

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC-SP

Milena Alves de Resende

Tributação e direitos fundamentais: impactos do sistema tributário na desigualdade social e econômica brasileira.

São Paulo  
2025

Milena Alves de Resende

Tributação e direitos fundamentais: impactos do sistema tributário na desigualdade social e econômica brasileira.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como parte dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Renato Kim Barbosa

São Paulo

2025

À comunidade da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo pelo apoio permanente.

## **AGRADECIMENTOS**

Este trabalho é fruto dos últimos cinco anos da minha vida e representa o fim de mais um ciclo, quiçá o mais importante vivido até então.

Primeiramente, agradeço aos meus pais por me proporcionarem todas as ferramentas para eu chegar até aqui, sem deixar que faltasse amor, carinho, e café após noites sem dormir. Ao meu irmão por ser meu parceiro de vida, e agora, de profissão. Aos meus avós, tias, tio, primos, amigos e ao meu amor, que fazem essa trajetória valer a pena.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo — e ao Bairro de Perdizes — por terem sido minha segunda casa e me proporcionarem grandes amizades, que tornaram esses últimos cinco anos mais leves e repletos de risadas.

Agradeço também às pessoas que cruzaram meu caminho ao longo dos anos de estágio, e que contribuíram para eu ingressar no mundo dos adultos.

Aos professores que fazem a PUC-SP ser tão renomada e prestigiada, minha sincera admiração.

Que venham as próximas jornadas.

“Existem pessoas que se preocupam tanto com o outro mundo, que nunca aprendem a viver neste.” **Harper Lee: “O Sol é para Todos”.**

## RESUMO

RESENDE, Milena Alves. **Tributação e direitos fundamentais:** impactos do sistema tributário na desigualdade social e econômica brasileira.

Este trabalho tem por objetivo analisar os impactos do sistema tributário brasileiro na desigualdade social e econômica, sob a ótica dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988. Parte-se da justificativa de que o modelo tributário atual, fortemente baseado na tributação indireta, é estruturalmente regressivo e contribui para a manutenção das desigualdades de renda no país, violando os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da justiça social. A hipótese central da pesquisa é a de que o sistema tributário brasileiro, ao não respeitar os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da solidariedade, reforça a exclusão social e compromete a efetivação de direitos fundamentais. A abordagem metodológica é qualitativa, de caráter exploratório, com revisão bibliográfica e análise documental de dados legislativos, estatísticos e doutrinários. Como resultado, espera-se demonstrar a urgência de uma reforma tributária orientada por critérios de justiça distributiva, capaz de tornar a tributação um instrumento efetivo de promoção da equidade e redução das desigualdades no Brasil.

**Palavras-chave:** Sistema Tributário Brasileiro. Direitos Fundamentais. Desigualdade Social. Justiça Fiscal. Solidariedade.

## **ABSTRACT**

RESENDE, Milena Alves. **Tributação de direitos fundamentais:** impactos do sistema tributário na desigualdade social e econômica brasileira.

This paper aims to analyze the impacts of the Brazilian tax system on social and economic inequality from the perspective of the fundamental rights established in the 1988 Federal Constitution. It is based on the premise that the current tax model, which relies heavily on indirect taxation, is structurally regressive and contributes to the persistence of income inequality, thereby violating constitutional principles such as human dignity, equality, and social justice. The central hypothesis is that the Brazilian tax system, by failing to respect the principles of ability to pay, tax justice, and solidarity, reinforces social exclusion and hinders the realization of fundamental rights. The methodological approach is qualitative and exploratory, based on bibliographic research and documentary analysis of legislative, statistical, and doctrinal sources. As a result, the study aims to demonstrate the urgency of a tax reform guided by distributive justice, capable of transforming taxation into an effective tool for promoting equity and reducing inequality in Brazil.

**Keywords:** Brazilian Tax System. Fundamental Rights. Social Inequality. Tax Justice. Solidarity.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

OIT – Organização Internacional do Trabalho

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

|       |                                                                                                                    |    |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1     | INTRODUÇÃO.....                                                                                                    | 11 |
| 2     | EVOLUÇÃO HISTÓRICA E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA<br>TRIBUTAÇÃO E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....                | 14 |
| 2.1   | Panorama Histórico da Tributação no Brasil.....                                                                    | 14 |
| 2.2   | A Evolução dos Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Brasileiro.....                                         | 15 |
| 2.3   | A Constituição de 1988 e os Princípios Tributários Fundamentais.....                                               | 17 |
| 2.3.1 | Progressividade e seletividade: instrumentos de equidade tributária .....                                          | 21 |
| 3     | ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E REGRESSIVIDADE –<br>IMPACTOS NA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA .....                | 25 |
| 3.1   | Tributos Diretos e Indiretos: Elementos Estruturantes da Regressividade.....                                       | 25 |
| 3.2   | Falhas na Progressividade e os Obstáculos à Justiça Fiscal .....                                                   | 26 |
| 3.3   | Efeitos da tributação regressiva sobre grupos vulneráveis .....                                                    | 28 |
| 4     | MÍNIMO EXISTENCIAL E SOLIDARIEDADE FISCAL COMO<br>PRESSUPOSTO CONSTITUCIONAL .....                                 | 31 |
| 4.1   | Fundamentos constitucionais da tributação e a dignidade da pessoa humana.....                                      | 31 |
| 4.2   | Capacidade contributiva e vedação ao confisco .....                                                                | 33 |
| 4.3   | Solidariedade fiscal como fundamento ético da tributação: justiça social e<br>redistribuição de riquezas .....     | 35 |
| 5     | PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA E ALTERNATIVAS PARA UM<br>SISTEMA MAIS EQUITATIVO E FUNDAMENTADO EM DIREITOS ..... | 37 |
| 5.1   | Reforma sobre o Consumo: IVA e Devoluções Compensatórias.....                                                      | 37 |
| 5.2   | Justiça na Renda e na Riqueza: Tributação de Lucros, Dividendos e Fortunas ....                                    | 38 |
| 5.3   | Revisão de Renúncias e Incentivos Fiscais .....                                                                    | 40 |
| 5.4   | Inovações e Mecanismos Redistributivos Complementares.....                                                         | 42 |
| 5.5   | Caminhos futuros e o papel do jurista na promoção da justiça fiscal.....                                           | 43 |
| 6     | CONCLUSÃO.....                                                                                                     | 45 |
|       | REFERÊNCIAS .....                                                                                                  | 48 |

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra, em seu texto, a dignidade da pessoa humana, a igualdade material e a justiça social como fundamentos do Estado Democrático de Direito. Nesse contexto, o sistema tributário nacional, além de sua função arrecadatória, deve atuar como instrumento de concretização dos direitos fundamentais e de promoção da equidade.

Não obstante, a realidade brasileira revela um cenário de profunda desigualdade social e econômica, persistente ao longo das décadas, cuja manutenção encontra correlação direta com a estrutura regressiva da tributação no país.

O modelo tributário brasileiro se caracteriza pela predominância da tributação indireta sobre o consumo, o que implica uma carga tributária proporcionalmente mais elevada sobre as camadas de menor renda. Esse perfil regressivo da tributação agrava a concentração de renda e compromete a realização dos direitos fundamentais sociais, como saúde, educação e seguridade social, uma vez que onera justamente os segmentos da população mais dependentes das políticas públicas de redistribuição.

Nesse sentido, este trabalho tem por objetivo analisar os impactos do sistema tributário brasileiro na desigualdade social e econômica, sob a ótica dos direitos fundamentais previstos na Constituição de 1988. Parte-se da hipótese de que o atual modelo tributário, ao violar princípios como a capacidade contributiva, a justiça fiscal e a solidariedade, contribui para o agravamento da exclusão social e para a inefetividade dos direitos sociais básicos.

A relevância do estudo se justifica pela necessidade de repensar o papel da tributação como instrumento de justiça social, sobretudo em um país marcado por um dos maiores índices de concentração de renda do mundo. A compreensão das falhas estruturais do sistema tributário é essencial para fundamentar propostas de reforma que o tornem mais progressivo, justo e compatível com os valores constitucionais.

A metodologia adotada é qualitativa, com base em revisão bibliográfica e análise documental, abrangendo doutrina especializada, dados estatísticos, legislações pertinentes e jurisprudência constitucional. A investigação parte de uma perspectiva crítica, à luz do Direito

Constitucional e do Direito Tributário, articulando fundamentos teóricos com dados empíricos sobre a desigualdade no Brasil.

A estrutura do trabalho foi ampliada para abarcar, de forma sistemática e aprofundada, as múltiplas dimensões da relação entre tributação e desigualdade no Brasil.

