



**BIANCA GARBUIO MIAN**

**O IMPACTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA  
GARANTIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL: UMA ANÁLISE À  
LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

**LAVRAS - MG**

**2023**

**BIANCA GARBUIO MIAN**

**O IMPACTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA GARANTIA DO  
MÍNIMO EXISTENCIAL: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
DE 1988**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Letícia Garcia Ribeiro Dyniewicz

Coorientadora: Profa. Ma. Bianca De Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant'Ana Tito

**LAVRAS - MG**

**2023**

**BIANCA GARBUIO MIAN**

**O IMPACTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA GARANTIA DO  
MÍNIMO EXISTENCIAL: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
DE 1988**

**THE IMPACT OF THE BRAZILIAN TAX SYSTEM ON GUARANTEEING THE  
EXISTENTIAL MINIMUM: AN ANALYSIS IN LIGHT OF THE 1988 FEDERAL  
CONSTITUTION**

Monografia apresentada à Universidade Federal  
de Lavras, como parte das exigências do Curso de  
Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em 06 de dezembro de 2023

Profa. Ma. Ana Paula Lasmar Côrrea - Pitágoras

Profa. Ma. Bianca Tito - UFLA

Profa. Dra. Letícia Garcia Ribeiro Dyniewicz - UFLA

Prof. Dr. Thiago Aguiar Simim – UFLA

Profa. Dra. Letícia Garcia Ribeiro Dyniewicz

Orientadora

Profa. Ma. Bianca De Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant'Ana Tito

Coorientador

**LAVRAS-MG**

**2023**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais pelo apoio incondicional aos meus estudos, foram a garra e o esforço de minha mãe, Zuleica, e meu pai, Denilson, que me permitiram chegar no momento que estou, na conclusão do curso de Direito. Também, agradeço a minha querida irmã Ingrid, por ser meu exemplo e por sempre me incentivar a não desistir perante dificuldades.

Sou grata a todos meus amigos, Beatriz Bullio, Fernando Amaral, Guilherme Fazolo, Helena Resck, Natalia Godoi e Paula Dias, que estiveram do meu lado nessa jornada do Trabalho de Conclusão de Curso, que tanto me entenderam e me acolheram em momentos bons e, acima de tudo, nos difíceis.

Quando as orientações que recebi, só cabe uma palavra: gratidão. Profa. Letícia, nossa trajetória no curso é antiga, desde o terceiro período, e te digo de todo coração, obrigada por me ensinar tanto, me entender e me orientar com paciência, acreditando tanto em mim. Profa. Bianca, vou sempre me recordar com carinho das nossas reuniões às quintas-feiras às 16h, foram momentos que não só aprendi, mas também obtive um apoio essencial, muito obrigada minha xará.

Por fim, sou grata a Deus por não só ter me concedido forças para trilhar o caminho da faculdade de direito, mas, principalmente, por ter colocado em minha vida todas essas pessoas, minha família, amigos e professoras orientadoras que me impulsionam a crescer por meio do amor, paciência e aprendizado.

## RESUMO

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, disciplina o Código Tributário Nacional e, assim, traz as normas gerais referentes à matéria tributária no Brasil. Juntamente, o Sistema Tributário Nacional também é amparado pela Constituição Federal, a qual dedica para a matéria tributária os artigos 145 a 162. Assim, há que se falar em um Sistema Constitucional Tributário. Nesse aspecto, a presente pesquisa propõe uma investigação sobre o impacto deste sistema na garantia ao mínimo existencial que deve ser resguardado para todos os cidadãos. Com isso, discute questões que importam tanto em um aspecto jurídico, mas também de pertinência social. A partir de pesquisa bibliográfica e documental, verificou-se que no Brasil os contribuintes com menor poder econômico pagam proporcionalmente mais impostos do que aqueles com maior poder econômico, que são, portanto, menos onerados pelo poder de tributar do Estado. Diante disso, concluiu-se pela existência de um Sistema Tributário Nacional de caráter regressivo, que não leva em consideração os princípios constitucionais tributários, mas, em contrário, age diversamente a eles. Consequentemente, a tributação com tal caráter ocasiona em violação ao mínimo existencial dos indivíduos.

**Palavras-chave:** Constituição de 1988. Sistema Tributário Nacional. Regressividade tributária. Mínimo Existencial. Tributação.

## **ABSTRACT**

The Law No. 5,172, of October 25, 1966, regulates the National Tax Code and, thus, provides general rules related to tax matters in Brazil. Additionally, the National Tax System is supported by the Federal Constitution, which dedicates articles 145 to 162 to tax issues. Therefore, we must refer to it as a Constitutional Tax System. In this context, this research proposes an investigation into the impact of this system on guaranteeing the existential minimum that must be protected for all citizens. It discusses issues that are relevant not only from a legal standpoint but also from a social perspective. Based on bibliographical and documentary research, it was found that in Brazil, taxpayers with less economic power proportionally pay more taxes than those with greater economic power, who are, therefore, less burdened by the State's taxing power. In light of this, it was concluded that there is a National Tax System of a regressive nature, which does not align with constitutional tax principles but, on the contrary, deviates from them. Consequently, this type of taxation violates the existential minimum of individuals.

**Keywords:** Constitution of 1988. National Tax System. Regressiveness. Existential Minimum. Taxation.

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b>	<b>8</b>
<b>1. As dificuldades acerca do mínimo existencial: conceitos e aplicabilidade</b>	<b>10</b>
<b>1.1. Possíveis conceitos do mínimo existencial</b>	<b>10</b>
<b>1.2. A dificuldade de aplicabilidade do mínimo existencial</b>	<b>15</b>
<b>2. A regressividade do sistema tributário brasileiro à luz da Constituição</b>	<b>21</b>
<b>2.1 O Direito Tributário através das Constituições brasileiras</b>	<b>22</b>
<b>2.2. Sistema Nacional Tributário: o paradoxo da regressividade</b>	<b>28</b>
<b>3. A perpetuação e o impacto da regressividade tributária no mínimo existencial</b>	<b>36</b>
<b>3.1. O embate entre os princípios da isonomia e da vedação ao confisco</b>	<b>37</b>
<b>3.2. Os Impactos da regressividade tributária no mínimo existencial</b>	<b>42</b>
<b>Conclusão</b>	<b>50</b>
<b>Referências bibliográficas</b>	<b>52</b>

## **Introdução**

A Constituição Federal de 1988 é conhecida como a “Constituição Cidadã”, uma vez que disciplina uma série de direitos e princípios sociais que devem ser garantidos para todos os cidadãos em um Estado Democrático de Direito. Assim, o texto constitucional vigente dispõe acerca de diversos temas relevantes para a vida em sociedade e proteção aos indivíduos. Entre esses, está o exercício do poder de tributar, que diz respeito à competência conferida aos entes federados para que exerçam a função de instituição dos tributos. Há, com isso, um Sistema Tributário Nacional (STN), que encontra previsão constitucional e se orienta por diversos princípios, os quais, entre outros objetivos, buscam garantir uma maior igualdade entre os contribuintes brasileiros.

Porém, em que pese justamente essa igualdade, dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) de 2014 apontam que 53,8% do total arrecadado no país é pago por brasileiros com renda de até 3 salários-mínimos, que representa cerca de 79% da população. Já os outros 28,5% da arrecadação possuem origem nos impostos pagos por brasileiros com renda entre 3 e 10 salários-mínimos. Logo, é notável que, na prática, a Constituição, com seus vários princípios e direitos previstos, não consegue garantir efetivamente uma igualdade aos cidadãos, ao menos não em termos do quão onerosa a tributação será por eles sentida. Isso pois, quando aplicado na prática, não são tão garantidores de uma justiça social, no sentido de que aqueles cidadãos contribuintes com menor poder aquisitivo terão uma alta carga tributária, especialmente em relação aos impostos.

Diante disso, o presente trabalho objetiva verificar de que maneira a tributação brasileira interfere na garantia ao mínimo existencial dos contribuintes, realizando isso a partir de uma investigação acerca do caráter do Sistema Tributário Nacional, ou seja, se é ele progressivo ou regressivo. Nesse sentido, o trabalho aqui proposto, pelo tema que aborda, demonstra-se extremamente relevante no atual cenário brasileiro, em que a carga tributária impacta de forma diferente na vida dos contribuintes, o que, embora seja esperado pelas diferenças sociais e econômicas existentes no país, não pode ser aceito sem críticas, ou sequer como se fosse justificativa aceitável para a violação do mínimo existencial de alguns indivíduos, isso na medida em que pessoas com menores rendas pagam mais tributos, como



expõe a pesquisa.

Para tanto, a metodologia científica utilizada foi a de revisão bibliográfica e a pesquisa legislativa. Quanto à revisão bibliográfica, foram utilizados artigos científicos e livros, os quais são importantes fontes de pesquisa que auxiliam a demonstrar a atualidade e relevância do tema em estudo. Já em relação a pesquisa legislativa, foram utilizados diversos documentos pertinentes ao tema proposto, como a legislação, especialmente no que diz respeito ao Código Tributário Nacional (CTN) e a Constituição Federal de 88, que se constituem nas duas principais leis acerca da matéria tributária no Brasil. Salienta-se a utilização de análises estatísticas previamente desenvolvidas por outros pesquisadores da área e aqui utilizadas no intuito de exemplificar e estudar o tema.

Quanto ao seu desenvolvimento, o primeiro capítulo discute o mínimo existencial em termos de sua conceitualização e de sua aplicabilidade, visto que este é um termo central para o tema do trabalho, não podendo ser negligenciado, inclusive em razão das diversas interpretações possíveis a seu respeito. Sobre isso, o mínimo existencial possui diversos conceitos e, à vista disso, nesta primeira seção dedica-se a debater alguns deles e definir apenas um conceito a ser adotado neste trabalho. Já a segunda seção deste capítulo, aborda a aplicação do mínimo existencial na esfera internacional e no Brasil, buscando contextualizá-lo.

Na sequência, o segundo capítulo busca analisar a regressividade do Sistema Tributário Nacional. Para tanto, realiza um breve resgate histórico de como as Constituições brasileiras previamente a 88 definiam a tributação, para assim chegar na atualidade do STN como um resultado de tudo que foi determinado ao longo dos antigos textos constitucionais. Ainda, trata da regressividade e demais conceitos a ela relacionados, buscando através disso compreender as razões pelas quais o Brasil tem uma tributação que pode ser considerada regressiva.

Por fim, no terceiro e último capítulo desta pesquisa busca-se avaliar a perpetuação e os impactos da regressividade do Sistema Tributário na vida dos cidadãos, especialmente no que diz respeito ao mínimo existencial deles, que não pode ser violado. A perpetuação pode ser apontada pela contradição entre a aplicação do princípio da isonomia tributária e o princípio da vedação ao confisco, ambos componentes do STN e previstos no texto constitucional.

## **1. AS DIFICULDADES ACERCA DO MÍNIMO EXISTENCIAL: CONCEITOS E APLICABILIDADE**

O presente trabalho dedica-se a discutir a garantia do mínimo existencial que deve ser efetivada pelo Estado para todos os cidadãos, eis estarem esses sob a sua responsabilidade e, portanto, detentores de garantias mínimas que proporcionem a sua existência com dignidade. Há, assim, que se falar em um Estado que é capaz de concretizar os direitos fundamentais com os quais se compromete.

No entanto, para ser capaz de fazê-lo, “o Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos” (PAULSEN, 2022, p. 21). E é neste cenário que surge a importância do Sistema Tributário Nacional (STN), pois este “exerce um papel central na viabilização da atividade financeira: sendo os tributos a principal fonte de financiamento estatal” (PISCITELLI, 2022, p. 3). Com isso, nota-se uma intrínseca relação entre a ideia de mínimo existencial e o impacto da tributação.

Essa se dá vez que, de um lado, deve o Estado buscar no patrimônio privado os recursos de que precisa para colocar em prática seus planos de ação, ao mesmo tempo em que, do outro lado, são os cidadãos que figuram no lugar de devedores dos tributos. Considerando isso, antes de abordar o impacto do Sistema Tributário brasileiro na garantia do mínimo existencial dos cidadãos, é fundamental o desenvolvimento de uma discussão sobre esse conceito, isso uma vez ser esse um termo com diversos entendimentos na doutrina, como se verá adiante.

Assim, o objetivo deste capítulo é debater o mínimo existencial em sua conceituação e aplicabilidade. Dessa forma, divide-se em duas seções consideradas necessárias para a concretização do objetivo geral proposto por essa pesquisa. Primeiramente, serão expostas algumas das interpretações possíveis para o conceito de mínimo existencial em diferentes doutrinadores que se dedicam ao tema. Posto isso, em um segundo momento, discutir-se-á sobre sua dificuldade de aplicação.

### **1.1. Possíveis conceitos do mínimo existencial**

Para compreender o mínimo existencial é fundamental sua conceitualização. Contudo, defini-lo não se trata de uma tarefa fácil, haja vista não se referir a um conceito dotado de unanimidade<sup>1</sup> entre os autores. Como será visto nesta primeira seção, existem várias compreensões distintas na doutrina sobre o mínimo existencial. Logo, almeja-se aqui expor algumas das diferentes concepções do termo, para concluir que, por mais que haja inúmeras definições de mínimo existencial, grande parte delas tem como centro o princípio da dignidade humana.

Primeiramente, Habermas define o mínimo existencial, em linhas gerais, como algo associado ao ideal de democracia. A relação entre democracia e garantia do mínimo existencial foi elaborada por vários autores, porém o maior destaque é do filósofo alemão Jürgen Habermas. Desse modo, o regime democrático se sustenta no ideal de que os cidadãos devem ter a igual oportunidade de participar do processo de formação da vontade da comunidade política que integram (SARMENTO, 2016, p. 1652).

A democracia deliberativa, segundo o autor, baseia-se no diálogo social entre pessoas livres e iguais em um espaço público. Assim, é desejado que o cidadão não atue como um agente econômico no mercado, mas como alguém disposto a aprender com o outro e engajado numa empreitada cooperativa de busca de soluções para problemas comuns (SARMENTO, p. 1654, 2016).

