



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A EC Nº 132/2023 E OS ENTRAVES DA SUPERTRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tafne Ortiz Pires

Rio de Janeiro
2025

TAFNE ORTIZ PIRES

A EC Nº 132/2023 E OS ENTRAVES DA SUPERTRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da Fonseca Neto

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2025

A EC Nº 132/2023 E OS ENTRAVES DA SUPERTRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tafne Ortiz Pires

Graduada pela Universidade Veiga de Almeida. Advogada.

Resumo – este artigo examina os impactos da supertributação sobre o consumo sob a ótica do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, contido no artigo 145, §1º da Constituição Brasileira de 1988. Aborda-se a problemática da violação do Princípio Capacidade Contributiva no hodierno Sistema Nacional Tributário, mesmo com a instituição da Emenda Constitucional nº 132/2023, a tão esperada Reforma Tributária. Versa-se sobre os novos mecanismos inaugurados pela Reforma Tributária e os entraves da unificação da tributação sobre o consumo, em dissenso com a simplicidade e a transparência fiscal que são propaladas pela EC nº 132/2023. A finalidade do presente estudo é destacar a relevância do recrudescimento da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, enfatizando a viabilidade da instituição de um Imposto Sobre Grandes Fortunas e o aumento das alíquotas do Imposto Sobre a Renda, como alternativa à intensa tributação sobre o consumo no atual Sistema Tributário Nacional.

Palavras-chave – direito tributário; reforma tributária; princípio constitucional da capacidade contributiva.

Sumário – Introdução. 1. A tributação sobre o consumo no ordenamento jurídico brasileiro e o Princípio da Capacidade Contributiva. 2. Emenda Constitucional nº 132/2023 e a instituição do novo Sistema Tributário Nacional. 3. Novo modelo de tributação e Capacidade Contributiva: persistência da incongruência entre o princípio e a realidade tributária brasileira. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico tem como objeto de estudo a instituição da Reforma Tributária e os entraves da supertributação sobre o consumo sob a ótica do Princípio da Capacidade Contributiva. Pontuam-se os principais aspectos do Novo Sistema Tributário Nacional, as minúcias e os impactos da instituição de novos tributos sobre o consumo e o descompasso entre a realidade tributária brasileira e o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

Na contemporaneidade, para combater a ineficiência do modelo anteriormente adotado, a Emenda Constitucional nº 132/2023 foi instituída sob a promessa de barateamento do custo de arrecadação e do custo incorrido pelo contribuinte ao realizar o cumprimento de suas obrigações. Entretanto, nessa toada, o Princípio da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária são balizas que devem ser observadas, pois representam a base de qualquer sistema tributário hodierno. Destarte, torna-se imprescindível a análise minuciada no que concerne ao

liame entre a equidade na distribuição da carga tributária e a supertributação sobre o consumo, que ainda assola o ordenamento jurídico brasileiro.

No Brasil, estudos revelam que a carga tributária total é regressiva, ou seja, há maior impacto na cobrança de tributos em indivíduos que recebem menos, uma vez que há predominância da tributação sobre o consumo, em comparação com a tributação sobre a renda e o patrimônio. Dessa forma, um sacrifício desigual dos contribuintes é notado, pois a supérflua tributação sobre o consumo ocasiona menor impacto no orçamento da população que possui renda mais elevada, em detrimento daquela população mais desafortunada, o que debilita, de forma perceptível, o preceito contido no Artigo 145, §1º da Constituição Federal.

Por conseguinte, com o fito de se modificar esse cenário prejudicial, a migração da carga tributária do consumo para o rendimento, portanto, é objetivo fulcral a ser buscado pelos organizadores de políticas públicas. A necessidade de elevação da tributação sobre o patrimônio e a renda deve homenagear a progressividade, técnica que enseja uma tributação proporcional à riqueza gerada, sendo predicado eficaz ao significado da igualdade material. Sendo assim, de forma simultânea e contínua, o recrudescimento da carga tributária sobre a renda e a atenuação da carga tributária sobre o consumo são propósitos que lapidariam o Novo Sistema Tributário Nacional.

O primeiro capítulo do trabalho científico é composto por uma breve elucidação do modelo de tributação sobre o consumo no ordenamento jurídico brasileiro. Em primeiro lugar, elucida-se como o Princípio da Capacidade Contributiva foi instituído na atual Constituição Brasileira de 1988, através de um breve esboço histórico. Em seguida, versa-se sobre a Capacidade Contributiva, a Justiça Fiscal e as mazelas decorrentes do antigo Sistema Tributário Nacional, pautado na supertributação sobre o consumo.