No capítulo 2, será apresentado um panorama histórico da tributação no país e a consolidação dos princípios constitucionais fundamentais no campo tributário a partir da Constituição de 1988. Demonstra como o sistema tributário brasileiro, marcado por regressividade e concentração de renda, foi gradualmente transformado pela Constituição de 1988, que vinculou a tributação aos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da justiça social. Destacam-se os fundamentos constitucionais da tributação — legalidade, isonomia, capacidade contributiva, progressividade e seletividade — como instrumentos essenciais para a promoção da justiça fiscal e a efetivação dos direitos sociais.

O terceiro capítulo examina a estrutura regressiva do sistema tributário brasileiro, demonstrando como a predominância de tributos sobre o consumo penaliza os mais pobres e agrava a desigualdade social. Analisa ainda as falhas na progressividade e seletividade fiscal, bem como os efeitos desproporcionais da carga tributária sobre grupos vulneráveis, como mulheres, população negra e trabalhadores informais.

O quarto capítulo aborda os fundamentos constitucionais que condicionam a tributação à dignidade da pessoa humana, à proteção do mínimo existencial e à solidariedade fiscal. Analisa como esses princípios impõem limites ao poder de tributar e exigem que o sistema fiscal opere como instrumento de justiça social, redistribuição de riquezas e financiamento de direitos fundamentais. Sustenta-se que a tributação deve respeitar a capacidade contributiva, vedar o confisco e assegurar a coesão social, contribuindo ativamente para a redução das desigualdades.

Por fim, o quinto capítulo apresenta propostas de reforma tributária voltadas à promoção de um sistema mais justo e alinhado aos direitos fundamentais. São discutidas medidas como a adoção de um IVA com devoluções compensatórias, a tributação de lucros, dividendos e grandes fortunas, a revisão das renúncias fiscais e a implementação de mecanismos redistributivos inovadores, como a tributação negativa e os tributos extrafiscais. O capítulo

conclui destacando o papel ético e institucional dos operadores do Direito na construção de um sistema tributário comprometido com a justiça fiscal e a equidade.

Assim, este trabalho propõe uma reflexão crítica sobre o papel da tributação no projeto constitucional brasileiro, reconhecendo que a justiça fiscal é condição indispensável para a efetivação de uma cidadania plena e para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme os desígnios da Carta de 1988.

## **2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

### **2.1 Panorama Histórico da Tributação no Brasil**

A forma como um Estado estrutura seu sistema tributário reflete não apenas escolhas econômicas, mas também valores políticos, sociais e constitucionais. No caso brasileiro, a história da tributação revela uma trajetória marcada por profundas desigualdades, tanto na forma de arrecadação quanto na destinação dos recursos públicos.

Desde o período colonial, os tributos foram utilizados como instrumento de extração de riqueza, sem compromisso com o desenvolvimento social ou com a promoção de direitos<sup>1</sup>. A transição para o período imperial e, posteriormente, para a República, manteve traços de concentração e regressividade, com foco em impostos indiretos e pouca atenção à justiça fiscal.

A transição para o período imperial e, posteriormente, para a República, embora marcada por importantes transformações políticas, manteve traços estruturais de concentração de poder e de regressividade na tributação. O sistema tributário continuava fortemente dependente de tributos indiretos — sobretudo alfandegários — com baixa incidência sobre renda e patrimônio, e pouca ou nenhuma preocupação com a justiça fiscal. As reformas tributárias que ocorreram ao longo da Primeira República e do período Vargas visaram majoritariamente ao fortalecimento da arrecadação e à centralização federativa, em detrimento de um modelo fiscal distributivo ou comprometido com a universalização de direitos sociais.

Nesse cenário, a Reforma Tributária de 1966, promovida durante o regime militar, representou um marco técnico e jurídico importante na tentativa de sistematizar e racionalizar a tributação no Brasil. A principal expressão normativa dessa reforma foi a promulgação do Código Tributário Nacional (CTN), por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

O CTN estabeleceu um conjunto normativo coerente e moderno para a época, regulando os aspectos gerais do direito tributário — como competência, obrigação tributária, lançamento,

---

<sup>1</sup> BERCOVICI, Gilberto. História Constitucional do Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Max Limonad, 2000.

crédito, decadência, prescrição e administração fiscal — aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Seu objetivo foi dotar o país de uma base técnica unificada e previsível para a tributação, substituindo o mosaico desorganizado de normas existentes até então.

Não obstante o avanço normativo, a arquitetura fiscal resultante da reforma manteve a ênfase na tributação indireta sobre o consumo, em detrimento da tributação direta sobre renda e patrimônio. Essa escolha reforçou o viés regressivo do sistema, que passou a onerar desproporcionalmente os contribuintes de menor renda, dada a incidência dos tributos sobre bens e serviços essenciais. Além disso, a ausência de um projeto de justiça distributiva refletia o caráter autoritário do regime militar, que priorizava o crescimento econômico e o equilíbrio fiscal sob a ótica tecnocrática, relegando os direitos sociais e a equidade a um segundo plano.

A racionalidade fiscal da época estava alicerçada na centralização arrecadatória, no fortalecimento da burocracia estatal e na neutralidade distributiva — valores típicos de um modelo desenvolvimentista autoritário, que não reconhecia o tributo como instrumento de transformação social. A inexistência de mecanismos efetivos de progressividade e de seletividade fiscal era compatível com o modelo político excludente vigente, no qual a participação democrática era limitada e os direitos sociais ainda não haviam sido positivados como exigências constitucionais vinculantes.

Esse legado histórico explica, em grande parte, a manutenção de traços regressivos no sistema tributário brasileiro mesmo após a redemocratização. Embora a Constituição de 1988 tenha inaugurado uma nova ordem jurídica voltada à promoção da justiça social, muitos dos fundamentos operacionais do sistema vigente ainda derivam da estrutura instituída na década de 1960, cuja superação depende de reformas estruturais comprometidas com os princípios constitucionais contemporâneos, como a capacidade contributiva, a isonomia material, a progressividade e a solidariedade fiscal.

## **2.2 A Evolução dos Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Brasileiro**

A trajetória dos direitos fundamentais no Brasil acompanha os principais marcos da evolução do constitucionalismo ocidental, refletindo avanços e limitações na garantia da cidadania e da justiça social. As primeiras constituições brasileiras, notadamente a de 1824 e a de 1891, limitaram-se a proteger liberdades individuais e direitos civis clássicos, com foco na

proteção da propriedade, da liberdade formal e da organização política liberal. Os direitos sociais e econômicos estavam ausentes ou figuravam de forma meramente declaratória, sem mecanismos efetivos de exigibilidade ou vinculação estatal.

Foi apenas com a Constituição de 1934 que os direitos sociais começaram a ser positivados de modo mais sistemático, em especial no contexto da ascensão do Estado intervencionista e do reconhecimento da função social da propriedade e do trabalho. As Cartas de 1937 e 1946, embora com orientações políticas distintas, mantiveram a tendência de ampliação do catálogo de direitos, ainda que em contextos de instabilidade institucional. A Constituição de 1967 e sua Emenda nº 1/1969, por sua vez, inseriram-se no contexto autoritário do regime militar, restringindo garantias civis e permitindo amplas exceções à proteção dos direitos fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 representa, nesse percurso, uma ruptura decisiva e fundadora de uma nova racionalidade jurídica. Com ela, os direitos fundamentais assumem caráter central e estruturante de todo o ordenamento, com status normativo elevado, eficácia imediata, conforme prevê o art. 5º, § 1º da Carta Magna<sup>2</sup>, e aplicação vinculante a todos os Poderes da República. O texto de 1988 não apenas positivou um amplo catálogo de direitos civis e políticos, mas também incorporou direitos sociais (art. 6º), econômicos, culturais e ambientais, reconhecendo sua interdependência e o papel do Estado na sua promoção.

Nesse novo paradigma, os direitos fundamentais deixam de ser compreendidos como meras garantias negativas contra o arbítrio estatal e passam a impor deveres positivos ao Estado, especialmente no que se refere à formulação e execução de políticas públicas. Essa compreensão amplia o papel da tributação como meio de viabilização dos direitos sociais, uma vez que o financiamento das políticas públicas passa a ser condição de sua concretização. Assim, o tributo, longe de ser apenas uma imposição fiscal, torna-se expressão da solidariedade constitucional e ferramenta de promoção da igualdade material.

---

<sup>2</sup> Art. 5º 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 igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

A evolução dos direitos fundamentais, portanto, fundamenta a exigência de um sistema tributário compatível com os objetivos constitucionais de justiça social. A justiça fiscal não é apenas uma decorrência da legalidade, mas um imperativo funcional do Estado Democrático de Direito, cuja legitimidade está diretamente vinculada à efetividade dos direitos consagrados na Constituição. A tributação, nesse contexto, deve ser pensada como mecanismo de realização dos direitos, e não como obstáculo à sua fruição.

