca, da mesma forma que o Canadá, é uma monarquia constitucional parlamentarista, também com um sistema de democracia representativa. Ademais, é dividida administrativamente em regiões e municípios (JESUS, 2009, p. 65-67).

De acordo com a Administração Aduaneira e Fiscal Dinamarquesa (“*Skatteforvaltningen*”)(DINAMARCA, 2022), o Sistema Tributário dinamarquês também possui tributos em duas categorias: os diretos e os indiretos. Compõem o grupo dos diretos os seguintes tributos: o “*A-tax*” (imposto deduzido do rendimento na fonte), o “*B-tax*” (imposto não deduzido do rendimento na fonte), o “*state tax*” (imposto estadual progressivo de acordo com a renda), o “*municipal tax*” (imposto municipal, calculado como uma porcentagem da renda), o “*church tax*” (imposto destinado à igreja, caso o contribuinte seja membro da Igreja Evangélica Luterana Nacional Dinamarquesa), o “*labour market contributions*” (contribuições do mercado de trabalho), o “*ATP contributions*” (contribuições para o fundo de pensão complementar do mercado de trabalho dinamarquês), o “*property value tax based on the public property assessment*” (imposto sobre o valor da propriedade com base na avaliação de propriedade pública) e o “*property tax (land tax)*” (imposto sobre a propriedade ou imposto sobre a terra). Já os tributos indiretos são os seguintes: o “*VAT*” (imposto sobre o valor agregado, o qual incide sobre as mercadorias e os serviços), o “*green taxes*” (os impostos

verdes são devidos pela utilização de recursos naturais, como água e gasolina), o “*excise duties*” (impostos especiais de consumo, aplicados sobre a importação, fabricação e venda de determinadas mercadorias) e o “*customs duties*” (tarifas alfandegárias)<sup>12</sup>.

Inclusive, segundo a OCDE (2021), em 2019, a arrecadação tributária na Dinamarca foi a seguinte: 65% da arrecadação total de tributos era proveniente dos impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital, abrangendo tanto os pessoais quanto os empresariais; 1% tem sua origem nos impostos sobre a folha de pagamento; 4% decorre da cobrança dos impostos sobre a propriedade; e 30% é obtido por meio dos impostos sobre bens e serviços, dos quais 20% advém somente da arrecadação do “VAT”.

Ressalta-se que o número de tributos indiretos é bem menor do que o de diretos assim como a arrecadação proveniente da renda, do rendimento, dos lucros, dos ganhos e do patrimônio correspondem a 70% do total, demonstrando, dessa forma, que a política fiscal dinamarquesa prioriza a tributação sobre a renda e o patrimônio.

Realizadas essas considerações quanto às estruturas da tributação nesses países, importa apresentar a seguir alguns dados quanto à desigualdade social e quanto à tributação indireta, a fim de ser possível traçar semelhanças e diferenças entre o Brasil e a Argentina, o México, o Canadá e a Dinamarca.

De acordo com o Relatório de Desenvolvimento Humano 2020 (PNUD, 2020), o Índice de Desenvolvimento Humano Ajustado à Desigualdade (IDHAD) de 2019 foi de 0,883 para a Dinamarca, 0,848 para o Canadá, 0,729 para a Argentina, 0,613 para o México e 0,570 para o Brasil. Além disso, segundo o Banco Mundial (2022), no ano de 2016, o Índice de Gini, o qual demonstra que quanto maior o índice maior é a desigualdade, foi 53,3 para o Brasil, 47,7 para o México, 42 para a Argentina, 32,7 para o Canadá e 28,2 para a Dinamarca. Assim, pode-se inferir que o Brasil e o México são os países mais desiguais dentre os mencionados.

Ademais, conforme a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2022, p. 69), a arrecadação tributária em proporção ao Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2020 foi de 31,6% para o Brasil, 29,4% para a Argentina, 17,9% para o México, 34,4% para o Canadá e 46,5% para a Dinamarca. Desses valores, a percentagem do PIB oriunda da arrecadação dos tributos relativos à bens e serviços e à seguridade social é de: 22,1% no Brasil, 20,6% na Argentina, 9,2% no México, 12,3% no Canadá e 14,4% na Dinamarca (OCDE, 2022, p. 179). Ainda, do total da arrecadação tributária no ano de 2020, a percentagem da tributação indireta (aqui considerados os tributos relativos à bens e serviços e

---

<sup>12</sup> Traduções dos tributos realizadas pela autora desta monografia.

à seguridade social) é de: 70,1% no Brasil, 70,2% na Argentina, 51,1% no México e 58,5%, em média, nos países da OCDE, dentre eles, Canadá e Dinamarca (OCDE, 2022, p. 180).

Desses dados, conclui-se que o Brasil e a Argentina são os países que mais arrecadam com a tributação sobre o consumo, enquanto que o Canadá e a Dinamarca são os que mais tributam a renda e a propriedade. Ainda, embora os países da OCDE tenham uma carga tributária em relação ao PIB alta, assim como o Brasil, seus índices socioeconômicos mostram que há melhor qualidade de vida.

Além disso, apesar de o México possuir uma baixa carga tributária, isso não implicou numa menor desigualdade social no país, pelo contrário, dentre os países comparados, o México só não tem índices piores que o Brasil. Noutras palavras, esses dados demonstram que não é a carga tributária em si que contribui para a desigualdade social mas, sim, a forma como os tributos são cobrados e administrados.

Assim, apenas a diminuição da carga tributária brasileira não será suficiente para a redução da desigualdade social, uma vez que, pelo fato de o Brasil ser um Estado de Bem-Estar Social, o que implica em prestações positivas por parte do Estado perante a população, o país precisa de uma significativa arrecadação tributária, para prover saúde, educação, e tantos outros direitos sociais. É necessário uma reforma que altere a estrutura do Sistema Tributário brasileiro, que não apenas simplifique a tributação como foi na Argentina, no México, no Canadá e na Dinamarca, os quais instituíram o IVA, é preciso mais: aumentar a carga de tributos sobre a renda e a propriedade, seguindo a tendência do Canadá e da Dinamarca, cujos índices socioeconômicos são mais positivos que no Brasil.

No que concerne à Reforma Tributária brasileira, o Capítulo a seguir será dedicado à análise crítica dos atuais projetos em tramitação nas casas parlamentares, quais sejam: as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) nº 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019) e os Projetos de Lei (PL) nº 3.887 (BRASIL, 2020) e nº 2.337 (BRASIL, 2021).

## 6 CRÍTICAS SOBRE AS ATUAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Como restou consignado nos Capítulos anteriores, a atual estrutura do Sistema Tributário brasileiro acaba sendo injusta com uma parcela considerável da população, contribuindo para a manutenção dos altos índices de desigualdade social e de concentração de renda. Ademais, por meio de um estudo de Direito Comparado, observou-se que a via da tributação sobre a renda e o patrimônio pode ser uma solução para minimizar essa problemática. Em razão disso, é importante não só analisar os principais pontos discutidos nas presentes propostas de Reforma Tributária, mas também verificar se essas propostas almejam reduzir a desigualdade social presente no país.