A partir disso, como Daniel Sarmiento (2016, p. 1656) aponta em sua pesquisa sobre o tema, Habermas elabora um catálogo de direitos fundamentais para a legitimidade do Direito estatal. Em relação a isso:

1. Direitos fundamentais que resultam da configuração politicamente autônoma do direito à maior medida possível de iguais liberdades subjetivas de ação. (...)
2. Direitos fundamentais que resultam da configuração politicamente autônoma do status de um membro numa associação voluntária de parceiros.
3. Direitos fundamentais que resultam imediatamente da possibilidade de postulação judicial de direitos e da configuração politicamente autônoma da proteção jurídica individual. (...)
4. Direitos fundamentais à participação, em igualdade de chances, em processos de formação de opinião e da vontade, nos quais os civis exercitam a sua autonomia pública e através dos quais eles criam direito legítimo. (...)
5. Direitos fundamentais a condições de vida garantidas social, técnica e ecologicamente, na medida em que isso for necessário para

---

<sup>1</sup> Emerique e Guerra (2006, p. 388) apontam que a questão do mínimo existencial suscita inúmeras controvérsias, como, por exemplo, a sua conceitualização, a identificação de quais prestações são indispensáveis para a manutenção de uma vida digna, a função do Estado na promoção e proteção deste mínimo.

um aproveitamento, em igualdade de chances, dos direitos elencados em (1).

Sarmiento (2016, p. 1654) ressalta que a elaboração habermasiana se soma a outras que apontam a necessidade de garantia de condições sociais mínimas para que cada indivíduo possa atuar na esfera pública como cidadão. Portanto, o mínimo existencial seria uma forma de efetivar a democracia e a cidadania.

Outra linha de entendimento sobre o mínimo existencial é a de Ernst Tugendhat. O filósofo alemão baseia-se na ideia de que, ao contrário do que preconiza o liberalismo, o fundamento último dos direitos não é a garantia da liberdade, mas o atendimento das necessidades humanas (SARMENTO,2016, p. 1655).

Assim, Tugendhat argumenta que fundamentar os direitos sociais focando somente na liberdade deixa de fora as pessoas que, por características pessoais, não têm como exercê-la, não pela ausência de condições materiais, mas por suas próprias características (SARMENTO,2016, p. 1655). Dessa forma, é demonstrado que o mínimo existencial não é apenas um mecanismo para a consecução de outros fins, mas tem de receber proteção independentemente.

Partindo para uma conceituação nacional, Luiz Antonio Rizzatto Nunes e Mirella D'Angelo Caldeira (2022, p. 3) definem o mínimo existencial como uma tentativa de garantir ao ser humano um “mínimo vital” de qualidade de vida, o qual permite uma vida com dignidade e oportunidade de exercer a liberdade no meio social em que vive.

Ainda, o mínimo existencial possui uma vertente garantística e uma outra prestacional. Nesse sentido, a via garantística impede a agressão do direito, ou seja, requer a cedência de outros direitos ou de deveres perante a garantia de meios que satisfaçam as mínimas condições de vivência digna da pessoa (EMERIQUE; GUERRA, 2006, p. 387).

Enquanto que a via prestacional tem caráter de direito social, exigível frente ao Estado, sendo que o mínimo existencial deve ser suficiente para cumprir os desideratos do Estado Democrático de Direito. Ademais, o aspecto prestacional do mínimo existencial traz a problemática de determinar quais prestações de direitos sociais conformam o seu núcleo e mesmo que este problema seja solucionado, ainda haverá a dificuldade de saber em relação a cada direito particular qual a extensão da obrigação do Estado de prover ou satisfazer a necessidade ou interesse social ou econômico tutelados pelo direito (EMERIQUE; GUERRA, 2006, p. 388).

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres (1989, p. 35) defende a tese de que o mínimo existencial se assenta na garantia da liberdade. Assim, o mínimo existencial não tem dicção constitucional própria, devendo ser procurado na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. Ainda, para o autor, o mínimo existencial é composto por um *status negativus*, um *status positivus libertatis* e um *status positivus socialis*.

Primeiramente, o *status negativus libertatis* se afirma no campo tributário através das imunidades fiscais, no sentido de que o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência (TORRES, 1989, p. 45).

Nesse contexto, verificam-se as imunidades tributárias, como, por exemplo, a da cesta básica no que tange ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como do mínimo existencial familiar relacionado ao Imposto de Renda e, ainda, da moradia, quanto ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana<sup>2</sup>. Também relaciona a isso a gratuidade para o acesso à justiça na defesa de seus direitos, a imunidade tributária para as instituições assistenciais, a proteção à saúde no Sistema Único de Saúde e à educação, através dos sistemas de ensino públicos e gratuitos, entre outros (SCAFF, 2006, p. 33).

Já o *status positivus socialis* deve ser entendido pelas prestações estatais entregues para a proteção dos direitos econômicos e sociais e para a seguridade social e é dependente da situação econômica do país e da riqueza nacional (TORRES, 1989, p. 40).

Por fim, o *status positivus libertatis*, “postula a entrega de prestações de assistência social aos pobres, de auxílios financeiros a entidades filantrópicas e de bens públicos (roupas, remédios, alimentos etc.) à população carente” (TORRES, 2003, p. 15). No entanto, essas prestações só podem ser exigidas por meios judiciais quando o sistema previdenciário público ou privado falhar em sua missão e o indivíduo não tiver os meios indispensáveis à sobrevivência” (TORRES, 1989, p. 40).

---

<sup>2</sup> Primeiramente, em relação aos impostos que podem incidir na cesta básica, a reforma tributária em andamento estabeleceu que produtos da chamada cesta básica serão isentos de impostos. Já em relação ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), neste ano de 2023, quem recebe até R\$ 2.112 por mês tem a isenção. Quanto ao IPTU, tem-se o exemplo do município de Nova Lima, em Minas Gerais, no qual os maiores de 60 anos, que recebem até 3 salários-mínimos, tem a isenção do imposto e direito a desconto quem possui apenas um imóvel residencial, com área edificada até 150,00 m<sup>2</sup>, e tem uma renda mensal de até 03 salários mínimos.

Assim, Ricardo Lobo Torres (1989, p. 40) conclui que apenas a reflexão sobre a liberdade e os direitos humanos leva à uma garantia efetiva do mínimo existencial, ao combate à pobreza e à extinção dos privilégios odiosos, superando as ambiguidades de um Estado que é simultaneamente fiscal e patrimonial.

Em um outro viés, Ana Paula de Barcellos (2002, p. 305) define o mínimo existencial como o núcleo sindicável da dignidade da pessoa humana. Assim, a autora inclui como proposta para sua concretização da pessoa digna o acesso à educação fundamental, à saúde básica, à assistência no caso de necessidade e ao acesso à Justiça, todos exigíveis judicialmente de forma direta. Portanto, para Barcellos, a ideia de mínimo existencial está essencialmente ligada à noção de dignidade da pessoa humana.

Dessa maneira, em sentido oposto a Torres, para Barcellos, o mínimo existencial não configura um direito autônomo, mas sim é um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais menor, no qual o conteúdo, por ser mínimo, pode ser plenamente exigível através do judiciário. Ressalta-se que para a autora (BARCELLOS, 2002, p. 45) o mínimo vital já estaria determinado pela Constituição sendo necessário para identificá-la a simples interpretação sistemática, afirmando:

O mínimo existencial que ora se concebe é composto de quatro elementos, três materiais e um instrumental, a saber: a educação fundamental, a saúde básica, a assistência aos desamparados e o acesso à justiça. Repita-se, ainda uma vez, que esses quatro pontos correspondem ao núcleo da dignidade da pessoa humana a que se reconhece eficácia jurídica positiva e, a fortiori, o status de direitos subjetivo exigível diante do poder judiciário. (BARCELLOS, 2002, p. 259).

Logo, ela determina um conteúdo abstrato a respeito do mínimo existencial e o entende como uma regra, ou seja, um dever definitivo estatal a cujo cumprimento não se pode opor nenhum outro princípio constitucional formal ou material (ESPINOZA, 2017, p. 107).

Por fim, tem-se como forma de compreensão do conceito de mínimo existencial as chamadas teorias independentes (SARMENTO, 2016, p. 1655). Essas teorias dizem respeito a justificativas não instrumentais para a proteção ao mínimo existencial que não entendem a sua garantia como um simples pressuposto para a fruição de outros direitos ou persecução de outras finalidades coletivas importantes.

Nesse sentido, as teorias independentes partem da premissa de que a satisfação das necessidades materiais básicas de pessoas que não tenham condições de fazê-lo por si próprias é um componente central da ideia de justiça que justifica a sua proteção jurídica.

Essas teorias não negam que a garantia do mínimo existencial seja essencial para a promoção de outros direitos e valores, como a liberdade e democracia, mas não condicionam tal garantia aos referidos objetivos.

Portanto, nessa seção foi verificado que o debate acerca da conceituação de mínimo existencial gera diversos pontos de divergência tanto por parte de uma doutrina mais clássica quanto na doutrina nacional contemporânea. Não há um conceito único de mínimo existencial, e é por isso que é importante não compreender apenas as diversas conceituações, mas também perceber a aplicabilidade do mínimo existencial, e é sobre este tema que tratará a próxima seção.

## **1.2. A dificuldade de aplicabilidade do mínimo existencial**

Nesta segunda e última seção do presente capítulo, será exposto acerca da aplicação do mínimo existencial na esfera internacional e nacional, perpassando por legislações que tentam disciplinar esse termo, além do exame de como o princípio da dignidade humana colabora para a sua aplicabilidade. Entretanto, antes de explicitar a aplicação prática do mínimo existencial, é fundamental analisar sua origem.

Daniel Sarmiento (2016, p. 1646) aponta que provavelmente a primeira formulação jurídica do direito ao mínimo existencial se deve a Pontes de Miranda. Já em 1933, o jurista brasileiro se referiu à existência de um direito público subjetivo à subsistência dentre o elenco dos “novos direitos do homem” que compreenderia o que chamou de “mínimo vital”.

Porém, é marcante na trajetória do Direito Constitucional a formulação germânica do direito ao mínimo existencial, sob a égide da Lei Fundamental de 1949, ocorrida no segundo pós-guerra. A ideia foi proposta por Otto Bachof e corresponde ao entendimento de que existe um direito fundamental ao mínimo existencial, e isso foi reconhecido no Tribunal Administrativo Federal alemão em 1954 com a conjugação do princípio da dignidade da pessoa humana, da cláusula do Estado Social e dos direitos à liberdade e à vida<sup>3</sup>. Posteriormente, tribunais constitucionais ou supremas cortes de diversos outros países, como

---

<sup>3</sup> A questão do debate em torno do mínimo existencial se concretizou ainda mais na Alemanha, quando, em 1975, o Tribunal Constitucional Federal alemão proferiu o reconhecimento da assistência social como um dever evidente do Estado Social e como uma garantia de condições mínimas para uma existência humanamente digna. Segundo o tribunal estadual, no caso de órfãos portadores de alguma deficiência mental ou física o limite etário não deveria prevalecer, já que essas pessoas se encontrariam impossibilitadas de prover seu próprio sustento (ESPINOSA, 2017, p. 101).

Portugal, Israel, Índia e Colômbia adotaram, com algumas variações, o mesmo conceito de mínimo existencial (SARMENTO, 2016, p. 1646).

Em relação a aplicabilidade do mínimo existencial, em um panorama internacional, a legislação mais expressiva é o artigo 25 da Declaração Universal dos Direitos Humanos - DUDH (ONU, 1948), o qual estabelece, *in verbis*:

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

O referido artigo da Declaração, abrange um amplo rol de direitos, como o acesso à alimentação adequada, água, saneamento, vestuário, habitação, cuidados médicos e proteção social. Logo, o artigo 25 destaca que todos têm direitos sociais e econômicos, existindo um nível abaixo no qual ninguém deve ser submetido. Ressalta-se, que o art. 25 da DUDH estabelece como diversos direitos mínimo, sendo ainda mais aprofundado sendo mais aprofundado no Pacto Internacional<sup>4</sup> sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (NAÇÕES UNIDAS BRASIL, 2018).

No Brasil, o mínimo existencial pode ser identificado em diversas Constituições. Como, por exemplo, a Constituição de 1946, em seu art. 15, § 12, garantia à imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (TORRES, 1989, p. 35). Porém, foi a Constituição de 1988

---

<sup>4</sup> Ao analisar Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais identifica-se o mínimo existencial assegurado de forma indireta, como é explícito nos seguintes artigos: Art. 11, § 2º: “Os Estados-partes no presente Pacto, reconhecendo o direito fundamental de toda pessoa de estar protegida contra a fome, adotarão, individualmente e mediante cooperação internacional, as medidas, inclusive programas concretos, que se façam necessários para: 1. Melhorar os métodos de produção, conservação e distribuição de gêneros alimentícios pela plena utilização dos conhecimentos técnicos e científicos, pela difusão de princípios de educação nutricional e pelo aperfeiçoamento ou reforma dos regimes agrários, de maneira que se assegurem a exploração e a utilização 6 mais eficazes dos recursos naturais. 2. Assegurar uma repartição equitativa dos recursos alimentícios mundiais em relação às necessidades, levando-se em conta os problemas tanto dos países importadores quanto dos exportadores de gêneros alimentícios”. Art. 13, § 1º: “Os Estados-partes no presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa à educação. Concordam em que a educação deverá visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e a fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais. Concordam ainda que a educação deverá capacitar todas as pessoas a participar efetivamente de uma sociedade livre, favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e entre todos os grupos raciais, étnicos ou religiosos e promover as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz”. Assim, o referido pacto não chega a falar diretamente do mínimo existencial, mas garante condições mínimas de vida, em que as pessoas não podem ser submetidas, como fome e a garantia do direito social à educação.



que determinou a garantia do mínimo existencial como direito fundamental. Além disso, a literatura jurídica nacional (TORRES, 2009; BARCELLOS, 2002, p. 201-308; SARLET, 2008, p. 11-54; CLÈVE, 2003, p. 151-161) bem como a jurisprudência são praticamente unânimes ao apontar o acolhimento do direito ao mínimo existencial (SAMENTO, 2016, p. 1647).

Desse modo, a Constituição vigente positivou os direitos sociais em seu texto, além de consagrar o princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado e da ordem jurídica brasileira. A dignidade da pessoa humana está no centro da ordem jurídica brasileira pois valoriza a pessoa humana como razão fundamental para a estrutura de organização do Estado e para o Direito (EMERIQUE; GUERRA, 2006, p. 385).

