

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**GABRIELA OLIVEIRA FREITAS**

**JONATHAN BARROS VITA**

**GUILHERME APARECIDO DA ROCHA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI**

Coordenadores: Gabriela Oliveira Freitas, Jonathan Barros Vita, Guilherme Aparecido da Rocha – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-056-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

#### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), Gabriela Oliveira Freitas (FUMEC) e Guilherme Aparecido da Rocha (Faculdade Galileu), apresentamos os trabalhos que integraram o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, no âmbito do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI.

O GT de Direito Tributário e Financeiro, no contexto do tema central do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI (“um olhar a partir da inovação e das novas tecnologias”), objetivou promover discussões aprofundadas e fomentar a produção da pesquisa científica no Brasil, a partir do compartilhamento de resultados apresentados por pesquisadores de todo o País.

Os trabalhos abordaram a integração do Direito Tributário e Financeiro com novas tecnologias, aspectos processuais e Reforma Tributária. A diversidade dos estudos demonstrou a qualidade da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

Com isso evidenciou-se o compromisso que o CONPEDI mantém com a seriedade da pesquisa do Direito no Brasil, aspecto nodal à manutenção da excelência acadêmica.

É nesse contexto que indicamos a lista completa dos trabalhos expostos, na ordem de apresentação (que foi estabelecida a partir de grupos temáticos estabelecidos):

- 1) emendas parlamentares ao orçamento: uma análise comparativa do processo orçamentário da Argentina, Brasil e Chile;
- 2) emendas parlamentares: o Poder Legislativo na formulação de políticas públicas pela ótica do processo legislativo orçamentário;
- 3) avaliação dos limites de pessoal da lei de responsabilidade fiscal no Distrito Federal (2020-2022): impacto das despesas de exercícios anteriores;
- 4) a aplicação da inteligência artificial na administração pública municipal: análise quanto à viabilidade para combate à evasão fiscal de IPTU;

- 5) constitucionalismo social e constitucionalismo de austeridade: a Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal e da inclusão social;
- 6) a inefetividade do sistema tributário brasileiro quanto ao viés da justiça fiscal;
- 7) critérios temporais para a modulação de efeitos: um estudo à luz das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária;
- 8) análise da constitucionalidade da majoração da taxa judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: uma avaliação crítica à luz do princípio da proporcionalidade;
- 9) a transação tributária em conformidade com princípios norteadores da administração pública: uma análise à luz do tema 1184 do STF e da resolução 547/2024 do CNJ;
- 10) educação em transação tributária: desjudicialização e gestão de conflitos fiscais;
- 11) arbitragem tributária como política pública: um caminho para a gestão de conflitos e ampliação do acesso à justiça no Brasil;
- 12) reforma Tributária e tecnologias transacionais: uma análise sobre ferramentas de arrecadação fiscal no Brasil e na União Europeia;
- 13) aspecto não sancionatório do tributo e a impossibilidade de se beneficiar da própria torpeza: uma análise do art. 61 da lei n. 8.981/1995 à luz do caso JBS;
- 14) a transformação da tributação de ativos virtuais: desafios e perspectivas na legislação brasileira de imposto de renda;
- 15) a Reforma Tributária (emenda constitucional 132/23 e projeto de lei complementar 68 /24) e o reequilíbrio dos contratos administrativos;
- 16) análise crítica do histórico legislativo da lei complementar 123/2006: exclusão de fabricantes de automóveis do simples nacional e barreira legislativa impedindo o surgimento de montadoras nacionais;
- 17) a instituição de empréstimo compulsório sobre a renda líquida dos templos de qualquer culto no Brasil: análise jurídica e implicações constitucionais.

Com exceção do trabalho de n.º 17, que foi apresentado no GT de Direito Tributário e Financeiro I, os demais foram regularmente expostos e debatidos.

Agradecemos aos participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT de Direito Tributário e Financeiro II.

# A INEFETIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO QUANTO AO VIÉS DA JUSTIÇA FISCAL

## THE INEFFECTIVENESS OF THE BRAZILIAN TAX SYSTEM FROM THE PERSPECTIVE OF FISCAL JUSTICE

Guilherme Zocollaro Nogueira <sup>1</sup>  
José Antonio de Faria Martos <sup>2</sup>  
Laura Samira Assis Jorge Martos <sup>3</sup>

### Resumo

O artigo analisa a inefetividade do sistema tributário brasileiro em relação aos princípios constitucionais de justiça fiscal e isonomia material, buscando avaliar se o modelo atual promove a capacidade contributiva de forma equitativa, frente às disparidades socioeconômicas do país. O estudo investiga a evolução dos direitos fundamentais e a implementação de políticas públicas tributárias a partir da segunda metade do século XX, com foco na necessidade de uma estrutura tributária que atenda às desigualdades sociais. O trabalho critica a predominância da tributação sobre o consumo, que impõe uma carga desproporcional sobre as classes menos favorecidas, e avalia a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, que trouxe a reforma tributária do consumo. A pesquisa adota uma metodologia dialético-jurídica, com abordagem quali-quantitativa, baseada em revisão bibliográfica e documental. Conclui que uma reforma tributária mais abrangente é essencial para reequilibrar a carga tributária entre impostos diretos e indiretos, de forma a promover justiça fiscal e reduzir as desigualdades socioeconômicas no Brasil.