### **2.3 A Constituição de 1988 e os Princípios Tributários Fundamentais**

A promulgação da Constituição Federal de 1988 marca o momento de maior ruptura com esse histórico, ao fundar um Estado Democrático de Direito orientado pelos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da justiça social<sup>3</sup>.

Nesse novo marco constitucional, a tributação deixa de ser concebida como um instrumento puramente arrecadatário e passa a assumir papel central na realização da justiça fiscal, compreendida como a conformação do sistema tributário aos valores fundamentais da equidade, da solidariedade e da proteção dos vulneráveis.

O texto constitucional de 1988 consagra os direitos fundamentais como núcleo estruturante do ordenamento jurídico e estabelece, em diversos dispositivos, o papel da tributação na efetivação desses direitos. Dentre esses dispositivos, destacam-se o art. 3º, que define como objetivos fundamentais da República a erradicação da pobreza e a redução das

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

desigualdades sociais e regionais<sup>4</sup>, o art. 6º, que reconhece os direitos sociais<sup>5</sup>; e os arts. 145 e 150, que disciplinam os princípios tributários<sup>6</sup>.

Ademais, a Constituição de 1988 exige que a tributação seja compatível com os objetivos fundamentais da República, especialmente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Nesse sentido, os princípios tributários não devem ser interpretados isoladamente, mas em diálogo com os direitos sociais e com o dever estatal de reduzir desigualdades.

Segundo a ilustre jurista, Regina Helena Costa, “*a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais*”<sup>7</sup>. De modo que, vem se formando universalmente uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços, mas, igualmente o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

A tributação, quando moldada pelos valores constitucionais, transforma-se em verdadeiro instrumento de justiça distributiva e promoção da cidadania, contribuindo para garantir o acesso universal à saúde, à educação, à moradia e à segurança social. Essa perspectiva vincula a política tributária à realização de prestações estatais positivas e impede que o tributo seja concebido como mera técnica fiscal de arrecadação.

---

<sup>4</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>5</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. Pág. 04.

Por essa razão, a Constituição de 1988 rompe definitivamente com a noção de neutralidade fiscal e afirma a indissociável relação entre justiça tributária e democracia substancial. Em um Estado Democrático de Direito, o sistema tributário não pode servir à reprodução de desigualdades históricas, devendo atuar como instrumento de correção das assimetrias econômicas e sociais. Nesse contexto, a tributação é concebida como meio legítimo de concretização dos objetivos fundamentais da República, entre os quais se destacam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização; e a redução das desigualdades sociais e regionais, nos termos do art. 3º da Constituição Federal.

A atuação do Estado na definição das bases tributárias deve observar, portanto, critérios de equidade material e responsabilidade social, reconhecendo que o tributo, enquanto expressão do dever de solidariedade, constitui um instrumento legítimo de inclusão e coesão social. Isso reforça o entendimento de que a tributação constitucionalmente adequada é aquela que respeita, promove e viabiliza os direitos fundamentais, em sua dimensão individual e coletiva.

Antes de adentrar aos princípios específicos que compõem a estrutura constitucional do sistema tributário brasileiro, é necessário destacar dois fundamentos essenciais para a realização da justiça fiscal: os princípios da legalidade e da isonomia tributária. O princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, dispõe que:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Esse comando assegura que nenhuma obrigação tributária possa ser imposta sem a devida previsão legal, garantindo segurança jurídica, controle democrático da tributação e respeito à autonomia do contribuinte.

A legalidade não é apenas uma formalidade processual, mas um instrumento de limitação do poder estatal de tributar, essencial para a construção de um sistema fiscal legítimo e comprometido com a equidade. Ao subordinar a tributação à vontade popular manifestada por meio do Poder Legislativo, o princípio da legalidade atua como pilar da justiça fiscal, pois impede imposições arbitrárias e assegura previsibilidade e transparência nas relações entre o Estado e o contribuinte.

O princípio da isonomia tributária, por sua vez, tem assento no art. 150, II, da Constituição Federal, determina que:

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;

Esse comando normativo consagra a vedação ao tratamento arbitrário ou discriminatório entre contribuintes, exigindo que aqueles que se encontrem em condições econômicas semelhantes sejam tributados de forma igual, e que, inversamente, situações desiguais sejam tratadas de modo diferenciado, na exata medida de suas desigualdades. Trata-se da tradução fiscal do princípio da igualdade material, que impõe ao legislador e à autoridade administrativa a responsabilidade de observar critérios objetivos e proporcionais na definição das bases de incidência e das alíquotas dos tributos.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da CF/1988, é central nesse novo paradigma. Eis sua redação:

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.

Esse dispositivo impõe ao legislador e à administração tributária o dever de calibrar a carga tributária de acordo com a aptidão econômica de cada contribuinte, preservando o mínimo existencial e promovendo a equidade. Trata-se de um princípio que funciona como ponte entre o direito tributário e os direitos fundamentais, pois protege os menos favorecidos contra a tributação excessiva e legitima a imposição de maior ônus fiscal aos que concentram riqueza.

### 2.3.1 Progressividade e seletividade: instrumentos de equidade tributária

Os princípios da progressividade (expressamente aplicável ao imposto de renda e ao IPTU) e da seletividade (notadamente no IPI e ICMS) também integram esse quadro normativo voltado à justiça fiscal.

O mencionado princípio da progressividade representa um dos principais mecanismos de concretização da justiça fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. Ao permitir a graduação dos tributos conforme a renda, o patrimônio ou o valor da base de cálculo, esse princípio visa assegurar que os contribuintes com maior capacidade econômica suportem uma carga tributária proporcionalmente superior àqueles em situação mais vulnerável.

Nesse sentido, a renomada jurista Regina Helena Costa destaca que a progressividade *“realiza de modo mais apurado a capacidade contributiva, permitindo que a carga tributária seja ajustada à maior ou menor aptidão econômica do sujeito passivo”*<sup>8</sup>. Assim, a progressividade não apenas reforça o ideal de equidade na tributação, como também atua como instrumento de redistribuição de riqueza, sendo expressamente prevista no art. 153, §2º, I (Imposto de Renda), no art. 156, §1º (IPTU), e implicitamente respaldada pelo art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988.

Em conformidade, o princípio da seletividade consiste na técnica pela qual o legislador estabelece alíquotas diferenciadas para um tributo de acordo com a essencialidade do bem ou serviço tributado. Ou seja, quanto mais essencial for o bem ao atendimento das necessidades básicas da população, menor deve ser a carga tributária incidente sobre ele. Trata-se, portanto, de um instrumento voltado à justiça fiscal e à proteção do mínimo existencial, especialmente em tributos que incidem sobre o consumo.

A seletividade está prevista expressamente na Constituição Federal no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 153, § 3º, I) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 155, § 2º, III). Sua finalidade é atenuar os efeitos regressivos da tributação indireta, assegurando que bens de primeira necessidade — como alimentos, medicamentos, energia elétrica e transporte público — sejam tributados com

---

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

alíquotas reduzidas, enquanto bens supérfluos, de luxo ou com maior elasticidade de demanda possam ser tributados de maneira mais onerosa.

A doutrina reconhece que a seletividade atua como uma forma de compatibilizar a tributação com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, mesmo no contexto dos tributos indiretos, cuja incidência recai indistintamente sobre o consumo. Nesse sentido, a seletividade “*traduz a sensibilidade social do sistema tributário, atenuando a regressividade própria dos tributos sobre o consumo*”, conforme ensina Regina Helena Costa.

A relação entre tributação e direitos fundamentais, no entanto, não se esgota na proteção contra tributos abusivos. O tributo também é meio de concretização dos direitos, pois financia as políticas públicas necessárias à sua efetivação. Conforme sustenta Ricardo Lobo Torres, a justiça fiscal não pode ser concebida apenas sob a ótica negativa da limitação do poder de tributar, mas também como função positiva de realização de direitos sociais<sup>9</sup>.

Assim, o dever fundamental de pagar tributos, como defende José Casalta Nabais, está intrinsecamente vinculado à solidariedade e à coesão social<sup>10</sup>. Um sistema tributário justo não é apenas aquele que respeita limites formais, mas o que contribui para a redução das desigualdades e para a promoção de uma cidadania plena.

A Constituição de 1988, portanto, inaugura uma nova racionalidade jurídica: a do tributo como instrumento de promoção da justiça social. Essa mudança de paradigma rompe com a visão meramente arrecadatória e formalista do sistema anterior, estabelecendo que a tributação deve ser funcionalizada à concretização dos direitos fundamentais e aos objetivos constitucionais de erradicação da pobreza, redução das desigualdades e construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º da CF/88).

---

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A Justiça Fiscal e os Direitos Fundamentais*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 98, p. 83-102, 2005.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2001.

Diante disso, o sistema tributário passa a integrar, de forma indissociável, o projeto normativo do Estado Social de Direito, devendo operar como meio de realização material da cidadania.