A este respeito, salienta-se que o princípio da dignidade humana é definido por Ingo Wolfgang Sarlet (2001, p. 60) como:

Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos.

Indo ao encontro desta conceitualização, Fábio Konder Comparato (1999, p. 20) destaca que a dignidade da pessoa humana não consiste apenas no fato de serem as pessoas, seres humanos, diferente das coisas, objetos. Isso pois tal diferença resulta também do fato de que, pela sua vontade racional, só a pessoa vive em condições de autonomia, por isso que todo homem tem dignidade e não um preço, como as coisas. Em linhas gerais, o entendimento de dignidade pode ser dividido entre antigo e contemporâneo, conforme indica Antonio Pele (2015, p. 08). Para este autor, a dignidade contemporânea é derivada de uma ligação com os direitos humanos, ou seja, de uma nova carga moral política e progressivamente adquirida em reação aos crimes e atrocidades da Segunda Guerra Mundial.

Assim, a ideia de dignidade humana costuma ser atualmente definida como o valor de todos os seres humanos e como base dos direitos fundamentais. Com relação ao primeiro aspecto, a dignidade humana seria um valor inerente e absoluto ao ser humano. Enquanto o segundo aspecto, os direitos humanos teriam sua razão de ser e justificativa na proteção e no desenvolvimento da dignidade humana (PELE, 2015, p. 08).

Nesse contexto, o princípio da dignidade humana é destacado pois existe uma relação indissociável entre ele e o mínimo existencial. Sobre isso, Ingo Wolfgang Sarlet (2013, p. 30) determina que o mínimo existencial pode ser considerado o elo entre direitos fundamentais sociais, vida e dignidade da pessoa humana, uma vez que condizem com necessidades existenciais de todo e qualquer indivíduo.

Ademais, Robert Alexy entende o mínimo existencial como um núcleo irreduzível da dignidade humana, e esse entendimento é utilizado pela Constituição brasileira. Como bem expressa Ana Paula Barcellos (2017, p. 22):

Para o autor, já se adianta, a garantia do mínimo existencial constitui uma regra constitucional, resultado da ponderação dos princípios da dignidade da pessoa humana e da igualdade real. Vale percorrer o caminho apontado pelo autor para chegar a tal conclusão, especialmente porque, como se verá, ele se aplica igualmente ao texto constitucional brasileiro em vigor.

Assim, Alexy constrói sua argumentação do mínimo existencial em torno da ideia de colisão e, consequência desta, a necessária ponderação de princípios constitucionais. Ou seja, quando um princípio colide com outro, deve ocorrer uma ponderação de escolha entre eles. Desse modo, os princípios são ponderados e foi escolhido o da dignidade da pessoa humana como preponderante (BARCELLOS, 2017, p. 23).

Logo, resta estabelecer, dentre as medidas que realizam o princípio da dignidade humana, qual a que sacrifica em menor extensão os demais princípios envolvidos. É neste ponto que surge a garantia do mínimo existencial como regra, e não mais como princípio. Por consequência, o mínimo existencial é o conjunto de circunstâncias materiais mínimas a que todo o homem tem direito, sendo a redução máxima que se pode fazer em atenção aos demais princípios (BARCELLOS, 2017, p. 23).

Aplicando a lógica de Alexy para o texto constitucional de 1988, e como a dignidade da pessoa humana é um de seus princípios estruturantes, o mínimo existencial pode ser considerado uma regra como de concretizar tal princípio. Portanto, no âmbito da Constituição de 1988, o mínimo existencial aparece para além do princípio da dignidade. Como Ricardo Lobo Torres bem menciona, o mínimo vital faz-se presente de forma tanto explícita como implícita no texto constitucional. Algumas das explícitas seriam, nas palavras do autor (TORRES, 1989, p. 36):

O art. 5º, item XXXIV, da CF de 1988 assegura, para a defesa de direitos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos e a obtenção de certidões. O art. 5º, itens LXXIII e LXXII prevê a gratuidade da ação popular, do habeas-corpus e do habeas-data. O art. 5º, item LXXIV diz que "o Estado prestará assistência jurídica integral

e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos". [...] O art. 52, item LXXVI, estabelece que "são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito".

Já em relação às implícitas, pode-se citar que o imposto de renda não incide sobre um mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante, nem sobre as quantias necessárias à subsistência de seus dependentes, dedutíveis da renda bruta (TORRES, 1989, p. 26).

Nesse mesmo sentido, pode-se verificar tal intenção da leitura do art. 145, § 1º, do texto constitucional, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988). Esse refere-se ao princípio tributário da capacidade contributiva, sendo um direito individual dos cidadãos contribuintes. A partir dele torna-se possível aduzir a uma não tributação do mínimo existencial, pois resta determinado que a tributação terá caráter pessoal. Em relação a esse ponto, será melhor desenvolvido na próxima seção deste trabalho.

Além disso, a jurisprudência brasileira<sup>5</sup> aplica o mínimo existencial como maneira de balizar a imposição de certas medidas, como pode ser verificado na seguinte arguição de descumprimento de preceito fundamental:

ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. A QUESTÃO DA LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO CONTROLE E DA INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO EM TEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS, QUANDO CONFIGURADA HIPÓTESE DE ABUSIVIDADE GOVERNAMENTAL. DIMENSÃO POLÍTICA DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL ATRIBUÍDA AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INOPONIBILIDADE DO ARBÍTRIO ESTATAL À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS, ECONÔMICOS E CULTURAIS. CARÁTER RELATIVO DA LIBERDADE DE CONFORMAÇÃO DO LEGISLADOR. CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA CLÁUSULA DA “RESERVA DO POSSÍVEL”. NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO, EM FAVOR DOS INDIVÍDUOS, DA INTEGRIDADE E DA INTANGIBILIDADE DO NÚCLEO CONSUBSTANCIADOR DO “MÍNIMO EXISTENCIAL”. VIABILIDADE INSTRUMENTAL DA ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO NO PROCESSO DE CONCRETIZAÇÃO DAS LIBERDADES POSITIVAS (DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO)” (STF – ADPF 45 DF, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgado em 29/03/2014)

Logo, o mínimo existencial é evocado pelo Supremo Tribunal Federal com o objetivo de que o poder público não pode determinar a reserva do possível se comprometer o núcleo

---

<sup>5</sup> Essa jurisprudência foi escolhida visto que várias outras citam ela, logo, ela é uma espécie de referência sobre o tema do mínimo existencial.

básico no mínimo existencial. Ressalta-se que nos capítulos a seguir será exposto sobre a aplicabilidade do mínimo existencial em relação ao sistema tributário brasileiro com maiores detalhes. Porém, com a jurisprudência acima é importante a percepção de que o mínimo existencial é já aplicado no sistema judiciário pátrio – apesar das distintas formas de interpretação do seu conceito, conforme demonstrado na seção anterior.

Ademais, a partir das exposições acima é nítido que o mínimo existencial tem relação próxima com a dignidade da pessoa humana, sendo este um dos princípios fundantes da Constituição Federal de 1988, conforme se observa do seu texto, ainda no art. 1º, III, que determina a dignidade humana como fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro. Consequentemente, o mínimo existencial é relacionado com a ordem constitucional, sendo uma das formas de se assegurar uma vida digna aos cidadãos brasileiros.

Logo, neste trabalho, o mínimo existencial se aproxima da ideia de Barcellos. Assim, uma vez que a autora entende o mínimo existencial como ligado à noção de dignidade da pessoa humana, não é um direito autônomo, mas sim é um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais, no qual o conteúdo, por ser mínimo, pode ser plenamente exigível através do judiciário e já está determinado pela Constituição.

Portanto, diante das duas sessões deste primeiro capítulo, conclui-se até aqui que o mínimo existencial possui diversos significados acerca do seu conceito. Porém, ao se analisar o termo dentro do sistema constitucional do Brasil percebe-se que ele tem uma ligação direta com o princípio da dignidade da pessoa humana. Consequentemente, o mínimo existencial, no que tange a sua aplicabilidade no contexto brasileiro, tem raízes na Constituição federal de 1988, adotando-se, neste trabalho, a conceituação de Ana Paula Barcellos.

Posto isso, identificado o mínimo existencial no ordenamento constitucional do Brasil, cabe ainda questionar de que modo esse conceito se aplica no sistema tributário pátrio, isso tendo em vista o objetivo da pesquisa de investigar a relação da garantia do mínimo existencial com o impacto do sistema tributário para os cidadãos. Porém, para que seja possível responder a problemática que orienta esta investigação, deve-se examinar o sistema tributário como um todo, o que será realizado no capítulo seguinte.

## **2. A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO**

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, disciplina o Código Tributário Nacional e, assim, traz as normas gerais referentes a matéria tributária no Brasil. No entanto, para além daquilo que é previsto pelo CTN, outras legislações específicas também compõem o Sistema Tributário Nacional, o qual compreende todas as espécies tributárias vigente no país e demais aspectos referentes a sua instituição, cobrança e fiscalização (são esses os três aspectos de que trata o Direito Tributário). Destacando, especialmente, que todo esse Sistema está amparado pela Constituição Federal do Brasil, a qual dedica para a matéria tributária os artigos 145 a 162, que serão discutidos mais detalhadamente nesta seção.

Há, com isso, que se falar na existência de um Sistema Constitucional Tributário – lembrando que, embora as constituições anteriores também trouxessem matéria tributária em seus textos, foi a partir de 88 que passou a haver maior preocupação com a proteção aos contribuintes. É nesse aspecto que o texto constitucional trouxe princípios como a anterioridade tributária ou, ainda, as suas imunidades tributárias, sendo ambos (princípios e imunidades) limitações constitucionais ao poder de tributar impostas aos entes federados e que objetivam resguardar direitos fundamentais dos cidadãos.

Porém, antes de se adentrar em uma explicação mais aprofundada sobre o STN na Constituição Federal de 1988, é preciso fazer uma pequena digressão histórica sobre os tributos e as constituições, pois o que se tem atualmente no texto constitucional é uma evolução do que já se teve, principalmente pelo fato de que o Código Tributário Nacional é preexistente a 1988, tendo surgido mais de duas décadas anteriormente a sua promulgação.

De acordo com Pablo Dutra Martuscelli (2010, p. 4210), a história nacional revela a existência de mecanismos de tributação bem articulados e aparentemente bem-sucedidos, mas sem que a tributação observasse qualquer critério de justiça. Ou seja, historicamente tem-se a marca da tributação contingente, isto é, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade – que é quando aquilo que é pago pelos contribuintes retorna para eles na forma de direitos concretizados pelo Estado – ou seja, de uma tributação que é flagrante e frequentemente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam.

Logo, desde o início da tributação no Brasil até a introdução de um Estado Democrático de Direito, o que se pôde verificar foi a predominância de deveres e não de

direitos legais ou constitucionalmente assegurados. Diante desse cenário, o presente capítulo dedica-se a apresentar um breve contexto histórico do Direito Tributário através das Constituições brasileiras, de modo que isso contribua para, posteriormente, analisar como tal histórico impacta no Sistema Tributário hoje existente no país, que pode ser compreendido como um sistema regressivo, conforme se discutirá na segunda seção deste capítulo.

## **2. 1 O Direito Tributário através das Constituições brasileiras**

A publicação do Código Tributário Nacional em 1966 foi responsável por dar independência e sistematização ao Direito Tributário, que até então era confundido com Direito Econômico e Financeiro, estando sempre relacionados<sup>6</sup>. Apesar disso, foi apenas com a CF/88 que essa área do direito ganhou sua autonomia, passando, então, a ser considerada um ramo autônomo do Direito Público – é isso o que se pode compreender da leitura do art. 24, I, do texto constitucional, o qual indica de forma clara que o Direito Tributário é um campo específico do Direito, exercendo as funções que lhe são pertinentes (PISCITELLI, 2022).

Isso significa que a CF/88 contribuiu para demarcar qual é o campo de atuação do Direito Tributário, tornando-o mais definido. Restou determinado que cabe a ele as funções de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos. Não obstante, esse Direito, ainda que de maneira distinta da atual, também se encontra presente em outras Constituições brasileiras ao longo de sua história. Sobre isso, há um fenômeno interessante: o Brasil já tinha contribuintes antes mesmo de ter Direito Tributário, ou seja, já havia tributação antes mesmo de haver Constituição, como se observa:

A despeito da inexistência de Estado, de Constituição, de moeda, ou de organização administrativa, já se exercia pressão tributária sobre a colônia, fazendo-se recair seu peso sobre os produtos in natura ou sobre o volume auferido de lucros, apurados pelo comércio dos bens constantes da pauta de exportações a colônia (OLIVEIRA; RANGEL, 2018, p. 68).

---

<sup>6</sup> Isso se dá devido a uma questão histórica que, em maior ou menor medida, influenciou o mundo todo. Pois, até o fim da Segunda Guerra Mundial, a economia era vista como ‘intocável’ pelo Estado – o que trazia consequências ao exercício da tributação, pois até aquele momento essas áreas se encontravam extremamente relacionadas uma à outra. Posteriormente, os países começaram a perceber a importância do direito econômico. Neste ponto, de acordo com Fabio Konder Comparato (1965, p. 15-16), foram as duas grandes guerras que fizeram com que os países comesçassem uma intensa regulação das suas atividades econômicas, surgindo ali um novo ramo do Direito.

Além disso, já no início da colonização o açúcar foi o principal produto a ser explorado por Portugal, e a Coroa Portuguesa entregou para particulares a gestão das áreas exploradas, sendo essas as “capitanias hereditárias” administradas pela sistemática dos contratos. Assim, esses contratos eram termos de investidura dos donatários na função de agentes fiscais da Coroa, que deveriam dar conta do produto arrecadado para o soberano português. Essa foi a primeira forma de tributação institucionalizada no Brasil (MARTUSCELLI, 2010, p. 4211).

Justamente devido a isso é que se torna possível verificar que, ainda no Brasil Império, já havia discussões quanto ao exercício do poder de tributar, que se materializava pela disputa quanto a titularidade das receitas. Nesse contexto, era necessário compreender a quem caberia tributar os cidadãos, vez que a tributação já se revelava essencial para a manutenção do Estado – ainda que de acordo com as particularidades daquele momento histórico. Logo, tanto em momentos anteriores, como ainda hoje, nota-se que “sendo a receita tributária aquela que mais contribui para o caixa da Administração, é evidente que a detenção da competência tributária para onerar este ou aquele fato econômico revela-se como medida de poder para o ente tributante” (PISCITELLI, 2022, p. 13).