**Palavras-chave:** Justiça fiscal, Sistema tributário, Isonomia material, Capacidade contributiva, Reforma tributária

### Abstract/Resumen/Résumé

This article examines the ineffectiveness of the Brazilian tax system concerning the constitutional principles of fiscal justice and material equality, assessing whether the current model equitably promotes contributory capacity in the face of the country's socioeconomic disparities. The study explores the evolution of fundamental rights and the implementation of tax public policies since the second half of the 20th century, emphasizing the need for a tax

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito de Franca. Especialista em Direito Público Contemporâneo pela Faculdade de Educação São Luís. Advogado. guilhermezocollaronogueira@yahoo.com.br

<sup>2</sup> Doutor em Direito pela FADISP . Doutor em Direito pela UMSA – Buenos Aires. Professor e Coordenador da pós-graduação lato sensu da Faculdade de Direito de Franca. E-mail: joseantoniomartos@gmail.com

<sup>3</sup> Mestranda pela Faculdade de Direito de Franca. Graduada pela Universidade de Franca. Pesquisadora na área de políticas públicas voltadas aos transgêneros Associada ao CONPEDI. Empresária de Agronegócios.

structure that addresses social inequalities. The work critiques the predominance of consumption taxation, which imposes a disproportionate burden on less favored classes, and evaluates Constitutional Amendment No. 132 of 2023, which introduced the consumption tax reform. The research adopts a dialectical-legal methodology with a qualitative-quantitative approach, based on bibliographic and documentary review. It concludes that a more comprehensive tax reform is essential to rebalance the tax burden between direct and indirect taxes, thereby promoting fiscal justice and reducing socioeconomic inequalities in Brazil.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Keywords: fiscal justice, Tax system, Material equality, Contributory capacity, Tax reform

## **1 INTRODUÇÃO:**

O objetivo deste estudo é analisar se o sistema tributário brasileiro está alinhado com os princípios constitucionais de justiça fiscal e isonomia material, visando promover a capacidade contributiva e estabelecer um sistema equitativo diante das consideráveis disparidades socioeconômicas presentes no Brasil.

Para alcançar esse objetivo, será investigada a origem dos direitos fundamentais, que emergiram das revoluções liberais, e sua implementação após a segunda metade do século XX. Este período levou à criação de constituições na Europa e em outras regiões, incluindo o Brasil, que consagraram e enfatizaram os direitos fundamentais, tornando-os exigíveis do Estado, que deve adotar medidas para garantir sua efetividade.

Será destacado que, como parte do sistema de contrapeso, os deveres fundamentais são exigidos pelo Estado para assegurar o cumprimento das suas determinações, incluindo o dever fundamental de pagar tributos. Essa obrigação solidária, que recai sobre todos os membros da sociedade, deve ser exigida com base em parâmetros de distinção, especialmente no que diz respeito à capacidade contributiva.

A histórica desigualdade no Brasil deveria se refletir na tributação como uma maneira de atenuar as profundas diferenças socioeconômicas. A tributação deve ser usada como uma ferramenta para promover a isonomia e apoiar políticas públicas que contribuam para a efetividade dos direitos fundamentais e a redução das desigualdades.

No entanto, ao priorizar a tributação sobre o consumo como sua principal fonte de arrecadação, o Brasil pode estar se distanciando dos objetivos e princípios constitucionais, impondo uma carga tributária proporcionalmente maior sobre as classes menos favorecidas.

O contexto atual demanda mudanças profundas que reestruturem o sistema tributário. Será analisada a Emenda Constitucional n.º 132 de 2023, conhecida como reforma tributária do consumo, para avaliar se ela oferece perspectivas de mudanças significativas no sistema tributário.

O propósito deste estudo é explorar a adoção de políticas públicas tributárias específicas que busquem alcançar a efetividade da isonomia e da justiça fiscal, com especial atenção à necessidade urgente de reformar o sistema tributário. Isso inclui romper com os atuais paradigmas e reconfigurar a estrutura do sistema tributário para equilibrar

a distribuição entre impostos diretos e indiretos, tornando a carga tributária mais justa para todos os membros da sociedade.

A metodologia adotada é de natureza dialético-jurídica, incorporando uma reflexão crítica e valorativa. A pesquisa é fundamentada em uma abordagem quali-quantitativa, abrangendo revisão bibliográfica e documental. O objetivo é compilar referências teóricas previamente analisadas e publicadas, utilizando doutrinas, livros, artigos de periódicos e revistas nacionais e internacionais, bem como trabalhos acadêmicos e relatórios de instituições públicas e privadas.

## **2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS**

As revoluções liberais permitiram à burguesia conquistar o controle político, até então concentrado nas mãos da monarquia, consolidando a posição dessa nova classe no topo da estrutura social. O objetivo central dessa ascensão era a promoção dos ideais de liberdade e a redução da interferência estatal, o que desencadeou transformações históricas significativas e novos paradigmas, como a instituição das Repúblicas, o fortalecimento do Estado Democrático de Direito e a reforma profunda nos sistemas jurídicos do mundo ocidental.