Essa racionalidade impõe a necessidade de que as normas tributárias — tanto na sua elaboração quanto na sua interpretação e aplicação — sejam lidas à luz da Constituição, o que inclui a revisão de isenções fiscais desprovidas de função social, a eliminação de privilégios tributários regressivos e a reestruturação da carga fiscal com vistas a torná-la mais progressiva, proporcional e justa. Trata-se da exigência de um alinhamento entre justiça fiscal e justiça distributiva, reconhecendo o tributo como um dever fundamental com finalidade coletiva.

Tendo isso em vista, a dogmática tributária contemporânea tem assumido papel central no debate sobre a efetividade dos princípios constitucionais no campo tributário. Autores como Regina Helena Costa, Marcus Lívio Gomes e Hugo de Brito Machado Segundo têm enfatizado que a legalidade, a capacidade contributiva, a isonomia e a vedação ao confisco devem ser compreendidos não como limites formais, mas como instrumentos de proteção e promoção dos direitos fundamentais.

Além disso, a análise tributária contemporânea tem incorporado categorias como mínimo existencial, solidariedade fiscal e função social da tributação, demonstrando que o sistema fiscal não pode ser neutro frente às desigualdades estruturais.

Essa concepção de justiça fiscal demanda do legislador uma atuação comprometida com a efetividade dos direitos fundamentais e com a correção das distorções históricas do sistema tributário nacional. A simples previsão constitucional dos princípios da progressividade e da seletividade não é suficiente se não houver vontade política e técnica para implementá-los de forma coerente e eficaz.

O desafio consiste em transformar esses princípios em critérios objetivos de política fiscal, capazes de orientar a estruturação de tributos e a eliminação de benefícios fiscais regressivos. Nesse sentido, a atuação ativa do Poder Judiciário, da doutrina e da sociedade civil é fundamental para pressionar por reformas que façam valer o conteúdo normativo-constitucional da justiça distributiva.

Ademais, é necessário reconhecer que a justiça fiscal não se realiza apenas por meio da arrecadação justa, mas também por meio da destinação adequada dos recursos públicos arrecadados, em consonância com os objetivos fundamentais da República.

A seletividade e a progressividade, portanto, não devem ser vistas isoladamente, mas como partes integrantes de um projeto tributário comprometido com a dignidade da pessoa humana, com a coesão social e com a superação das desigualdades estruturais do país. Um sistema tributário verdadeiramente justo é aquele que alia critérios equitativos de arrecadação a políticas públicas redistributivas eficazes, realizando, na prática, os ideais inscritos na Constituição de 1988.

### 3 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E REGRESSIVIDADE – IMPACTOS NA DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

#### 3.1 Tributos Diretos e Indiretos: Elementos Estruturantes da Regressividade

A estrutura tributária brasileira caracteriza-se por uma forte concentração da carga tributária sobre o consumo, o que evidencia a necessidade de diferenciar os dois grandes grupos de tributos existentes: os tributos diretos e os tributos indiretos.

Os chamados tributos diretos incidem sobre uma manifestação imediata de riqueza do contribuinte, como sua renda ou seu patrimônio, sendo pagos diretamente ao fisco e geralmente observando a capacidade contributiva do sujeito passivo. Exemplos típicos incluem o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

Em contrapartida, os tributos indiretos incidem sobre a circulação de bens e serviços, sendo repassados ao consumidor final no preço do produto ou serviço, sem discriminação clara do montante pago a título de tributo. São exemplos o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS. em detrimento da tributação direta sobre a renda e o patrimônio.

Esse desequilíbrio, há décadas criticado por estudiosos do direito e da economia, contribui significativamente para a perpetuação das desigualdades sociais e econômicas no país. Os tributos indiretos – como o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS – representam parcela substancial da arrecadação nacional, incidindo de forma igualitária sobre o consumo de bens e serviços, independentemente da renda do consumidor. Como consequência, essa forma de tributação compromete maior proporção da renda das famílias de baixa renda, configurando um sistema regressivo.

Diversos estudos empíricos demonstram que, no Brasil, os 10% mais pobres destinam cerca de 30% de sua renda ao pagamento de tributos, enquanto os 10% mais ricos comprometem pouco mais de 20% de sua renda com a carga tributária<sup>11</sup>. Esse paradoxo evidencia a inversão

---

<sup>11</sup> IPEA. *Sistema Tributário e Desigualdade no Brasil*. Brasília: Ipea, 2022.

do princípio da capacidade contributiva, gerando impactos nocivos sobre a efetividade dos direitos fundamentais. A tributação sobre o consumo, ao onerar de forma desproporcional os mais pobres, reduz sua capacidade de acesso a bens essenciais, como alimentação, saúde, transporte e moradia, comprometendo o próprio mínimo existencial.

Em contrapartida, os tributos diretos têm baixa participação na arrecadação total e aplicam alíquotas insuficientemente progressivas. O IRPF, por exemplo, limita sua alíquota máxima a 27,5%, não distinguindo adequadamente entre classes médias e ultrarricos. Ademais, os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são isentos de tributação desde 1995, o que permite que grandes investidores paguem proporcionalmente menos impostos do que trabalhadores assalariados<sup>12</sup>.

### **3.2 Falhas na Progressividade e os Obstáculos à Justiça Fiscal**

A ausência de progressividade efetiva na tributação da renda e do patrimônio compromete os princípios constitucionais da justiça fiscal e da isonomia. A Constituição Federal de 1988, ao prever no art. 145, § 1º, que os tributos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, impõe um dever de proporcionalidade vertical. Essa diretriz é reiterada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que reconhece a compatibilidade entre a progressividade tributária e o ideal de justiça social<sup>13</sup>.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reforçado a centralidade dos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal na interpretação do sistema tributário nacional. Exemplo disso é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 852.796/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema 833), no qual a Corte declarou a constitucionalidade da

---

<sup>12</sup> OXFAM BRASIL. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2017.

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 852.796/RS. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em: 17 maio 2021. Tribunal Pleno. Repercussão geral – Tema 833. <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756167537>

progressividade simples nas contribuições previdenciárias dos trabalhadores empregados, domésticos e avulsos, prevista no art. 20 da Lei nº 8.212/91.

Na ocasião, o STF afastou a alegação de violação à isonomia, à capacidade contributiva e à vedação ao confisco, reconhecendo que a opção legislativa por um modelo de alíquotas aplicadas integralmente sobre a faixa salarial respectiva é legítima, desde que compatível com o princípio da proporcionalidade e com os limites constitucionais do poder de tributar. A Corte ressaltou que, mesmo fora do modelo de faixas progressivas típico do Imposto de Renda, o sistema previdenciário pode adotar critérios de progressividade que atendam à justiça distributiva sem comprometer a segurança jurídica ou a sustentabilidade da arrecadação.

Todavia, embora esse entendimento reforce a legitimidade constitucional da progressividade como técnica de justiça fiscal, observa-se que sua aplicação prática no sistema tributário brasileiro ainda é marcada por severas distorções, em que mecanismos como a tabela defasada do IRPF e a não tributação de grandes fortunas contribuem para o aumento da desigualdade.

A seletividade tributária, outro instrumento previsto constitucionalmente para mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, também tem sido aplicada de maneira limitada e desigual. Embora o art. 153, § 3º, I, da Constituição permita a adoção de alíquotas menores para bens essenciais, a legislação infraconstitucional nem sempre obedece a critérios claros de essencialidade, gerando distorções que penalizam o consumidor de baixa renda. Há ainda casos em que produtos supérfluos recebem tratamento mais benéfico que gêneros de primeira necessidade, invertendo a lógica da seletividade.

Além das falhas na calibragem dos tributos, o sistema tributário brasileiro permite amplas margens para planejamento tributário agressivo e erosão da base tributável por parte de grandes corporações e indivíduos de alta renda. A complexidade normativa, a multiplicidade de tributos e a existência de benefícios fiscais sem critérios redistributivos claros criam um ambiente propício para a regressividade estrutural. Enquanto isso, a carga tributária incidente sobre pequenas empresas e trabalhadores formais tende a ser elevada e de difícil compensação.

Essas distorções repercutem diretamente na realização dos direitos fundamentais sociais, como saúde, educação, moradia e segurança alimentar. Como a maior parte da

arrecadação advém de tributos regressivos, o Estado depende da contribuição dos mais pobres para financiar políticas públicas que, muitas vezes, não os atendem de forma proporcional. Cria-se, assim, um ciclo de injustiça fiscal: a tributação acentua a pobreza, que por sua vez limita o acesso a direitos fundamentais, perpetuando a desigualdade estrutural.