Nesse aspecto,

O tema central das discussões tributárias sempre esteve relacionado com a necessidade de assegurar recursos aos entes públicos, mesmo antes da existência de uma Federação. Tratava-se de estabelecer a melhor distribuição das formas de obtenção de receitas por parte do Estado, como meio de viabilizar e assegurar a autonomia política e administrativa não só da União, mas, na mesma medida, dos estados (ou províncias) e municípios (PISCITELLI, 2022, p. 8).

Seguindo nesta linha, posteriormente, já durante o período constitucional republicano:

Foi proclamada a República, e introduziu o Federalismo no País, o que trouxe consideráveis mudanças ao modo de estruturação de como eram arrecadados e cobrados os tributos. As receitas tributárias passaram por uma reformulação, e foi criado um sistema tributário calcado na autonomia das entidades federativas, e na classificação dos impostos (OLIVEIRA; RANGEL, 2018, p. 70)

Dessa maneira, as primeiras constituições brasileiras não estabeleciam devidamente a parte referente à tributação, tratando a cobrança de tributos como mera manifestação de tarefas administrativas e a fiscalização como pura manifestação de um poder de polícia. Contudo, de forma gradual, as constituições passaram a prever um rol de direitos oponíveis ao Estado.

A Constituição de 1891 introduziu o federalismo no país, modificando a estrutura da tributação nacional, pois houve uma rígida separação das competências e rendas da União e dos Estados-membros. No entanto, a Constituição de 1891 não estabeleceu nada sobre os tributos municipais. Em relação aos direitos do cidadão contribuinte, a única previsão trazida foi através do §30 do artigo 72, o que se deu por influência dos ideais liberais, e diz respeito ao princípio da legalidade (MARTUSCELLI, 2010, p. 4214) – esse que se faz presente ainda hoje, na Constituição de 88 (art. 150, I), apesar de que em um novo contexto e, agora, pautado pela ideia de segurança jurídica aos contribuintes.

Já a Constituição de 1934, segundo Pablo Dutra Martuscelli (2010, p. 4215), teve como principal característica uma maior autonomização da esfera municipal, consagrando a regra da autonomia em seu artigo 13, que pela primeira vez é dotada de prerrogativas tributárias próprias.

A Constituição de 1937 traz a interferência do governo na economia, com marcada ênfase na esfera social e pela assunção de tarefas por parte do Presidente, as quais eram inexistentes nas Constituições de 1891 e 1934. Porém, no que toca às garantias do cidadão e do cidadão contribuinte, a Constituição de 1937 é lacônica, havendo um recrudescimento das normas referentes aos direitos e garantias do cidadão, das normas de efetivação do princípio federativo e reduzido número de garantias ligadas ao exercício da competência tributária (MARTUSCELLI, 2010, p. 4216).

A Constituição de 1946 trouxe uma previsão importante: o princípio da capacidade contributiva. Ademais, também foi prevista a imunidade do Imposto sobre o Consumo de Mercadorias, para pessoas hipossuficientes economicamente, regra essa que, na futura Constituição de 1988 seria trocada pela cláusula de reserva do possível, mas que no texto de 1946 era amplificada pela garantia de respeito à capacidade contributiva prevista em seu artigo 202 (MARTUSCELLI, 2010, p. 4.217).

Ainda, a Constituição de 1946 é a primeira que adota a técnica de enumeração das imunidades tributárias. A primeira delas encontra-se na imunidade das pequenas glebas rurais, conforme descrito no seu artigo 19, § 1º. Logo, a Constituição de 1946 trouxe em seu arcabouço diversas inovações que são encontradas até hoje no texto constitucional. Lembrando que, no texto atual, as imunidades tributárias, assim como os princípios, se constituem nas garantias individuais dos contribuintes, não podendo ser suprimidos.

No entanto, o Golpe Militar de 1964 proporcionou reformas na estrutura tributária então vigente, já que ocorreu a aprovação da Emenda Constitucional n.º 18/65 e a



consequente promulgação do Código Tributário Nacional. A nova estrutura tributária sistematizou as bases tributáveis, trazendo um sistema de maior coerência, dotando-o de uma praticidade até então inexistente. Contudo, nada de mais concreto foi feito em prol do contribuinte, mas sim com o objetivo de planificação econômica do Estado (MARTUSCELLI, 2010, p. 4.219).

Portanto, aconteceram desvios irreparáveis na aplicação prática do sistema tributário: mesmo que se objetivasse uma neutralidade, o que se obteve foi uma concentração de riqueza, pois houve a ênfase nos tributos sobre consumo e uma quase inexistência de tributos que potencialmente pudessem onerar a riqueza, o que persiste atualmente no ordenamento, como se verá adiante (MARTUSCELLI, 2010, p. 4.219).

Ademais, a Constituição de 1967 determinou que as alíquotas do novo imposto sobre consumo, agora denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias, seriam fixadas pelo Senado Federal e não mais seriam manejadas de acordo com a vontade dos legisladores estaduais. Assim, este texto constitucional racionalizou o Sistema Tributário Nacional, mas não colaborou para avanços acerca de direitos e garantias do cidadão contribuinte (MARTUSCELLI, 2010, p. 4.219).

Portanto, por meio de uma breve análise das constituições brasileiras anteriores, percebe-se que em poucas houve um avanço no sentido de maiores garantias e direitos para os cidadãos contribuintes. O que na maior parte das vezes ocorreu foi uma sistematização tributária que visava uma maior racionalização em vista do lucro, não se preocupando com questões de justiça social, mas, pelo contrário, tributando sobre o consumo e fazendo-o sem existir distinção entre aqueles com mais poder aquisitivo e os com menos, gerando, assim, um sistema regressivo, como será visto na próxima seção deste capítulo.

Porém, antes de adentrarmos nesta parte, vale ainda destacar que, como tem sido observado diante do exposto até aqui, os diversos textos constitucionais anteriores à Constituição de 1988 não tiveram uma preocupação de assegurar para os contribuintes direitos e garantias que os protegessem diante do poder de tributar do Estado. Assim, o STN, no que tange a sua regulamentação nas constituições brasileiras, pouco teve como ênfase a justiça, ou seja, não teve em seu escopo de atuação o objetivo de diminuir as desigualdades sociais, fazendo com que a tributação incidisse principalmente sobre os mais abastados, ou, ao menos, que não fosse tão onerosa aos cidadãos com pouca capacidade contributiva.

Pelo contrário, durante a história da tributação no Brasil se verificou uma tributação principalmente sobre o consumo, na qual não se fez distinção entre os contribuintes. Porém,

a Constituição de 1988 é conhecida como a “Constituição Cidadã” e aqui se questiona: houve um aumento da preocupação com o cidadão contribuinte na atual Constituição? Ou o que está ocorrendo é, salvo algumas mudanças, apenas o prosseguimento daquilo que já se encontrava nos textos constitucionais anteriores, nos quais, como observado, os tributos não visavam a justiça social?

São essas as perguntas que esta seção busca responder por meio de uma breve apresentação de como o Sistema Tributário Nacional foi sendo construído pelas Constituições anteriores e, principalmente, a maneira que está disposto na Constituição vigente. A fim de responder tais indagações, essa seção se dedica não só ao resgate histórico, mas também a discorrer sobre como o texto constitucional de 1988 estabelece o sistema tributário. Assim, acerca dos tributos e da Constituição de 88, a relação entre estes dois campos se estabelece pois:

A Constituição Federal de 1988, ao reconhecer a atuação do Estado na instituição e arrecadação de tributos, pelos diversos entes da federação, instituiu todo um Sistema Tributário, fundado em princípios básicos que devem ser submetidos todo e qualquer tributo que for criado no país, bem como também definiu que somente aqueles tributos que tiverem previsão constitucional poderão incidir sobre os contribuintes (OLIVEIRA; RANGEL, 2018, p. 59).

Diante disso, o Sistema Tributário Brasileiro se insere na Constituição vigente nos artigos 145 a 156. O capítulo foi dividido em cinco partes<sup>7</sup>, a primeira delas se dedica aos princípios gerais, que são três: o princípio das espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios), o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva, em que todos eles, conjuntamente, objetivam proteger o contribuinte contra eventuais abusos de poder que possam ser cometidos pelo Poder Público (MARTINS, 2000).

Contudo, o princípio da lei complementar determina que nas normas gerais os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do

---

<sup>7</sup> A respeito das outras partes da estrutura tributária na Constituição vale destacar que a segunda seção do capítulo da Constituição refere-se às limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, são garantidos diversos princípios tributários básicos, sendo eles: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego de pessoas e bens, do não confisco por meio de multas e tributos e, ainda, há que se falar nas imunidades tributárias. Por fim, as três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais, tendo cada um deles a sua competência delimitada constitucional. No entanto, devido a delimitação do tema deste trabalho, não serão discutidas tais partes, pois não abarcam a questão da regressividade tributária, fazendo-se apenas uma breve menção.

poder de tributar sejam formatados por lei complementar<sup>8</sup>. Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88) exige que a imposição tributária não implique efeito de confisco, ou seja, a capacidade econômica dos contribuintes deve ser respeitada (MARTINS, 2000, p. 16). Com base nela, o dever dos cidadãos de efetivarem o pagamento dos tributos aos quais se obrigam precisa ocorrer de forma proporcional a capacidade que dispõem de suportar o encargo fiscal (PAULSEN, 2022).

Logo, a capacidade contributiva pode ser definida como um princípio que orienta o legislador na aplicação das normas tributárias, sendo aplicável a toda espécie de tributos<sup>9</sup>, pois o Estado deve exigir das pessoas que estas contribuam nas despesas públicas dentro de sua capacidade econômica. A tributação progressiva, simples ou gradual, é uma das formas de se aplicar este princípio (ISHIDA; MARTELLI, 2015, p. 05). Ainda, como Gustavo Buzatto (2022, p. 165) bem descreve acerca da questão:

O princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da CF/1988, é corolário do princípio da isonomia, o qual deve ser considerado sob as ópticas horizontal e vertical. Nesse sentido (...) a capacidade contributiva representa importante parâmetro para aferição da desigualdade a ser considerada para o estabelecimento de tratamento diferenciado entre os contribuintes pela lei considerados diferentes, como manifestação de equidade, com vistas a uma justiça fiscal. Nesse contexto, no julgamento do RE 423.768, constante do Informativo STF 433, o Min. Rel. Marco Aurélio asseverou que “o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”.

Desse modo, a Constituição Federal garante a capacidade contributiva como maneira de diminuição da desigualdade, a fim de assegurar uma maior isonomia entre os cidadãos. É neste contexto que esse princípio “não constitui apenas um **critério de justiça fiscal** capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro **princípio a orientar toda a tributação**” (PAULSEN, 2022, p. 82, grifos do autor). Portanto, ele não só inspira o

---

<sup>8</sup> Destaca-se que o Código Tributário Nacional é o responsável por estabelecer as normas gerais em matéria tributária e que, embora o processo de sua aprovação tenha se dado conforme aquele exigido para as leis ordinárias, ele foi recepcionado pela CF/88 com o *status* de lei complementar.

<sup>9</sup> Sobre isso, o § 1º do art. 145, que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva, determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)” (BRASIL, 1988, grifos nossos). No entanto, é de entendimento já pacificado pelo STF que esse princípio deve ser aplicado para todas as espécies tributárias e não apenas para os impostos. Isso significa que o princípio da capacidade contributiva não está limitado aos impostos (PAULSEN, 2022).

legislador, devendo influir no Sistema Tributário como um todo, mas também orienta os aplicadores da norma tributária.

A partir disso, podemos constatar que a capacidade contributiva

Se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação. Tais **conteúdos normativos extremos** (preservação do mínimo vital e vedação de confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias, inclusive aos tributos com fato gerador vinculado, como as taxas (PAULSEN, 2022, p. 83, grifos do autor).

Cabe ainda ressaltar que a capacidade contributiva possui conexão com a técnica de tributação da progressividade. Acerca disso, segundo Roque Carrazza (2008, p. 88) “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

No entanto, quando isso não se realiza de forma adequada, pois ou o princípio não é aplicado, ou a técnica tributária da progressividade é ignorada, se pode falar que há entre as consequências a regressividade do sistema tributário. Esses dois pontos serão melhor detalhados na seção seguinte, no qual se discute como no Brasil a tributação acaba por ser extremamente regressiva, falhando com a noção de um sistema tributário progressivo.

## **2.2. Sistema Nacional Tributário: o paradoxo da regressividade**

Primeiramente, antes de discutir a respeito da progressividade ou regressividade do Sistema Tributário Nacional, é necessária uma breve compreensão sobre o que é o tributo, como seu conceito e suas funções. Assim, em linhas gerais, os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado e possuem, precipuamente, caráter fiscal<sup>10</sup>, devendo, entre outros, pautar-se pelos princípios da segurança jurídica, da igualdade tributária e da capacidade contributiva (PAULSEN, 2022, p. 35; PISCITELLI, 2022, p. 3). Não obstante seu viés fiscal, eles podem ter também um caráter extrafiscal, o que ocorre quando a

---

<sup>10</sup> Salienta-se que caráter fiscal se refere a opção política de quem detém e exerce o poder soberano do Estado, na qual, arrecadam-se receitas para a manutenção da máquina estatal (ARAÚJO, 1996, p. 331).

tributação é usada como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas por parte dos cidadãos contribuintes.

Assim, em que pese seu conceito, esse é encontrado no art. 3º do CTN, segundo o qual “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). De tudo isso, o que mais nos importa, considerando o tema dessa pesquisa, é o fato de ser o tributo uma prestação pecuniária, significando que seu pagamento deve se dar em dinheiro<sup>11</sup>, ou seja, que parcela do patrimônio do contribuinte é retirada e entregue ao Estado, na forma de pagamento dos tributos (AMARO, 2021). Ainda, há a característica de ser essa compulsória, o que indica não se tratar de uma opção do contribuinte pagá-lo ou não<sup>12</sup>.