No segundo capítulo, aborda-se a inauguração da Reforma Tributária no cenário atual e a presença dos novos princípios constitucionais tributários explícitos. A promessa de criação de um sistema tributário mais justo e eficiente, pautado nos ideais de simplicidade, traz desafios e oportunidades que englobam a defesa do meio ambiente, a cooperação e a busca pela redução de efeitos regressivos. Contudo, apesar do cenário auspicioso e singular, a introdução da nova repartição constitucional de competências trará questionamentos acerca da preservação da arrecadação dos entes federativos e da instituição de novos mecanismos, em contraste com o Princípio da Simplicidade.

O terceiro e último capítulo elenca os principais aspectos da Reforma Tributária e da incongruência entre a instituição de uma tributação isonômica e a existência de tributos que continuam a onerar o consumo, em conjuntura desarmoniosa. Ao abordar a subtributação sobre

a renda, frisa-se sua escassez e a existência do liame entre a regressividade do Sistema tributário Nacional e a necessária modificação da estrutura de desigualdade no século XXI, com a possível instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas. Em síntese, dirime-se que a elevação da tributação sobre a renda é mecanismo que contempla a distribuição, de forma justa, do ônus tributário entre os brasileiros, com o intento de se conquistar a valorosa progressividade fiscal.

A metodologia empregada na busca de possíveis soluções para as questões controvertidas trazidas à tona, visa reconhecer a especificidade do tema e utilizar fontes legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias, permitindo que a pesquisa esteja atenta às normas constitucionais, infraconstitucionais e aos fundamentos das decisões que os Tribunais têm admitido.

A pesquisa científica tem como proposta lançar mão do método hipotético-dedutivo, visto que serão operadas proposições hipotéticas com o intuito de se apresentar as controvérsias e a trazer soluções viáveis ao imbróglio apresentado. A abordagem qualitativa será objeto deste artigo que se desenvolve a partir da pesquisa bibliográfica, com consulta de doutrinas e legislações, permitindo a demonstração da abordagem do tema no passado e na contemporaneidade.

1. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966¹, institui o Código Tributário Nacional. Nele, encontra-se compreendida toda a coleção de tributos vigentes no país, amparados pela Constituição Federal. Nessa toada, encontra-se o Sistema Tributário Nacional, ou seja, o conjunto de regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos.

Com o Sistema Tributário Nacional, identifica-se a tributação sobre o consumo. Em primeiro lugar, é necessário abordar o significado de “tributar o consumo” e quais os impostos incidem sobre essa base econômica, seja do ponto de vista fiscal, que consiste em arrecadar receitas para o financiamento do Estado, ou extrafiscal, que possui função reguladora da atividade de particulares para obtenção de receitas tributárias.

¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 24 jan. 2025.

Com a intensa comercialização de bens e serviços, a tributação sobre o consumo assumiu papel relevante na sociedade, principalmente em razão de sua abundante arrecadação. Analisando o sistema tributário brasileiro, percebe-se que os principais tributos que incidem sobre o consumo são o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicação (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Destarte, afirma-se que os tributos que incidem sobre o consumo são considerados tributos indiretos. Zacharias² afirma que a tributação direta e indireta se refere à maneira em que se dá a absorção econômica do fenômeno impositivo fiscal e, mormente, faz parte da classificação dos impostos. Os tributos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre a renda e a propriedade do contribuinte, como ocorre no Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF). Já os tributos indiretos, são aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços, com a consequente repercussão econômica do ônus tributário, pois ocorre a transferência de carga tributária para os demais consumidores da cadeia, como ocorre no IPI e no ICMS.

No momento da transferência da carga fiscal a outrem, como ocorre dos tributos indiretos, não é o contribuinte de direito quem efetivamente realiza o pagamento do imposto, pois é o contribuinte de fato que suporta tal ônus financeiro incidente sobre a operação mercantil. Sendo assim, tais impostos que são revestidos de caráter indireto afetam diretamente o consumidor final, sobrecarregando demasiadamente os contribuintes que possuem baixo poder aquisitivo, em desrespeito ao Princípio da Capacidade Contributiva.

O Princípio da Capacidade Contributiva tem suas raízes nos tempos antigos, pois, desde os primórdios, havia a cobrança de tributos pelos soberanos. Na época da Monarquia, a cobrança fiscal passou por uma certa humanização, onde a identificação da capacidade contributiva do “pagador de tributos” passou a ser verificada. Contudo, foi na época do Iluminismo que a capacidade contributiva passou a ser valorada. De acordo com Zacharias³, costuma-se atribuir a preocupação dos Estados com a capacidade contributiva ao Iluminismo, que culminou com o que se entende como Constitucionalismo, movimento de limitação do poder dos reis e de valorização da dignidade da pessoa humana.

² ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva**: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 53.

³ *Ibid.*, p. 18.

Na realidade constitucional brasileira, a noção de Capacidade Contributiva teve sua previsão, ainda que de forma embrionária, na Constituição do Império de 1824. O artigo 179, inciso XV, afirmava que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”⁴. Já na Constituição de 1946, em seu artigo 202, foi expressa a ideia de que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”⁵. Por fim, na Constituição de 1988, a Capacidade Contributiva tem previsão no artigo 145, §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 contribuinte⁶.

Dessa forma, apresentam-se algumas considerações acerca do princípio constitucional. Em primeiro lugar, Torres define o Princípio da Capacidade Contributiva como:

subordinado à ideia de justiça distributiva, o princípio da capacidade contributiva preconiza que a carga tributária deve ser suportada por cada qual de acordo com sua riqueza. Embora haja igualdade no tributar cada qual conforme sua capacidade de pagar, esta tributação produz resultados desiguais, uma vez que desigualam as capacidades contributivas individuais⁷.

Destarte, para que o contribuinte não sofra uma imposição fiscal asfixiante, o patrimônio do sujeito passivo deve ser identificado, preservando-lhe o mínimo existencial, ou seja, um limite do poder de tributar. Segundo Zacharias⁸, tal comportamento não é conferido na prática, ante ao arquétipo tributário brasileiro calcado na tributação sobre o consumo, que consubstancia verdadeira injustiça fiscal, tendo em conta que na relação de consumo não há forma de se valorizar a capacidade contributiva.

⁴ BRASIL. **Constituição de 1824**. Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 24 jan. 2025.

⁵ BRASIL. **Constituição de 1946**. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 24 jan. 2025.

⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jan. 2025. Ver caderno de normas.

⁷ LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 93.

⁸ ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira**. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 59.

O desrespeito à capacidade contributiva do sujeito passivo acarreta um maior dispêndio financeiro em relação aos bens e serviços que são adquiridos pelos que possuem menor poder aquisitivo e, por consequência, custam-lhe mais caro, levando em comparação sua renda auferida e a renda da parcela da população mais abonada. Em resumo, o desequilíbrio da tributação sobre o consumo lesiona o Princípio da Isonomia, pois os contribuintes que deveriam suportar um ônus tributário mais ténue, contribuem com parcela expressiva de seu patrimônio, enquanto os mais afortunados gozam de tratamento tributário favorecido. Para Zacharias⁹, tal conduta contribui para a formação do abismo social brasileiro, qual seja, a desigual distribuição de renda no país.

Como sequela, a matriz tributária brasileira carece de reforma que promova a justiça fiscal, ou seja, que garanta a igualdade na distribuição do ônus fiscal e que promova um sistema tributário brasileiro mais equânime, transparente e capaz de erradicar as disparidades socioeconômicas. A ação de priorizar a tributação sobre a renda e o patrimônio, aliviando a tributação sobre o consumo, promoveria a redução da incidência tributária sobre o mínimo existencial e protegeria o Princípio da Capacidade Contributiva.

Nesse panorama, foi instituída a Reforma Tributária, aos moldes da Emenda Constitucional nº 132/2023, estabelecendo um novo paradigma da tributação sobre o consumo no Brasil. No entanto, deve-se assimilar se a manutenção da arrecadação dos entes federados na tributação do consumo mudará a perspectiva da supertributação, ou, se de forma semelhante, continuará a danificar a progressividade fiscal.

2. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 E A INSTITUIÇÃO DO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

No modelo originalmente instituído pela Constituição brasileira de 1988, a tributação sobre o consumo era partilhada entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. O modelo tripartite resultou em uma complexidade do sistema normativo tributário, com a presença de inúmeras legislações de ISS, ICMS e o recrudescimento dos custos de conformidade. Desta forma, ante a complexidade do sistema tributário e, de forma mais precisa, no tocante aos tributos sobre o consumo, várias propostas de Emenda Constitucional sobre a matéria tributária foram apresentadas ao parlamento.

⁹ ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva**: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 60.

Destarte, houve a apresentação da PEC nº 45/2019¹⁰, cujo objetivo era reformar o sistema tributário brasileiro. A proposição legislativa foi promulgada, então, em 20 de dezembro de 2023, na forma da Emenda Constitucional nº 132¹¹, que congrega as medidas para a reestruturação do sistema tributário brasileiro, no que diz respeito à incidência sobre o consumo e a previsão de novos princípios explícitos, como a Transparência, a Justiça Tributária, a Simplicidade, Cooperação, Defesa do Meio Ambiente e a busca pela redução de efeitos regressivos.

