



FACULDADE IRECÊ  
BACHARELADO EM DIREITO

HEITOR ALVES OLIVEIRA

**CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL  
E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

IRECÊ

2023

HEITOR ALVES OLIVEIRA

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL  
E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito na Faculdade Irecê – FAI, sob a orientação do professor Roberto José de Oliveira Neto

IRECÊ

2023

HEITOR ALVES OLIVEIRA

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL  
E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito na Faculdade Irecê – FAI.

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador(a): Esp. Roberto José de Oliveira Neto  
Especialista em Direito Previdenciário – Faculdade Gama Filho – (FGF)  
Professor(a) da Faculdade de Irecê – FAI

---

Avaliador(a) 01: Esp. Álvaro Augusto Diniz Queiroz de Carvalho  
Especialista em Ciências Criminais pela Universidade Estácio de Sá  
Professor(a) da Faculdade de Irecê – FAI

---

Avaliador(a) 02: Lucas Neri de Barros  
Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Suldamérica  
Professor(a) da Faculdade de Irecê – FAI

Com a chegada da reta final desse momento ímpar da minha vida, primeiramente quero agradecer a Deus, por ter me concedido saúde, sabedoria e coragem para lutar durante quase 5 anos de vida acadêmica e nunca desistir, apesar das grandes batalhas travadas durante esse período, Deus nunca me abandonou, gratidão.

Nessa mesma seara, tenho e devo que agradecer muito a minha querida e eterna Avó Marinalva (in memoria), que sem sombra de dúvidas foi a pessoa mais feliz e orgulhosa do meu ingresso na faculdade, sendo assim externo toda minha felicidade em chegar nesse momento de reta final de graduação com o sentimento de dever cumprido, e realização de um sonho, onde quer que ela esteja, que fique feliz, pois mais uma etapa venci.

Obrigado!

Nessa longa caminhada, não caminhamos só, quero aqui agradecer ao meu excelentíssimo senhor professor Roberto José de Oliveira Neto, no qual me deu amparo e suporte na caminhada da construção do meu TCC, bem como professor referencia na área tributária, exemplo de ser humano, profissional e professor, no qual deixo minhas sinceras homenagens.

Não poderia deixar de mencionar a minha namorada Gabriela Viana, por caminhar ao meu lado nesse momento ímpar, bem como minha família, pai Matusalém, mãe Hiona, tia Edinei, minha sogra Maria Betânia, entre outros que de alguma maneira contribui para chegar onde cheguei.

Quero também agradecer a todos que estiveram presentes comigo nessa caminhada, com toda certeza, cada um que percorreu o caminho ao meu lado agregou de forma significativa para chegar onde cheguei, nessa jornada não caminhamos sozinhos.

Foram várias lutas, dificuldades, mas nunca só, essa longa caminhada é de se percorrer em equipe e junto com familiares. Meu muito obrigado a todos!

“A justiça não consiste em ser neutro entre o certo e o errado, mas em descobrir o certo e sustentá-lo, onde quer que ele se encontre, contra o errado”

Theodore Roosevelt

## CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

<sup>1</sup>Heitor Alves Oliveira

<sup>2</sup>Roberto José de Oliveira Neto

### RESUMO

O presente artigo tem por objetivo principal entender a finalidade do tributo desde seu advento até os dias atuais, bem como compreender a aplicação do Direito Tributário no afã de limitar o poder soberano do Estado em favor do contribuinte, para a obtenção de uma tributação justa e progressiva. O tema é relevante na contemporaneidade e merece ser estudado de maneira incisiva. Para atingir os objetivos do estudo foram realizadas análises bibliográficas acerca do tema, junto a pesquisas de índices oficiais relacionados à evolução da carga tributária no Brasil, bem como a análise da legislação tributária, com foco na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional (CTN), bem como súmulas e julgados dos tribunais superiores. Destaca-se que mesmo com o advento da Constituição Federal de 1988 e seus princípios explícitos, somada ao próprio CTN, ainda não se alcançou um modelo tributário justo mostrando a ineficácia dos mecanismos de limitações ao poder de tributar, podendo se afirmar que a carga tributária brasileira não está entre as mais elevadas no cenário mundial, contudo, é regressiva e mal distribuída, em comparação a países desenvolvidos que possuem carga tributária maior que a do Brasil, mas que a distribuem progressivamente.

**Palavras-chave:** Carga Tributária, Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Princípios, Progressividade, Regressividade.

### ABSTRACT

The main objective of this article is to understand the purpose of the tribute from its advent to the present day, as well as to understand the application of Tax Law in the effort to limit the sovereign power of the State in favor of the taxpayer, to obtain a fair and accurate taxation progressive. The theme is relevant in contemporary times and deserves to be studied in an incisive way. To achieve the objectives of the study, bibliographical analyzes were carried out on the subject, together with research of official indexes related to the evolution of the tax burden in Brazil, as well as the analysis of the tax legislation, focusing on the Federal Constitution of 1988 and the National Tax Code (CTN), as well as precedents and judgments of the superior courts. It is noteworthy that even with the advent of the Federal Constitution of 1988 and its explicit principles, added to the CTN itself, a fair tax model has not yet been reached, showing the ineffectiveness of the mechanisms of limitations on the power to tax, and it can be said that the tax burden Brazilian tax is not among the highest on the world stage, however, it is regressive and poorly distributed, compared to developed countries that have a tax burden greater than that of Brazil, but which distribute it progressively.

**Keywords:** Tax; Burden; CTN; Evolution.

---

<sup>1</sup> Graduando no Curso de Direito da Faculdade Irecê – FAI, E-mail: [heitorolliveira23@gmail.com](mailto:heitorolliveira23@gmail.com)

<sup>2</sup> Professor da Faculdade de Irecê – FAI Especialista em Direito Previdenciário – Faculdade Gama Filho – (FGF)

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 01 – A evolução da carga tributária no Brasil em relação ao PIB.	19
Figura 02 – Porcentagem da carga tributária em relação ao PIB nos últimos dois anos (2021/2022).	20
Figura 03 – Porcentagem da tributação no Brasil	21
Figura 04 – Gráficos comparativos entre o Brasil e demais países do mundo.	22
Figura 05 – Carga tributária no Brasil e em países da OCDE (2018)	23