Para assegurar o apoio das massas populares e viabilizar a derrubada do poder absolutista, a burguesia utilizou-se de uma espécie de pacto, oferecendo em troca a promessa de direitos fundamentais de primeira geração. Esses direitos, fundamentados na liberdade e na garantia de direitos civis e políticos, vinham acompanhados da redução da intervenção estatal na esfera privada.

Ao longo do tempo, a evolução histórica levou ao surgimento de novas gerações de direitos fundamentais e a uma crescente reflexão científica sobre o tema, especialmente diante dos eventos tumultuosos do século XX, como a ascensão de regimes autoritários e os acontecimentos da Segunda Guerra Mundial. Exemplos dessa evolução incluem os direitos econômicos, sociais e culturais (segunda geração), bem como os direitos coletivos e de solidariedade (terceira geração).

Muitas constituições europeias foram promulgadas após a queda de regimes totalitários, que frequentemente suprimiam direitos individuais e priorizavam a subordinação dos cidadãos ao Estado. Nesse contexto, o Estado constitucional, com poderes limitados, ganhou destaque, uma vez que sua "essência e razão de ser residem no

reconhecimento e na proteção da dignidade humana e dos direitos fundamentais" (Wolfgang).

A Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, com o apoio de 48 países, é um produto direto desse período histórico, simbolizando a positivação internacional dos direitos fundamentais e o reconhecimento da dignidade humana.

Assim, pode-se afirmar que os direitos fundamentais resultam de um processo de constitucionalização iniciado pelas revoluções liberais e que, ao longo do tempo, tornaram-se parte integrante do patrimônio comum da humanidade, com reconhecimento internacional.

No Brasil, além da influência do contexto internacional, é fundamental destacar o impacto do regime ditatorial que dominou a segunda metade do século XX. Esse período evidenciou a urgência de se reconhecer e garantir a efetividade dos direitos fundamentais no país.

A Constituição de 1988 surge como uma consequência direta do processo de redemocratização iniciado em 1985. Além de estabelecer um regime democrático, essa nova Carta Magna marcou um avanço substancial na consolidação dos direitos e garantias fundamentais.

O compromisso com o reconhecimento e a efetividade dos direitos fundamentais está presente de maneira clara em todo o texto constitucional. Nesse cenário, não se trata mais apenas de o Estado reconhecer tais direitos; há, agora, a obrigação de garantir sua concretização. Cabe ao Estado brasileiro contemporâneo, portanto, implementar políticas públicas que assegurem a efetividade desses direitos.

Para cumprir esse objetivo o Estado necessita de recursos. Tais recursos são essenciais tanto para a manutenção da própria máquina estatal quanto para viabilizar a execução de políticas públicas que promovam a efetivação dos direitos fundamentais. Os necessários recursos são arrecadados através da tributação, ou seja, através da contribuição que cada integrante da sociedade confere ao próprio Estado, para que este então cumpra com suas finalidades.

Desde a Antiga Mesopotâmia, quando uma parte das colheitas era destinada aos governantes, passando pelo Egito Antigo, onde os faraós arrecadavam impostos em

dinheiro ou serviços, até outras civilizações, os tributos sempre estiveram presentes, evoluindo e se adaptando às transformações sociais ao longo do tempo. Com o desenvolvimento dos Estados, a prática da tributação foi sendo refinada, com especificidades e peculiaridades moldadas de acordo com as características de cada sociedade e época.

Embora os tributos sejam frequentemente percebidos como um "mal" — é raro ver alguém expressar satisfação ao pagar impostos, especialmente devido à percepção de que não há uma contraprestação justa por parte do Estado —, eles constituem um "mal necessário".

Uma vez que vivemos em sociedade e firmamos um contrato social, no qual o Estado é responsável por regular essa convivência, é evidente que esse Estado, enquanto mecanismo regulador, precisa de recursos para desempenhar suas funções, dentre elas, assegurar a efetividade dos direitos fundamentais.

Exemplificativamente, para garantir o direito de acesso à saúde pública de qualidade, o Estado brasileiro precisa de recursos para subsidiar o Sistema Único de Saúde (SUS); para proporcionar a defesa do meio ambiente, são necessários recursos para os órgãos ambientais, e assim sucessivamente.

A garantia de direitos está intrinsecamente associada à arrecadação tributária, uma vez que, conforme apontam Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (2000, p. 15-16), todos os direitos implicam custos financeiros, gerando ônus economicamente mensuráveis para as finanças públicas. Nesse contexto, incumbe aos próprios membros do Estado o dever de contribuição, como forma de contrapartida pelos benefícios proporcionados.

Em outras palavras, se todos somos titulares de direitos fundamentais e é responsabilidade do Estado assegurar sua efetividade, este necessita de recursos para tal finalidade. Assim, cabe a nós, enquanto cidadãos participantes de uma sociedade, a obrigação de contribuir com os recursos necessários. Pode-se afirmar, portanto, que o dever de contribuir com tributos configura-se como um dever fundamental.