Sinteticamente, a EC nº 132/2023 extingue a contribuição para o PIS, a COFINS, o ICMS, o ISS e cria um modelo dual de Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), que é formado por uma Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), de caráter federal e um Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de inédita competência compartilhada entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A Reforma ainda institui um Imposto Seletivo (IS), que possui o objetivo de desestimulação do consumo de materiais nocivos ao meio ambiente e à saúde.

Na mesma linha, a Reforma institui a redução do IPI a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização na Zona Franca de Manaus, visando assegurar o diferencial competitivo no tocante aos produtos que nela têm incentivo de industrialização. Frisa-se, ainda, que o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) não será extinto pela Reforma Tributária, visto que não integra a tributação sobre o consumo, pois possui como fato gerador a arrecadação, pelas pessoas jurídicas de direito público, de receitas correntes e o recebimento de capital.

Nessa lógica, como a arrecadação proveniente do IPI restará prejudicada, uma maior arrecadação da CBS será realizada. Para Alexandre e Arruda, resultam duas consequências dessa prática:

- a) Aumento dos recursos vinculados à seguridade social, pois somente PIS e COFINS eram a ela vinculados (não o IPI);
- b) Diminuição dos recursos vinculados aos fundos de participação previstos no artigo 159, I, da CRFB/88 (alimentado por 50% da arrecadação de IPI) e do fundo de compensação pela desoneração das exportações (composto por 10% da arrecadação do IPI).¹²

¹⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pec-45-2019>. Acesso em: 26 mar. 2025.

¹¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 mar. 2025.

¹² ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 19.

A segunda consequência afeta diretamente os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, motivo pelo qual haverá a imposição da obrigação de a União compensar eventuais reduções. Já para a substituição do ICMS e do ISS, será instituído o IBS, de competência compartilhada entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A rigor, Alexandre e Arruda¹³ afirmam que o conceito clássico de competência tributária, qual seja, o poder atribuído pela constituição aos entes federado de instituir, por lei, no seu âmbito territorial, determinados tributos, é incompatível com a partilha de competência entre os entes federados no que concerne à instituição do IBS, pois, não há como um único tributo ser instituído por leis editadas por mais de uma entidade federada. Por esse motivo, como o IBS será instituído por uma lei complementar nacional, deveria ser considerado um tributo federal, apesar de possuir arrecadação dividida entre os entes subnacionais.

Nessa perspectiva, em suma, afirma-se que a instituição da Reforma Tributária revela uma nova tributação sobre o consumo no Brasil, implicando a extinção do ICMS, ISS, PIS, COFINS e a criação de três novos tributos, a CBS, o IBS e o IS, além da redução do alcance do IPI. Essa instituição ocorrerá de forma gradual e seu período de duração pode ser estimado em sete anos, tendo início em 2026 e se encerrando em 2033, com o fim do ICMS e do ISS, últimos tributos a serem extintos pela Reforma. Nesse cenário observa-se, ainda, a previsão de novos princípios constitucionais tributários explícitos, com fulcro no artigo 145, §3º da CRFB/1988, onde “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”¹⁴.

O Princípio da Simplicidade, também conhecido como Princípio da Praticabilidade, traz a ideia de execução eficiente e econômica das leis. Para Alexandre e Arruda¹⁵, o Princípio da Simplicidade tem a ver com a criação de mecanismos de racionalização, que tornam a norma tributária mais fácil de ser compreendida e de ser aplicada em massa, pois o que se busca simplificar é a natural complexidade do sistema tributário. Nessa ótica, a Emenda Constitucional nº 132/2023 traz à tona uma promessa de redução da complexidade do sistema, com a redução da quantidade de tributos, a previsão de tributos com a incidência “por fora”,

¹³ ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 19.

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

¹⁵ ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 22.

alíquotas uniformes e instituição por uma mesma lei complementar, a ser editada pela União. Portanto, a simplicidade tem o intuito de favorecer a transparência.

A Transparência está exposta no artigo 150, §5º da CRFB/88 e preleciona que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”¹⁶. Alexandre e Arruda¹⁷ afirmam que em atenção à norma constitucional, foi editada a Lei nº 12.741/2012, estabelecendo, dentre outras medidas, que documentos fiscais ou equivalentes informem o valor aproximado de todos os tributos cuja incidência tenha influído na formação dos respectivos preços de venda. Destarte, com a EC nº 132/2023, a transparência pode ser notada na proibição do IBS, da CBS e o IS de integrarem suas próprias bases de cálculo, evitando-se a tributação em cascata, que é a incidência de tributo sobre tributo.