Esse conceito adotado pelo CTN não foi repetido na CF/88, de modo que, apesar de abordar sobre o Sistema Tributário Nacional, o texto constitucional não traz um dispositivo específico no qual estabeleça expressamente o conceito de tributo. Contudo, da leitura da Constituição em matéria tributária é possível verificar que o conceito previsto no CTN foi recepcionado (PISCITELLI, 2021). Ainda, através de seus dispositivos sobre a tributação e o orçamento (Título VI), a CF/88 também deixa claro que o exercício do poder de tributar é fundamental na manutenção do Estado, pois a arrecadação dele proveniente possibilita “a promoção do bem comum, sendo uma das competências mais fortes, haja vista a sua potencialidade para restringir a capacidade econômica individual, criando, em contrapartida, a capacidade econômica social” (RESENDE; TITO, 2021, p. 200).

Ainda, existem tributos que se sujeitam a percentuais diferentes conforme as revelações de capacidade contributiva de seus contribuintes, fazendo com que os contribuintes com mais riqueza suportem uma carga tributária progressivamente maior. Essa situação descrita é a da progressividade tributária, que constitui uma técnica de tributação por meio da qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas correlacionada, fundada normalmente na maior ou menor revelação

---

<sup>11</sup> Há exceção, autorizada pelo CTN, no caso da dação em pagamento em bens imóveis, que, assim como o pagamento em pecúnia, constitui hipótese de extinção do crédito tributário.

<sup>12</sup> Sobre isso, por certo que, na prática, o contribuinte pode acabar optando por não realizar o pagamento do tributo por ele devido ao fisco, o que pode ocorrer por inúmeras razões. No entanto, neste caso, sofrerá as sanções decorrentes de tal atitude. Assim, nos termos do conceito trazido pelo CTN, ser compulsório refere-se ao dever legal de pagamento dos tributos.

de capacidade contributiva (PAULSEN, 2022, p. 173). Logo, os tributos progressivos são importantes na medida em que:

Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva (PAUSEN, 2022, p. 174).

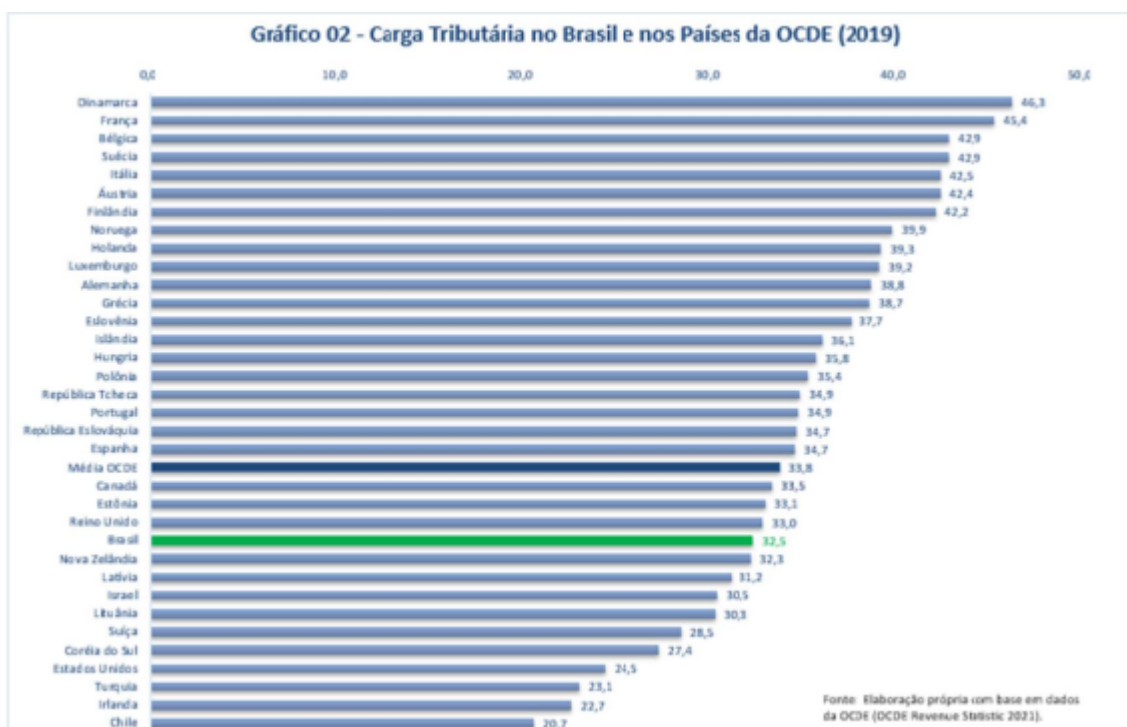
Desta forma, a progressividade da tributação contribui com o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, na medida em que considera progressivamente a riqueza do contribuinte e a proporcional tributação. No ordenamento brasileiro, a progressividade pode ser dimensionada em vários momentos. Primeiramente, cita-se a EC n. 29/2001, a qual autorizou a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel. Também, a EC n. 42/2002, que determinou a progressividade para o imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Também, menciona-se o RE 562.045, em que o STF estabeleceu a progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), a partir de um critério que traduza o princípio da capacidade contributiva como o valor da herança ou doação.

Diante disso, percebe-se que a progressividade tributária não é algo estranho ao sistema jurídico brasileiro. Porém, mesmo com os casos supracitados de aplicabilidade da tributação progressiva, o Sistema Nacional Tributário tem diversas outras tributações nas quais a progressividade não é utilizada. Muito pelo contrário, o ordenamento tributário pode ser considerado, em sua grande parte, como regressivo.

De maneira geral, a regressividade tributária pode ser entendida bem o oposto da progressividade. Assim, “o sistema tributário regressivo é aquele no qual, quanto menor a renda auferida por determinada parcela da população, maior será o impacto da carga fiscal sofrido por ela” (FERREIRA, 2015, p. 37). Portanto, a tributação em um sistema regressivo não faz distinção entre a parcela dos contribuintes com maior ou menor poder aquisitivo, vez que simplesmente as porcentagens das alíquotas são iguais para todos, sem auferir uma avaliação mínima da capacidade contributiva do cidadão. Apesar disso, ainda muito se questiona se o Sistema Tributário Nacional pode mesmo ser considerado regressivo.

Para responder a esta questão, é necessário analisar brevemente como se dá a tributação no Brasil. Quando comparado com outros países pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é nítido que o Brasil não é um dos

países que mais tributam em uma escala mundial, porém ele está em 25º na lista do levantamento realizado pela Receita Federal em 2019, como se pode observar no gráfico abaixo:

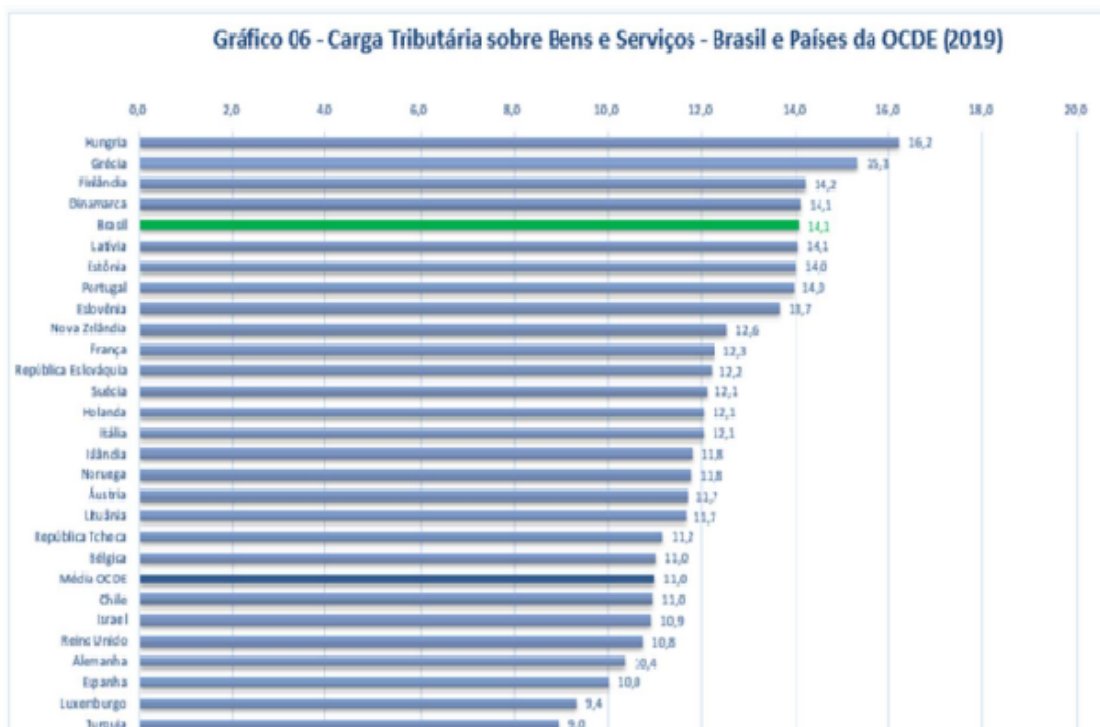


Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, jul/2021, p. 06

Diante desse gráfico, é também possível observar que entre os países da América Latina, o Brasil é o país com mais tributação. Ou seja, a tributação brasileira tem uma carga monetária relevante e por isso é essencial a determinação se os tributos são progressivos ou regressivos.

Ademais, sobre a tributação brasileira em si, dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) de 2014<sup>13</sup> demonstram que 53,8% do total arrecadado no país é pago por brasileiros com renda de até 3 salários-mínimos, que representam cerca de 79% da população. Já os outros 28,5% da arrecadação possuem origem nos impostos pagos por brasileiros com renda entre 3 e 10 salários-mínimos. Diogo de Castro Ferreira (2015, p. 38) aponta que isso ocorre pois há uma ênfase na tributação sobre o consumo através da tributação indireta, o que pode ser vislumbrado no seguinte gráfico:

<sup>13</sup> Salienta-se que durante a realização deste trabalho não foram encontrados dados de pesquisas mais recentes com essa informação.



Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, jul/2021, p. 08.

Dessa maneira, o Brasil é o quinto país da OCDE que mais tributa indiretamente. Porém, em relação a tributação direta, tem-se:



Fonte: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, jul/2021, p. 08



Acerca disso, Leandro Alves Coelho e Elisângela Paula do Sacramento Peixe (2020, p. 112) estabelecem a definição de uma tributação direta e indireta:

Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros, ou seja, não repercutem para terceiros nas relações de consumo, pois o ônus tributário é assumido de fato e de direito pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte, que compõem a relação jurídica tributária com o Estado-Fisco, não comportando qualquer recuperação nas relações de mercado. Já os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência do ônus tributário do contribuinte de direito – que figura na relação jurídica tributária como sujeito passivo, na condição de contribuintes, para terceiros, repercutindo nas relações de consumo, sendo que os consumidores acabam pagando de fato os tributos embutidos /incorporados nos preços das mercadorias e serviços.

Logo, a tributação direta é a taxação aplicada diretamente sobre a renda, patrimônio ou consumo, como exemplos pode-se mencionar os seguintes impostos: IR, o IPTU e o IPVA. Já a tributação indireta é aquela na qual o valor é embutido no preço final do produto e é repassado ao consumidor, na forma que ocorre com os bens de consumo, por meio de impostos como ICMS, IPI, PIS e COFINS.

Em uma comparação entre o gráfico da OCDE sobre a tributação de bens e serviços (tributos indiretos) e a tributação sobre a propriedade (tributos diretos) é perceptível uma grande diferença nas posições do Brasil. Enquanto no gráfico da tributação de bens e serviços o país se encontra em quinto lugar, no de propriedade está no 18º lugar. Ou seja, a tributação brasileira é muito maior com relação à cobrança dos tributos indiretos do que os diretos – paga-se de forma muito mais onerosa por bens e serviços, do que a tributação incidente sobre a propriedade.

Diante disso, o problema com relação à maior tributação indireta pode ser explicado da seguinte forma:

É comum no Brasil se dizer que o pobre não paga imposto. “Aqui, quem paga imposto de renda é somente o rico e a classe média”. A afirmativa não é verdadeira e esconde uma realidade cruel: a de que os pobres, no Brasil, pagam muito mais impostos que os ricos. Tamanha desigualdade não colabora para a diminuição das desigualdades, pelo contrário, provoca o seu aumento, porque não há distribuição de renda ou consumo adequado, uma vez que a maior parte dos rendimentos é consumida no pagamento de tributos. O disposto no §1º, do art. 145 da Constituição de 1988, de que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é ineficaz diante da realidade da distribuição da carga tributária no Brasil. (COELHO; PEIXE, 2020, p. 112)

Desse modo, o sistema tributário brasileiro deposita um peso excessivo sobre as camadas com um menor poder aquisitivo e as intermediárias, devido, principalmente, à maior tributação de impostos indiretos. E, como consequência dessa maior tributação de impostos indiretos sobre bens de consumo, tem-se um sistema tributário que se caracteriza como regressivo.

Corroborando com isso, Gustavo Buzatto e Miquerlam Chaves Cavalcante (2022, p. 163) afirmam que a regressividade do Sistema Tributário Nacional brasileiro ocorre devido a opção de um modelo de tributação que se concentra precipuamente sobre o consumo, através do que se possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais dos produtos e serviços por eles consumidos, ao invés dos ‘verdadeiros contribuintes’ – por exemplo, o consumidor final que paga um valor mais alto pela mercadoria pois essa foi industrializada, sendo que o pagamento do imposto (IPI) deveria se dar por aquele que pratica o fato gerador, qual seja, a industrialização e, portanto, o industrial figurando como sujeito passivo na relação jurídico-tributária.