Neste ponto, é relevante contextualizar brevemente o conceito de dever fundamental. Ao abordar o significado desses deveres no âmbito de um Estado Democrático de Direito, Canotilho (2003, p. 531-532) afirma que todos os cidadãos desfrutam dos direitos previstos na Constituição e estão sujeitos aos deveres nela

estipulados. Dessa forma, os deveres fundamentais constituem um "capítulo específico dos direitos fundamentais".

Portanto, existe um sistema de equilíbrio entre direitos e deveres fundamentais, no qual o Estado, para garantir os primeiros, pode exigir do cidadão a contrapartida por meio dos segundos, uma vez que tais encargos são assumidos coletivamente e devem ser distribuídos entre os indivíduos que compõem a sociedade (CANOTILHO, 2003).

Nabais (2004, p. 59-60) também salienta que os deveres fundamentais são o alicerce geral para a existência e funcionamento do Estado, além de assegurar a eficácia dos direitos fundamentais. Eles expressam a responsabilidade comunitária dos indivíduos e têm como objetivo a preservação e manutenção da comunidade e do Estado, sendo um dever solidário, compartilhado por todos os membros da sociedade.

Por sua natureza solidária, os deveres fundamentais muitas vezes se relacionam com os direitos fundamentais de outras pessoas, e não necessariamente com os direitos do próprio titular do dever. Por exemplo, um indivíduo que utiliza serviços de saúde privados ainda está obrigado a contribuir com os impostos que financiam o sistema público de saúde.

Assim, o cumprimento de um dever fundamental não resulta exclusivamente em benefícios para o titular do direito correlato, quando este existe, mas também gera uma utilidade pública, beneficiando a coletividade e sua representação jurídica, o Estado (MENDONÇA, 2002, p. 182).

### **3 ISONOMIA MATERIAL E A BREVE CONCEITUAÇÃO DE JUSTIÇA FISCAL ANTE O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS**

A Constituição Federal (1988) assegura em seu art. 5.º, caput, o preceito do Princípio da Igualdade, através da seguinte máxima “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (...)”.

Quando o princípio da igualdade foi concebido e incorporado ao ordenamento jurídico, no contexto da Revolução Francesa – representado pela famosa máxima "liberdade, igualdade e fraternidade" –, a igualdade era defendida em oposição aos privilégios do clero e da nobreza, com o objetivo de garantir que todos os cidadãos desfrutassem dos mesmos direitos, de forma absoluta ou quase absoluta.

O Liberalismo, como mencionado anteriormente, promovia a ideia de que a sociedade era formada por indivíduos, e não por grupos sociais. Nessa perspectiva, os indivíduos seriam completamente iguais em direitos e deveres, cabendo ao Estado apenas declarar essa igualdade por meio da legislação. O ideal era que todos os cidadãos fossem tratados de forma idêntica perante a lei, sem que houvesse distinções em razão das diferenças sociais.

Em outras palavras, todos os indivíduos estavam sujeitos às determinações legais, independentemente das necessidades específicas de certos grupos sociais. Isso implicava que a diversidade da sociedade não era levada em consideração.

O comentário do escritor francês Anatole France tornou-se emblemático ao expor a falácia dessa concepção liberal-burguesa de igualdade: "A lei, na sua majestosa igualdade, proíbe tanto os ricos quanto os pobres de roubarem pão e de dormirem debaixo da ponte, e permite a ambos se hospedarem no Hotel Ritz." (FRANCE, 2024).

Com a evolução temporal do princípio da igualdade, acompanhando o desenvolvimento dos direitos fundamentais, é evidente que a igualdade consagrada em nossa Constituição valoriza sua dimensão material, e não mais a absoluta ou formal. Isso implica que a igualdade entre os indivíduos na sociedade pode e deve ser relativizada, considerando a própria heterogeneidade da população e conforme parâmetros específicos que justifiquem essa relativização.

A isonomia material considera que existem desigualdades sociais e econômicas e busca a compensação nas diferenças de acesso e oportunidades. Nesse sentido, o Estado deve buscar reduzir as desigualdades e garantir igualdade de oportunidades e obrigações.

É responsabilidade do legislador, ao aplicar o princípio da isonomia material, empregar determinados critérios de relativização para identificar as diferenças entre os indivíduos de uma sociedade.

Essas diferenças devem ser avaliadas com base em comparações relevantes para o caso específico em questão, de maneira que a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, mas sim o Princípio da Igualdade. (SCHOUERI, 2023, p.1069)

Diferentemente da identidade, a igualdade é relativa. Se fosse questionado ao mesmo grupo se eles se consideram iguais, a resposta certamente seria: “depende”; “iguais em relação a quê?”

As quotas para acesso ao ensino superior e aos concursos públicos são exemplos de aplicação da isonomia material, utilizando-se de critérios de diferenciação que justifiquem o tratamento desigual, com o intuito de conferir efetividade ao direito à educação e ao trabalho. O mesmo para aqueles que são habilitados a participar dos programas nacionais de habitação, como forma de privilegiar o direito à habitação digna.

Adentrando-se à matéria tributária, o próprio constituinte, dispôs sobre a aplicação princípio da igualdade, determinando:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

Ou seja, ao abordar especificamente a questão tributária, a Constituição reforçou o princípio da isonomia, enfatizando que se trata de isonomia material. Ela estabelece que é proibido aos entes federativos tratar desigualmente os contribuintes que se encontrem em "situação equivalente".