A Justiça Tributária é um princípio atrelado à ideia de equidade na distribuição da carga tributária. Possui íntima ligação com a Capacidade Contributiva, visto que deve ser alcançada por meio a observação da distribuição proporcional da carga tributária de acordo com a força econômica de cada contribuinte, respeitando-se o mínimo existencial. Para Alexandre e Arruda¹⁸, a justiça tributária acaba sendo um pressuposto da justiça social, concretizando-se quando a carga tributária é distribuída de forma justa entre os cidadãos e quando o sistema tributário é, em geral, progressivo, arrecadando mais de quem de fato detém mais renda e patrimônio. No Novo Sistema Nacional Tributário, a ideia de justiça tributária ganha espaço na criação de cesta básica nacional de alimentos e a previsão do *cashback* para a devolução de tributos a pessoas de baixa renda.

O Princípio da Cooperação é pautado na compreensão de interesses entre o fisco e o contribuinte. Para Carvalho¹⁹, o princípio visa orientar a conduta de todos os agentes envolvidos na relação tributária, seja na cobrança, no pagamento e na fiscalização de tributos. Nesse sentido, o princípio tem pautado inclusive a elaboração de um projeto de Lei Complementar que institui o Código de Defesa dos Contribuintes, o Projeto de Lei Complementar nº

¹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

¹⁷ ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 23.

¹⁸ *Ibid.*, p. 25.

¹⁹ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de, et. al. **O Novo Sistema Tributário Nacional – Modelo Constitucional de Tributação Pós-Reforma Tributária**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 397.

125/2022²⁰, contendo diversas normas sobre cooperação tributária, deveres dos contribuintes e diretrizes a serem observadas pela administração pública. Desta forma, a inserção do Princípio da Cooperação no texto constitucional visa reorientar as relações entre o contribuinte e a administração tributária.

Por derradeiro, destaca-se o Princípio da Defesa do Meio Ambiente, reforçando o comando constitucional do artigo 225 da CRFB/88, onde “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”²¹. A instituição, pela União, do Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre a produção, comercialização, extração ou importação de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar competente, revela-se como exemplo de prática em respeito à defesa do meio ambiente.

Sendo assim, em atenção aos novos princípios constitucionais tributários explícitos, observam-se os reflexos da nova tributação do consumo sobre a sistemática de repartição de receitas tributárias. Para Alexandre e Arruda²², a substituição dos tributos sobre o consumo por um IVA dual, a criação de um Imposto Seletivo, a ampliação de um campo de incidência do IPVA e a restrição do alcance do IPI exigiram uma repactuação de regras de repartição, de forma a manter o equilíbrio no custeio dos entes federados. Assim, serão realizadas alterações pontuais com o intuito de acomodação ao esquema de repartição do produto da arrecadação.

No entanto, no que concerne aos novos mecanismos instituídos pela EC nº 132/2023, destaca-se a adoção do *split payment*. O “pagamento segregado” consiste na antecipação do recolhimento tributário, ou seja, o pagamento é dividido em duas partes, a primeira, utilizada para pagar o tributo incidente na operação e a segunda, correspondente ao valor líquido devido ao contribuinte da exação, o fornecedor. Para Alexandre e Arruda²³, como o valor do tributo incidente na operação não é disponibilizado financeiramente ao contribuinte, sendo destinado diretamente aos cofres públicos ou conta específica, a sistemática é forte aliada no combate à

²⁰ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199121&ts=1738689857990&disposition=inline>. Acesso em: 13 fev. 2025.

²¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 fev. 2025.

²² ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024. p. 115.

²³ *Ibid.*, p. 89.

fraude e à sonegação. Destarte, para a operacionalização de tal sistemática, será exigida uma modificação nos atuais métodos de apuração dos tributos, além de novos controles.

Desta forma, em desalinho com o Princípio da Simplicidade, os novos mecanismos que serão implementados possuem alto grau de complexidade e de custo de implementação, o que acaba por enternecer o conteúdo e a robustez dos princípios constitucionais tributários. O reflexo da baixa tributação incidente sobre os serviços consumidos pela parcela mais rica da sociedade e a subtributação sobre a renda ainda serão notados, gerando impactos negativos sobre a capacidade contributiva, que devem ser abordados de forma minuciosa.

3. NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: PERSISTÊNCIA DA INCONGRUÊNCIA ENTRE O PRINCÍPIO E A REALIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Com a instituição da reforma tributária, entrou em vigor um Novo Sistema Tributário Nacional, sob a promessa de simplificação da tributação, aumento da transparência fiscal, redução da complexidade e recrudescimento da economia brasileira. Nessa linha, recentemente foi sancionada a Lei Complementar nº 214/2025²⁴, que regula a Reforma Tributária e institui o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Entretanto, mesmo com o compromisso de aperfeiçoamento do sistema, nota-se que a tributação sobre o consumo continuará a ser onerada, fato que macula a tributação isonômica e comove o Princípio da Capacidade Contributiva.

Nessa toada, com a unificação da tributação sobre o consumo e a instituição do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), cada ente federativo poderá fixar suas próprias alíquotas livremente ou vincular suas alíquotas à alíquota de referência, de acordo com o artigo 14, da LC nº 214/2025, *in verbis*:

Art. 14. As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo, nos seguintes termos:

I - a União fixará a alíquota da CBS;

II - cada Estado fixará sua alíquota do IBS;

III - cada Município fixará sua alíquota do IBS; e

IV - o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

(...)

§ 2º Ao fixar sua alíquota, cada ente federativo poderá:

²⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

I - vinculá-la à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, de que trata o art. 18 desta Lei Complementar, por meio de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais; ou
 II - defini-la sem vinculação à alíquota de referência da respectiva esfera federativa.
 § 3º Na ausência de lei específica que estabeleça a alíquota do ente federativo, será aplicada a alíquota de referência da respectiva esfera federativa²⁵.

Esse modelo de tributação é inspirado na reforma implementada pela Índia, em 2017, que instituiu um tributo sobre o consumo de mercadorias e serviços. Para Carvalho²⁶, esse modelo assegura a uniformidade, a concentração da fiscalização tributária, a simplificação na arrecadação e a otimização dos recursos orçamentários. Nessa mesma ótica, Carvalho explicita:

Em vez de o mesmo contribuinte apurar a CBS com uma alíquota hipotética de 12%, recolher esse tributo para a RFB, e apurar o IBS com as alíquotas também hipotéticas de 10% estadual e 5% municipal para o Comitê Gestor, recolheria diretamente 27% para a União (12% + 10% + 5%), que repassaria os valores devidos para os respectivos Estado e Município de localização do destinatário²⁷.

Contudo, embora esse modelo traga uma maior modernidade e, de certa forma, uma simplificação do paradigma de tributação, as alíquotas hipotéticas de referência possuem valor excessivo. Segundo o Secretário Extraordinário da Reforma Tributária do Governo Federal²⁸, a alíquota-padrão, que será estabelecida em lei, deve ficar em torno de 28% sobre o preço do produto ou serviço consumido e que, se confirmada, será a mais elevada do mundo. Essa questão ocasionará expressivo impacto financeiro aos contribuintes, pois, mesmo com a promessa de redução de alíquotas para algumas categorias, a tributação global sobre o consumo tende a elevar e, assim, gerar efeitos colaterais prejudiciais.

Destarte, a EC nº 132/2023 permite casos de redução da alíquota-padrão. São exemplos dessa redução a instituição de um regime de devolução personalizada do IBS e da CBS (*cashback*) e a redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos que integram a cesta básica nacional de alimentos. Esses mecanismos estão entre os artigos 112 a 125 da LC nº 214/2025²⁹ e estabelecem uma série de requisitos para que ocorra a devolução do CBS e do IBS para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa

²⁵ *Ibid.*

²⁶ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de, *et. al.* **O Novo Sistema Tributário Nacional- Modelo Constitucional de Tributação Pós-Reforma Tributária**. São Paulo: JusPodivm, 2024, p. 122.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ SENADO FEDERAL. **País terá nova tributação sobre o consumo a partir de 2026**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/01/17/pais-tera-nova-tributacao-sobre-consumo-a-partir-de-2026>. Acesso em: 28 mar. 2025.

²⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

renda, tais como: possuir renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional, ser residente no território nacional e possuir inscrição em situação regular no CPF.

Do mesmo modo, contempla-se a redução das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas dos produtos inseridos na cesta básica nacional de alimentos. Todavia, de acordo com o artigo 125 da LC nº 214/2025³⁰, apenas os produtos inseridos no anexo I da referida Lei Complementar estarão sujeitos à redução da tributação. A regulamentação da Reforma Tributária prevê, ainda, a redução da alíquota do IBS e da CBS em 30% sobre a prestação de serviços elencados no artigo 127 da LC 214/2025³¹, além da redução da alíquota do IBS e da CBS em 60%, incidentes sobre o fornecimento de certos serviços e insumos elencados entre os artigos 128 a 142 da LC nº 214/2025³².