Neste viés, a tributação indireta onera, em muitos casos, pessoas que não detêm capacidade contributiva para sofrer a incidência tributária<sup>14</sup>. Em adição a isso, Buzatto e Cavalcante (2022, p. 170) apontam a nitidez do caráter regressivo da tributação, pois existem produtos e serviços que são essenciais tanto a quem detém, como a quem não detém capacidade contributiva. No entanto, para uma pessoa de poucos recursos, a obrigação tributária acabará destinando toda ou grande parte de sua renda, como ocorre no caso do consumo e sua consequente tributação, enquanto uma pessoa de maior potencial econômico, ao pagar o mesmo preço pelo mesmo produto/serviço, não sentirá os mesmos efeitos causados pela tributação. Portanto,

A escolha jurídico-constitucional de tributar com maior veemência o consumo torna o Sistema Tributário vigente eminentemente regressivo e, no entendimento ora defendido, injusto. Diz-se escolha, pois é nítido que,

---

<sup>14</sup> Ressalta-se que capacidade econômica e capacidade contributiva não são sinônimos, pois a primeira é mais abrangente, ao passo que essa última se refere especificamente a tributação e, portanto, significa a capacidade que o cidadão contribuinte possui para contribuir com os gastos públicos, ou seja, de pagar pelos tributos de acordo com os fatos gerados que pratica. Por exemplo, é possível que uma pessoa detenha capacidade econômica, mas não tenha a capacidade contributiva. Isso pode ser observado no caso do imposto de renda, em que uma pessoa pode auferir renda até determinado valor, mas sua capacidade de contribuir perante a União seja inexistente. Sobre esse imposto, para o ano-base de 2023, são considerados rendimentos tributáveis aqueles acima de R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos), em que os cidadãos que não tenham auferido pelo menos esse valor não estarão sujeitos a incidência deste imposto. Assim, pode uma pessoa possuir capacidade econômica, auferindo renda próxima a essa, mas não ser considerado detentor da capacidade contributiva e, portanto, isento de seu pagamento.

dentre os fatores de incidência tributados no Brasil, o legislador optou por “pesar” a arrecadação tributária sobre o consumo (BUZATTO; CAVALCANTE, 2022, p. 170).

Assim, essa situação implica em um paradoxo: a Constituição Federal prevê, como visto na seção anterior, o princípio da capacidade contributiva, porém como está sendo demonstrado ao longo do desenvolvimento deste trabalho, a prática tributária onera muito mais sobre o consumo do que outras bases, o que, por conseguinte, não proporciona uma distinção da capacidade contributiva em relação ao pagamento dos tributos. Portanto, isso acarreta “de um lado, no aumento da concentração de renda, de outro, na acentuação das desigualdades sociais, e, portanto, em grave injustiça fiscal” (BUZATTO; CAVALCANTE, 2020, p. 163).

A respeito desse paradoxo entre a capacidade contributiva constitucional e a regressividade, o Prof. Eduardo Sabbag (2018, p. 194) também estabelece o seguinte:

Quanto à distorção conhecida por ‘regressividade’, diz-se que o sistema tributário brasileiro encerra evidente paradoxo: o dilema de conciliar a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social com a impossibilidade de expansão da incidência tributária para além das fronteiras do mínimo vital e do não confisco. Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais.

Portanto, por mais que a Constituição Federal determine a capacidade contributiva como um dos nortes do Sistema Tributário Nacional, constituindo-se em um de seus princípios, na prática, há um desrespeito para com esse, já que se onera mais nos tributos indiretos do que nos diretos. Isso significa que os tributos indiretos, aqueles que não refletem a renda, mas apenas a necessidade de consumo, são mais onerados dos cidadãos que não possuem uma alta renda em comparação com aqueles que possuem. Sendo assim, o STN pode ser considerado regressivo, pois a população com a menor renda sofre um maior impacto da carga fiscal.

Até o momento, discutiu-se acerca dos conceitos possíveis para o mínimo existencial e a sua interpretação a partir daquilo que determina o ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, também foi possível verificar que no Brasil o sistema tributário funciona em caráter regressivo. Entretanto, ainda cabe refletir se essa regressividade da tributação nacional realmente chega, de alguma forma, a impactar no mínimo existencial dos cidadãos, atingindo-o. Se existe esse impacto, é indispensável compreender como ele ocorre, de modo que a partir disso contribua na busca de soluções para uma realidade que precisa ser alterada.

É esse o propósito ao qual se dedica a próxima e última seção desta pesquisa, buscando analisar o impacto da regressividade tributária no mínimo existencial dos cidadãos.

### **3. A PERPETUAÇÃO E O IMPACTO DA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO MÍNIMO EXISTENCIAL**

Conforme verificado no capítulo anterior deste trabalho, o Sistema Tributário Nacional é considerado regressivo. Diante disso, discutimos a forma pela qual essa regressividade ocorre e vimos que, no cenário nacional, há uma maior tributação sobre os produtos e serviços do que sobre a propriedade e a renda – isto é, embora todos se refiram a bases tributáveis (são bases de cálculo dos respectivos impostos), as primeiras acabam por ser muito mais onerosas aos contribuintes do que essas últimas. Porém, não obstante esse contexto, também é necessário discutir que não é somente por meio disso que a tributação é regressiva.

Isso pois existem outros meios de perpetuar a regressividade, como as técnicas de tributação adotadas pelo legislador e/ou autoridade administrativa, que contribuem para que a regressividade do Sistema Tributário seja mantida, ao invés de enfrentada. À vista disso, o presente capítulo possui como objetivo discutir essa perpetuação, de modo que isso possibilite uma análise da relação entre a regressividade tributária e seus impactos na proteção ao mínimo existencial dos cidadãos. Assim, a primeira seção do capítulo aponta a contradição entre dois princípios tributários previstos no texto constitucional: o princípio da isonomia tributária e o da vedação ao confisco.

Destaca-se que no decorrer desse trabalho já foi elucidado o princípio da capacidade contributiva como essencial não apenas ao sistema tributário, mas também aos elementos centrais da discussão aqui proposta: o mínimo existencial e a tributação. Contudo, este não é o único princípio relevante para este propósito, visto que o princípio da isonomia e do não confisco geram uma contradição dentro do ordenamento jurídico: isso vez que o mesmo texto constitucional que traz previsão do princípio da vedação ao confisco, o qual proíbe que tributos sejam utilizados com caráter confiscatório, traz também, ao mesmo tempo, a determinação de que se o contribuinte praticou o fato gerador terá que pagá-lo, independentemente de questões externas à ele.

Com isso, a primeira seção tem como objetivo debater essa contradição a fim de investigar de que maneira ela contribui para que a regressividade seja perpetuada. Esse esforço é importante para que cheguemos à última seção desse trabalho, a qual se dedica aos impactos desta regressividade no mínimo existencial, buscando construir uma análise crítica sobre o funcionamento do Sistema Tributário Nacional e como, não obstante sua importância

para a manutenção do Estado e consecução de seus objetivos, ele próprio pode ser instrumento que, em certa medida, impede as pessoas de viverem uma vida com condições mínimas para a sua existência.

### **3.1. O embate entre os princípios da isonomia e da vedação ao confisco**

O Sistema Tributário Nacional é composto por diversos princípios que constituem verdadeiros nortes para a atuação do Estado no momento de cobrar seus cidadãos-contribuintes a fim de evitar abusos ou discriminações. Até o momento, neste trabalho, foi discutido com maior primazia o princípio da capacidade contributiva. Contudo, com o objetivo de demonstrar o impacto da regressividade tributária no mínimo existencial é necessário continuar a discussão acerca dos princípios, com enfoque em dois: o princípio da isonomia e o da vedação ao confisco.

Ambos princípios são previstos pela Constituição Federal como garantias dos contribuintes e elucidam uma contradição que será trabalhada nessa seção, qual seja: por um lado, o texto constitucional determina que será dado um tratamento isonômico entre todos os cidadãos, de modo que basta que eles pratiquem um fato gerador e serão tributados, independentemente de qualquer característica, mas, por outro lado, o mesmo ordenamento constitucional prevê o princípio da vedação ao confisco, no qual é proibido que tributos e multas sejam utilizados com caráter confiscatório. Deste modo, há uma contradição, pois, a Constituição proíbe o confisco, mas ao mesmo tempo coloca que se praticou o fato gerador terá que pagar. E este embate entre os dois princípios acentuam a regressividade e impactam no mínimo existencial.

A igualdade de todos perante a lei se encontra no art. 5º, *caput* da Constituição Federal, o qual preconiza que todos são iguais, assegurando direito à igualdade. Ainda, o mesmo princípio pode ser identificado no inciso III do art. 19, que veda discriminação entre brasileiros. Já no campo dos tributos, o art. 150, II, institui o princípio da isonomia tributária ao estabelecer a vedação de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL, 1988).

Assim, o princípio da isonomia ou igualdade tributária pode ser considerado um dos pilares da atividade de tributação do Estado, isto é, quando no exercício do seu poder de

tributar, sendo de enorme importância no que diz respeito ao seu compromisso com a justiça social. Sob a ótica fiscal, ele tem a função de estabelecer de forma justa o tratamento para com os contribuintes, visando impor que isso ocorra de forma tão igualitária quanto possível. Portanto, acerca do exercício da tributação, “o que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico” (PAULSEN, 2022, p. 27).

Ainda, Luciano Amaro (2023, p. 63) determina que o princípio da isonomia tributária implica, primeiramente, que diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Neste sentido, este princípio se dirige ao aplicador da lei, o qual não pode diferenciar as pessoas, para efeito de submetê-las ou não ao mandamento legal. Ou seja, não se faculta diferenciar os contribuintes, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, o benefício outorgado pela lei, pois todos são iguais perante ela, uma vez que o princípio visa a garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos.

No entanto, Carrazza (1999, p. 300) especifica que o princípio da isonomia tributária visa garantir uma tributação justa, pois foi desenvolvido a partir da ideia de justiça. Entretanto, esse autor aponta que a garantia de uma tributação justa não significa que as leis tributárias irão tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas que precisam tratar da mesma maneira as pessoas que se encontrem em situações idênticas, ou seja, como consequência disso, que quem está na mesma situação jurídica deverá receber o mesmo tratamento tributário. Nessa conceituação o princípio da isonomia se adequa a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Porém, Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p. 10) alerta para o perigo de limitar a conceituação do princípio da igualdade à conceituação clássica:

Demais disso, para desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: Quem são os iguais e quem são os desiguais?

Diante disso, surge uma problemática: quem são os iguais e quem são os desiguais? Para além disso, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a

discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia? Nesse sentido, Amaro (2023, p. 63) determina que:

Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

Deste modo, Humberto Ávila (2007, p. 40) determina que “a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”. Ávila propõe este conceito pressupondo que uma situação de igualdade ou desigualdade pode ser compreendida a partir do estudo de casos, hipotéticos ou não, que tornam possível a ilustração dos vários aspectos que compõem um julgamento de igualdade<sup>15</sup>. Logo, por meio de um “julgamento de igualdade” que se pode delimitar claramente quem é igual e quem é desigual, o porquê de serem iguais ou desiguais, em que medida são iguais ou desiguais, e as razões de se buscar a distinção entre situações.

Contudo, o que ocorre na prática, por vezes, é que se afirma que determinada situação é isonômica, pois a hipótese legal que lhe prescreve é genérica e, portanto, não distingue a ninguém, devendo ser aplicada irrestritamente a quem quer que se enquadre na hipótese prescritiva. Em certas situações, a simples previsão geral da norma jurídica já é utilizada para admitir-se como igualitária uma situação, apenas pelo fato de que os sujeitos da igualdade são aqueles que estão previstos na hipótese legal, que há de ser aplicada a todos os sujeitos que se enquadram nesta previsão, indistintamente (FRATTARI; BRAGA, 2010, p. 4.426).

Portanto, o mandamento constitucional institui o princípio da isonomia tributária que, em tese, determina que haverá um tratamento desigual entre contribuintes que não se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Percebe-se que esse princípio tem uma grande importância

---

<sup>15</sup> Vale destacar que este trabalho não se propõe a discussão acerca de quais critérios deveriam ser utilizados para se determinar a igualdade ou desigualdade. O que se pretende aqui é demonstrar que ainda não há critérios e que o princípio da isonomia acaba sempre usado sem fazer distinção nenhuma entre os contribuintes.



na medida que veda privilégios<sup>16</sup> e tenta estabelecer uma igualdade com foco na capacidade contributiva de cada contribuinte. Porém, é notória a quase inexistência de critérios que permitam a avaliação das diferenças. Assim, na prática, o que acontece é que a legislação tributária acaba por ser aplicada sem distinções, tão somente sendo verificada a prática do fato gerador previsto em lei para se determinar a obrigação de pagar o tributo.

É justamente neste ponto que o princípio da isonomia tributária mostra-se insuficiente e até mesmo contrário ao que o ordenamento tributário disciplina. Este aspecto fica ainda mais claro quando se compara com o princípio da vedação ao confisco. Esse é o ato do Estado em apreender a propriedade, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca, por isso, o caráter de penalidade. No âmbito tributário, seria o tributo com incidência exagerada, que absorveria tamanha parcela da riqueza do contribuinte que daria a sensação de verdadeira punição. Ainda com relação a isso, a Constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) e coíbe o confisco, estabelecendo a prévia e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação (art. 5º, XXIV; art. 182, §§ 3º e 4º; art. 184). A Constituição admite, como pena acessória, a perda de bens do condenado, na forma da lei (art. 5º, XLV e XLVI, b).

Ainda, a Constituição Federal em seu art. 150, IV, veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios utilizem os tributos com efeito de confisco. Também, a vedação ao tributo com esse efeito tem substrato no Código Tributário Nacional – o que se verifica na própria definição legal de tributo. Quanto a isso, o art. 3º do CTN disciplina que o tributo não se confunde com sanção, sob pena de desvirtuação do instituto. E, no ordenamento brasileiro, o confisco é uma modalidade de sanção. Assim, “como tributo não pode ter caráter de sanção, e sendo o confisco uma espécie de sanção, conclui-se, com mais razão, pela vedação do caráter confiscatório dos tributos” (HORTA, 2019, p. 43).

Além disso, o artigo 5º, XLVI, alínea ‘b’ da CF/88 prevê que a perda bens como forma de pena não dá direito de indenização. Ademais, o artigo 243 da CF/88 também determina o confisco de bens e valores apreendidos em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o qual não gera direito à indenização. Essa hipótese de confisco se dá diante de ato ilícito. No Código Penal, o confisco é tido como um dos efeitos da condenação, recaindo apenas sobre os instrumentos e produtos do crime e não sobre bens

---

<sup>16</sup> Inclusive, devido a isso, muitos autores optam também por se referirem ao princípio da isonomia tributária como “princípio da vedação aos privilégios odiosos”, conforme se verifica em Eduardo Sabbag, Josiane Minardi e Leandro Paulsen.

particulares do meliante que não tiveram relação com o crime, de acordo com o artigo 9º desse Código.