Atualmente são quatro propostas de Reforma Tributária: as PEC n° 45 (BRASIL, 2019) e 110 (BRASIL, 2019) e os PLs n° 3.887 (BRASIL, 2020) e n° 2.337 (BRASIL, 2021). A primeira proposta é de iniciativa da Câmara dos Deputados, sob a autoria do Deputado Baleia Rossi, apresentada no dia 3 de abril de 2019 e encontra-se pronta para entrar na pauta de votações no Plenário. A segunda é de iniciativa do Senado Federal, sob a autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros senadores, apresentada no dia 9 de julho de 2019 e está pronta para a pauta na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Já a terceira, o Projeto de Lei n° 3.887 (BRASIL, 2020), é de autoria do Poder Executivo Federal, foi apresentada no dia 21 de julho de 2020 e atualmente situa-se na Câmara dos Deputados, aguardando a constituição de Comissão Temporária pela Mesa. Enquanto a quarta, também de autoria do Poder Executivo Federal, foi proposta no dia 25 de junho de 2021 e aguarda apreciação pelo Senado Federal.

Valéria Reis Gravino acrescenta que:

[...] a PEC n° 110/2019, prevê a extinção de alguns tributos, quais sejam: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS; e a criação de dois novos, quais sejam, o IBS (imposto sobre bens e serviços) e a CBS (contribuição sobre bens e serviços), uma espécie de *excise tax*, imposto cobrado sobre produtos manufaturados, no momento da fabricação e não da venda, mas isto apenas para alguns casos específicos.

Já a PEC n° 45/2019, prevê uma subdivisão do IBS entre os demais entes federativos. Isto porque, uma vez estipulado na referida PEC que ele é um tributo federal, seria ele implantado através de lei complementar federal e as respectivas alíquotas, seriam determinadas em lei ordinária, para efeito de distribuição aos Estados, Municípios, Distrito Federal e à própria União. Importante ressaltar que esta propõe a substituição de cinco tributos, quais sejam: o IPI, PIS, Cofins, ISS e ICMS.

A distribuição da arrecadação prevista pela PEC n° 45/2019, institui um sistema de várias alíquotas, de natureza federal, estadual, distrital e municipal, remontando a alíquota única que seria estabelecida, a princípio,

pela lei complementar federal, gerando assim as chamadas alíquotas singulares. Logo, quanto maior a participação desta alíquota singular, que determinado ente federativo estabelecer por meio de lei ordinária no tributo em tela, maior será a fatia deste ente na distribuição da arrecadação, visto que a partilha desta distribuição será realizada conforme a participação de cada ente (GRAVINO, 2020, p. 132-133).

Ademais, a mencionada autora alerta para dois riscos da implementação dessas alíquotas singulares da PEC n° 45 (BRASIL, 2019). O primeiro risco dessa espécie de alíquota é que pode representar um aumento da carga tributária, que atualmente já é elevada, agravando a desigualdade social, tendo em vista que cada Ente da Federação poderá estabelecer sua alíquota, a qual somada àquela pré-fixada da União poderão implicar em alíquotas superiores às atuais, de 2 a 5% e de 17 a 35% do ISSQN e do ICMS<sup>13</sup>, respectivamente. Já o segundo risco mencionado pela autora seria o seguinte: caso os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não queiram aumentar as alíquotas, a fim de evitar o sobrecarregamento dos contribuintes, isso pode significar uma perda de arrecadação desses Entes, comprometendo, assim, as suas situações financeiras (GRAVINO, 2020, p. 136-139).

Ainda quanto às PEC, ressalta-se que distinguem-se quanto à competência do IBS: enquanto na PEC n° 45 (BRASIL, 2019) o imposto é de âmbito federal, na PEC n° 110 (BRASIL, 2019), o imposto é de âmbito estadual. No entanto, são similares quanto às suas propostas, já que nas duas há a instituição tanto do IBS - nos moldes do IVA aplicado em outros países - sobre todos os bens e serviços, inclusive sobre a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens e serviços, operações as quais o ICMS e o ISS não englobam, quanto de um imposto específico (SANTOS, 2021, p. 9). Enquanto na PEC n° 45 (BRASIL, 2019) está prevista a criação de um imposto extrafiscal, cuja finalidade é desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos, geradores de externalidades negativas, como cigarros e bebidas alcoólicas, na PEC n° 110 (BRASIL, 2019), propõe-se a instituição do imposto seletivo, incidente sobre produtos específicos, por exemplo, “petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações” (BRASIL, 2019).

Especificamente no que concerne à proposta da PEC n° 45 (BRASIL, 2019), Victor Verçosa do Nascimento e Vicente de Paulo Augusto de Oliveira Júnior criticam:

A simplificação do IBS trará consequências desastrosas ao sistema atual porque irá diminuir a autonomia dos Estados e Municípios, fazendo com que

---

<sup>13</sup> Percentuais obtidos dos artigos 8° e 8°-A da LC n° 116 (BRASIL, 2003), no caso do ISS; do artigo 14, inciso I, da Lei n° 7.098 (MATO GROSSO, 1998), que dispõe um exemplo da alíquota de 17% aplicada às operações com demais bens e mercadorias, para os quais não haja previsão de alíquota específica; e do artigo 14, inciso XIX, da Lei n° 2.657 (RIO DE JANEIRO, 1996), o qual prevê um exemplo da alíquota de 35% do ICMS, aplicável em operações com cigarro, charuto, cigarrilha, fumo e artigo correlato.

a gerência da receita seja feita pela União. A PEC 45/19 tem um caráter centralizador, pois aumenta as atribuições do ente federal em matéria tributária.

A característica da autoadministração será a que sofrerá as maiores perdas, pois se refere a possibilidade de ofertar serviços públicos visando combater algum problema local. Isso, por sua vez, gerará um desequilíbrio entre a arrecadação e a despesa dos Estados e Municípios, mesmo que cada um receba a receita correspondente, é necessário manter sua competência tributária a fim de preservar a forma federativa de Estado.

[...]

A questão do fim dos benefícios ou das isenções fiscais, acabará com a extrafiscalidade tributária, pois torna o IBS um tributo neutro (funciona com caráter meramente arrecadatório). O IPI e o ICMS são de suma importância devido a seletividade que possuem. O IPI é a segunda fonte de receita para a União, além de servir como inibidor do consumo de tabaco por onerar os produtos e tentar diminuir seu manuseio.

[...]

A extrafiscalidade e a seletividade irão desaparecer devido a forma de tributação neutra, ou seja, o IBS terá caráter fiscal (arrecadatório) não primando por combater eventuais injustiças fiscais que serão agravadas com a tributação sobre o consumo (NASCIMENTO; OLIVEIRA JÚNIOR, 2020, p. 177-178).

Outrossim, nessa PEC nº 45 (BRASIL, 2019), “[...] propõe-se um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismos de transferência de renda” (BRASIL, 2019). Nesse sentido, a devolução dos valores seria viabilizada pelo cruzamento de dados entre o sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços e o cadastro único dos programas sociais (BRASIL, 2019), entretanto, esse mecanismo parece não reduzir significativamente a regressividade do atual Sistema Tributário, pois apenas substituiria o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.

Já no que tange à PEC nº 110 (BRASIL, 2019), destaca-se que, além de extinguir nove tributos (IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS), substituindo-os pelo IBS e pelo imposto seletivo (aplicado sobre bens e serviços específicos), a proposta pretende realizar uma alteração ampla tanto na repartição das receitas tributárias quanto na competência tributária dos Entes da Federação, atribuindo, por exemplo, competência aos Municípios para proporem leis complementares sobre o IBS. Vale mencionar, também, que o IPVA passaria a atingir as aeronaves e as embarcações, porém, excluiria os veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, contribuindo, dessa forma, para a concretização do princípio da capacidade contributiva (BRASIL, 2019).