Conforme apontam autores como Regina Helena Costa e Hugo de Brito Machado Segundo, a justiça tributária deve ser medida não apenas pela legalidade da cobrança, mas também pela equidade de seus efeitos. Um sistema que transfere o ônus fiscal majoritário aos mais pobres, enquanto preserva as altas rendas e o grande patrimônio de uma tributação mais rigorosa, viola o pacto constitucional de solidariedade e compromete a finalidade redistributiva da tributação.

Nesse cenário, a regressividade tributária não constitui apenas uma falha técnica ou um problema de desenho institucional: trata-se de um obstáculo estrutural à efetividade dos direitos fundamentais, à cidadania plena e à construção de uma sociedade menos desigual, conforme prometido pela Constituição de 1988.

### **3.3 Efeitos da tributação regressiva sobre grupos vulneráveis**

A regressividade do sistema tributário brasileiro não impacta de forma homogênea a população. Seus efeitos são especialmente gravosos para grupos sociais historicamente marginalizados, aprofundando desigualdades estruturais relacionadas ao gênero, à raça, à condição econômica e à inserção no mercado de trabalho. Nesse contexto, o desenho injusto da carga tributária contribui para a reprodução de padrões excludentes e dificulta a efetivação de direitos fundamentais para essas parcelas da sociedade.

Um dos grupos mais afetados são as mulheres, em especial aquelas que chefiam famílias monoparentais. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), mais de 45% dos lares brasileiros são chefiados por mulheres, muitas vezes em contextos de baixa renda e sobrecarga de responsabilidades<sup>14</sup>. Como consomem grande parte de sua renda com

---

<sup>14</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Estatísticas sociais de gênero: uma análise dos resultados do Censo 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br>. Acesso em: maio 2025.

produtos e serviços essenciais, são fortemente penalizadas pela tributação indireta, que incide sem discriminação de renda. Essa carga desproporcional compromete sua capacidade de garantir alimentação, saúde, educação e mobilidade para si e seus dependentes, agravando o ciclo de pobreza e exclusão.

Outro grupo significativamente atingido é a população negra e periférica, que, por razões históricas e socioeconômicas, encontra-se majoritariamente nos extratos de menor renda. Estudo realizado pela Oxfam Brasil (2021) demonstra que pessoas negras pagam proporcionalmente mais impostos do que brancas, justamente porque consomem parcela maior de sua renda em bens de consumo básico, intensamente tributados<sup>15</sup>. A regressividade, portanto, aprofunda desigualdades raciais já presentes no acesso ao emprego formal, à moradia digna, à educação de qualidade e aos serviços públicos em geral.

Além disso, os trabalhadores informais e os desempregados — que compõem parcela expressiva da força de trabalho nacional — também estão entre os mais penalizados pela estrutura fiscal regressiva. Embora em grande parte não contribuam com tributos sobre renda ou patrimônio, são fortemente impactados pelos tributos incidentes sobre o consumo, como ICMS, PIS e COFINS. A ausência de proteção previdenciária e de acesso regular a políticas públicas compensatórias faz com que a tributação se converta, nesses casos, em fator de empobrecimento líquido, agravando as vulnerabilidades sociais já existentes.

Dessa forma, a regressividade do sistema tributário brasileiro se revela como mecanismo de injustiça social não apenas abstrata, mas concretamente direcionada a grupos em situação de vulnerabilidade estrutural. Ao incidir de forma indiferenciada sobre consumo, sem considerar a desigualdade material dos sujeitos tributados, o sistema fiscal contribui para a manutenção de desigualdades interseccionais de classe, gênero e raça.

A superação dessa lógica regressiva exige o reconhecimento de que a política tributária deve ser sensível às diferenças sociais e ativamente comprometida com a justiça distributiva. Isso implica não apenas reformar a estrutura dos tributos, mas também reavaliar as isenções e

---

<sup>15</sup> OXFAM Brasil. Quem paga a conta? – Tributação justa para reduzir desigualdades no Brasil. Relatório técnico, 2021. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br>. Acesso em: maio 2025.

os benefícios fiscais concedidos a setores de alta renda e capital intensivo, cujos privilégios fiscais são, em regra, mantidos à custa da carga suportada pelos mais pobres. Como observa Regina Helena Costa, a justiça fiscal é incompatível com a cegueira estrutural da tributação que ignora as desigualdades reais e as transforma em neutralidade tributária aparente.

## **4 MÍNIMO EXISTENCIAL E SOLIDARIEDADE FISCAL COMO PRESSUPOSTO CONSTITUCIONAL**

### **4.1 Fundamentos constitucionais da tributação e a dignidade da pessoa humana**

A dignidade da pessoa humana figura como um dos fundamentos essenciais do Estado Democrático de Direito, juntamente com a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, além do pluralismo político, conforme disposto no art. 1º, inciso III, da Constituição Federal.

Essa diretriz encontra ressonância em diversos dispositivos constitucionais, como aquele que consagra o direito à vida (art. 5º, caput) e o que estabelece que a ordem econômica, alicerçada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por objetivo assegurar a todos uma existência digna, em conformidade com os preceitos da justiça social.

Ao tratar da dignidade da pessoa humana, Ricardo Lobo Torres ressalta que da dignidade humana “exsurtem assim os direitos fundamentais que os direitos sociais e econômicos, tanto os direitos da liberdade, quanto os da justiça”<sup>16</sup>. E arremata ensinando que “a natureza do princípio fundamental faz com a dignidade humana se irradie por toda a Constituição e imante todo o ordenamento jurídico.

A Constituição Federal de 1988 estabelece um arcabouço normativo voltado à proteção da dignidade da pessoa humana e à promoção dos direitos fundamentais. Nesse contexto, o sistema tributário deve observar não apenas os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, mas também os limites materiais impostos pela própria Constituição, entre os quais se destaca o respeito ao “mínimo existencial tributário”.

O referido limite diz respeito à parcela do patrimônio ou da renda do contribuinte intocável pela tributação, destinada à garantia das condições mínimas para uma existência

---

<sup>16</sup> *O Direito ao Mínimo Existencial*, Rio de Janeiro, Renovar, 2009, p. 152.

digna<sup>17</sup>, assegurando o acesso a direitos fundamentais como saúde, alimentação, moradia, educação e transporte.

Dessa forma, a arrecadação pelo Estado não pode implicar a supressão de direitos fundamentais, de modo que não se admite oposição entre a função arrecadatória estatal e as garantias constitucionais asseguradas ao cidadão. A carga tributária não deve atingir níveis excessivos que revelem natureza confiscatória, cabendo ao legislador respeitar os direitos inerentes à dignidade humana. É essencial, portanto, que o ordenamento jurídico assegure ao contribuinte os meios necessários para uma existência digna.

Portanto, a destinação dos recursos públicos — sejam eles federais, estaduais ou municipais — deve priorizar a concessão de benefícios e a concretização de direitos fundamentais, como saúde, educação, moradia, trabalho e assistência social. Esses objetivos estão diretamente vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana e devem ser pautados por ampla deliberação em espaços democráticos, o que lhes confere legitimidade.

A dignidade da pessoa humana, enquanto fundamento da República, previsto no art. 1º, III, da Constituição Federal<sup>18</sup>, impõe ao Estado não apenas deveres de abstenção, mas também obrigações positivas de garantir condições materiais mínimas para a existência do indivíduo.

Sob este ponto de vista, o tributo deixa de ser compreendido apenas como um instrumento de arrecadação para tornar-se um meio de financiamento da cidadania, possibilitando a efetivação de políticas públicas universais e igualitárias. Quando mal distribuída ou excessivamente regressiva, a tributação pode deixar de cumprir esse papel, transformando-se em obstáculo à inclusão social.

É nesse ponto que o sistema tributário se entrelaça com o conceito de justiça social: o dever de tributar deve ser orientado por finalidades públicas legítimas e compatíveis com os

---

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

<sup>18</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana;

objetivos fundamentais da República, previstos no art. 3º da Constituição, como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Nessa perspectiva, verifica-se que a omissão do Estado na construção de um sistema fiscal equilibrado e distributivo compromete a própria racionalidade constitucional, pois perpetua estruturas de desigualdade incompatíveis com o projeto de Estado Democrático de Direito.

À luz dessa realidade, o ordenamento jurídico deve assegurar não apenas a proteção individual contra tributos abusivos, mas também a promoção ativa da justiça fiscal como dimensão indissociável da dignidade humana. Como destaca Ricardo Lobo Torres, a tributação é um “*instrumento de solidariedade constitucional*”, cuja legitimidade está diretamente ligada à sua função de garantir os recursos necessários à realização dos direitos sociais.

Em outras palavras, um sistema tributário que onera desproporcionalmente os mais pobres ou isenta grandes patrimônios, portanto, viola não só os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, mas também o próprio compromisso ético-constitucional com a dignidade de todos.