E, especificando a matéria, a Constituição procura trazer o primeiro parâmetro de comparação, qual seja, a capacidade econômica, a capacidade contributiva, como assevera o art. 145, §1.º da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

Dessa forma, compete ao Estado a adoção de políticas tributárias que visem conferir a efetividade à isonomia material no âmbito tributário, de forma que o sistema esteja permeado por justiça, que leve em consideração as desigualdades socioeconômicas do nosso país.

E, ante todo o acima exposto, é possível conceituar justiça fiscal, o que pode ser traduzido como um princípio orientador das políticas tributárias que visa garantia a equidade na distribuição do ônus fiscal entre os membros de uma sociedade.

Nessas condições a justiça fiscal sugere comutatividade, na medida que se deva extrair de cada um o quanto efetivamente devido, e sugere também distributividade porque engendra a distribuição de encargos entre todo o corpo social (GODOY, 2013)

#### **4 AS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS NO BRASIL**

Ante o fato de a tributação ter de ocorrer de forma a privilegiar a isonomia material, de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão pelo critério socioeconômico, se faz necessária célere abordagem ao contexto da profunda desigualdade que acomete o nosso país.

A desigualdade social no Brasil é evidente e faz parte da história nacional, avançando pela colonização até os tempos atuais. Cite-se alguns exemplos históricos que contribuíram para a perpetuação da desigualdade, como o período da escravidão, a concentração de terras em grandes latifúndios e o sistema educacional de baixa qualidade e difícil acesso, todos os quais desempenharam um papel significativo na perpetuação da desigualdade social no país (BALTHAZAR, 2005).

Para demonstrar dados mais objetivos que fundamentarão a abordagem posterior, convém reproduzir os dados liberados pelo Relatório sobre as Desigualdades Mundiais, do Laboratório das Desigualdades Mundiais que integra a Escola de Economia de Paris, do ano de 2021, reproduzido em matéria jornalística pela BBC (2021), o qual constatou que o Brasil permanece como um dos países com maior desigualdade social e de renda do mundo.

Quanto ao aspecto renda, o estudo concluiu que os 10% da população que integram a classe social mais abastada auferem 59% da renda nacional total, ao passo que os 50% mais pobres possuem renda 29 vezes inferior que os mesmos 10% de maior renda. Na Europa a média de renda dos 10% mais ricos representa 36%, ou seja, vinte e três pontos percentuais a menos que no Brasil.

Quando o assunto é riqueza patrimonial, a diferença é ainda mais acentuada, sendo uma das maiores desigualdades a nível mundial, ao passo que o 1% mais rico, conhecidos como “ultra ricos”, possui 48,9% de toda a riqueza nacional correspondente à bens e ativos financeiros. Por sua vez, os 50% mais pobres de toda a população, quanto ao

mesmo aspecto patrimonial, possuem apenas 0,4% dos ativos financeiros do país, enquanto a média mundial é quase 5 vezes maior. Os dados são significativos.

O Relatório ainda conclui que, até mesmo a Argentina, que vem enfrentando graves crises econômicas há anos, apresentando uma economia um tanto quanto desestabilizada, com superinflação e evasão de investimentos, possui médias de desigualdade socioeconômicas menores que o Brasil em determinados aspectos, incluindo quanto ao quesito de renda nacional.

O mesmo estudo apurou que a desigualdade de riqueza (aspecto patrimonial) cresceu no Brasil desde os anos 1990, acompanhando um movimento mundial, e que foi ainda acelerado pelo contexto da pandemia de Covid-19.

Nesse contexto de crescente concentração de riqueza, as transformações produtivas e estruturais ocorridas no Brasil ao longo do século XX pouco alteraram a dinâmica da desigualdade, que permanece profundamente enraizada. Desde a industrialização tardia do período Vargas até o processo de substituição de importações iniciado na era do "Milagre Econômico" no início dos anos 1970, essas mudanças não foram suficientes para reverter a desigualdade persistente. (FERNANDES, 2016)

Segundo o Observatório Brasileiro das Desigualdades (2023), mais de 7,5 milhões de brasileiros vivem com uma renda familiar per capita inferior a R\$150,00 por mês.

De outro lado, a revista Forbes, em 2024, reporta que o número de bilionários brasileiros aumentou para 69, o que representa um crescimento de aproximadamente 200% em comparação com a lista publicada há apenas três anos, corroborando com o crescente aumento da desigualdade. Além disso, os quatro primeiros colocados da lista possuem um patrimônio superior a 10 bilhões de dólares cada um (G1 Globo, 2024), o que, somado, já equivaleria ao suficiente para suprir o orçamento do Estado de Santa Catarina, representativo de 40 bilhões de reais nesse ano de 2024 (Estado de Santa Catarina, 2024), por aproximadamente 6 anos ininterruptos. Ou seja, apenas o patrimônio de 04 brasileiros seria suficiente para fazer frente à todas as despesas de um estado da Federação por mais de 6 anos.

Portanto, ante as profundas desigualdades, e por todo o disposto anteriormente, o sistema tributário pátrio deveria utilizar de mecanismos que possibilitassem uma

arrecadação proporcional mais elevada daqueles que possuem mais condições de contribuir, o que será abordado no tópico abaixo.