## SUMÁRIO

<b>1 Introdução.....</b>	<b>9</b>
<b>2 Metodologia.....</b>	<b>9</b>
2.1 Caracterização da pesquisa.....	10
2.2 Classificação da pesquisa.....	10
2.3 Delimitação da pesquisa.....	10
2.4 Técnicas e instrumentos de coleta e análise dos dados.....	10
<b>3 Tributos, carga tributária e princípios.....</b>	<b>10</b>
3.1 Origem do Tributo.....	10
3.2 Tributação sem parâmetros legais.....	11
3.3 Finalidade do Direito Tributário.....	12
3.4 Princípios Limitadores.....	13
3.4.1 Princípio da Legalidade.....	14
3.4.2 Princípio da Isonomia.....	14
3.4.3 Princípio do não confisco.....	15
3.4.4 Princípio da Capacidade contributiva.....	16
3.5 Carga Tributária no Brasil.....	17
3.5.1 Carga Tributária brasileira em relação a alguns países do mundo.....	20
<b>4 Resultados e discussões.....</b>	<b>23</b>
<b>5 Considerações finais.....</b>	<b>24</b>
<b>Referências.....</b>	<b>26</b>

Anexos

## **1 INTRODUÇÃO**

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público que tem como uma de suas finalidades impor limitações ao Estado em favor do contribuinte e, ao mesmo tempo, garantir receitas para o custeio das atividades estatais. Reconhecer que o Estado é soberano e necessita arrecadar receita para sua manutenção, não significa dizer que o Estado pode arrecadar de qualquer forma, seguindo passos que a própria constituição e a legislação tributária proíbem.

É fundamental descrever que essas limitações impostas ao Estado, refletem diretamente na carga tributária no Brasil, o que não impede de ser uma carga onerosa para o contribuinte, de modo que existem limitações ao poder de tributar que devem ser seguidas pelo Fisco para preservar o Direito assegurado ao contribuinte.

Em síntese, há muito tempo a tributação no Brasil é alvo de críticas, muitas sobre a onerosidade aos contribuintes de menor poder aquisitivo. Portanto, o assunto ganhou mais relevância nos dias atuais, diante do apontamento, nem sempre cientificamente estudado, de que a carga tributária é elevadíssima, seja sobre a renda, patrimônio ou mesmo serviço. Então, é necessária uma abordagem geral e contemporânea para tratar de um assunto tão relevante para os contribuintes.

Como pilar dessa pesquisa, o estudo bibliográfico de diversos doutrinadores da área, busca compreender como ocorre no campo material o efeito das limitações formais impostas pelo legislador em desfavor do Estado.

Como base para entender se a carga tributária é elevada, fez-se a opção de analisar a porcentagem da carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Essa metodologia possibilitou compreender que a carga tributária em alguns países desenvolvidos é maior que no Brasil, contudo, sem deixar de pesquisar como ocorre a tributação no Brasil.

Mesmo com os limites impostos ao poder de tributar, ainda persiste uma vasta e exorbitante carga tributária no Brasil. Por isso, questiona-se: os limites ao poder de tributar estão atingindo sua finalidade?

## **2 METODOLOGIA**

Por meio de um estudo expositivo entre alguns autores, de forma descritiva, com estudo detalhado e levantamento de informações através de técnicas de coleta, como análise e interpretação para obter o resultado da pesquisa. Após a reunião desses dados, foi traçado uma pesquisa a priori observadora, sem assumir qualquer tipo de interferência ao objeto de estudo,

analisando minuciosamente todos os objetos de estudos específicos, com o objeto de aprofundar os conhecimentos sobre o tem.

Para o presente estudo foi utilizado o método de pesquisa bibliográfica. Trata-se de uma pesquisa descritiva, utilizando-se de material publicado, que engloba artigos científicos, livros e trabalhos acadêmicos. Portando, como bem diz FONSECA:

“A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meio escritos e eletrônicos, como livros artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pensador conhecer o que já se estudou sobre o assunto” (FONSECA, 2022, p. 32)

Ademais o projeto também contemplou a pesquisa documental, com vistas à análise de dados estatísticos da Receita Federal Brasileira (RFB), O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Aplicadas (IPEA), dentre outros, que traz uma perspectiva sobre o crescimento da carga tributária no Brasil, bem como análise da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional (CTN), como mecanismos fundamentais para concretização dos objetivos desse artigo.

A opção pela metodologia mencionada, mostrou-se suficiente para se chegar aos resultados do estudo. A pesquisa bibliográfica e análise documental representaram um norte para resposta ao problema de pesquisa.

O estudo das leis atinentes ao tema e ao mesmo tempo a análise dos dados da carga tributária dos últimos anos, reflete a importância do estudo. Com o método comparativo pretende-se chegar à resposta do problema de pesquisa e aos objetivos do estudo, pois a crescente tributação é reflexo de um código que está vetusto, e é a forma mais eficaz para se chegar ao resultado pretendido de forma compreensível.

### **3 TRIBUTOS, CARGA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIOS**

É sabido que o tributo tem como função primeira assegurar a manutenção do Estado, garantindo recursos para cumprimento de suas atividades essenciais, assim definidas em lei. Mas, em dado momento na história não era assim, pois antes de existir a figura do Estado já havia a cobrança de tributos. Nesse mesmo sentido, sabe-se que o tributo é exigido pelo Fisco de uma forma coercitiva, para que a população (contribuinte) arque com o ônus financeiro para a manutenção das atividades que são inerentes à figura do Estado.

Além do poder soberano do Estado, é necessário um contraponto para que esse poder não seja desenfreado, de forma a evitar que se torne uma carga gigantesca para o contribuinte. Diante da necessidade de impor limites a esse poder, é que surgiu alguns princípios tributários, que norteiam e limitam o poder de tributar e que serão detalhados na sequência.

### 3.1 ORIGEM DO TRIBUTO

Na história da humanidade a relação entre os tributos e os contribuintes tem sido conflituosa. De fato, na antiguidade o tributo surge como uma espécie de instituto de hegemonia, representava a imposição de uma carga por parte dos mais fortes sobre os mais fracos, do monarca sobre seus súditos. Nessa seara a figurava do Estado agia de maneira desenfreada e sem parâmetros. (PERALTA, 2017)

Nesse sentido, é possível afirmar que o tributo surgiu para a manutenção do Estado, mas de forma que não tinha um parâmetro de justiça ou mesmo um rigor para analisar a capacidade contributiva de cada um e, a partir daí, majorar ou minorar o tributo, tornando-o justo, conforme afirma Baldivieso:

Todavia, já na idade antiga, tínhamos uma noção embrionária da capacidade contributiva, contudo, sempre ligada à concepção de Poder dominante, seja do ponto de vista político ou religioso. Vale dizer o Poder dominante deve impor aos dominados uma exação, no velho testamento em êxodo, capítulo 30, versículo 11 a 16, já se exigia um tributo sobre o culto, que era cobrado no momento do recenseamento dos israelitas, na medida da capacidade de cada um. (Baldivieso, 2021, p. 22)

Segundo afirmado por Baldivieso (2021), a tributação é anterior à própria existência do Estado, pois a tributação ocorria com fundamento na relação de força empreendida pelo domínio político do determinado tempo. Logo, a característica da tributação decorria da vontade do soberano, sem qualquer legitimação por parte do cidadão, de maneira que o contribuinte arcava com o ônus financeiro de pagar, sem a amparo de nenhuma garantia jurídica de um pagamento justo.