Dessa maneira, o tributo é distinto da penalidade porque esta tem como hipótese de incidência um ato contrário ao direito, um ato ilícito. Já na hipótese de incidência do tributo, essa sempre se pautará em algo lícito, estando impedida do contrário. Salienta-se que é nítido que os tributos são uma transferência compulsória de recursos do indivíduo para o Estado, isto é, que ele retira uma parcela de seu patrimônio para entregá-la ao Estado, o que se dá por determinação legal. Porém, se a tributação ocorrer nos limites autorizados pela Constituição, então a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, com a vedação do confisco:

Não se quer outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo (AMARO, 2023, p. 67).

O princípio do não confisco apresenta relação próxima com o princípio da capacidade contributiva, vez que “a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva” (TIPKE, 1998, p. 65). Desse modo, deve-se tributar apenas a renda disponível de cada contribuinte, levando em consideração suas particularidades, respeitando o mínimo existencial para a pessoa física e a garantia ao desempenho normal das atividades da empresa para pessoa jurídica (artigo 7º, IV, da CF/88).

Importante salientar que no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, ou seja, em que não há respeito à capacidade contributiva, tem-se o confisco (MARTINS, 1990, p. 142). Portanto, todo tributo que confisca vai além da capacidade contributiva do cidadão, mas quando o tributo se adequa aos limites da capacidade contributiva do cidadão, então é proporcionada uma situação intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Logo, a vedação do confisco é uma garantia jurídica do cidadão contribuinte de ter um tributo justo, ou seja, uma cobrança que não colocará em xeque seu mínimo existencial. Com isso, é demonstrada a enorme importância que tal princípio se reveste no Estado de Direito. Porém, para além disso, devemos destacar que o princípio do não confisco cria uma contradição no ordenamento: conforme apontado, o mesmo texto constitucional que traz a previsão do princípio da vedação ao confisco, que está proibido que tributos sejam utilizados com caráter confiscatório, está também, ao mesmo tempo, estabelecendo que o cidadão que

praticou o fato gerador previsto na lei terá que pagar o respectivo tributo, em razão do princípio da isonomia e sem demais distinções que eventualmente se revelem necessárias.

Essa contradição no ordenamento acentua ainda mais a regressividade presente no Sistema Tributário Nacional, uma vez que é sim vedado que ocorra uma tributação para além dos limites da capacidade contributiva de cada indivíduo, no entanto, o princípio informador para se delinear a capacidade de cada contribuinte é o princípio da isonomia, que, muitas vezes, não contém uma aplicabilidade correta, na medida que não estabelece critérios para se determinar as desigualdades e igualdades. Assim, a tributação ocorre simplesmente pela ocorrência do fato gerador, sem que haja uma investigação da situação do contribuinte a fim de delimitar sua capacidade contributiva, podendo assim ocorrer a tributação para além do mínimo existencial, implicando assim em um confisco.

Portanto, o ‘embate’ aqui demonstrado entre o princípio da isonomia tributária e o da vedação ao confisco gera uma situação que entendemos se constituir em uma contradição: a isonomia aplicada na prática assegura a não distinção da tributação, enquanto o não confisco estipula que o tributo não deve ser abusivo com relação à capacidade contributiva de cada cidadão. Porém, mais que isso, esse embate entre os dois princípios assegura uma condição para que o caráter regressivo do Sistema Tributário Nacional se perpetue, em decorrência da falta de critérios garantidores de isonomia no sentido de tributar os iguais de maneira igualitária e os desiguais desigualmente. Assim, o confisco se prolifera na medida em que não há nada que se verifique para a não tributação do mínimo existencial de contribuintes e é exatamente sobre o impacto disso que a próxima seção objetiva discutir.

### **3.2. Os Impactos da regressividade tributária no mínimo existencial**

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, o mínimo existencial apresenta diversas conceituações, porém, a de Ana Paula de Barcellos (2002) se destaca na medida em que para a autora o mínimo existencial não é um direito autônomo, sendo um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais já determinados na Constituição sendo necessário para identificá-los a simples interpretação sistemática.

Assim, em uma análise ao texto constitucional, é notório que o mínimo existencial pode ser elencado no art. 3º, já que este disciplina o comprometimento do Estado com a melhoria da condição social, por meio de objetivos fundamentais relacionados à redução das desigualdades e da promoção do bem de todos, sem discriminação de raça, cor, sexo e idade

(BRASIL, 1988). Nesse sentido, o mínimo existencial está implícito no art. 3º da Constituição Federal, que se constitui em um dos objetivos da nação, erradicando a pobreza e a marginalização (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 197).

Além disso, a Constituição Federal de 1988 disciplina a preservação do mínimo existencial também pelo princípio da capacidade contributiva. Em seu texto, o parágrafo primeiro do artigo 145 tem a seguinte redação: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988), de tal forma que os efeitos econômicos dos tributos devem ser analisados de acordo com a perspectiva econômica e dentro da realidade individual do contribuinte (FOSSATI, 2020).

Porém, mesmo com a previsão constitucional, o Brasil se encontra no rol dos países que possuem as piores distribuições de rendas. Dentre as razões para isso, aponta-se para a tributação brasileira regressiva, que tem como consequência a cobrança mais onerosa justamente das pessoas com menor capacidade econômica, o que se dá por meio dos tributos indiretos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, os quais representam mais da metade da arrecadação de impostos.

Portanto, essa incidência impacta diretamente a renda da população menos abastada, pois essa é comprometida majoritariamente em consumo de bens e serviços, afastando a população de um mínimo previsto constitucionalmente. Diante disso, o Relatório de Observação n. 2 dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional, produzido em 2009 pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, apontou os cinco problemas principais da tributação no Brasil:

A existência de um sistema tributário regressivo e com má distribuição da carga tributária, o baixo retorno social em relação à carga tributária; uma estrutura tributária desincentivadora das atividades produtivas e da geração de emprego; a inadequação do pacto federativo em relação às competências tributárias; e a ausência de cidadania tributária.

Nesse cenário de regressividade, há uma grande parcela da população que trabalha apenas para suprir suas necessidades básicas e não pode investir em fundo de reservas, em educação de qualidade e nem em planos de saúde, dependendo estritamente do poder público. Contudo,

A tributação brasileira não cumpre com a finalidade da redistribuição de renda, ao contrário, ela fortalece a concentração da mesma, já que a incidência de tributos sobre o patrimônio é menor, e a população rica paga o mesmo valor de tributo indireto que a população pobre. Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), a população mais pobre

que tem renda per capita média de R\$ 127,00 compromete 32% de sua renda com pagamentos de tributos, sendo 28% direcionados para impostos indiretos, já as famílias com renda per capita média de R\$ 1.691,00 compromete 21% da renda com tributos, sendo 10% em impostos indiretos. Portanto, quanto maior a renda menor o gasto com tributos indiretos (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 196).

Logo, a população de baixa renda sofre com a pesada carga tributária, mas não tem a maioria dos seus direitos atendidos. Essa é a população que em grande medida não tem acesso a saneamento básico, possui uma infraestrutura defasada, a educação cada vez mais sucateada e a saúde apresenta sérios problemas. Desse modo, o planejamento tributário não cumpre com a essencialidade da dignidade humana, assim, tem-se um grande problema social, já que indivíduos que não possuem a completude de seus direitos atendidos tendem a depender mais ainda do sistema público, que não supre suas necessidades. Ou seja, a cobrança dos tributos para a parte da população com menor renda ignora o mínimo existencial (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 196).

Em relação a isso, a Fundação Getúlio Vargas (FGV) realizou uma pesquisa em 2020, a qual demonstrou que a quantidade de pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza chega a cerca de 27 milhões, num percentual de 12,8% da população brasileira, que tentam sobreviver com o valor de R\$ 246,00 (US\$ 43,95) por mês (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 197).

Frente a isso, os tributos arrecadados pelos entes federativos, no que perpassa a nível de intervenções públicas, devem possuir finalidade além da arrecadação monetária para financiamento da estrutural estatal, vez que devem possuir caráter e função social, de modo a impactar na capacidade contributiva da sociedade (AFONSO, 2017). Contudo, por mais que a população pobre e a classe média seja quem, principalmente, financia o Estado devido a regressividade do STN, a arrecadação tributária não retorna para a sociedade de maneira íntegra.

Desse modo, as famílias têm sua renda comprometida com o consumo, obrigadas a estar nos subempregos, crianças e adolescentes vivendo em bairros periféricos sem acesso a educação de qualidade, cultura e lazer, que muitas vezes também arcam com responsabilidades de adultos (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 197). Assim, a tributação afeta diretamente cada indivíduo:

Na tributação indireta há uma tendência de que a carga tributária suportada a preços mais ricos seja correspondente a uma proporção menor da sua renda do que aquela suportada pelos mais pobres. Dito de outro modo, após comprarem o mesmo arroz e feijão e arcar com os tributos embutidos no

preço final desses alimentos, os mais ricos terão mais renda disponível para outros gastos do que os mais pobres, e essas diferenças muito provavelmente não serão compensadas pela eventual carga tributária adicional que os mais ricos possam suportar quando adquirirem bens supérfluos que os mais pobres não poderão comprar (ALVES, 2012, p. 71).

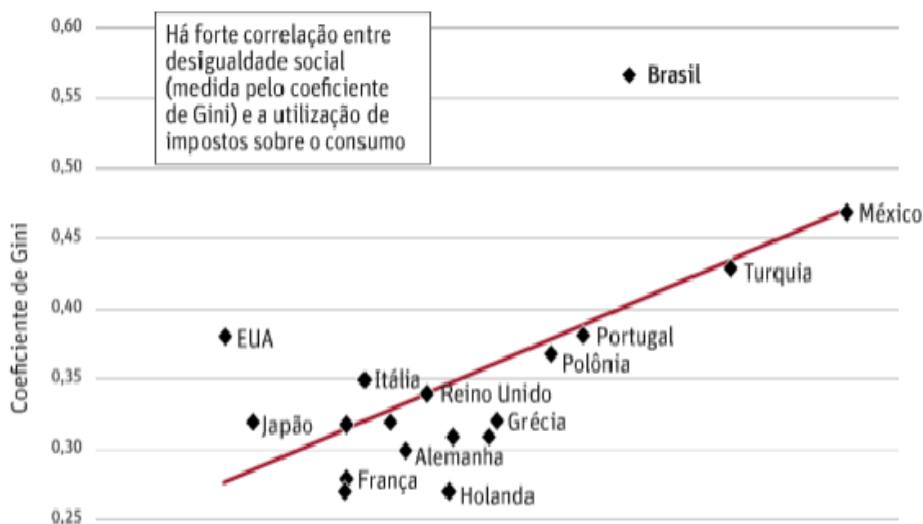
Isso pode ser demonstrado na tabela a seguir, em que o imposto pago pela família A (com menor poder aquisitivo) representa seu orçamento mensal 20 vezes mais do que a família B (com maior poder aquisitivo), se demonstrando a regressividade do ICMS e como isso afeta diferentes partes da população de acordo com a renda. Vejamos:

	Renda mensal	Valor bruto da energia elétrica consumida	ICMS sobre a energia consumida (aliquota de 25%)	Percentual da renda familiar que é destinada para o pagamento do tributo sobre energia elétrica em percentual (%)
Família A	R\$ 1.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	5,00%
Família B	R\$ 20.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	0,25%

fonte: KRIEGER, 2019, p. 104.

Portanto, a população com menor poder aquisitivo não sobrevém de vantagem no sistema de tributação nacional, pois pagam o mesmo valor daqueles que possuem maior poder aquisitivo pelo consumo de bens e serviços, e de tal modo sustentam o maior peso do financiamento estatal (SILVA; BARBOSA; PIMENTA, p. 96, 2023).

#### Desigualdade social x Impostos sobre consumo



Fonte: INSTITUTO ALVORADA, 2009. OCDE, países com mais de 10 milhões de habitantes. Tributos sobre o consumo, 2005. Gini, meados da década de 2000

Este gráfico demonstra as consequências práticas do aumento da desigualdade social atrelada ao consumo, mostrando que uma carga sobre o consumo de mais de 40% faz com que o nível de desigualdade aumente (mais de 0,55 do coeficiente de Gini). Isto ocorre, pois grande parte da população não tem nenhuma capacidade contributiva, mas mesmo assim paga os tributos incidentes sobre o consumo, o que acarreta o consequente aumento da desigualdade (KRIEGER, 2019, p. 118).

Sobre isso, salienta-se que diversos estados brasileiros nunca isentaram os produtos da cesta básica, mas apenas reduzem a alíquota aplicável. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a alíquota incidente sobre a cesta básica é de 7%. Já no Rio de Janeiro, a Lei 3188/99341 previa, em seu artigo 4º, estarem isentas do recolhimento do ICMS as operações de saída de produtos que compõem a cesta básica, promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor. Porém, esta isenção esteve em vigor somente até 31/1/2018, quando, em razão do Decreto 46.523/2018342, a referida isenção foi revogada e a alíquota da cesta básica passou a ser de 7%. Ou seja, mesmo em estados onde a cesta básica era isenta, o que reduz o impacto do ICMS na renda das famílias com menos poder aquisitivo, esta isenção foi revogada, onerando todos (KRIEGER, 2019, p. 120).

Nesse cenário, outro elemento interessante que deve ser considerado, quando se fala em tributação das camadas de menor renda, é o direito ao desenvolvimento econômico. Como visto, o custo da tributação indireta no Brasil, precipuamente para as populações de baixa renda, pode minar a chance de desenvolvimento econômico destas. Isso decorre pois o mínimo existencial não tem a proteção integral do princípio da capacidade contributiva na hora da tributação, violando o direito de propriedade e de liberdade econômica do contribuinte de baixa renda, ou seja, a liberdade sobre onde e como investir o seu dinheiro e de acessar importantes catalisadores de mobilidade social (CAUREO, 2016, p. 128).

Ainda quanto a isso, conforme Tipke e Yamashita (2002, p. 34):

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva antes a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como o Estado Social, deve devolver.