#### **4.2 Capacidade contributiva e vedação ao confisco**

A doutrina nacional tem reconhecido que o princípio da dignidade da pessoa humana impõe um conteúdo mínimo de prestações positivas por parte do Estado, como saúde, educação, alimentação e moradia. Tais direitos exigem não apenas políticas públicas adequadas, mas também um sistema tributário que não impeça os indivíduos de exercer tais direitos.

O mínimo existencial, portanto, impõe limites negativos ao poder de tributar, vedando que o Estado, por meio da imposição de tributos, comprometa a subsistência do contribuinte e inviabilize o exercício de seus direitos fundamentais<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

Esse entendimento está em harmonia com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que apenas contribuintes com aptidão econômica real podem ser legitimamente tributados. A tributação que ultrapassa esse limiar mínimo deixa de ser legítima, pois converte-se em instrumento de exclusão social, ao impor sacrifícios desproporcionais aos mais pobres. Por essa razão, a doutrina também vincula o mínimo existencial à vedação do confisco (art. 150, IV, da CF), reconhecendo que uma tributação que compromete a sobrevivência ou o acesso a direitos fundamentais ultrapassa o limite constitucionalmente tolerado.

Quando a tributação ultrapassa esse patamar mínimo, ela deixa de ser um instrumento legítimo de arrecadação e se transforma em mecanismo de exclusão social, ao impor sacrifícios desproporcionais àqueles que já se encontram em situação de vulnerabilidade. Nessas hipóteses, a tributação viola não apenas a dignidade da pessoa humana, mas também a vedação constitucional ao confisco, prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. O tributo confisca quando, em razão de sua severidade, impede a fruição dos direitos mais básicos do contribuinte, retirando-lhe a capacidade de subsistência ou de acesso a bens e serviços essenciais.

Além disso, a proteção do mínimo existencial como núcleo intangível da dignidade humana tem sido cada vez mais acolhida pela doutrina e pela jurisprudência como parâmetro de controle de constitucionalidade das normas tributárias.

Como ensina Hugo de Brito Machado Segundo, o mínimo existencial não apenas limita o poder de tributar, mas também impõe ao Estado o dever de estruturar um sistema fiscal que não agrave a desigualdade nem exclua socialmente aqueles que já enfrentam condições econômicas precárias<sup>20</sup>.

Dessa forma, a observância simultânea da capacidade contributiva e da vedação ao confisco constitui não apenas exigência técnica de justiça fiscal, mas condição normativa para a efetividade dos direitos fundamentais no plano tributário. O respeito a esses princípios é essencial para que a tributação cumpra seu papel redistributivo, sem se tornar fator de empobrecimento, marginalização ou violação da cidadania.

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 174.

#### **4.3 Solidariedade fiscal como fundamento ético da tributação: justiça social e redistribuição de riquezas**

Além dos limites impostos pela proteção do mínimo existencial, a Constituição também estrutura o sistema tributário a partir de um ideal de solidariedade. A solidariedade fiscal é o pressuposto normativo e ético que justifica a progressividade e a seletividade tributárias, pois impõe que aqueles com maior capacidade econômica contribuam de forma proporcionalmente mais expressiva para o custeio do Estado. Trata-se de um princípio implícito, mas amplamente reconhecido pela doutrina e jurisprudência como fundamento do dever de pagar tributos<sup>2</sup>.

Como ensina José Casalta Nabais, a solidariedade é um dos pilares do dever fundamental de pagar tributos em uma sociedade democrática<sup>21</sup>. O tributo não é apenas uma obrigação individual, mas uma expressão de pertencimento a uma comunidade política comprometida com a justiça distributiva.

Por conseguinte, a tributação progressiva e socialmente orientada é condição para a viabilização dos direitos sociais e para o funcionamento do Estado de bem-estar. Sem a contribuição equitativa dos que mais possuem, torna-se impossível implementar políticas públicas universais e eficazes.

O princípio da solidariedade também exige que o sistema tributário opere como instrumento de redistribuição de riqueza e de redução das desigualdades sociais e regionais. A omissão estatal na reformulação de estruturas regressivas ou na manutenção de benefícios fiscais sem função social configura violação a esse pressuposto constitucional.

Nesse contexto, não basta que a arrecadação seja suficiente em termos quantitativos; é imprescindível que ela seja justa em termos qualitativos, incidindo sobre aqueles que podem contribuir mais sem comprometer sua dignidade.

---

<sup>21</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2001.

A solidariedade fiscal, portanto, deve orientar a interpretação e a aplicação das normas tributárias, influenciando tanto o legislador quanto o Poder Judiciário. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, ainda que de forma tímida, a função redistributiva da tributação como instrumento de promoção da igualdade material<sup>22</sup>. Em decisões sobre progressividade do IPTU e do IRPF, por exemplo, a Corte tem admitido que a tributação diferenciada é compatível com o Estado Social e com os princípios constitucionais de justiça fiscal.

Concluir que a tributação deve respeitar o mínimo existencial e promover a solidariedade fiscal significa reconhecer que o sistema tributário não pode ser neutro frente às desigualdades estruturais. Ao contrário, ele deve operar como ferramenta ativa de justiça social, corrigindo distorções históricas e ampliando o acesso efetivo aos direitos fundamentais. Esse compromisso não é apenas político, mas jurídico e constitucional, vinculando todas as esferas do Estado à realização de um sistema tributário que sirva à dignidade humana e à coesão social.

Além disso, a solidariedade fiscal transcende o âmbito da técnica tributária e assume uma dimensão cultural e pedagógica, ao contribuir para a construção de uma cidadania fiscal ativa. Isso significa que o tributo deve ser compreendido não como um ônus isolado, mas como um instrumento de pertencimento à vida em coletividade, por meio do qual cada cidadão colabora com o financiamento de bens e serviços públicos essenciais.

A formação de uma cultura de solidariedade fiscal depende, portanto, não apenas da estrutura normativa, mas também da educação fiscal e da transparência no uso dos recursos arrecadados, elementos indispensáveis à legitimidade do sistema.

Por fim, a concretização da solidariedade fiscal exige um esforço coordenado entre políticas tributárias e sociais. A arrecadação progressiva deve estar articulada à destinação eficiente dos recursos públicos, com prioridade para áreas como saúde, educação, habitação, assistência social e infraestrutura básica. Assim, a solidariedade deixa de ser um valor abstrato e passa a operar como eixo estruturante de políticas redistributivas efetivas, fortalecendo o pacto democrático fundado na igualdade e na dignidade de todos os cidadãos.

---

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p. 141-145.

## 5 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA E ALTERNATIVAS PARA UM SISTEMA MAIS EQUITATIVO E FUNDAMENTADO EM DIREITOS

### 5.1 Reforma sobre o Consumo: IVA e Devoluções Compensatórias

Diante das evidências de regressividade, ineficiência distributiva e afronta aos princípios constitucionais, torna-se urgente a discussão sobre propostas de reforma tributária capazes de tornar o sistema brasileiro mais justo, progressivo e orientado à realização dos direitos fundamentais. A reforma tributária não deve se limitar à simplificação administrativa ou à unificação de tributos, mas deve assumir um compromisso inequívoco com a justiça fiscal e com a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Uma das principais propostas em debate no cenário legislativo é a substituição de diversos tributos sobre o consumo por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), nos moldes da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019<sup>23</sup>.

A ideia central é a unificação de tributos como ICMS, IPI, PIS e COFINS em um único imposto, incidindo de forma não cumulativa e com base ampla, o que poderá representar avanços em termos de simplicidade, racionalidade econômica e segurança jurídica. Contudo, há consenso entre especialistas de que a adoção do IVA, por si só, não assegura justiça social, uma vez que ele mantém a característica regressiva dos tributos sobre o consumo, atingindo proporcionalmente de forma mais intensa os contribuintes de menor renda.

Nesse sentido, a efetividade distributiva da reforma dependerá da criação de mecanismos compensatórios robustos. Um dos instrumentos mais discutidos é a devolução parcial do imposto pago por famílias de baixa renda (*cashback* tributário), proposta que visa atenuar os efeitos regressivos da tributação sobre itens de consumo essencial<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> PEC 45/2019. Proposta de Emenda à Constituição. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2196157>

<sup>24</sup> APPY, Bernard. *A reforma do sistema tributário brasileiro: diagnóstico e proposta*. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Justiça fiscal e equidade na tributação brasileira**. São Paulo: RT, 2021. p. 35-56.

Essa medida, já adotada em outros países com sistemas de IVA mais maduros, como o Canadá e alguns membros da União Europeia, pode representar um importante avanço em termos de progressividade indireta e de efetivação do princípio do mínimo existencial, desde que acompanhada de cadastros sociais atualizados e sistemas eficientes de gestão fiscal.