### 3.2 TRIBUTAÇÃO SEM PARÂMETROS LEGAIS

É possível afirmar que antes mesmo da figura do Estado já havia cobranças tributárias. Nesse sentido, o valor do pagamento, via de regra, era de forma arbitrária e sem parâmetro de justiça, visto que nesse dado momento da história não havia a concepção de capacidade contributiva, que séculos depois passou a se tornar um princípio norteador do direito tributário, que é o princípio da capacidade contributiva.

Tendo em vista que a coercitividade estatal nem sempre esteve ligado ao Estado político e muitas das vezes ficou ligado à figura da Igreja como soberano que o exigia, nesse sentido histórico, Baldivieso (2021) afirma que já no Egito antigo existia uma baixa noção em que a tributação deveria estar ligada com o capital financeiro de cada cidadão, para contribuir para os custeios sociais, ou seja, naquela época já havia uma mínima noção de justiça distributiva.

Seguindo esse raciocínio, é possível entender que o tributo, via de regra, deve ser baseado na capacidade de cada contribuinte, pois deve ser assegurado seu bem-estar econômico para que atinja o mínimo existencial possível, de modo que no velho testamento até no Egito antigo havia essa preocupação para ter uma tributação efetivamente justa.

Segundo Peralta (2017), no início a cobrança dos tributos era realizada de forma compulsória e sem nenhum parâmetro legal, ou seja, de forma arbitrária, sem responder a critérios de justiça, solidariedade ou segurança. Esse ponto de vista do tributo prolongou-se ao longo dos anos e ainda no início do século passado a relação tributária era vista simplesmente como uma relação de poder. Entendia-se que o poder tributário encontrava o seu fundamento única e exclusivamente na soberania estatal – no *ius imperium* do Estado, e na necessidade de arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos, mas sempre ocorria de maneira desenfreada.

Em suma, o tributo existe muito antes da figura do Estado. Ocorreu de um lado o Estado soberano, que antes poderia ser a igreja, e de outro lado o contribuinte, que sempre foi exigido de forma coercitiva, e na maioria das vezes não existiam limites para a cobrança do tributo, de modo que sempre onerou mais a classe trabalhadora baixa, do que a burguesia, que foi protegido do Estado, sendo assim, resultou em uma necessidade de criar mecanismos de limitações justas, e parâmetros de justiça, no afã da tributação progressiva.

Ademais, desde o primeiro histórico de tributo cobrado, que foi no antigo testamento, não existiam critérios justos para uma tributação progressiva, ou seja, desde o surgimento dos primeiros tributos cobrados não existiam medidas precisas para tributar, o que tornou a concepção de uma carga, e não como uma contribuição em prol do desenvolvimento e manutenção do Estado.

### 3.3 FINALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário tem como uma de suas finalidades nortear o poder do Fisco em favor do contribuinte, contudo, há tempos não existia esse ramo da ciência jurídica. Partindo do pressuposto que o mencionado Direito veio com o intuito de frear o poder do Estado, surgido

no século passado e vigente na contemporaneidade, esse ramo se faz necessário para preservar o direito do sujeito passivo de uma tributação custosa. Conforme Alexandre:

Na obtenção de receitas derivadas, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de Direito Público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade. (ALEXANDRE, 2022, p. 38).

O próprio Alexandre (2022) afirma que o Estado detém um poder de império, que o próprio, em uma de suas atribuições, cria uma lei e obriga os contribuintes a se solidarizarem com o interesse público, pagando de forma compulsória um valor em pecúnia. É perceptível o imenso poder do Estado, porém não é ilimitado e deve obedecer aos limites legais para a obtenção da justiça fiscal.

Ademais, vale ressaltar que o Direito Tributário não vem só para frear o poder soberano do Estado, como também surge para que essa arrecadação chegue, sempre que possível, de forma mais justa, homogênea e progressiva ao contribuinte, pois no advento da finalidade no Direito Tributário, nasce também a prerrogativa de uma ação justa do Estado.

De acordo com Darc (2017), O Estado necessita arrecadar tributos para sua manutenção e carece da continuidade de programas e políticas públicas, o que exige uma arrecadação robusta, sendo destinada tal arrecadação com a finalidade de ofertar uma melhor qualidade de vida para a população, visto que o contribuinte ao fazer sua contribuição para o Estado, tem o total direito de cobrar e fiscalizar como a destinação dos recursos via tributos está sendo executada.

Primordialmente, o Direito Tributário vem com essa perspectiva de limitar o poder do Estado, só que é necessário um amparo legal e jurídico para a efetivação do referido ramo Tributário, visto que de um lado está o Estado soberano e do outro o simples contribuinte.

Nesse sentido, em 25 de outubro de 1966, foi instituído o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que concede normas gerais de Direito Tributário que concede seus efeitos até a contemporaneidade limitações ao Estado, fazendo com que a Fazenda Pública respeite algumas situações de limitações.

### 3.4 PRINCÍPIOS LIMITADORES

Com o advento da Constituição Federal de 1988, alguns princípios foram positivados, como o princípio da capacidade contributiva, o princípio da isonomia e o princípio da legalidade. Sendo assim, a instituição desses princípios gerou para a Fazenda Pública se enquadrar nos

limites impostos de maneira cautelosa e prudente, operando em favor do contribuinte para a obtenção de uma tributação progressiva, em sintonia com o pensamento de Baldivieso:

O princípio da capacidade contributiva, juntamente com outros princípios de igual envergadura como a isonomia, a proibição da tributação confiscatória, direito de propriedade, dignidade da pessoa humana dentre outros, compõe o arcabouço constitucional que conforma a potestade tributária. (BALDIVIESO, 2021, p. 80)

Nessa seara pode-se confirmar que os mencionados princípios formam uma base para que limitem o poder do Estado no momento da tributação, pois alguns estão positivados na Constituição Federal de 1988 e alguns no CTN, obrigando a Fazenda Pública a obedecer a esses parâmetros legais para atingir uma tributação justa e progressiva.