Quanto ao PL nº 3.887 (BRASIL, 2020), em seu conteúdo, objetiva-se a substituição do PIS, PASEP e COFINS pela contribuição social sobre operações com bens e serviços

(CBS) com o propósito de garantir “[...] neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação do consumo” (BRASIL, 2020). Ademais, esse seria um tributo de competência federal (SANTOS, 2021, p. 11), incidente “[...] apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial, ou seja, sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo” (BRASIL, 2020), com alíquota estimada em 12% e com a não cumulatividade plena, uma vez que “Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos” (BRASIL, 2020).

Frisa-se que as três propostas focam não apenas na redução da quantidade de tributos, substituindo vários tributos por um ou dois, como também na diminuição do número de legislações acerca da tributação indireta. Isso, por um lado, pode facilitar a compreensão da população acerca do Sistema Tributário, porém, por outro, pouco contribui para o combate à desigualdade social, tendo em vista que, conforme foi mencionado no Capítulo 5 desta monografia, não é simplesmente o número de tributos que importa, mas, sim, a forma como são cobrados (incidentes sobre o consumo, a renda/provento, os bens, o patrimônio) e administrados (visando ou não a redistribuição de renda e o combate às desigualdades sociais ou regionais). Nesse sentido entende Thomas Piketty (2014, p. 469): “O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele”.

Há que se mencionar ainda o PL nº 2.337 (BRASIL, 2021), o qual propõe modificações no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física e da pessoa jurídica (IRPF e IRPJ) e na contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), pretendendo alterar a tabela progressiva mensal no IRPF, autorizar a atualização do valor dos imóveis situados no país, reduzir a alíquota do IRPJ, tributar os lucros e dividendos distribuídos bem como aprimorar a tributação das aplicações, extinguindo a isenção dos dividendos (BRASIL, 2021). Destaca-se que a sugerida alteração na tabela progressiva mensal do IRPF e a tributação dos lucros e dividendos distribuídos será benéfica para a construção de um Sistema Tributário brasileiro mais progressivo, eis que impõe um ônus tributário maior a quem realmente tem mais condições financeiras de contribuir.

Vale acrescentar que o prazo de transição - período de adaptação estabelecido para que a atual legislação deixe de ser aplicada e a nova legislação entre em vigência - é distinto entre as propostas, enquanto a PEC nº 45 (BRASIL, 2019) propõe o tempo de dois anos para a transição da cobrança dos tributos e de cinquenta anos para a partilha de receitas, a PEC nº 110 (BRASIL, 2019) estipula um ano para a cobrança e quinze anos para a partilha, e o PL nº

3.887 (BRASIL, 2020) não prevê tempo de transição, assim como o PL nº 2.337 (BRASIL, 2021), entrando em vigor seis meses após sua aprovação (SANTOS, 2021, p. 8). Outrossim, quanto a esses prazos, verifica-se que o lapso temporal de cinquenta anos proposto pela PEC nº 45 (BRASIL, 2019) parece exagerado para a substituição de apenas cinco tributos (IPI, PIS, COFINS, ISS e ICMS) e também pode trazer insegurança jurídica, já que possivelmente gerará confusão quanto à escolha de qual regime jurídico a ser aplicado no caso concreto, eis que durante esse tempo as legislações antiga e recente coexistirão. Já o prazo proposto pela outra PEC parece ser mais razoável e condizente com a mudança sugerida, qual seja, a substituição de nove tributos.

Além disso, as quatro propostas de Reforma Tributária se distinguem no que tange à concessão de benefícios fiscais: a PEC nº 45 (BRASIL, 2019) prevê o fim dos benefícios ou das isenções fiscais com o propósito de acabar com a “guerra fiscal” entre os Estados, já a PEC nº 110 (BRASIL, 2019) e os PLs nº 3.887 (BRASIL, 2020) e nº 2.337 (BRASIL, 2021) mantêm parcialmente a concessão desses benefícios. Enquanto na PEC nº 110 (BRASIL, 2019) as isenções serão aplicadas nas operações que envolvam, por exemplo, alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação, no PL nº 3.887 (BRASIL, 2020), o benefício será uma redução da alíquota para 5,8%, sem apropriação de créditos, para as entidades financeiras (SANTOS, 2021, p. 11). E no PL nº 2.337 (BRASIL, 2021), a benesse pretendida é a redução da alíquota do IRPJ, entretanto, extingue-se a isenção dos dividendos.

Dentre as propostas, a PEC nº 45 (BRASIL, 2019) se mostra muito extrema e pouco interessada com a questão da regressividade tributária, uma vez que, embora pretenda acertadamente pôr fim à “guerra fiscal”, a não concessão dos benefícios ou isenções fiscais prejudica a função extrafiscal dos tributos, dessa forma, os itens alimentícios seriam tributados da mesma maneira que uma joia, por exemplo, o que gera um ônus para as pessoas mais vulneráveis economicamente e não contribui para uma redistribuição da renda entre as diferentes classes sociais. Em sentido oposto encontra-se a PEC nº 110 (BRASIL, 2019), que objetiva conceder benefícios a alguns itens estratégicos, os quais podem fornecer subsídios para uma melhor qualidade de vida às classes mais carentes. Já o PL nº 3.887 (BRASIL, 2020) apresenta um tratamento diferenciado benéfico às entidades financeiras, entretanto, não apresenta motivos para a concessão desse benefício.

Nota-se que o cerne dessas propostas é a simplificação dos tributos, aspecto relevante para o Sistema Tributário brasileiro, tendo em vista a complexidade e a vasta gama de tributos desse Sistema. Entretanto, talvez essa não seja a questão mais urgente para o país, mas, sim, a

desigualdade social e a concentração de renda, as quais se intensificaram nesse período pandêmico por causa da Covid-19, destacando a importância de se primar pela construção de um modelo tributário mais progressivo, seguindo o exemplo do Canadá e da Dinamarca. Nesse sentido, Marcus Vinícius Parente Rebouças salienta os efeitos de uma tributação mais progressiva em oposição à regressiva:

Em sentido oposto, sistemas tributários progressivos, redutores de desigualdade, distribuem o peso global do ônus tributário de modo mais equitativo, de forma que os que evidenciam maior capacidade contributiva recolhem, em proporção de sua renda e de sua riqueza, quotas percentuais mais expressivas de tributos do que os economicamente menos afluentes. A progressividade da carga tributária redefine, assim, a distribuição primária dos resultados econômicos do mercado no sentido de comprimir os desníveis materiais entre pobres e ricos, o que induz, já no plano da receita pública, um importante efeito redistributivo.

Além de realizar a igualdade no momento da arrecadação, a tributação progressiva pode também produzir efeitos redistributivos significativos no lado da despesa pública. Com efeito, aportes tributários arrecadados de maneira mais intensiva de segmentos sociais dotados de maior capacidade contributiva e que concentram as maiores fatias da renda e da riqueza podem ser redistribuídos por via de prestações estatais positivas em favor dos segmentos mais vulneráveis da sociedade (REBOUÇAS, 2019, p. 200-201).