Contudo, mesmo com a presença de benesses inovadoras, a tributação global sobre o consumo tende a crescer, fato que obstaculiza não apenas a competitividade de pequenas e médias empresas, como o proporciona acentuado impacto financeiro para profissionais liberais e para os indivíduos que possuem baixa renda. Pode-se alegar que há um potencial positivo no aumento da competitividade das empresas brasileiras e na transparência com a reforma, mas ela mantém inalteradas as bases de incidência tributárias, que é onde realmente se define quem vai pagar os tributos³³. A alta carga tributária sobre o consumo e a menor carga no patrimônio é problemática que norteia o sistema tributário brasileiro e que acentua a concentração de renda e a desigualdade social.

Assim, a elevação da tributação sobre a renda, por meio da técnica da progressividade, é medida adjacente à justiça fiscal. Nesse sentido, afirma Passos³⁴ que a progressividade, corolário e modo de realização do princípio da capacidade contributiva, consiste em proporcionar que os que podem arcar com um maior ônus na distribuição de carga tributária, paguem mais imposto. Para que a capacidade contributiva seja valorizada, segundo Zacharias³⁵, é necessário que ocorra uma diminuição da máquina arrecadatória sobre os ombros do

³⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

³³ REZENDE, Thiago Dutra Holanda de. A questão social como expressão da estrutura de tributação sobre o consumo e a propriedade no Brasil. **Revista Brasileira de economia social e do trabalho**. Disponível em: <https://econtents.bc.unicamp.br/inpec/index.php/rbest/article/view/19968/14617>. Acesso em: 30 mar. 2025.

³⁴ PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 255.

³⁵ ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira**. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 113.

contribuinte hipossuficiente, concentrando-se a cobrança de tributos nos grandes nichos de riqueza. Portanto, em respeito ao preceito da Capacidade Contributiva, a elevação da carga tributária sobre a renda e o patrimônio deve ser consumada, como resposta à supertributação sobre o consumo que ainda vige, mesmo com a instituição da aclamada Reforma Tributária.

Para tanto, como discursa Zacharias³⁶, a elevação das alíquotas do Imposto Sobre a Renda representa medida fiscal por excelência. A tabela progressiva do cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza foi alterada no ano de 2024, aos moldes da Lei nº 14.848 de 2024³⁷. Contudo, mesmo com a alteração da base de cálculo, as alíquotas exigidas pelo Fisco não sofreram alterações e possuem a mesma faixa de imposição a cada 7,5% de renda auferida. Nesta senda, ante a adoção de apenas quatro faixas de imposição, Zacharias pontua:

Poderíamos adotar 10 faixas de imposição na tabela do imposto sobre a renda da pessoa física, permitindo uma participação mais isonômica da população que recebe salário, em homenagem à capacidade contributiva, elevando-se a incidência para, por exemplo, 50% da renda nos ganhos mensais do trabalho superiores a R\$100.000,00 (cem mil reais). Poderíamos impor, desta forma, uma tabela do IRPF que premiasse a justiça fiscal, com inúmeras faixas de imposição, elevando-se o número de alíquotas³⁸.

Além da elevação das alíquotas do Imposto Sobre a Renda, outra medida que viabiliza uma maior tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, em detrimento da supertributação sobre o consumo, é a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF). Dispõe o artigo 153 da Constituição Federal de 1988 que “compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar³⁹”. A instituição do IGF depende de Lei Complementar e de seu respectivo quórum de maioria absoluta de aprovação, motivo pelo qual tal imposto nunca foi instituído.

Diversos projetos de lei complementar já tramitaram e ainda tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal e, em quase todas as propostas, o artigo 3º da Constituição Federal de 1988⁴⁰ justifica a implementação do IGF no Sistema Tributário Nacional, que aborda

³⁶ ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva**: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 113.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 14.848, de 1º de maio de 2024**. Altera os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física de que trata o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007; e revoga a Medida Provisória nº 1.206, de 6 de fevereiro de 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/Lei/L14848.htm#art2. Acesso em: 30 mar. 2025.

³⁸ ZACHARIAS, *op. cit.*, p. 85.

³⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 mar. 2025.

⁴⁰ *Ibid.*

o Princípio da Solidariedade. Desta forma, como mecanismo apto a amenizar a desigualdade no Brasil, a instituição do IGF é ferramenta que visa respeitar a capacidade contributiva, visto que, com a presença de alíquotas progressivas, o contribuinte com maior capacidade contributiva pagará mais, em detrimento daqueles que possuem menor poder aquisitivo.