## **5 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O REFLEXO NA POPULAÇÃO DE MENOR RENDA:**

O sistema tributário de um país é pensado, estruturado e organizado mediante a instituição de tributos sobre diferentes fatos econômicos, como os tributos sobre a renda, sendo exemplo pátrio o imposto de renda; os tributos sobre a propriedade ou sua transferência (IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD, ITR etc.), bem como os tributos sobre o consumo de bens e serviços (ICMS, PIS, COFINS, ISS – ou, com a reforma tributária oriunda da EC 132/2023, o novo imposto sobre valor agregado e o imposto seletivo) e aqueles incidentes sobre o emprego ou popularmente mencionado como sobre a folha de pagamento.

Para alcançar os ideais de justiça fiscal, isonomia material e capacidade contributiva, os tributos, em tese, deveriam incidir de forma mais acentuada sobre os indivíduos mais ricos, especialmente em termos de renda e patrimônio. A carga tributária deveria ser progressivamente suavizada para as demais classes, até atingir o ponto em que as classes mais abastadas contribuam proporcionalmente mais em comparação àquelas com menor poder aquisitivo. Dessa forma, os recursos arrecadados poderiam ser direcionados, em parte, para mitigar as desigualdades socioeconômicas por meio de políticas públicas variadas.

No entanto, apesar do cenário de desigualdade exposto, o sistema tributário brasileiro é amplamente considerado desproporcional, distante do ideal de justiça fiscal. Um exemplo claro disso é o fato de a tributação sobre o consumo ser a principal fonte de arrecadação do país. Essa tributação incide em diversas etapas da cadeia produtiva de bens e serviços, o que compromete a efetividade dos ideais de equidade, já que atinge com mais severidade as classes sociais mais baixas.

De acordo com um estudo da Receita Federal (2021), aproximadamente 44% da carga tributária brasileira é composta por impostos sobre o consumo, enquanto apenas 23% correspondem à tributação sobre a renda e 4,85% advêm de impostos sobre o patrimônio. Isso ocorre apesar do fato de que 1% da população detém quase 50% de todas as riquezas nacionais.

Dados da Agência Senado (2021) revelam que, em países desenvolvidos, a tributação sobre o consumo representa uma parte bem menor da arrecadação pública. Nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), por exemplo, a média é de 33%. No Canadá, essa carga é de 23,5%, e nos Estados Unidos, de 17,5%.

A principal questão envolvendo a tributação sobre o consumo é o seu caráter indireto. Os impostos acumulados ao longo da cadeia produtiva são repassados ao consumidor no preço final dos produtos. O primeiro ponto crítico é que todos os consumidores, independentemente de sua renda ou patrimônio, pagam a mesma carga tributária sobre o mesmo produto, mesmo pertencendo a classes sociais distintas.

Uma empregada doméstica, que ganha R\$ 2.000,00 por mês e compra um celular por R\$ 1.200,00, pagará a mesma carga tributária que um empresário com renda mensal superior a R\$ 50.000,00 ao adquirir o mesmo aparelho.

O segundo ponto a destacar é que as classes de menor poder aquisitivo destinam uma proporção maior de sua renda ao consumo, como parte das despesas essenciais de subsistência, como alimentação, vestuário e transporte. Já as classes mais ricas concentram um percentual menor de sua renda em consumo, destinando uma parte significativa para investimentos, aquisição de patrimônio e poupança.

Em contrapartida ao acima observado quanto ao consumo, a tributação sobre a renda no Brasil tem uma alíquota máxima de 27,5%, enquanto em países como Alemanha, França, Itália, Japão, Coreia do Sul, Holanda, Suécia e Reino Unido, as alíquotas máximas variam entre 42% e 52% (CARVALHO JUNIOR, 2022).

Ademais, vale rememorar que em 1996, o Brasil parou de tributar os sócios e acionistas que recebem lucros e dividendos de empresas, integrando reduzido grupo de nações que não taxam essa renda.

Em relação à tributação sobre o patrimônio, apesar de o Brasil ter dimensões continentais e o agronegócio ser um dos pilares de sua economia, o Imposto Territorial Rural (ITR) representa uma arrecadação ínfima, de apenas 0,01% do PIB, conforme demonstra a ANFIP. (2018).

O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD ou ITCD, conforme o estado), que incide sobre a transferência de patrimônio sem custo, como

heranças, tem sua alíquota máxima de 8% estabelecida pelo Senado Federal. No entanto, muitos estados, como São Paulo, ainda aplicam alíquotas inferiores, sendo a atual de 4% - o que deverá mudar com a Emenda Constitucional n.º 132 de 2023, que instituiu a progressividade das alíquotas, conforme previsto no art. 155, §1.º, VI.

No cenário internacional, conforme dados da OCDE reproduzidos pela CNN (2024), a tributação sobre heranças é substancialmente mais elevada, com diversas faixas de tributação e alíquotas progressivas. Em países como Coreia do Sul e Alemanha, a alíquota máxima chega a 50%, enquanto no Japão pode alcançar 55% e, na Alemanha, até 60%, algo impensável para o Brasil na atualidade.