Essa progressividade (aqui considerada como a observância da capacidade contributiva dos cidadãos) no Sistema Tributário nacional e, conseqüentemente, a Tributação Justa podem ser alcançadas por meio da tributação dos bens de luxo e das grandes fortunas, uma vez que a atual não tributação desses produtos e rendas/proventos acentua a desigualdade e desonera quem mais tem capacidade de contribuir. A instituição de tributos sobre as grandes fortunas é um preceito constitucional, que até hoje aguarda a regulamentação para começar a ser cobrado, além de encontrar amparo tanto em propostas nacionais de combate à desigualdade, como aquela do Instituto Justiça Fiscal (denominada “Tributar os super-ricos para reconstruir o país”) (INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL, 2020), quanto em propostas internacionais, a exemplo daquela produzida pela “*Oxford Committe for Famine Relief*” (Comitê de Oxford para Alívio da Fome), no relatório intitulado “*Lucrando com a dor*” (OXFAM BRASIL, 2022). Propostas essas que têm como foco a tributação sobre o patrimônio e a renda/provento, a qual, se aplicada na maior medida possível, possibilitaria um amplo efeito redistributivo com a conseqüente redução da desigualdade social e da concentração de renda.

Reforçando esse argumento quanto a instituição de tributos sobre o patrimônio e a renda/provento, Ricardo Lodi Ribeiro entende que:

[...] independentemente das prestações estatais positivas a serem financiadas pelas receitas públicas, a tributação das altas rendas e patrimônios constitui

uma forma de fazer dos ricos um pouco menos ricos, o que acaba por assegurar uma maior igualdade social já que esses recursos são destinados a outros segmentos sociais (RIBEIRO, 2015, p. 8).

Importante mencionar também que além da simplificação, da progressividade e da justiça na tributação, a Reforma Tributária brasileira não deve deixar de observar o dever de amplo e fácil acesso à informação acerca dos tributos, conforme o entendimento de Elizabeth Rosa de Mello:

O contribuinte tem direito a ser tributado de acordo com sua capacidade contributiva, e deveria sempre ser informado, de forma transparente, sobre como foi calculado o crédito tributário, o *quantum* devido, seja a título de valor de tributo ou de valor de penalidade tributária (valor da multa moratória e da multa punitiva). Ademais, tem o contribuinte o direito de ser informado, de forma objetiva e clara, sobre os critérios adotados para tributação (MELLO, 2013, p. 22).

Conclui-se, pela análise das atuais propostas de Reforma Tributária, as quais tramitam nas Casas Parlamentares, que o problema da regressividade do Sistema Tributário brasileiro (objeto dessa monografia) não é o foco dessas propostas, sendo mencionado raramente em seus textos. Noutras palavras, se aprovadas essas propostas haveria raríssimas modificações no que tange à Tributação Justa, já que pouco ou quase nada se alteraria em questão de percentual da tributação indireta. O ônus tributário sobre os mais pobres seria mantido, modificando-se apenas a denominação dos tributos classificados como indiretos, já que seriam reduzidos a um ou dois tributos, e o meio de cobrança, tendo em vista que seria mais simplificado e menos burocrático.

## 7 CONCLUSÃO

Com fundamento nos efeitos gerados pela pandemia da Covid-19, os quais provocaram uma elevação da concentração de renda no Brasil, já que tanto o número de bilionários quanto o de miseráveis aumentou consideravelmente, o presente trabalho buscou compreender a relação existente entre a estrutura do Sistema Tributário de um país e seus índices de desigualdade social e concentração de renda, obtendo os resultados a seguir expostos.

O Sistema Tributário brasileiro é complexo, possuindo uma vasta gama de legislações e de espécies tributárias, no entanto, sua estrutura possui instrumentos, os quais podem ser empregados no combate às desigualdades sociais, como é o caso dos tributos distributivos, da finalidade extrafiscal e dos princípios constitucionais tributários.

Além disso, verificou-se que a forma como um Sistema Tributário está estruturado influencia diretamente nos níveis de desigualdade social. No caso brasileiro, o montante arrecadatório é oriundo majoritariamente da tributação indireta ou sobre o consumo, a qual vem onerando demasiadamente os mais pobres, acentuando, dessa forma, a desigualdade social existente no país, ou seja, a regressividade dessa espécie de tributação acaba sendo injusta com uma parcela considerável da população brasileira, a qual é a mais vulnerável do ponto de vista informacional e socioeconômico.

Tendo por base esse quadro, pode-se afirmar que o Sistema Tributário nacional, por centrar-se na tributação indireta, acaba contrariando os princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e do não confisco, já que afeta o mínimo vital, não fornece tratamento equânime para as diferentes classes sociais, é regressivo, bem como torna insuportável a carga tributária para as classes mais vulneráveis economicamente. Assim como esse Sistema, ao acentuar a desigualdade social, desrespeita os objetivos da República Federativa do Brasil. Dessa forma, a atual estrutura da tributação no país se revela injusta, principalmente, para as classes baixa e média, as quais têm boa parcela de suas rendas comprometidas com o pagamento dos tributos, fazendo com que percam o poder de compra e, conseqüentemente, afeta a concretização de uma vida digna.

Com o estudo do Direito Comparado, da Argentina, do México, do Canadá e da Dinamarca, acerca das suas estruturas tributárias e dos seus dados sobre a desigualdade social e a concentração de renda, nota-se que os países que tributam mais a renda e o patrimônio, como o Canadá e a Dinamarca, são os menos desiguais em comparação ao Brasil e à

Argentina, que concentram as suas arrecadações nos tributos sobre o consumo. No entanto, há que se mencionar o caso particular do México, eis que, embora possua uma baixa carga tributária em relação ao PIB bem como uma reduzida tributação indireta, não apresenta bons índices de desigualdade social e concentração de renda.

Por fim, concluiu-se que as atuais propostas de Reforma Tributária no Brasil (PEC n° 45/2019 e 110/2019 e PLs n° 3.887/2020 e n° 2.337/2021) visam muito mais simplificar a tributação, diminuindo o número de tributos e a burocracia para sua arrecadação, do que reduzir o problema da desigualdade social. Sugere-se que a melhor solução para esse entrave social seria o estabelecimento de uma Reforma Tributária que, além de almejar a simplificação, objetivasse também a construção de um Sistema Tributário mais progressivo (tributando com maior rigor o patrimônio e a renda/proventos), transparente e compreensível para se obter uma Tributação Justa.

## REFERÊNCIAS

A injustiça na tributação no Brasil [*S. l.: s. n.*], 2021. 1 vídeo (9 min). Publicado pelo canal Paulo Nogueira Batista Júnior. Disponível em: <https://youtu.be/SBuYSk9Shuc>. Acesso em: 15 dez. 2021.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ANSELMINI, Priscila. **A tributação como instrumento de redução da desigualdade de renda e riqueza: uma abordagem do plano internacional ao plano local**. 2019. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2019. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/USIN\\_b0335e8d508ce6602d624d3442e9bf4d](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/USIN_b0335e8d508ce6602d624d3442e9bf4d). Acesso em: 26 jan. 2022.

ANSELMINI, Priscila ; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 13 (1), p. 226, 27 abr. 2018. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/29111>. Acesso em: 26 jan. 2022.