Logo, quando a imposição tributária é dirigida a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se o mínimo vital destas (CAUREO, 2016, p. 127). Assim, não faz sentido que a tributação,

em um Estado democrático de direito, como o caso do Brasil, atinja o mínimo existencial das pessoas, violando-o. A riqueza manifestada que não alcance patamar de capacidade contributiva não deve ser objeto de tributação, seja ela originada em trabalho assalariado, da remuneração de capital, ou da atividade empresarial. (DANIEL, 2006, p. 47). Reconhecido como direito fundamental, o mínimo existencial deve ser respeitado pelo Estado, seja para a manutenção da vida digna das pessoas.

Diante de todo o exposto, as opções tributárias brasileiras devem ser revistas, em especial no que tange aos impostos sobre o consumo, a fim de que se possa não somente custear o Estado, mas também atingir os fins deste no sentido de justiça redistributiva, igualdade e respeito à capacidade contributiva, preservação da democracia e a paz social (KRIEGER, 2019, p. 120). Ainda, destaca-se que:

Em que pese todos os avanços da Carta Magna de 1988, ainda que em termos sociais e econômicos, não se pode abster os conflitos acerca do sistema tributário nacional originários do processo legislativo, pois no campo histórico, as reformas tributárias que ocorreram no Brasil, pós 1988, pautaram-se no terreno do neoliberalismo, e, portanto, mantiveram a característica da regressividade tributária nacional, perpetuando a concentração de renda. Para que o direito tributário brasileiro possa se alterar são necessários três diferentes níveis de trabalho, sendo o primeiro constitucional, onde a Constituição brasileira balizaria as diretrizes tributárias, o segundo nível trataria das normas legais, posto que emendas ao texto constitucional requereria alteração ou criação de leis, e o terceiro nível da administração com aprimoramento contínuo da qualidade da tributação. Logicamente, todo processo estaria envolto de alterações profundas e complexas em todos os níveis de trabalho (JÚNIOR; GOMES, 2023, p. 196).

Portanto, diversos autores apontam para a necessidade de uma mudança no Sistema Tributário Nacional com o intuito de reduzir sua regressividade a qual onera aqueles com menor condições monetárias. Em 2023 foi aprovada a PEC nº 45/2019, a qual altera significativamente o STN. Ressalta-se que não é pretensão deste trabalho avaliar ou discutir amplamente a Reforma Tributária, mas é importante destacá-la no sentido de que pode ser um movimento para tomar o Sistema tributário do Brasil menos regressivo, pois estabelece os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, entre outros (AGÊNCIA SENADO, 2023).

Ademais, o Brasil adotará um novo sistema baseado no conceito de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), usado por mais de 100 países, que pode trazer mais simplicidade aos processos, reduzir a burocracia e acabar com a cobrança com efeito ‘cascata’ (cumulatividade) ao consumidor final. Já com relação aos impostos indiretos (imposto



estadual ICMS e o imposto municipal ISS), eles serão unificados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a tributação será feita apenas no local de destino, com o objetivo de acabar com a chamada “guerra fiscal” entre os estados. Ainda, a Cesta Básica Nacional de Alimentos será isenta de impostos, mas terá uma cesta básica estendida, com pequena tributação (AGÊNCIA SENADO, 2023).

Porém, o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (2023, p. 15) alerta para que:

O projeto em tramitação tem aspectos positivos e avançou contra alguns problemas históricos de nosso sistema tributário, mas a proposta ainda não toca diretamente os problemas da injustiça fiscal e da regressividade tributária, que afetam a população mais pobre e trabalhadores de mais baixa renda. Falta a taxação sobre ganhos de capital, grandes fortunas (IGF), dividendos de ações, lucros, entre outros. Não terá grande impacto na redução dos impostos indiretos nem na ampliação da progressividade, já que ainda persistirá, nesse cenário, uma arrecadação predominantemente sobre a circulação de bens e serviços e menos sobre renda e patrimônio.

Logo, o Brasil tem uma regressividade na sua tributação que afeta a população com menor poder aquisitivo, o que interfere diretamente no mínimo existencial dessa parte dos cidadãos, pois estes têm uma cobrança mais pesada em bens e serviços essenciais à sua existência. Há uma Reforma Tributária em andamento que pode trazer uma melhora no sentido de reduzir a regressividade, pois os produtos da cesta básica estão livres de impostos, porém, por outro lado, tal Reforma não abordou questões que estão no cerne do sistema regressivo, o que pode perpetuar a regressividade.

## CONCLUSÃO

Este trabalho se propôs a analisar o Sistema Tributário Nacional com um viés constitucional, a fim de responder o questionamento se o Brasil tem uma tributação regressiva ou não. Para além disso, a investigação foi orientada por entender se, havendo a tributação regressiva, como ela afeta na garantia ao mínimo existencial dos cidadãos. Tudo isso considerando que tanto o exercício do poder de tributar do Estado é importante para a sua manutenção e consecução dos objetivos aos quais se propõem, como também de que as pessoas não podem ter seu mínimo de dignidade atingido por uma tributação excessiva e que comprometa sua existência.

Diante disso, no primeiro capítulo foi discutido o mínimo existencial em dois âmbitos: a sua conceitualização e sua aplicabilidade. Em relação aos conceitos, verificou-se que há diversas significações para o mínimo existencial. Nesse aspecto, foi defendido o conceito de Ana Paula de Barcellos, tendo em vista que para essa autora o mínimo existencial é um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais menor, já determinado pela Constituição Federal e, logo, sendo necessário que se realize apenas a simples interpretação sistemática do texto constitucional.

Essa interpretação tem relevância expandida na última seção do primeiro capítulo, pois é compreendido que o mínimo existencial tem ligação com o princípio da dignidade humana, sendo este um princípio basilar da Constituição Federal de 1988. Dessa forma, o mínimo existencial, no que tange a sua aplicabilidade no contexto brasileiro, tem raízes na Constituição federal de 1988, adotando-se, neste trabalho, a conceituação de Ana Paula Barcellos.

Na sequência, o segundo capítulo busca analisar a regressividade do Sistema Tributário Nacional. Na primeira parte, analisa a tributação ao longo das constituições brasileiras, fazendo um breve resgate histórico. Com isso, foi constatado que a tributação no território brasileiro surgiu antes mesmo de um sistema constitucional, sendo a sua existência anterior a ele. Ainda, em poucas constituições houve avanços no sentido de criar um sistema tributário progressivo, o que resultou no Sistema Tributário atual, que se identificou como regressivo, haja vista que onera mais aos contribuintes no caso de impostos sobre bens e serviços, não diferenciando, no exercício da tributação, os contribuintes com maior ou menor poder aquisitivo, fato que possibilitaria ao STN uma tributação mais progressiva.

Isso leva ao terceiro capítulo desta pesquisa, no qual se buscou avaliar a perpetuação e os impactos da regressividade do Sistema Tributário. A perpetuidade se dá em razão de que há uma contradição entre os princípios constitucionais da isonomia tributária e a vedação ao confisco: isonomia na prática assegura a não distinção da tributação, enquanto o não confisco estipula que o tributo não deve ser abusivo. No entanto, mais que isso, esse embate entre os dois princípios assegura uma condição para que o caráter regressivo do STN se perpetue, em decorrência da falta de critérios garantidores de isonomia no sentido de tributar os iguais de maneira igualitária e os desiguais desigualmente. Assim, o confisco se expande na medida em que não há nada que atesta para a não tributação do mínimo existencial de contribuintes.

Consequentemente, a perpetuação da regressividade revela os seus efeitos: um país em que os contribuintes não têm a sua capacidade contributiva respeitada. Assim, pessoas com menor condições econômicas pagam mais impostos proporcionalmente a suas rendas do que aqueles com melhores condições econômicas. Logo, conclui que no Brasil vive-se uma regressividade tributária, pois não o mínimo existencial não é considerado na hora de tributar, haja vista que a maior parte da tributação advém de tributos indiretos, ou seja, os de bens e serviços.

Quanto a isso, destaca-se que existe uma Reforma Tributária em andamento (em fase de votação), e embora essa não tenha sido objeto de análise deste trabalho, é importante ressaltá-la, pois apresenta pontos que podem favorecer uma maior progressividade tributária, apresentando um caminho mais favorável e democrático aos contribuintes de menor poder aquisitivo, que dependem de uma tributação justa e adequada. Não obstante, também possui certos pontos que podem continuar a perpetuar o que sempre existiu no país: uma regressividade tributária às custas do mínimo existencial daqueles com menor poder aquisitivo, pois a Reforma Tributária não abarca questões como a taxação sobre ganhos de capital, grandes fortunas (IGF), dividendos de ações, lucros, entre outros.

Assim, o Brasil perpetua, por meio da regressividade de seu Sistema Tributário, uma realidade díspar que não considera as diferentes realidades econômicas existentes no país. Os tributos poderiam ser uma ferramenta de transformação para amenizar as diferenças sociais do país, ou ao menos que garantisse o mínimo existencial de cada cidadão, conforme previsto em sua Constituição. No entanto, a tributação pela forma que ocorre atualmente, mantém os mais ricos, mais ricos e os mais pobres, mais pobres.

## Referências bibliográficas

- AFONSO J.R. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.
- AGÊNCIA SENADO. Reforma Tributária de Ponta a Ponta. **Senado Federal**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta> Acesso em: 22/11/2023.
- ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**. Nº 133, jun/2012
- ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado. **Extrafiscalidade**. Brasília a. 33 n. 132 out./dez. 1996.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. **Revista de Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 6-27, janeiro/junho, 2017.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 15 nov. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) Acesso em: 15 nov. 2023.
- CALDEIRA, Mirella D'Angelo; NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. **Direito Ao Mínimo Existencial**. Enciclopédia Jurídica da PUCSP, São Paulo, 2022.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12a ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros: 2008.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **RPGE**, v. 36 n. 76. Porto Alegre, 2015.

CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS. Carga Tributária no Brasil 2020. **Gov**, jul/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020>. Acesso em: 20/11/2023.

COELHO, Leandro Alves; PEIXE, Elisângela Paula do Sacramento. O Sistema Tributário Brasileiro, a Regressividade e Suas Repercussões Socioeconômicas à Luz Do Primado Constitucional da Igualdade Tributária. **Universidade do Sul de Santa Catarina**. Nº 20. Janeiro/ Junho, 2020

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. **Revista dos Tribunais**, ano 54, v. 353, março de 1965.

DANIEL, Denise de Cássia. **O imposto de renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais**. Dissertação de mestrado em Direito, UFPR. Curitiba: 2006.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **A (proposta de) reforma tributária e os trabalhadores e as trabalhadoras**. Número 274, Jul. 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2023/notaTec274reformaTributariav.pdf> . Acesso em: 24/11/2023.

ESPINOZA, Danielle Sales Echaiz. **A Doutrina do Mínimo Existencial**. **Interfaces Científicas - Humanas e Sociais**, v.6, n.1, p. 101 - 112, Jun. 2017.

EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant; GUERRA, Sidney. O Princípio Da Dignidade Da Pessoa Humana E O Mínimo Existencial. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, n. 9, dez, 2006.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Revista de Economia Política**, vol. 39, nº 2 (155), abril-junho/2019.

FERREIRA, Diogo de Castro. A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro sob a Ótica do Princípio da Diferença de John Rawls. **Lex Humana**, Petrópolis, v. 7, n. 1, 2015.

FRATTARI, Rafael; BRAGA, Renê Moraes da Costa. O Princípio da Isonomia Tributária e sua Aplicabilidade no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010.

HORTA, Bernardo Tinôco de Lima. Breve Análise sobre o Princípio da Igualdade e sua Aplicação No Direito Tributário: Capacidade Contributiva da Vedação ao Confisco em Abordagem Doutrinária e Jurisprudencial. **Direito Federal: Revista da AJUFE**, São Paulo, v. 31, n. 97, jan./jun. 2019

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Texeira. O Sistema Tributário Nacional. **Toledo Prudente, Encontro de Iniciações Científicas**. 2015.

JÚNIOR, Jurandir Antonio Sá Barreto; GOMES, Michele dos Santos. O Impacto do Sistema Tributário Brasileiro para Perpetuação da Desigualdade Racial no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**. nº 53. ano 41. São Paulo, 1º quadrimestre de 2023.

KRIEGER, Aline Frimm Krieger. ICMS e Regressividade Tributária. Rio de Janeiro, 2019.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. Artigo 25: Direito a um padrão de vida adequado. **Nações Unidas Brasil**, 2018. Disponível em: <<https://brasil.un.org/pt-br/81949-artigo-25-direito-um-padr%C3%A3o-de-vida-adequado>>. Data de acesso: 30/10/2023

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998,

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para Uma Compreensão Histórica Do Sistema Tributário Nacional De 1988. **XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Junho, 2010.

OLIVEIRA, Lucas Rocha; RANGEL, Tauã Lima Verdán. Direito Tributário: Uma Análise acerca da História do Poder de Tributar. **Pequenos Escritos Interdisciplinares: Diálogo, Ensino & Direito**, Volume 01, São Carlos, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2022.

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

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 8. ed. Barueri: Atlas, 2022.

REIS, Karina Letta; SANTOS, Rafael César Coelho. Princípio Do Não Confisco No Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito UNIFACEX**, Natal-RN, v.8, n.1, 2017.

RESENDE, Adriano Ferreira; TITO, Bianca. Extrafiscalidade do Iptu e Prevenção da Degradação Ambiental. **Direitos Democráticos & Estado Moderno- Faculdade de Direito da PUC-SP**. Nº 3. Jul./Dez. 2021

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva Do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. **Argumentum - Revista de Direito**, Marília, n. 6, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SARMENTO, Daniel. O mínimo existencial. **Revista da Cidade**, Rio de Janeiro, n.4, out. 2016.

SILVA, Tatiane Moura Dantas de Lima; BARBOSA, Fernando de Alvarenga; PIMENTA, Sátina Priscilla Marcondes. O Sistema Tributário Brasileiro na Atualidade e os seus Impactos nas Desigualdades Sociais. **Anais da XV Mostra Científica da Faculdade Estácio de Vitória**. n. 15, v.1, ago.2023.

TIPKE, Klaus. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: SHOUERI, Luís Eduardo; SILVETI, Fernando Aurélio. Direito Tributário: estudo em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.177, jul/set. 1989.

TUGENDHAT, Ernst. **Lições sobre ética**. 4. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2000