Esses dados destacam a disparidade entre o Brasil e os países desenvolvidos em termos de sistema tributário. Enquanto no Brasil se prioriza a tributação sobre o consumo, resultando em uma arrecadação significativamente menor proveniente de renda e patrimônio, na Europa e em potências asiáticas como Japão e Coreia do Sul, o oposto ocorre. A tributação sobre renda e patrimônio tem um peso muito maior, o que, em tese, proporciona um sistema de justiça fiscal mais eficaz do que o observado no Brasil.

## **6 A NECESSIDADE DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO COMO POLÍTICA PÚBLICA DE EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA JUSTIÇA FISCAL**

Diante do contexto apresentado, para que o Brasil possa alcançar um avanço significativo no campo tributário em termos de justiça fiscal, é imprescindível uma reforma profunda em seu sistema tributário. O objetivo seria reestruturar a forma e o peso da tributação sobre os fatores econômicos, de modo a reverter a atual predominância da tributação sobre o consumo.

O desafio da reforma seria reconfigurar a estrutura do sistema tributário, equilibrando a distribuição entre impostos diretos e indiretos, para tornar a carga tributária mais justa para os membros da sociedade e ajudar a reduzir as desigualdades de renda, o que é fundamental para promover o crescimento econômico.

Assim, o Brasil deveria buscar adaptar seu sistema tributário, dentro dos limites e características específicas do país ainda subdesenvolvido, aos modelos presentes em nações desenvolvidas, onde a carga tributária é distribuída de maneira mais equitativa, levando em consideração as diferenças socioeconômicas. A tributação sobre renda e

patrimônio deveria assumir um papel central, com alíquotas máximas maiores e progressivas, de forma a exigir proporcionalmente mais de quem possui maior capacidade contributiva, em conformidade com o que estabelece a Constituição.

Todavia, há de se reconhecer que os desafios e obstáculos para a implementação de uma reforma tributária ampla no Brasil são significativos. Em primeiro lugar, o atual cenário de recessão ou estagnação econômica, aliado ao desequilíbrio fiscal das contas públicas, dificulta reformas profundas do sistema tributário, uma vez que essas mudanças podem reduzir ainda mais as receitas durante o período de transição, agravando a crise fiscal. Além disso, uma reforma dessa magnitude, necessária para corrigir as distorções do sistema, exige um governo com forte legitimidade política, capaz de articular as mudanças requeridas, resolver os conflitos que inevitavelmente surgirão e equilibrar os diversos interesses afetados, enquanto constrói um novo projeto de sociedade.

Finalmente, é fato que uma solução para essa questão exigiria, ainda, um amplo e complexo acordo negociado entre os entes federativos.

Portanto, em que pese a necessidade premente do ponto de vista científico, é provável que essa reforma profunda do sistema tributário demore um longo e inconcebível prazo para poder evoluir para o campo prático legislativo, ainda mais se considerado o histórico, vez que a reforma tributária do consumo, responsável por instituir o IVA, teve suas discussões no Congresso desde a década de 1960.

Ademais, uma vez mencionada a recente Emenda Constitucional 132 de 2023, vale destacar que esta representa a mudança mais significativa no sistema tributário até o momento. No entanto, o potencial de transformação dessa reforma ainda está aquém do ideal de uma reforma profunda. Embora tenha introduzido avanços importantes, a reforma não promoveu alterações substanciais na estrutura do sistema tributário, especialmente no que se refere ao equilíbrio entre impostos diretos e indiretos.

Vale ressaltar que as inovações introduzidas, em alguns aspectos, têm potencial para beneficiar o sistema tributário como um todo. Por exemplo, a simplificação dos procedimentos tributários para os contribuintes, especialmente com a implementação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que unificará vários impostos existentes, pode ser um avanço positivo.

Além disso, a Emenda abordou alguns pontos que não estão diretamente relacionados ao consumo, mas que ainda assim podem ser considerados como políticas públicas tributárias legítimas, contribuindo, ainda que de forma limitada, para a justiça fiscal. Exemplos incluem a exigência de alíquotas progressivas para o ITCMD e a inclusão de embarcações e aeronaves no IPVA.

A instituição de imposto sobre grandes fortunas pode representar um avanço na distribuição da renda e riqueza, mormente em um país tão desigual como é o Brasil, proporcionando bem-estar social a um contingente maior de pessoas, inclusive tirando da linha de pobreza determinada parcela social nesta atual situação ( NOGUEIRA; MARTOS e MARTOS, 2024) .

No entanto, é importante observar que estamos longe de uma mudança radical no sistema atual. Recentemente, o portal G1 (2024) informou que o Brasil pode adotar a maior alíquota de IVA do mundo, de 27,97%, a qual será aplicada aos itens consumo. Isso indica que a estrutura atual, que privilegia a tributação sobre o consumo, indireta, em detrimento da renda e patrimônio, direta, continuará, sem promover mudanças significativas capazes de reduzir as desigualdades socioeconômicas e alcançar uma justiça fiscal mais efetiva.