Além disso, é essencial que o novo modelo respeite a seletividade em função da essencialidade dos bens, conforme previsto no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, sob pena de reproduzir ou até acentuar injustiças já presentes na estrutura atual.

Uma reforma voltada apenas à eficiência técnica, sem o devido cuidado com o impacto distributivo, pode acabar consolidando privilégios fiscais, ampliando disparidades regionais e comprometendo a função redistributiva da tributação. Assim, a construção de um IVA socialmente justo dependerá de um arranjo institucional que conjugue simplificação, justiça fiscal e proteção dos mais vulneráveis, respeitando os fundamentos do Estado Democrático de Direito<sup>25</sup>.

## **5.2 Justiça na Renda e na Riqueza: Tributação de Lucros, Dividendos e Fortunas**

Outra medida essencial para o reequilíbrio do sistema é a revisão da tributação sobre a renda. O restabelecimento da tributação sobre lucros e dividendos distribuídos, atualmente isentos, constitui passo fundamental para corrigir distorções históricas. Trata-se de uma anomalia no contexto internacional: poucos países ainda mantêm tal isenção, que beneficia de forma desproporcional os detentores de capital em detrimento dos trabalhadores assalariados<sup>26</sup>. A reinstituição dessa tributação, acompanhada da ampliação das faixas do Imposto de Renda

---

<sup>25</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária e justiça fiscal: uma proposta possível. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). Reforma Tributária: estudos sobre a PEC 45/2019. São Paulo: RT, 2020. p. 17-34.

<sup>26</sup> OXFAM BRASIL. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo: Oxfam, 2017.

da Pessoa Física e da elevação das alíquotas aplicáveis aos extratos superiores de renda, pode contribuir significativamente para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva.

No mesmo sentido, discute-se a necessidade de implementar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal<sup>27</sup>. Embora controverso, o IGF pode representar um importante instrumento de redistribuição da riqueza nacional, desde que instituído com alíquotas moderadas, base ampla e mecanismos de fiscalização eficazes. Experiências internacionais demonstram que, se bem estruturado, o tributo sobre grandes patrimônios pode gerar receita relevante e contribuir para o financiamento de políticas públicas voltadas à redução da pobreza e à promoção da igualdade material.

Apesar de sua previsão expressa na Constituição desde 1988, o IGF nunca foi regulamentado pelo Congresso Nacional, o que configura um verdadeiro vácuo legislativo e compromete a efetividade do comando constitucional. Essa omissão legislativa tem sido objeto de críticas por parte da doutrina e de setores da sociedade civil, especialmente em contextos de crise fiscal e aumento da desigualdade.

A ausência de regulamentação evidencia uma dissonância entre o projeto constitucional de justiça fiscal e a resistência política à tributação dos segmentos mais ricos da população. Como lembra José Eduardo Soares de Melo, a Constituição outorga ao legislador o poder-dever de instituir tributos conforme os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, sendo o IGF um mecanismo legítimo de concretização desses valores<sup>28</sup>. Trata-se, portanto, de um tributo cuja inércia institucional compromete a função distributiva do sistema tributário nacional.

Além disso, a implementação do IGF pode atuar como um elemento simbólico e pedagógico, ao reforçar o princípio da igualdade no cumprimento das obrigações tributárias e reafirmar a função social da riqueza.

---

<sup>27</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

<sup>28</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Dialética, 2021. p. 382-384.

Em países como França, Espanha, Noruega e Suíça, a tributação sobre grandes patrimônios já foi aplicada — com variações de alíquotas, bases de cálculo e critérios de isenção — como forma de mitigar a concentração excessiva de recursos e financiar políticas públicas redistributivas<sup>29</sup>.

Ainda que existam debates sobre sua eficiência arrecadatória e riscos de evasão, os estudos mais recentes mostram que tais problemas podem ser contornados com o cruzamento de dados fiscais, transparência patrimonial e cooperação internacional em matéria tributária.

No Brasil, a adoção do IGF poderia complementar as medidas de reforma da renda e do consumo, promovendo um sistema fiscal mais progressivo e compatível com os objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

### 5.3 Revisão de Renúncias e Incentivos Fiscais

A reforma tributária também deve abarcar a revisão dos benefícios fiscais e das renúncias tributárias. Muitos dos incentivos atualmente concedidos carecem de critérios claros de concessão, avaliação de efetividade, controle social e fundamento constitucional legítimo. A ausência de transparência sobre os impactos fiscais e sociais desses benefícios compromete a racionalidade do gasto tributário e pode reforçar distorções no sistema fiscal.

De acordo com dados da Receita Federal, as renúncias fiscais no Brasil superaram R\$ 456 bilhões em 2023<sup>30</sup>, o que equivale a aproximadamente 4,2% do PIB nacional. Esse volume expressivo de recursos não arrecadados representa mais da metade de todo o orçamento federal destinado à saúde e à educação juntos. Em muitos casos, os incentivos tributários se mantêm

---

<sup>29</sup> OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: maio 2025.

<sup>30</sup> Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos Gastos Tributários – Exercício de 2023*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal>. Acesso em: maio 2025.

de forma automática e indefinida, mesmo após terem perdido sua função original, beneficiando setores específicos sem que haja contrapartidas sociais mensuráveis.

Do ponto de vista constitucional, tais renúncias devem observar os princípios da igualdade tributária (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da legalidade estrita (art. 150, I).

Concessões discricionárias ou desprovidas de avaliação periódica violam o dever de promoção do interesse público e comprometem a justiça fiscal, sobretudo quando mantidas às custas da oneração indireta dos mais pobres via tributos sobre o consumo.

Além disso, o art. 165, § 6º<sup>31</sup> da Constituição Federal exige que toda concessão de benefício tributário seja acompanhada da estimativa de impacto orçamentário-financeiro e de sua justificação normativa, o que nem sempre é respeitado na prática. A omissão do Estado na revisão periódica desses gastos tributários equivale, na prática, à subtração de recursos públicos sem controle democrático efetivo.

Portanto, a supressão de incentivos regressivos e a exigência de critérios redistributivos explícitos para a concessão de benefícios fiscais devem integrar qualquer proposta séria de reforma tributária. Isso inclui a criação de mecanismos de revisão periódica, limites à cumulatividade de benefícios, vinculação a objetivos de redução de desigualdades e instrumentos de transparência pública. Como propõe a OCDE, os gastos tributários devem ser tratados como equivalentes aos gastos orçamentários diretos, sujeitos ao mesmo escrutínio e controle.

Em suma, revisar as renúncias fiscais não significa comprometer o desenvolvimento econômico ou a competitividade, mas assegurar que o sistema tributário funcione como instrumento de justiça social e de realização dos direitos fundamentais, e não como vetor de manutenção de privilégios fiscais sem retorno coletivo.

---

<sup>31</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

#### 5.4 Inovações e Mecanismos Redistributivos Complementares

Além das reformas estruturais, é necessário pensar em medidas inovadoras que fortaleçam o vínculo entre tributação e cidadania. A adoção de mecanismos de tributação negativa, como restituições tributárias para famílias de baixa renda, e a aplicação plena do princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços podem contribuir para um sistema mais sensível às desigualdades.

A justiça fiscal não se resume à progressividade: ela envolve também a compreensão do tributo como instrumento de inclusão social e de financiamento de direitos<sup>32</sup>.

Considerando esse panorama, a incorporação de inovações tecnológicas na gestão tributária pode representar um importante avanço na implementação de políticas redistributivas mais eficazes. O uso de plataformas digitais integradas a cadastros sociais, por exemplo, viabiliza a identificação precisa dos contribuintes em situação de vulnerabilidade e a consequente devolução automática de tributos pagos em excesso sobre o consumo.

Essa modelagem, já testada em programas estaduais como o "Devolve ICMS" do Rio Grande do Sul<sup>33</sup>, permite maior focalização e eficiência na aplicação do princípio da capacidade contributiva, além de ampliar a transparência e a confiança da população em relação ao sistema tributário.

A tecnologia, quando aliada à finalidade social da tributação, torna-se um instrumento poderoso para materializar os direitos fundamentais, especialmente em contextos de alta informalidade e desigualdade estrutural.

---

<sup>32</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e desigualdade*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 35, 2017.

<sup>33</sup> RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Programa Devolve ICMS**. Disponível em: <https://devolveicms.rs.gov.br/inicial>. Acesso em: 18.05.2025.

Outrossim, deve-se considerar a possibilidade de criação de fundos de compensação social financiados com receitas arrecadadas de tributos seletivos, como os que incidem sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente<sup>34</sup> — a exemplo de bebidas alcoólicas, tabaco e combustíveis fósseis. Esses tributos extrafiscais, além de desincentivar comportamentos nocivos, podem ser revertidos diretamente em políticas públicas de saúde, educação e assistência social, com impactos positivos na redistribuição de renda e na justiça intergeracional.