Dessa maneira, o aumento das alíquotas do Imposto Sobre a Renda, alinhado com o estabelecimento de novas faixas de imposição e a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), são artifícios idôneos e oportunos de promoção da justiça fiscal, em concretização ao Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo Zacharias⁴¹, o descompasso entre o Princípio da Capacidade Contributiva e a realidade tributária brasileira vulnera a dignidade da pessoa humana. Por essa razão, conclui-se que a uma maior tributação sobre a renda e o patrimônio seria essencial para reduzir a desigualdade e a concentração de renda no Brasil, acentuada pela tributação acentuada do consumo.

Assim, mesmo com a entrada em vigor da Reforma Tributária e a inauguração de diversos instrumentos que prometem maior simplicidade e transparência, é impreterível que uma maior tributação sobre a renda seja entabulada. O amoldamento da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, no Novo Sistema Tributário Nacional, é mecanismo que visa contemplar a distribuição, de forma justa, do ônus tributário entre os brasileiros, com o intento de se conquistar a progressividade fiscal e, por fim, de se atenuar a desigualdade social no país.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou abordar os impactos da intensa tributação sobre o consumo sob a perspectiva das inovações que compõem da reforma tributária, instauradas por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, em contraste com o Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva. A supertributação sobre o consumo ainda assola o sistema tributário nacional, mesmo com a unificação de impostos e promessa de simplificação, transparência e justiça fiscal. Desta forma, pretende-se lapidar o modelo de tributação em respeito à justiça fiscal e à busca pela redução da desigualdade social.

O Princípio da Capacidade Contributiva, que encontra abrigo hodiernamente no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, revela que o indivíduo possui a garantia de sofrer uma exação fiscal de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, a carga tributária deve

⁴¹ ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira**. Belo Horizonte: Dialética, 2020. p. 114.

ser proporcional à aptidão do contribuinte em suportar determinada carga tributária. Desta forma, como verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, a capacidade contributiva deve ser respeitada de forma irrestrita.

A questão fundamental exteriorizada no debate é a necessidade de elevação da tributação sobre o patrimônio e a renda no Novo Sistema Tributário Nacional. Com a reforma tributária, diversos mecanismos foram instituídos, como o *split payment*, a instituição de um Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) e a isenção da tributação sobre os alimentos que fazem parte da cesta básica nacional de alimentos. Todavia, mesmo com a presença de certos benefícios, o novo modelo de tributação ainda infringe o princípio contido no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988.

Por conseguinte, conclui-se que é de suma importância que o contemporâneo sistema tributário seja retocado, com o fito de se respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva e da Justiça Fiscal. Assim, se faz necessária a reflexão sobre as disfunções inauguradas pela Reforma Tributária, visto que as bases de incidência tributária restam inalteradas e depreciam os limites impostos pela capacidade contributiva, no que tange aos desdobramentos da supertributação sobre o consumo, em detrimento da subtributação sobre a renda e o patrimônio no ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Cota. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024.

BRASIL. **Constituição de 1824**. Constituição Política do Império do Brasil de 1824. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 24 jan. 2025.

BRASIL. **Constituição de 1946**. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 24 jan. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 mar. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Acesso em: 30 mar. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pec-45-2019>. Acesso em: 26 mar. 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.848, de 1º de maio de 2024**. Altera os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física de que trata o art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007; e revoga a Medida Provisória nº 1.206, de 6 de fevereiro de 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/Lei/L14848.htm#art2. Acesso em: 30 mar. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **País terá nova tributação sobre o consumo a partir de 2026**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/01/17/pais-tera-nova-tributacao-sobre-consumo-a-partir-de-2026>. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199121&ts=1738689857990&disposition=inline>. Acesso em: 13 fev. 2025.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de; *et. al.* **O Novo Sistema Tributário Nacional – Modelo Constitucional de Tributação Pós-Reforma Tributária**. São Paulo: JusPodivm, 2024.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

PASSOS, Irapuan de Souza. **Matriz Tributária Brasileira e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Almedina, 2023.

REZENDE, Thiago Dutra Hollanda de. A questão social como expressão da estrutura de tributação sobre o consumo e a propriedade no Brasil. **Revista Brasileira de economia social e do trabalho**. Disponível em: <https://econtents.bc.unicamp.br/inpec/index.php/rbest/article/view/19968/14617>. Acesso em: 30 mar. 2025.

ZACHARIAS, Ricardo Almeida. **Capacidade Contributiva: descompasso entre o princípio e a realidade tributária brasileira**. Belo Horizonte: Dialética, 2020.