## **CONCLUSÃO:**

Diante da profunda e histórica desigualdade socioeconômica no Brasil, incluindo as questões relacionadas ao sistema tributário nacional, conclui-se que o atual modelo, que depende predominantemente da tributação sobre o consumo, está desalinhado com os princípios de isonomia material e justiça fiscal previstos na Constituição Federal, ao passo que aqueles que mais podem contribuir com a arrecadação e figuram no topo da pirâmide social acabam beneficiados pela atual sistemática.

Para sanar a problemática, necessária se faz uma profunda reforma do sistema tributário, muito além do que está ocorrendo no momento através da promulgação da EC 132/2023 e de suas regulamentações.

Apesar das recentes modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, conhecida como reforma tributária do consumo, e das perspectivas oferecidas pelos projetos de lei que visam regulamentar essas mudanças, observa-se um modesto progresso em alguns aspectos. Essas alterações contribuem para

a busca da efetividade dos princípios constitucionais, promovendo a simplificação tributária por meio da unificação de diversos tributos e outras reformas constitucionais pontuais.

Ademais, outras alterações pontuais poderiam fazer o papel de verdadeiras políticas públicas tributárias para contribuir com a mitigação da desigualdade existente em nosso atual sistema tributário, como a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, previsto no artigo 153, Inciso VII da Magna Carta, o qual depende de edição de Lei Complementar. Mesmo após mais de 03 décadas de vigência da atual constituição, e de inúmeros projetos terem chegado ao Congresso, até o presente momento não há perspectiva da sua efetiva regulamentação.

No entanto, é necessário uma reforma tributária mais abrangente, que não se limite à tributação sobre o consumo. É crucial implementar mudanças significativas na estrutura tributária, elevando proporcionalmente a carga tributária sobre a renda e sobre o patrimônio, e reduzindo a carga sobre o consumo, por exemplo.

Além disso, o Estado deveria instituir mais alíquotas progressivas e faixas de tributação, a fim de priorizar o princípio da capacidade contributiva e promover a justiça fiscal. Essa abordagem permitiria um reequilíbrio na distribuição da carga tributária, algo que, até o momento, parece estar distante de ser alcançado.

Enfim, como se observa, os desafios para implementar uma reforma tributária que permita ao país superar os obstáculos ao crescimento econômico e alcançar a justiça fiscal, além de promover uma redução significativa das desigualdades sociais, são consideráveis.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>>. Acesso em 17 de ago. 2024.

ANFIP. **A Reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.** Brasília: ANFIP, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 38-43

BBB News Brasil. 4 dados que mostram por que o Brasil é um dos países mais desiguais no mundo, segundo relatório. Disponível em <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>>. Acesso em 25 ago. 2024.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1ª ed. Brasileira; 2ª ed. Portuguesa. Coimbra e São Paulo: Revista dos Tribunais e Coimbra editora, 2008, p. 7-34.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. IPEA, 2022. p. 05 e 370. Disponível em: <[https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/O-sistema-tributario-dos-paises-da-OCDE.pdf](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/O-sistema-tributario-dos-paises-da-OCDE.pdf)>. Acesso em 31 ago. 2024.

CNN. **Imposto sobre herança: 12 membros do G20 cobram o tributo**. 2024. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/imposto-sobre-heranca-12-membros-do-g20-cobram-o-tributo-muitos-contam-com-isencoes-milionarias/#:~:text=O%20imposto%20sobre%20heran%C3%A7a%20%C3%A9,realizam%20a%20cobran%C3%A7a%20do%20tributo.>> Acesso em 30 ago. 2024.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso. **Sistema tributário e desigualdade: uma análise do impacto distributivo do imposto de renda no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional. 2016., p. 14.

FRANCE, Anatole. *Le Lys Rouge*. Paris. French Edition: eBook Kindle, 2024

G1 Globo. **Veja quem são os brasileiros na lista de bilionários da forbes**. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/04/03/veja-quem-sao-os-brasileiros-na-lista-de-bilionarios-da-forbes-em-2024.html>. Acesso em 24 ago. 2024.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental/>>. Acesso em 24 ago. 2024.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto**. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

Observatório Brasileiro das Desigualdades. 2023. Disponível em: <<https://combateasdesigualdades.org/observatorio-brasileiro-das-desigualdades/>>. Acesso em 31 ago. 2024.

NOGUEIRA, Guilherme Zoccolaro; MARTOS, José Antonio de Faria e MARTOS, Frederico Thales de Araujo. O imposto sobre grandes fortunas como política pública de justiça Tributária e social. In: **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**. Florianópolis, Brasil. Direito Tributário e Financeiro I, 2024, p.197-214.

ONU, **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. (1948). Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos#:~:text=Pacto%20Internacional%20Direitos%20Econ%C3%B4micos%2C%20Sociais%20e%20Culturais>

Receita Federal. **Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>>. Acesso em 29 ago. 2024.

SANTA CATARINA. **Lei orçamentária anual**. Disponível em: <https://estado.sc.gov.br/noticias/lei-orcamentaria-anual-loa-para-o-exercicio-2024-e-aprovada-na-alesc-2/#:~:text=O%20or%C3%A7amento%20total%20aprovado%20para,do%20Turismo%20e%20Meio%20Ambiente>. Acesso em 18 abr. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 36.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 12.<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2023