Ao ampliar o papel da tributação como ferramenta de transformação social e sustentabilidade, tais mecanismos reforçam o compromisso constitucional com a dignidade da pessoa humana, a justiça social e a solidariedade, convertendo o sistema fiscal em verdadeiro instrumento de cidadania ativa.

Em razão disso, uma reforma tributária justa deve ser construída a partir de um projeto constitucional de país. As propostas que se afastam da promoção da equidade, da capacidade contributiva e da solidariedade fiscal não apenas violam a Constituição, mas perpetuam um modelo tributário que concentra renda e compromete a cidadania de milhões de brasileiros.

O desafio que se coloca ao legislador e à sociedade civil é o de transformar a tributação em um instrumento efetivo de justiça social, fazendo com que a Constituição de 1988 seja, de fato, cumprida em seu compromisso com a igualdade e com os direitos fundamentais.

## **5.5 Caminhos futuros e o papel do jurista na promoção da justiça fiscal**

A justiça tributária, conforme demonstrado ao longo deste trabalho, não se limita a uma questão técnica ou meramente contábil. Trata-se de uma exigência ética, política e constitucional, diretamente vinculada à efetivação dos direitos fundamentais e à concretização de uma sociedade menos desigual. A estrutura regressiva da tributação brasileira não é neutra: ela é produto de escolhas legislativas, econômicas e institucionais que privilegiam determinados setores e sacrificam outros, especialmente os mais vulneráveis.

---

<sup>34</sup> OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Taxation and the Future of Mobility: Carbon pricing and environmental externalities*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/>. Acesso em: 18.05.2025.

Nesse cenário, impõe-se reconhecer que a superação das injustiças fiscais exige a atuação consciente e engajada de todos os operadores do Direito. O jurista não pode se omitir diante das desigualdades estruturais promovidas ou perpetuadas pelo sistema tributário. Ao contrário, tem o dever de questionar normas inconstitucionais, denunciar privilégios injustificáveis e contribuir com propostas jurídicas que promovam maior equidade na distribuição da carga tributária. A formação jurídica comprometida com os valores constitucionais deve incluir a compreensão crítica do papel da tributação na construção (ou na negação) da cidadania.

Além disso, juízes, membros do Ministério Público, defensores públicos, advogados públicos e legisladores possuem responsabilidade institucional na transformação do sistema fiscal brasileiro em um instrumento de justiça social. O fortalecimento do controle judicial sobre normas regressivas, a exigência de justificativa das renúncias fiscais, a defesa do mínimo existencial tributário e o incentivo à progressividade são algumas das frentes em que o Direito pode (e deve) atuar de forma propositiva.

Portanto, os caminhos futuros para um sistema tributário mais justo passam, inevitavelmente, pela atuação ativa dos profissionais do Direito. Sua função não é apenas interpretar leis, mas também promover a justiça, conforme o projeto constitucional inaugurado em 1988. A tributação justa é condição para a dignidade de milhões de brasileiros — e sua construção é, também, uma missão jurídica.

## 6 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como propósito examinar, com olhar crítico e sensível, os impactos do sistema tributário brasileiro sobre os direitos fundamentais, bem como sua influência na perpetuação das desigualdades sociais e econômicas.

Partindo de uma abordagem teórica, histórica e propositiva, procurou-se evidenciar que a tributação, em um Estado Democrático de Direito, não pode ser vista como mera ferramenta de arrecadação, mas como instrumento central para a promoção da dignidade humana, da igualdade material e da justiça social.

No primeiro capítulo, analisou-se a evolução histórica do sistema tributário brasileiro, marcada por estruturas regressivas e distantes do ideal redistributivo. Demonstrou-se que, ao longo do tempo, a tributação foi utilizada mais como mecanismo de manutenção de privilégios do que como meio de correção das desigualdades. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, firmou-se um novo paradigma normativo e ético: o tributo passa a ser subordinado a um projeto constitucional comprometido com a solidariedade, a redução das desigualdades e a efetivação dos direitos fundamentais.

No segundo capítulo, confirmou-se, por meio de dados empíricos e doutrinários, que o sistema tributário brasileiro permanece fortemente regressivo. A concentração da carga tributária sobre o consumo, somada à baixa progressividade da tributação sobre a renda e o patrimônio, revela um modelo que recai desproporcionalmente sobre os mais pobres e protege os mais ricos, violando a isonomia e a capacidade contributiva – pilares do ordenamento tributário constitucional.

O terceiro capítulo aprofundou a reflexão sobre os limites constitucionais ao poder de tributar, sobretudo no que tange à proteção do mínimo existencial e à exigência de uma solidariedade fiscal ativa. Defendeu-se que a tributação deve respeitar as condições mínimas de subsistência do contribuinte e, ao mesmo tempo, exigir dos mais abastados uma contribuição compatível com sua riqueza, como expressão do pacto social estabelecido pela Constituição de 1988.

O quarto capítulo trouxe à luz propostas concretas para um sistema tributário mais justo e equitativo. Discutiram-se medidas como a tributação de lucros e dividendos, a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas, a revisão da tabela do Imposto de Renda, o controle de renúncias fiscais e a adoção de mecanismos de compensação para famílias de baixa renda. Essas propostas não apenas dialogam com a realidade fiscal brasileira, mas estão em consonância com o mandamento constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse cenário, é fundamental reconhecer que a justiça tributária não se esgota no campo das políticas públicas ou da economia, mas envolve também uma responsabilidade política, ética e institucional atribuída aos intérpretes e aplicadores do Direito.

Isso pois, juristas, magistrados, defensores públicos, membros do Ministério Público e legisladores têm o dever de interpretar e aplicar as normas tributárias à luz da Constituição, promovendo uma leitura sistemática que priorize a função social do tributo e a proteção dos direitos fundamentais. Trata-se de um desafio que exige não apenas conhecimento técnico, mas também compromisso com a transformação social e com a construção de uma ordem jurídica verdadeiramente democrática.

Por fim, espera-se que este trabalho contribua para o fortalecimento de uma consciência crítica sobre o papel do sistema tributário na perpetuação das desigualdades e na efetivação dos direitos fundamentais. O enfrentamento das injustiças fiscais não depende apenas de reformas legislativas, mas também de uma mudança de mentalidade que reconheça o tributo como instrumento de cidadania e de inclusão. Em uma sociedade profundamente desigual como a brasileira, repensar a estrutura tributária à luz dos valores constitucionais é não apenas necessário, mas urgente — uma tarefa coletiva em direção a um Estado mais justo, solidário e comprometido com a dignidade de todos.

Diante de todo o exposto, conclui-se que transformar o sistema tributário é mais do que uma tarefa técnica: é uma escolha política e jurídica com profundas repercussões sociais. O modelo atual, ao agravar as desigualdades e comprometer a realização de direitos, contradiz os fundamentos da República. Reformar o sistema tributário é, portanto, um imperativo constitucional e uma exigência ética. Um sistema fiscal que respeite o mínimo existencial, valorize a solidariedade e tribute conforme a capacidade econômica de cada um é condição

essencial para a concretização do projeto constitucional de justiça social e de cidadania plena para todos os brasileiros.

## REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. *A reforma do sistema tributário brasileiro: diagnóstico e proposta*. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). **Justiça fiscal e equidade na tributação brasileira**. São Paulo: RT, 2021. p. 35-56.

BERCOVICI, Gilberto. **História Constitucional do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (Lei de Responsabilidade Fiscal).

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2196157>. Acesso em: 18.05.2025.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/138594>. Acesso em: 18.05.2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 852.796/RS. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em: 17 maio 2021. Tribunal Pleno. Repercussão geral – Tema 833. <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756167537>

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo P. **Curso de Direito Tributário Brasileiro – Vol. III**. São Paulo: Almedina, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Estatísticas sociais de gênero: uma análise dos resultados do Censo 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 18.05.2025.

IPEA. Gastos tributários no Brasil: evolução recente e desafios para o aperfeiçoamento do sistema de avaliação. Brasília: Ipea, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributação e desigualdade pós pandemia** [recurso eletrônico] Alisson José Maia Melo [et al]; Insiatuba, SP: Editora Foco, 2023. 328 p. Epub.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2001.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Taxation and the Future of Mobility: Carbon pricing and environmental externalities*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/>. Acesso em: 18.05.2025.

OXFAM BRASIL. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo: Oxfam, 2017.

PEC 45/2019. Proposta de Emenda à Constituição. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 18.05.2025.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Reforma tributária e justiça fiscal: uma proposta possível**. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). Reforma Tributária: estudos sobre a PEC 45/2019. São Paulo: RT, 2020. p. 17-34.

TORRES, Heleno Taveira. **A reforma tributária e os direitos fundamentais**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário e Direitos Fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de janeiro, Renovar, 2009, p. 152.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. p. 241-243.