#### 3.4.1 Princípio da Legalidade

Na evolução dos princípios limitadores, temos o Princípio da Legalidade, que está previsto no Art. 150, inciso I da Constituição Brasileira, constituindo-se uma obrigação ao Fisco, independente do âmbito federativo, que só possa cobrar tributos a partir de uma lei instituída, ou seja, não pode cobrar tributos ao mero sabor da Fazenda Pública, é necessária uma instituição por parte da lei para que efetive essa cobrança, como na opinião de Peralta:

O princípio da legalidade projeta-se no Estado de Direito como requisito *sine qua non* das atividades estatais dentro da sociedade. Em sentido estrito, este princípio condiciona e limita o Estado a atuar exclusivamente dentro do marco da legalidade, impedindo a arbitrariedade nas suas relações como indivíduos. O princípio constitui-se coimo uma condição especial no Estado de Direito, uma vez que garante a segurança jurídica. (PERALTA, 2017, pag. 9)

Nesse sentido, o princípio da legalidade vai agir como um limitador ao Fisco para que ele cobre os tributos de maneira coercitiva, mas sempre atendendo os parâmetros desse princípio que está positivado na constituição de 1988, ou seja, a Fazenda só poderá cobrar o tributo que obedecer aos limites da legalidade, caso contrário estará agindo com ilegalidade, consequentemente a cobrança é revestida de ilegalidade.

Como ressaltado por Peralta (2017), o princípio da legalidade tem o condão de ser respeitado como uma garantia de segurança jurídica, possibilitando aos contribuintes que conheçam antecipadamente, de forma clara e justa os elementos das obrigações que serão impostas a ele, ou seja, a cobrança vai derivar de uma lei instituidora que respeita os mecanismos legais.

#### 3.4.2 Princípio Da Isonomia

É preciso pontuar que, além dos dois princípios já mencionados, outro princípio norteador é o princípio da Isonomia/Igualdade, que está positivado no art. 150, II, da Constituição Brasileira, na concepção que temos que tratar todos com igualdade, sem distinção, ou seja, independente de classe, raça, etnia entre outro, todos são iguais perante a lei, ou seja, vincula a atuação do Fisco de forma isonômica, como destaca Peralta:

No Estado de Direito democrático a noção de igualdade tem uma configuração ímpar, uma vez que se trata de um valor que ao mesmo tempo se positiva com princípio constitucional. A igualdade é considerada como um dos valores superiores dos ordenamentos jurídicos, uma vez que permite “legitimar, equilibrar, e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade”

Segundo afirma Peralta (2017) o princípio da igualdade gera uma garantia contra a discriminação e a arbitrariedade, de modo incisivo vincula a atividade do Fisco a uma ação limitada, vedando ao Estado agir de maneira diversa e desigual para com os contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

Em suma, o citado Princípio traz essa concepção de isonomia, em que todos são iguais perante a lei, vedando um tratamento diferente entre os contribuintes por parte do Estado, ou seja, a Fazenda não pode agir com desigualdades infundadas, pois esse princípio o veda de agir de tal modo, fazendo assim que o torne o mais eficaz possível.

Com isso, portanto, é preciso entender que por mais que exista o Código Tributário Nacional (CTN) e alguns princípios norteadores, isso não impede que o Fisco onere de maneira injusta o contribuinte, pois diversas das vezes o contribuinte sofre desse poder estatal de maneira desenfreada, pois por mais que está positivado de maneira formal, as vezes não ocorre de maneira material.

### 3.4.3 Princípio do não confisco

Em síntese, o princípio do não confisco vem embasar e fortalecer a limitação do Estado no momento de tributar. Seu fundamento legal está previsto no Art. 150, IV, da Constituição Federal e Art. 3º do CTN, o qual garante ao contribuinte que a carga tributária não seja tão grande que o onere ao ponto de se tornar um confisco.

Segundo Alexandre (2022), o objetivo primordial da instituição do princípio do não confisco é limitar o Estado no poder de tributar, ou seja, é vedado uma tributação excessiva, que transforme a carga tributária em um confisco, em contraponto, é obrigado a tributar de forma razoável e moderada, sem que a tributação seja tão onerosa que impeça os contribuintes de exercer suas atividades por consequência de uma tributação confiscatória.



O mencionado princípio anda lado a lado com os demais princípios limitadores constitucionais, no afã de manter a tributação justa e progressiva. Nesse sentido, o princípio do não confisco visa garantir ao contribuinte que a carga do tributo não seja tão elevada que se torne confiscatória ao ponto de se tornar quase uma sanção.

#### 3.4.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva tem seu surgimento desde a primeira Constituição Brasileira em 1824, sobreveio com fulcro de frear o poder do Estado, impondo ao Fisco tributar de acordo com a capacidade de cada contribuinte, sendo um princípio limitador ao poder de tributar, que instituiu uma obrigação da Fazenda em buscar a justiça fiscal e a progressividade. O mencionado princípio foi mantido na Constituição Federal de 1988, onde se encontra no Art. 145º, §1º, contendo sua eficácia plena na contemporaneidade que vincula uma atuação limitada do Estado.

No avançar das Constituições Brasileiras, o princípio da capacidade contributiva que surge na primeira Constituição brasileira foi retirado das Constituições Federais de 1967 e 1969, de modo que trouxe uma certa insegurança no campo tributário, pois o mencionado princípio servia como parâmetro para vincular a atuação limitada do Fisco, mas não houve prejuízo, segundo afirma Baldivieso:

Nas constituições de 1967 e 1969. Embora o princípio da capacidade contributiva estivesse ausente, tal omissão não implicou em perda da interpretação de vigência deste princípio no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente em função da previsão constitucional da existência de outras garantias não expressas na Constituição de 1967, conforme art. 150, §35. (BALDIVIESO, 2021, p. 80)

Na falta desse princípio de maneira formal nas Constituições de 1967 e 1969, era necessário ser positivado novamente em âmbito constitucional, para obter a maior eficácia no seu campo material, pois uma vez positivada na Carta Magna, ela obriga que o Fisco observe e cobre o tributo de maneira justa, de acordo com a sua capacidade econômica de cada contribuinte, a fim de não impedir a sua subsistência.