Aula Reforma Tributária, UFLA - com a Prof<sup>a</sup>. Dr. Evanilda Godoi (UFV) [*S. l.: s. n.*], 18 ago. 2020. 1 vídeo (74 min.). Publicado no canal Tributação, Democracia e Desenvolvimento. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6BjaPnB76g4>. Acesso em: 26 jan. 2022.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BANCO MUNDIAL. **Índice de Gini - Brazil, Canada, Mexico, Argentina, Denmark**. 2022. Disponível em: [https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?end=2017&locations=BR-CA-MX-AR-DK&most\\_recent\\_value\\_desc=false&start=1971&view=chart](https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?end=2017&locations=BR-CA-MX-AR-DK&most_recent_value_desc=false&start=1971&view=chart). Acesso em: 26 jan. 2022.

BELO HORIZONTE. **Lei nº 8.147 de 29 de dezembro de 2000**. Altera a legislação tributária municipal e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Prefeitura Municipal, [2022]. Disponível em: <https://www.cmbh.mg.gov.br/atividade-legislativa/pesquisar-legislacao/lei/8147/2000>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BIRD, Richard Miller; GENDRON, Pierre-Pascal. **Sales taxes in Canada: the GST-HST-QST-RST “System”**. 29 maio 2009. Disponível em:

<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.169.1176&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 30 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 fev. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 26 jan. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.337, de 25 de junho de 2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 28 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.978, de 4 de dezembro de 2006**. Dá nova redação ao Regulamento de Documentos de Viagem a que se refere o Anexo ao Decreto no 1.983, de 14 de agosto de 1996, que instituiu o Programa de Modernização, Agilização, Aprimoramento e Segurança da Fiscalização do Tráfego Internacional e do Passaporte Brasileiro - PROMASP. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/decreto/d5978.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5978.htm). Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Governo Federal. **Serviços e informações do Brasil: viagem e turismo - obter passaporte**. 9 jul. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/obter-passaporte-comum-para-brasileiro>. Acesso em: 12 jul. 2022.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm). Acesso em: 8 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 26 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 2 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.091, de 30 de dezembro de 2021.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2022. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Mpv/mpv1091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Mpv/mpv1091.htm). Acesso em: 8 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral de 2020.** mar. 2021. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233). Acesso em: 26 jan. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 9 de julho de 2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.057.912/SP.** Tributário. Imposto de renda. Adesão de empregado (iniciativa privada) à programa de demissão voluntária - PDV. Não incidência. Liberalidade do empregador. Inocorrência. Montante pago para garantir o mínimo existencial do aderente. A verba indenizatória decorrente do PDV não tem natureza jurídica de renda. Inteligência dos artigos 153, III, § 2º, I, e 145, § 1º, da CF/88, c/c artigo 43, do CTN. Princípio da capacidade contributiva. Acórdão regional que pugna pela existência de adesão a PDV. Julgamento, pela primeira Seção, de recurso especial representativo da controvérsia (RESP 1.112.745/SP). 1. O

imposto de renda não incide sobre o montante decorrente da adesão de empregado de iniciativa privada a programa de demissão voluntária - PDV, uma vez não configurada hipótese de incidência do tributo (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.112.745/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 23.09.2009, DJe 01.10.2009).

2. O imposto de renda, em sua configuração constitucional, incide sobre renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

3. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, dispõe que: "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

4. A Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, alterou a legislação do imposto de renda, elencando, em seu artigo 6º, os rendimentos, percebidos por pessoas físicas, isentos do imposto de renda, entre os quais se inseriu a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (inciso V).

5. Por seu turno, o Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda, no capítulo atinente aos Rendimentos Isentos ou Não Tributáveis, determinou que: "Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:(...) Indenização por Desligamento Voluntário de Servidores Públicos Civis XIX - o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (Lei nº 9.468, de 10 de julho de 1997, art. 14); Indenização por Rescisão de Contrato de Trabalho e FGTS XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso V, e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28); (...) § 9º O disposto no inciso XIX é extensivo às verbas indenizatórias, pagas por pessoas jurídicas, referentes a programas de demissão voluntária."

6. A Lei 9.468, de 10 de julho de 1997 (na qual foi convertida a Medida Provisória 1.530-7/97), instituiu, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Programa de Desligamento Voluntário - PDV, do servidor público civil, com o objetivo de possibilitar melhor alocação dos recursos humanos, propiciar a modernização da Administração e auxiliar no equilíbrio das contas públicas (artigo 1º).

7. O artigo 14, da Lei 9.468/97, determinou que: "Para fins de incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, serão considerados como indenizações isentas os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário."

8. Apesar da atecnia legal que enumerou, como isentos, valores que não se enquadram na regra matriz constitucional do imposto de renda (hipóteses de "não incidência"), é certo que a Súmula 215/STJ, referindo-se a empregado da iniciativa privada, cristalizou o entendimento de que: "A indenização recebida pela adesão a programa de

incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda". 9. É que os Programas de Demissão Voluntária - PDV consubstanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja, a rescisão ou distrato do contrato de trabalho no caso das relações regidas pela CLT, ou a exoneração, no caso dos servidores estatutários. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para pôr fim à relação empregatícia, razão pela qual inexistem margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador. 10. A verba paga a título de adesão ao PDV tem natureza jurídica de indenização, porque se destina à manutenção do mínimo vital do ex-empregado, que terá de aderir ao sistema de seguridade social. 11. A natureza jurídica do PDV é assim descortinada pela doutrina: "De salário não se trata, pois, muito embora corresponda à importância fornecida diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, referido valor não é pago de forma continuada (habitual), nem em função da contraprestação do trabalho, ou da disponibilidade do trabalhador ou das interrupções contratuais, não se enquadra, portanto, na definição doutrinária de salário. Poder-se-ia imaginar, então, trata-se de um tipo especial de salário, tal como o prêmio ou a gratificação. Prêmio é o pagamento feito para agraciar o empregado por este ter implementado certas condições anteriormente estabelecidas, ou seja, depende de o empregado pessoalmente esforçar-se para atingir determinadas metas pré-fixadas. O prêmio só terá natureza jurídica de salário quando for habitual, o que não ocorre na hipótese do valor pago a título de PDV. A gratificação, por seu turno, depende da vontade do empregador (e não do esforço do trabalhador) e é paga com o intuito de demonstrar o reconhecimento daquele para o trabalho do empregado, se não for ajustada e não houver habitualidade no pagamento, a gratificação não será considerada verba salarial. Como se vê, já que não se trata de salário ante a ausência de habitualidade, trata-se, necessariamente, de verdadeira verba indenizatória, paga em uma única ocasião, com o objetivo de recompor ao patrimônio do trabalhador os prejuízos que este terá em razão da perda do emprego. (Minharro, Erotilde, in "Plano de Demissão Voluntária", Revista LTr., vol. 67, nº 11, novembro 2003, São Paulo: LTr, 2003). 12. O imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte e deve se pautar pelos princípios da progressividade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva, nos termos do artigos 153, III, § 2º, I, e 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Sob o viés da matriz constitucional, foi recepcionado o conceito do artigo 43, do CTN, de renda e proventos, que contém em si uma conotação de contraprestação pela atividade exercida pelo contribuinte. 13. O conceito doutrinário de renda tributável é, assim, cediço: "Estamos notando, assim, que para o Direito, os conceitos de renda e proventos não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos tem uma extensão bem mais restrita: acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade - e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando 'o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos' valores supremos que levaram os representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil. (...) Deveras, parece-nos que dentre os diversos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, fornecido pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva. É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem

representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva. Realmente, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza precisam levar em conta, dentre outros princípios, o da capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. (...) Porque o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por via de impostos (art. 145, § 1º da CF). Nesse sentido a lição escorreita de Antonia Agulló Agüero: 'Uma definição fiscal de renda há de ser apta a medir a capacidade contributiva e esta característica é precisamente o que a diferencia de outras definições que, como a contábil ou a estritamente econômica, perseguem fins tais como a comparação entre os resultados de vários exercícios econômicos ou o cômputo de valor agregado num processo de produção. (...) Mesmo cientes disto, observamos, de bom grado, que o próprio Código Tributário Nacional, desde que interpretado de modo adequado, não ultrapassou os limites constitucionais.' (Carrazza, Roque Antônio, in "Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)", São Paulo: Malheiros, 2005, p. 48, 52/53 e 55). 14. A indenização pactuada no PDV diverge do conceito de renda e proventos, por representar reconstituição do patrimônio do empregado, para que este possa se manter sem emprego, até que consiga recolocação no mercado de trabalho. 15. Deveras, tributar a verba paga por adesão ao PDV representa avançar sobre o mínimo vital garantido ao trabalhador desempregado, situação que fere o princípio da capacidade contributiva. 16. A doutrina da capacidade contributiva, sob esse espeque, destaca: "O conceito de renda, a nosso ver, é simultaneamente jurídico e econômico. A disponibilidade é jurídico-econômica por significar disponibilidade para o consumo, que se corporifica após a reserva do mínimo existencial, que é indisponível para o consumo e para a tributação." (Torres, Ricardo Lobo, in "Aspectos Constitucionais do Fato Gerador do Imposto de Renda", publicado no livro "Dimensão Jurídica do Tributo: Homenagem ao Professor Dejalma de Campos", São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 585). 17. In casu, tanto a sentença quanto o acórdão regional consignaram que os autos retratam hipótese de adesão a programa de demissão voluntária - PDV. 18. Embargos de divergência providos. Embargante: Armando Hideo Tsuchiya E Outros. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux, 23 de fevereiro de 2011, D.J. 26.04.2011. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200902003287&dt\\_publicacao=26/04/2011](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200902003287&dt_publicacao=26/04/2011). Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4276**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Tributário. Isenção Fiscal. ICMS. Lei complementar estadual. Exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, § 2º, XII, 'g'). Descumprimento. Risco de desequilíbrio do pacto federativo. Guerra fiscal. Inconstitucionalidade formal. Concessão de isenção à operação de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais. Violação ao princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II). Distinção de tratamento em razão de função sem qualquer base razoável a justificar o discrimen. Inconstitucionalidade material. Procedência do pedido. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes "em razão de ocupação profissional ou função por eles

exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais.4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

Requerente: Governador Do Estado De Mato Grosso. Interessado: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luiz Fux, 20 de agosto de 2014, D.J. 18.09.2014.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito**

**Fundamental n. 655/DF**. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Entidade sindical de segundo grau. Federação. Ilegitimidade ativa ad causam. Precedentes. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental à qual se nega seguimento. Requerente: Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital - FENAFISCO. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 29 de outubro de 2020, D.J. 03.11.2020. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344848208&ext=.pdf>. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n.**

**138.284-8/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12. I. - Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que eia se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º). V. - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988.

Recorrente: União Federal. Recorrida : Petróleo Dois Irmãos Ltda. Relator: Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, D.J. 28.08.1992. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 2 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 455.011/RR**. Direito

Tributário. Impostos. ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Crédito tributário.

Fato gerador/incidência. Reclamante: Itautinga Agro Industrial S/A. Reclamado: Estado de

Roraima. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 09 de março de 2010, D.J. 29.03.2010. Disponível

em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho135783/false>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 651.703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e

princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de

serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal De Finanças De Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016, D.J. 06.10.2016. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 4 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n. 656.089/MG**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Alcance do art. 195, § 9º, da CF/88. COFINS. Alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica. Instituições financeiras e entidade a elas legalmente equiparadas. Entes objetivamente considerados. Maior capacidade contributiva. Ausência de afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de confisco. Lei nº 10.684/03. Alíquota diferenciada. Majoração. Constitucionalidade. Reclamante: Mercantil do Brasil Financeira S/A - Crédito, Financiamento e Investimentos. 1. O art. 195, § 9º, da CF/88 autoriza, expressamente, desde a edição da EC nº 20/98, em relação às contribuições sociais previstas no art. 195, I, da CF/88 (o que inclui a COFINS), a adoção de alíquotas ou de bases de cálculo diferenciadas em razão, dentre outros critérios, da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. 2. A imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. A priori, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. O tratamento constante do art. 18 da Lei nº 10.684/03 é legítimo. O próprio texto constitucional permite que o faturamento ou a receita possam ser utilizados como signos presuntivos de

riqueza – ambas as expressões são aptas, portanto, para receber tributação. Ele ainda possibilita, de maneira expressa (desde a EC nº 20/98), a utilização da atividade econômica como critério de discriminação para a imposição de alíquotas diferenciadas das contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, I, da CF/88. Ademais, o fator de desigualação eleito (à primeira vista, a atividade econômica) retrata traço existente nas pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que as diferencia das demais, além de possuir correlação lógica, em abstrato, com a desequiparação estabelecida, isto é, a majoração da alíquota da COFINS.

4. Não invalida o dispositivo legal impugnado a existência de algum segmento econômico que, individualmente considerado, tenha maior capacidade contributiva em comparação com o setor financeiro. Embora, a priori, esse outro segmento também deva ter maior colaboração para o custeio da seguridade social, é imprescindível também ter em mente que a imposição de alíquotas diferenciadas (art. 195, § 9º, da CF/88) deve ser sopesada não apenas com a função fiscal da exação, mas também com suas finalidades extrafiscais, constitucionalmente amparadas. Nesse sentido, é possível que o legislador deixe de exigir essa maior colaboração visando, ponderadamente, a outros preceitos constitucionais, como, por exemplo, equalizar as desigualdades sociais. Sobre o assunto: ADI nº 1.276/SP, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 29/11/02.

5. A mera existência de alguma instituição financeira (ou de pessoa jurídica a ela legalmente equiparável) com faturamento ou receita relativamente inferior à de instituição congênere ou de eventual época adversa por que passa o setor financeiro, por si só, não macula a validade do dispositivo questionado. Isso porque sua feição genérica e abstrata revela-se compatível com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. De mais a mais, não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, excluir determinada pessoa jurídica, por razões meramente individuais, do âmbito de aplicação da alíquota majorada da COFINS prevista no dispositivo impugnado, sob pena de se conceder privilégio odioso.

6. O art. 18 da Lei nº 10.684/03 está condizente com a justiça tributária, com a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social e com a diversidade de sua base de financiamento.

7. Tomando por base a função fiscal da COFINS, é razoável entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social. No caso, esse maior grau de colaboração dá-se tanto pela incidência da exação sobre os vultosos faturamentos ou sobre as volumosas receitas que auferem as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou as entidades legalmente equiparáveis a elas quanto pela imposição de uma alíquota diferenciada, que, em consonância com a justiça tributária, é superior à aplicável às demais pessoas jurídicas (levando-se em conta o regime comum da contribuição).

8. A jurisprudência da Corte aponta para o sentido da constitucionalidade do dispositivo legal ora combatido. Recentemente, o Tribunal Pleno, no exame do RE nº 598.572/SP, Relator o Ministro Edson Fachin, reconheceu ser constitucional o adicional de 2,5% na contribuição sobre a folha de salários das instituições financeiras e demais entidades legalmente equiparáveis a elas (art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91). Na ocasião, fixou-se a seguinte tese: “é constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC nº 20/98”.

9. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

10. Em relação ao tema nº 515 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese: É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis. Reclamado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 06 de junho de 2018, D.J. 11.12.2019. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751608713>. Acesso em: 17 maio 2022.

CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; DORNELAS, Rayane Gomes. A Relativização do Caso Julgado nos Impostos Sobre Produtos Industrializados Argentinos e Brasileiros com ênfase no Mercosul. *In.*: ALENCAR, Arthur Pinheiro; DORNELAS, Rayane Gomes; CAMPOS, Hélio Silvío Ourém. **Uma contribuição ao direito tributário comparado, a partir do Brasil**. 1. ed. Recife, 2014. p. 28 a 59. Disponível em: [https://www.jfpe.jus.br/images/stories/docs\\_pdf/biblioteca/artigos\\_periodicos/HelioSilvioOurCampos/Uma\\_contribuicao\\_ao\\_direito\\_tributario\\_comparado.pdf](https://www.jfpe.jus.br/images/stories/docs_pdf/biblioteca/artigos_periodicos/HelioSilvioOurCampos/Uma_contribuicao_ao_direito_tributario_comparado.pdf). Acesso em: 30 maio 2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553615872/pageid/3>. Acesso em: 2 maio 2022.

COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo existencial e tributação indireta: a preservação do mínimo existencial pelo estado por meio da tributação seletiva sobre o consumo**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2016. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/USIN\\_b6410978efcf2b4ad02e8996d95743f3](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/USIN_b6410978efcf2b4ad02e8996d95743f3). Acesso em: 26 jan. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CREDIT SUISSE. Research Institute. **The Global wealth report 2021**. Suíça: Zurique, jun. 2021. p. 52-53. Disponível em: <https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>. Acesso em: 26 jan. 2022.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Direito Tributário comparado no Mercosul.: Aspectos destacados. **Revista Jus Navigandi**. Teresina, ano 17, n. 3247, 22 maio 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21831>. Acesso em: 24 maio 2022.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UNB\\_b914cce92e074bc03073f6623fb5d9](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UNB_b914cce92e074bc03073f6623fb5d9). Acesso em: 26 jan. 2022.

Desigualdades sociais e econômicas se aprofundam. **Boletim de conjuntura DIEESE**, São Paulo, n. 29, jun./jul. 2021. Disponível em:

<https://www.dieese.org.br/boletimdeconjuntura/2021/boletimconjuntura29.html>. Acesso em: 26 jan. 2022.

**DIEESE. Pelo segundo mês consecutivo, valor da cesta**

**básica aumenta em todas as capitais.** São Paulo, 6 maio 2022. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/2022/202204cestabasica.pdf>. Acesso em: 15 maio 2022.

DINAMARCA. DANISH CUSTOMS AND TAX ADMINISTRATION (SKATTEFORVALTNINGEN). **Types of tax.** 2022. Disponível em:

<https://skat.dk/data.aspx?oid=2244282>. Acesso em: 30 maio 2022.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2020: A próxima fronteira.** Nova York, 2020. Disponível em:

[http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr\\_2020\\_overview\\_portuguese.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2020_overview_portuguese.pdf). Acesso em: 26 jan. 2022.

FEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES. **Tributação no Brasil - média 2021 - sobre o preço da gasolina, diesel, etanol e GNV.** Rio de Janeiro: FECOMBUSTÍVEIS. Disponível em:

<https://www.fecombustiveis.org.br/tributacao>. Acesso em: 8 maio 2022.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Do positivismo ao pós-positivismo jurídico: o atual paradigma jusfilosófico constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 48, n. 189, jan./mar. 2011. p.105-131.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Rio de Janeiro, dezembro de 2019. **Texto para discussão - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (ipea)**, Rio de Janeiro, n. 2530, dez. 2019, p. 35-36. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=35279&Itemid=444](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35279&Itemid=444). Acesso em: 10 nov. 2021.

GRAVINO, Valéria Reis. Reforma Tributária na pandemia: pontos sensíveis sobre as alíquotas singulares face aos princípios da segurança jurídica e da legalidade. *In*: Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI. Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa. Florianópolis: **CONPEDI**, 2020. p. 131 a 146. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/nl6180k3/62f9kary>. Acesso em: 1 jun. 2022.

HARTMANN, Maurício André. **Carga tributária e custos de conformidade fiscal: uma análise comparativa entre Brasil e México**. 2018. 20 f. Artigo (Especialista em Controladoria e Finanças) - Curso de MBA em Controladoria e Finanças, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018. Disponível em: [http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/7243/Maur%C3%ADcio%20Andr%C3%A9%20Hartmann\\_.pdf?sequence=1](http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/7243/Maur%C3%ADcio%20Andr%C3%A9%20Hartmann_.pdf?sequence=1). Acesso em: 24 maio 2022.

IBGE. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Tabela 7060 - IPCA - Variação mensal, acumulada no ano, acumulada em 12 meses e peso mensal, para o índice geral, grupos, subgrupos, itens e subitens de produtos e serviços (a partir de janeiro de 2020). dez. 2021. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/7060#/n1/all/n7/all/n6/all/v/2265/p/202112/c315/all/d/v2265%2021/p+t+v,c315/resultado>. Acesso em: 26 jan. 2022.

IBGE. Indicadores. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Segundo Trimestre de 2021**. Rio de Janeiro: IBGE, abr./jun. 2021. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2421/pnact\\_2021\\_2tri.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2421/pnact_2021_2tri.pdf). Acesso em: 26 jan. 2022.

IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua - 2012 a 2019)**. Tabela 7435 - Índice de Gini do rendimento domiciliar per capita, a preços médios do ano (Índice) - Brasil - Ano: 2013 a 2020. 2020. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/7435#resultado>. Acesso em: 9 maio 2022.

INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL. **Tributar os super-ricos para reconstruir o país**. 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais-2/>. Acesso em: 12 jul. 2022.

JESUS, Igor Rosa Dias de. **Análise comparativa entre o planejamento estratégico do Estado do Rio de Janeiro e o da Região Midtjylland, na Dinamarca**. 2009. 103 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ, 2009. Disponível em: [https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/17352/Dissert\\_EngProd\\_UFF\\_IgorRosaDiasdeJesus.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/17352/Dissert_EngProd_UFF_IgorRosaDiasdeJesus.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 1 jun. 2022.

JUIZ DE FORA. **Lei nº 10.862 de 22 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis “Inter Vivos”. Juiz de Fora, MG: Câmara Municipal, [2020]. Disponível em: <https://jflgis.pjf.mg.gov.br/norma.php?chave=0000024676>. Acesso em: 8 maio 2022.

JUIZ DE FORA. **Lei nº 5.546 de 26 de dezembro de 1978**. Institui o Código Tributário Municipal. Juiz de Fora, MG: Prefeitura Municipal, [2022]. Disponível em: <https://jflgis.pjf.mg.gov.br/norma.php?chave=0000016482>. Acesso em: 8 maio 2022.

KRAWCZYK, Nora. Reflexão sobre alguns desafios do ensino médio no Brasil hoje. **Cadernos de Pesquisa: Tema em Destaque - Políticas de Ensino Médio**, São Paulo, v. 41, n. 144, p. 752-769, set./dez. 2011. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cp/a/mq5QhqMxcsdJ9KfDZjqLmtG/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 28 jul. 2022.