Contudo, o texto da Constituição de 1988 portou novamente o princípio da capacidade contributiva de maneira expressa, porém com outro aspecto e com uma maior densidade normativa. A mencionada Constituição conferiu caráter vinculante e autoaplicável ao preceito da capacidade contributiva.

De acordo com Baldivieso (2021), a capacidade contributiva é coerente com a ideia de justiça distributiva, pois qualquer contribuinte deve arcar como ônus tributário da forma mais

próxima a capacidade econômica de cada indivíduo sempre buscando a justiça de quem tem mais contribua com mais e quem tem menos, contribua com menos. Contudo, em regra, a graduação de cada tributo será tarefa do Poder Legislativo.

Seguindo esse pressuposto, de modo geral o Direito Tributário vai andar lado a lado com o princípio da capacidade contributiva, pois vai ser o princípio norteador para obter uma tributação justa e limitada do Fisco, ou seja, o Direito Tributário estará ligado a ideia do princípio da capacidade contributiva, pois visa limitar o poder do Fisco no afã de uma tributação progressiva.

### 3.5 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

É importante entender que com o advento do Estado Social, com mais garantias ao indivíduo e uma maior expectativa de vida, o Fisco necessita cada vez mais de recursos para sua manutenção, visto que é inexecutável um Estado garantir tantos direitos sem aumentar as obrigações desses sujeitos passivos. De acordo com Aceiro, Cunha e Ramos (2021), inevitavelmente essa obrigação crescente faz automaticamente que os reflexos cheguem ao contribuinte e conseqüentemente no aumento da carga tributária no Produto Interno Bruto (PIB), pois quanto mais o Estado tem obrigações sociais a serem cumpridas, essas obrigações resultam numa exigência maior em obter recursos, desse modo sucedem a uma carga tributária mais elevada.

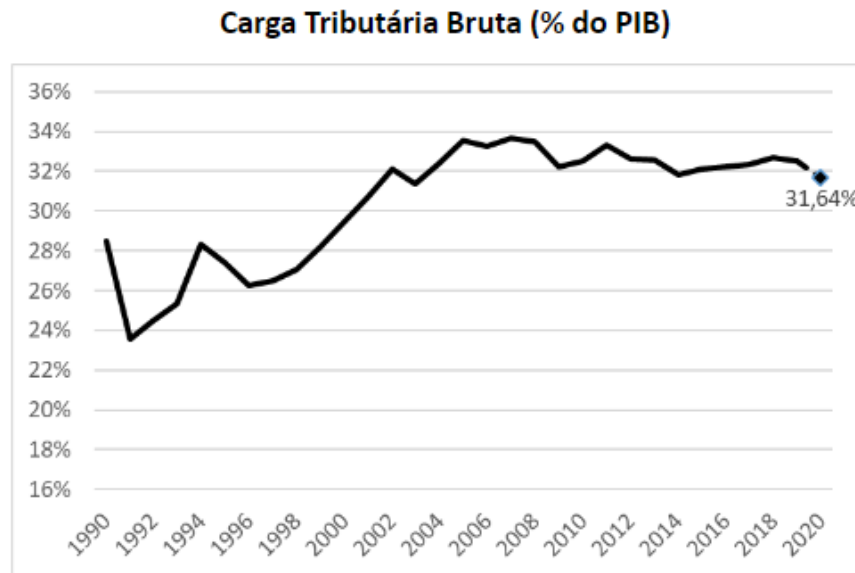
É preciso destacar que no âmbito tributário só se pode tributar a renda, consumo e o patrimônio, de modo que no Brasil a massa dos tributos recai sobre o consumo, como destaca os índices do Tesouro Nacional, e não sobre a renda e o patrimônio, conseqüentemente, o consumo sempre fica maior para a classe média baixa, deixando a tributação do patrimônio e renda de lado, fazendo assim, ficar distante de uma tributação progressiva, o que resulta numa menor onerosidade a classe média alta.

Como afirma Darc (2017), é válido destacar que carga tributária no Brasil é onerosa e mal distribuída, de modo que é essencial entender os parâmetros para tal, sendo assim, no intuito de esclarecer foi tomado como base o Produto Interno Bruto do Brasil, a fim de analisar o quanto a carga tributária tem seu peso no Brasil, comparando-a também a outros países, para entender como funciona a massa da tributação e sua distribuição.

Mediante o exposto, analisando dados de 1990 até 2020 disponível no site Observatório de Política Fiscal, é perceptível que com o passar do tempo o índice sofreu um acríve significativo. Na década de 1990 ocorreu variações, mas, que se manteve na casa de no máximo

28% do PIB, já nos anos 200 em diante, houve uma nova elevação do índice, chegando os dados em 2020 representar mais de 30% do PIB Brasileiro, ou seja, é claro e evidente os limites ao poder de tributar não atingiram suas finalidades.

Figura 1 - A evolução da carga tributária no brasil em relação ao PIB.



Fonte: Observatório de política fiscal (2021)

Mediante o exposto, analisando dados de 1990 até 2020, é perceptível que com o passar do tempo o índice sofreu um acríve significativo. Na década de 1990 ocorreu variações, mas, que se manteve na casa de no máximo 28% do PIB, já nos anos 200 em diante, houve uma nova elevação do índice, chegando os dados em 2020 representar mais de 30% do PIB Brasileiro, ou seja, é claro e evidente os limites ao poder de tributar não atingiram suas finalidades.

Diante do exposto, o índice é claro quando aduz a evolução da carga tributária no Brasil, deixando claro que os mecanismos de limitações ao poder de tributar são ineficazes à realidade Brasileira, pois ano após ano essa porcentagem cresce, fugindo assim da finalidade do Direito Tributário e seus princípios constitucionais no objetivo de brear esse poder da Fazenda, como afirma Oliveira:

Os dados permitiram identificar o desequilíbrio do atual sistema em vista dos efeitos provocados para a perpetuação nas desigualdades. Dos resultados, conclui-se que na sua maior parte os tributos são regressivos, a carga tributária é mal distribuída e o retorno social é baixo. As debilidades e fragilidades sociais são identificadas pela diferença entre o que é arrecadado e o que é investido em políticas públicas. (Oliveira, 2015, p. 19).

Contudo, ao passar dos anos, o Estado necessita de mais recursos financeiros para a manutenção do seu exercício, e conseqüentemente aduz um carecimento de tributos indiretos, que nos índices mostrados anteriormente é possível notar que o acríve foi potencialmente

concretizado nos últimos anos, resultando numa onerosa carga tributária ao contribuinte, que na maioria das vezes incidem no consumo, gerando assim uma redistribuição inversa do poder econômico.

Figura 2 - Porcentagem da carga tributária em relação ao PIB nos últimos dois anos (2021/2022).

Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação		
	2021	2022	2021	2022	(R\$ Milhões)	(% Nominal)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.950.896	2.258.551	21,92%	22,78%	307.655	15,8%	0,86
Governos Estaduais	794.328	851.408	8,93%	8,59%	57.079	7,2%	-0,34
Governos Municipais	195.928	232.134	2,20%	2,34%	36.206	18,5%	0,14
<b>Governo Geral</b>	<b>2.941.152</b>	<b>3.342.093</b>	<b>33,05%</b>	<b>33,71%</b>	<b>400.940</b>	<b>13,6%</b>	<b>0,65</b>

Nota1: Informações metodológicas estão disponíveis a partir da página 10.

Nota2: Dados preliminares.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

O acríve é claro nos últimos dois anos, tornando cada vez mais oneroso ao contribuinte, e recaindo a maior porcentagem para o contribuinte de baixa renda que sofre ao pagar o tributo em massa do consumo, gerando uma redistribuição inversa do poder econômico.

Nessa seara, Aceiro, Cunha e Ramos (2021) afirmam que para o Fisco como é conhecido na atualidade a fonte mais desejada de renda da Fazenda Pública é o da tributação, de modo que gera uma consequência econômica para os brasileiros, que é uma distorção no sistema econômico do contribuinte, pois aquela renda em que é transferida, poderia e deveria ser destinada para outra finalidade, como por exemplo: um investimento. Sendo assim alguns economistas chamam de peso morto causado pela tributação.

Nota-se que no apanhado geral os princípios limitadores constitucionais formam um limite imposto ao Fisco com a finalidade de frear o seu poder soberano de tributar, em conjunto com o Direito Tributário, de forma que está positivado de maneira formal, só que não é suficiente para efetivar de maneira material. Como fica claro nos dados do Tesouro nacional (Figura 2 e a Figura 3), o Brasil está tributando muito e de maneira que não respeita o princípio da capacidade contributiva.

Figura 3 - Porcentagem da tributação no Brasil



Fonte: Site Hum Historiador

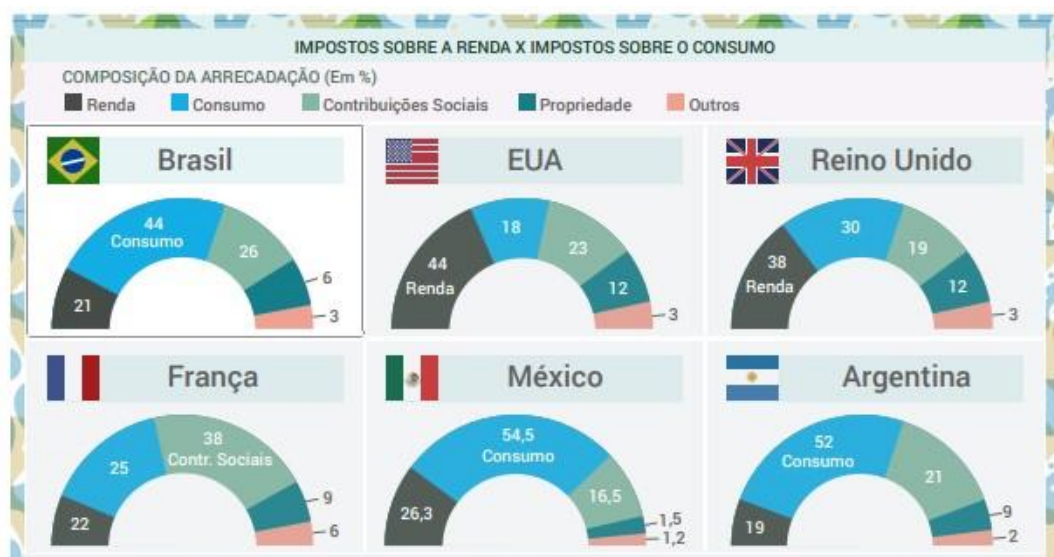
O sistema tributário do Brasil atua de maneira regressiva, quem tem menos poder econômico paga mais e quem tem mais poder econômico paga menos, fazendo assim crescer as desigualdades e fugindo da finalidade ora já trabalhada do Direito Tributário e dos princípios constitucionais limitadores ao poder de tributar, conseqüentemente deixando o consumidor com menor poder aquisitivo.

Além disso, a carga tributária no Brasil já passa de 1/3 do PIB como demonstra os índices da Secretária do Tesouro Nacional, mostrando uma possível carga elevada, que tem como a maior incidência da tributação o consumo, chegando a quase 50% da carga tributária, deixando claro que quem mais consome é a classe média e baixa, sendo evidente que reside um peso gigantesco no consumidor, de modo que se torna uma tributação regressiva, deixando a carga tributária no Brasil excessiva.

### 3.5.1 Carga Tributária brasileira em relação a alguns países do mundo

É importante frisar, que a tributação feita por países desenvolvidos e países da América do sul, na sua maioria tem seu foco na tributação da renda e patrimônio, ou seja, nesses países ocorre uma cobrança mais justa e progressiva, pois deixam de lado a cobrança sobre o consumo e incidem sua maior parte em tributos diretos e progressivos, fazendo jus à justiça fiscal e a finalidade do Direito tributário.

Figura 4 - Gráficos comparativos entre o Brasil e demais países do mundo.



Fonte: Site Hum Historiador.

Podemos destacar que existem tributos diretos e tributos indiretos. Os tributos diretos são aqueles em que não comporta uma transferência do ônus de pagar para um terceiro, ou seja,

quem pratica o fato gerador arca com o ônus de pagar, já o tributo indireto, comporta a transferência do ônus de pagar o tributo, vez que quem praticou o fato gerador, transfere o ônus financeiro de pagar a terceiro que não praticou o fato gerador, segundo afirmado por Alexandre:

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. (ALEXANDRE, 2022, p. 123).

Adiante Alexandre reafirma sua ideia de tributos diretos:

São diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo. (ALEXANDRE, 2022, p. 124).