LÍRIO, Isabelle Jaíne Gonçalves. **A problemática da regressividade da tributação indireta em face das injustiças fiscais ocasionadas pelo vigente Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2018. 76f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2018. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7\\_edf90e18cdbc6af22b336f239ada961f](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7_edf90e18cdbc6af22b336f239ada961f). Acesso em: 26 jan. 2022.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATO GROSSO. **Lei nº 7.098 de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Cuiabá, MT: Assembleia Legislativa do Estado, [2021]. Disponível em: <https://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B988640BAA0325678B0043A842>. Acesso em: 27 jun. 2022.

MATO GROSSO. **Lei Complementar nº 358 de 25 de maio de 2009**. Dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na aquisição de automóveis para uso dos servidores que ocupam cargo de Oficial de Justiça e dá outras providências. Cuiabá, MT: Assembleia Legislativa do Estado, [2014]. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/storage/webdisco/leis/lc-358-2009.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, Marcos José. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México : comparação das características gerais. **Texto para Discussão 49**. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, out. 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 25 maio 2022.

MORAIS JÚNIOR, Victor Hugo Cabral de. **Uma proposta de tributação ideal para a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil**. 2015. 125 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza/CE, 2015. Disponível em:

[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7\\_15db5d4e78b6104c8a83e5cb29763034](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7_15db5d4e78b6104c8a83e5cb29763034). Acesso em: 26 jan. 2022.

MOULIN, Darlan Alves; SILVA, Daisy Rafaela da. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. **Revista Direito UFMS**, Campo Grande- MS, v. 3, n. 1, p. 211-232, jan./jul. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/revdir/article/view/2978>. Acesso em: 26 jan. 2022.

NASCIMENTO, Victor Verçosa do; OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. A pandemia proveniente do Coronavírus, a Reforma Tributária e os riscos de regressividade fiscal. *In: Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI*. Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa. Florianópolis: **CONPEDI**, 2020. p. 174 a 189. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/nl6180k3/8216y4y0/zJcNalLgr3935oZO.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2022.

NERI, Marcelo. Desigualdade de Impactos Trabalhistas na Pandemia. **FGV Social**, Rio de Janeiro, RJ. 2021. Disponível em: [https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade\\_de\\_Impactos\\_Trabalhistas\\_na\\_Pandemia\\_Marcelo-Neri\\_FGV-Social.pdf](https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade_de_Impactos_Trabalhistas_na_Pandemia_Marcelo-Neri_FGV-Social.pdf). Acesso em: 26 jan. 2022.

OCDE. **Global Revenue Statistics Database**. Tax to GDP ratio: total tax revenues, % of GDP, 2020; taxes on goods & services, % of GDP, 2020; taxes on income & profits, % of GDP, 2020; social security contributions, % of GDP, 2020. 2022. Disponível em: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/0/all/default>. Acesso em: 25 maio 2022.

OCDE. **Revenue Statistics 2021 - Denmark**. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-denmark.pdf>. Acesso em: 1 jun. 2022.

OCDE *et al.* **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021**. Paris, 22 abr. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>. Acesso em: 26 jan. 2022.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. Estudo comparado de Sistemas Tributários. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**. v. 1, n. 2, 2007. p. 98-132. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/download/2607/1597>. Acesso em: 24 maio 2022.

OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de; HOLANDA, Marcus Mauricius; MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de Araújo e. A tributação e a extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das

desigualdades sociais. **Revista Videre**, v.10 (19), p.121-134, 27 jun. 2018. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/6234>. Acesso em: 26 jan. 2022.

OXFAM BRASIL. **Lucrando com a dor**. 2022. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/justica-social-e-economica/forum-economico-de-davos/lucrando-com-a-dor/#:~:text=A%20dor%20de%20muitos%20%C3%A9,conta%20de%20luz%2C%20um%20medicamento>. Acesso em: 12 jul. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623255/epubcfi/6/4%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\\_3-0.xhtml!%5D!/4/8/2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623255/epubcfi/6/4%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml!%5D!/4/8/2). Acesso em: 24 abr. 2022.

PIKETTY, Thomas. **O capital: no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca Ltda, 2014.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica: elementos para uma teoria da tributação redistributiva para o Brasil contemporâneo**. 2019. 585 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019. Disponível em: [https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7\\_b56f5e91e28a991164e8ef8578e9ca26](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFC-7_b56f5e91e28a991164e8ef8578e9ca26). Acesso em: 26 jan. 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 2 maio 2022.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ: Governo do Estado, [2021]. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?\\_afLoop=75432659405616592&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&\\_adf.ctrl-state=h27xpprdh\\_90#capitulo\\_III](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=75432659405616592&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=h27xpprdh_90#capitulo_III). Acesso em: 27 jun. 2022.

RORAIMA. **Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Boa Vista, RR: Governo do Estado, [2020]. Disponível em: <https://www.tjrr.jus.br/legislacao/index.php/leis-ordinarias/95-leis-ordinarias-1993/254-lei-n-059-de-28-de-dezembro-de-1993>. Acesso em: 23 maio 2022.

SANTOS, Inaiara Braz dos. **A relevância da reforma tributária no Brasil e o comparativo entre as reformas tributárias do México, Canadá e Índia.** 2021. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/2393>. Acesso em: 24 maio 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593402/>. Acesso em: 11 maio 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555596366/epubcfi/6/4%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\\_3-0.xhtml!%5D!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555596366/epubcfi/6/4%5B%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml!%5D!/4). Acesso em: 25 abr. 2022.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico.** 16. ed. Rio de Janeiro, 1999, p. 762.

Tributação brasileira do consumo é a pior do mundo, por Eurico de Santi [S. l.: s. n.], 27 fev. 2021. 1 vídeo (31 min.). Publicado pelo Canal Um Brasil. Realizado pela Fecomércio-SP. Disponível em: [https://www.youtube.com/watch?v=M5A\\_mGjETiw](https://www.youtube.com/watch?v=M5A_mGjETiw). Acesso em: 26 jan. 2022.

Tributação e desigualdade [S. l.: s. n.], 19 out. 2020. 1 vídeo (123 min.). Publicado pelo Canal Tributário USP. Composição da mesa: Guilherme Adolfo Mendes; Tathiane dos Santos Piscitelli; Ricardo Lodi Ribeiro; Carolina Silva Campos. Realização: Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP) e Projeto de Pesquisa "Ética e Desenvolvimento" do Programa de Mestrado da mesma Entidade de Ensino. Disponível em: <https://youtu.be/YAy1wUFFkJM>. Acesso em: 1 fev. 2022.

Tributação e Desigualdade - Programa Sala de Convidados - Canal Saúde / Fiocruz [S. l.: s. n.], 2 out. 2021. 1 vídeo (58 min.). Publicado pelo Canal Yasmine Saboya. Composição da mesa: Yasmine Saboya; Ricardo Lodi; Bruno Sobral; Ricardo Ismael. Realização: Sistema Único de Saúde; Fiocruz; Canal Saúde. Disponível em: <https://youtu.be/rK9BI2GLX6Y>. Acesso em: 7 mar. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latinoamericano: Uma Perspectiva Copernicana. **Revista Direito Tributário Atual**, n.47. p. 307-348. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Jose-Vieira-e-Mauricio-Dalri.pdf>. Acesso em: 24 maio 2022.