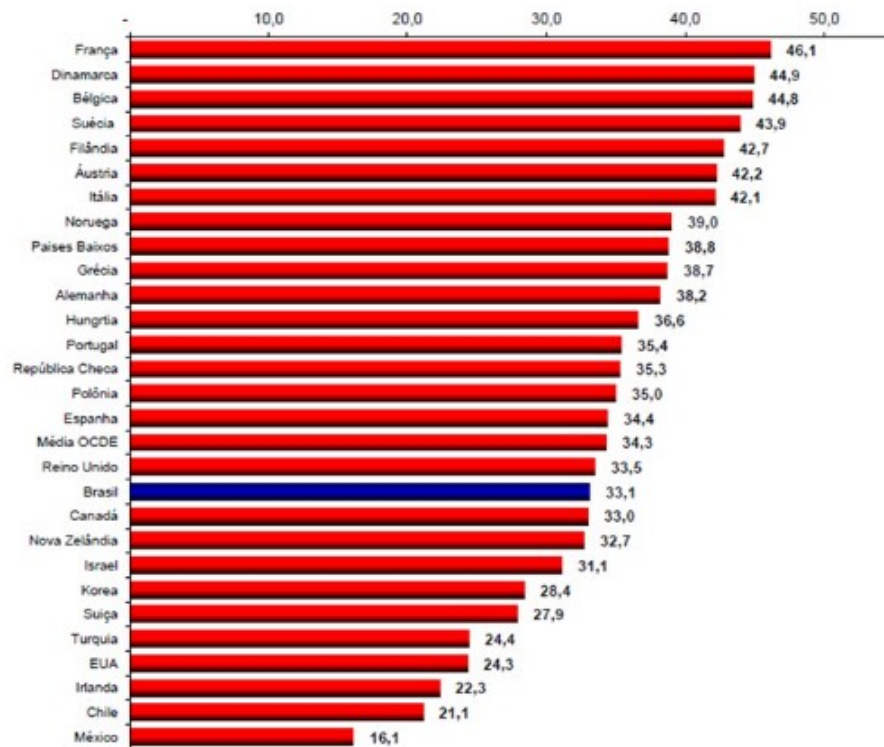
Foi possível identificar que o Brasil, em meados de 2012 conforme indicies tributava, por meio de tributos diretos, apenas 21% da renda e 6% do patrimônio. Os dados evidenciam que 44% da tributação ocorre sobre o consumo, que possibilita a transferência do ônus econômico de pagar o tributo a outra pessoa, o que possibilita concluir que no Brasil prevalece a tributação regressiva, distante da justiça contributiva.

Como ressalta Darc (2017), a carga tributária direta e indireta que é suportada pelas famílias das grandes regiões urbanas e do interior brasileiro demonstra que o sistema brasileiro opera de maneira regressiva sobre a população, caindo a maior onerosidade para as camadas de menor renda, gerando uma distribuição inversa do poder econômico.

Tomando como base os Estados Unidos, podemos constatar que o referido país é muito mais próximo da finalidade do Direito Tributário e do princípio da capacidade contributiva, pois lá quase metade da tributação recai sobre a renda, ou seja, quem tem mais arca com mais, e quem tem menos arca com menos, pois o imposto sobre a renda tem alíquotas progressivas, o que se evidencia numa tributação mais justa.

No mesmo seguimento de países desenvolvidos temos como a França, que do seu Produto Interno Bruto (PIB) a renda e a propriedade representam 50% da tributação, então, há de se observar que a tributação sobre o consumo é sempre menor, na busca por uma tributação mais adequada ao fim de obter a justiça fiscal.

**Figura 5 - CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E EM PAÍSES DA OCDE (2018)**



Fonte: Site Sobre Economia.

É legítimo apresentar a diferença entre o Brasil e outros países da OCDE, que mostra como a carga tributária no Brasil é mal distribuída, em parâmetro com outros países mais desenvolvidos, que tem carga mais elevada do que o Brasil, em comparação ao PIB, contudo, com foco na tributação do patrimônio e da renda, deixando de tributar em massa o consumo.

Na França, do Produto Interno Bruto (PIB), 46,1% é só de arrecadação de tributos, ou seja, quase 50% do PIB é de tributos, de modo que desses 46,1% apenas 25% são sobre o consumo, o que evidencia que em países desenvolvidos há uma preocupação em ter tributos progressivos, de modo que a tributação se adéque à capacidade econômica do contribuinte.

A França é um claro exemplo de um país que tem uma carga tributária elevada, mas bem distribuída entre os seus contribuintes, de maneira progressiva. Como consequência, faz valer os princípios da isonomia e principalmente o da capacidade contributiva, que é um dos princípios norteadores do Direito Tributário.

#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Em síntese, o tributo surgiu antes mesmo da figura do Estado soberano, de modo que essa figura já passou pelo poder da igreja, mas que sempre teve como um dos seus objetivos arrecadar recursos de forma compulsória, e por muitas vezes sem parâmetros legais para a

manutenção das atividades do Estado.

A evolução da arrecadação tributária pelo Estado teve como consequência a necessidade da limitação à tributação desenfreada, fazendo surgir o Direito Tributário e seus princípios limitadores do poder de tributar. Os princípios tributários norteiam algumas decisões judiciais, como exemplificado no seguinte Agravo Regimental julgado pelo Supremo Tribunal Federal:

Ementa: Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Multa moratória de 30%. Caráter confiscatório reconhecido. Interpretação do princípio do não confisco á luz da espécie de multa. Redução para 20% nos termos da Jurisprudência da corte.

Sendo assim, resta claro que os princípios tributários servem para limitar o poder supremo do Fisco, fazendo com que o Estado não tribute de qualquer maneira, respeitando sempre os limites mínimos de legalidade impostos à Fazenda Pública, objetivando uma tributação justa e progressiva, afastando o caráter confiscatório do tributo e buscando a justiça fiscal.

Assim como os princípios que impõe limitações ao Fisco, no campo tributário existem as súmulas, que amparam e fortalecem os limites ao poder de tributar, devendo ser respeitadas para instituição ou mesmo cobranças de tributos, como a súmula nº 323 do STF:

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Com esse aparato é possível afirmar que o Fisco deve respeitar alguns limites, como a súmula que vincula uma obrigação a Fazenda Pública de cumpri-la de maneira objetiva, evitando que o Estado haja de maneira arbitrária e desenfreada, evitando-se que chegue ao ponto de tornar o tributo confiscatório, fugindo de sua finalidade essencial ora instituída.

Contudo, esses limites não foram suficientes para frear uma crescente carga tributária no Brasil, de maneira que nas últimas décadas a carga tributária cresceu abundantemente de modo a representar 1/3 do PIB brasileiro, mostrando evidente que os limites tributários não produzem tanta eficácia no campo material, tornando assim ineficaz ao seu objetivo.

Nessa seara, é possível afirmar, com base nos dados apresentados, que a carga tributária em alguns países desenvolvidos é maior que no Brasil, porém, neles os tributos são progressivos, ou seja, quem tem mais paga mais e quem tem menos paga menos, denotando a busca pela justiça fiscal, próximo à finalidade do Direito Tributário.

Desse modo, é possível apontar a ineficácia dos mecanismos de contenção do poder de tributar no Brasil. As limitações não foram capazes de impedir que se chegasse a uma carga tributária que ultrapassa 1/3 do PIB, ou seja, de certa forma, aparenta confisco pela maneira



como se tributa, pois, a massa do tributo se concentra no consumo, representando 44% do total, interferindo no poder de compra da classe média baixa e gerando uma distribuição inversa do poder econômico.

Dessa forma, é necessária uma mudança na forma de tributar, pois, se atualmente a massa dos tributos incide sobre o consumo, necessária uma mudança na forma de tributar, mudando o foco para o patrimônio e renda, no afã de atingir a progressividade, ou seja, os tributos que incidem na renda e no patrimônio estão umbilicalmente ligados à ideia de capacidade contributiva, fazendo jus ao objetivo da justiça fiscal.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa evidenciou a finalidade principal do tributo, que é a arrecadação de pecúnia para o Estado manter as suas finalidades. Ainda assim, desde seu advento, a cobrança dos tributos ocorria de maneira desenfreada e sem base legal, na decorrência desse poder, houve a necessidade de impor limites a serem seguidos pelo Fisco, para que a cobrança seja baseada nos limites legais instituídos, ou seja, nos princípios constitucionais e no Direito Tributário, resultando nos limites a serem seguidos para que a tributação se aproxime da justiça fiscal, bem como de tributos progressivos, que vão decorrer da capacidade econômica de cada contribuinte.

É necessário destacar que o estudo apresenta algumas limitações como o curto tempo para sua realização, seria mais proveitoso se tivesse um maior tempo para abordar mais dados documentais e bibliográficas, o que possibilitaria se chegar a uma conclusão mais robusta, ou mesmo, estudar de maneira incisiva a carga tributária no Brasil em relação a países com PIB semelhantes, melhorando o recorte dos países estudados.

Sendo assim, com a evolução da carga tributária acompanhado da evolução do Estado soberano em arrecadar receitas para sua manutenção e conseqüentemente da necessidade da limitação em seu poder, o Direito Tributário não conseguiu atingir sua finalidade, pois a tributação brasileira é regressiva, distante da justiça fiscal e das progressividades, mostrando-se um ineficaz sistema de tributação.

É possível arrematar que por mais que existem mecanismos jurídicos de limitar o poder de tributar, esses mecanismos não são suficientes, pois na contemporaneidade a carga tributária no Brasil passa de 33% do PIB. Se for comparada a países desenvolvidos, a carga tributária brasileira é menor, porém, mal distribuída. Faz-se necessário mudar a forma como tributa, tirar a maior carga do consumo e transferir para a renda e o patrimônio, possibilitando a justiça fiscal, de modo que fique mais próxima à finalidade do Direito Tributário.

Numa futura busca acadêmica, sugere-se estudar dados documentais comparativos entre o Brasil e países em desenvolvimentos, para entender a distribuição da massa contributiva, ter um maior parâmetro sobre o tema e compreender suas finalidades e limitações, bem como realizar uma comparação a países de PIB semelhante ao do Brasil, avançando também sobre a legislação tributária desses países, com foco nas limitações impostas à tributação sobre o consumo.

## REFERÊNCIAS

ACEIRO, A. Y.; CUNHA, G. A. C.; RAMOS, R. A. P. Carga Tributária no Brasil: Necessidade de Reforma. **Boletim Economia Empírica**, [S. l.], v. 2, n. 9, 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/6035>. Acesso em: 29 jun. 2023.

ALEXANDRE, Ricardo; **Direito Tributário**. 16ª edição. Salvador; Ed JusPodvm, 2022.

BALDIVIESO, Pablo; **Capacidade Contributiva Repercussões e Consequências no Processo Judicial**. 1ª edição. Curitiba; Ed Jaruá Editora, 2021.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no agravo de instrumento nº 727.872**. Ementa: Agravo regimental no agravo de instrumento. tributário. multa moratória de 30%. caráter confiscatório reconhecido. interpretação do princípio do não confisco à luz da espécie de multa. redução para 20% nos termos da jurisprudência da corte. 28 de abril de 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/863974167>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1963. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136>.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 14 junho de 2023.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Disponível em: [https://blogdageografia.com/wp-content/uploads/2021/01/apostila\\_-\\_metodologia\\_da\\_pesquisa1.pdfApostila](https://blogdageografia.com/wp-content/uploads/2021/01/apostila_-_metodologia_da_pesquisa1.pdfApostila). Acesso em 23set.2022

MIRANDA, Tiago Macário Lincoln. **Radiografia da arrecadação brasileira escancara urgência da reforma tributária**: 2015 – Hum Historiador, publicado em 2015. Disponível em: <https://umhistoriador.wordpress.com/2015/08/03/radiografia-da-arrecadacao-brasileira-escancara-urgencia-da-reforma-tributaria/> Acesso em: 02 de nov. 2022.

OLIVEIRA, J. Darc V de. **Sistema Tributário Brasileiro**: o impacto da carga tributária para a população de baixa renda e suas desigualdades. Caderno Virtual, 2(31), 2015. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/1113>. Acesso em 02nov2022.

PERALTA, Carlos E. **Princípios Constitucionais Tributários Como Limitações Ao Poder De Tributar**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, V. 5, N.5, 2017, Rio de Janeiro, p. 2-31, 10 dez. 2016. Semestral. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489>. Acesso em: 25 jun. 2023.

PIRES, Manoel Pires. **Carga tributária no Brasil: 1990/2020**. Observatório de Política Fiscal, 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 02 nov. 2022.

YOUNG, Victor. **Carga tributária no Brasil e em países da OCDE**: publicado em 02/05/2022. – Sobre economia. Disponível em: <https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/#:~:text=Podemos%20verificar%20que%2C%20no%20ano,%2C1%25%20sobre%20o%20PIB>. Acesso em 02 nov. 2022.