

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PAMPA

BERNARDO DEL FABRO SIMÕES PIRES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA A PARTIR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS
PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL**

Santana do Livramento

2022

BERNARDO DEL FABRO SIMÕES PIRES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA A PARTIR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS
PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Pampa, como
requisito parcial para obtenção do Título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Jazam Santos.

Santana do Livramento

2022

Ficha catalográfica elaborada automaticamente com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a) através do Módulo de Biblioteca do
Sistema GURI (Gestão Unificada de Recursos Institucionais) .

S593j Simões Pires, Bernardo Del Fabro
Justiça tributária a partir do imposto sobre a renda das
pessoas físicas no Brasil / Bernardo Del Fabro Simões Pires.
66 p.

Trabalho de Conclusão de Curso(Graduação)-- Universidade
Federal do Pampa, DIREITO, 2022.
"Orientação: Jazam Santos".

1. Direito tributário. 2. Princípios tributários. 3.
Justiça tributária. 4. Imposto de renda. I. Título.

BERNARDO DEL FABRO SIMÕES PIRES

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA A PARTIR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS
PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Pampa, como
requisito parcial para obtenção do Título
de Bacharel em Direito.

Trabalho de Conclusão de Curso defendido e aprovado em: 14/03/2022.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Jazam Santos
UNIPAMPA

Prof. Me. Roberto Medaglia Marroni Neto
UFRGS

Prof. Me. Rodrigo Alexandre Benetti
UNIPAMPA

Dedico este trabalho ao conhecimento, uma vez que o mesmo busca contribuir nesse sentido, no intuito de promover reflexões e debates acerca da temática pesquisada.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à minha família por todo suporte em toda jornada acadêmica, sem dúvidas o caminho teria sido bem mais difícil sem o apoio de vocês.

Também agradeço ao meu professor orientador por todo auxílio prestado, bem como aos demais professores que tive.

Por fim, agradeço a todos meus amigos que me acompanharam durante esse período, e que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, em especial aos membros do TGS, pela parceria e companheirismo nessa fase de graduação.

“Devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.”

Aristóteles

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a temática da justiça tributária a partir do Imposto sobre a renda das pessoas físicas no Brasil. A escolha do tema se deu a partir de uma reflexão acerca das injustiças tributárias no país. Os princípios tributários existem, entre outros motivos, para garantir uma tributação justa, contudo, na prática, percebe-se que inexistente uma justiça tributária dentro do sistema tributário nacional. Dessa maneira, o objetivo do trabalho é compreender como tal imposto poderia servir como um eficaz instrumento no sentido de promover uma maior justiça tributária no país? Para a realização da pesquisa, foi utilizado o método dedutivo, por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial. Primeiramente, tratou-se a respeito do sistema tributário nacional em sentido geral, abordando suas principais características. Ademais, discorreu-se acerca dos princípios constitucionais tributários, especialmente daqueles que possuem uma maior relação com o objeto da presente pesquisa, como o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia, além de trazer uma conceituação referente ao princípio da justiça tributária. Finalmente, buscou-se estudar os aspectos do imposto sobre a renda sobre as pessoas físicas, inclusive realizando a comparação com o mesmo imposto cobrado em outros países. Dessa maneira, concluiu-se que o imposto sobre a renda das pessoas físicas pode servir como meio para se alcançar uma maior justiça tributária no Brasil.

Palavras-chave: princípios tributários; justiça tributária; imposto de renda.

ABSTRACT

The present study is related to the tax justice from the income tax of individuals in Brazil. The selection was based on a reflection about the tax injustices in the country. Tributary principles exist, among other reasons, to ensure fair taxation, however, in practice, it is perceived that there is no tax justice within the national tax system. Thus, the objective of the project is to understand how a tax could serve as an effective instrument in the sense of promoting greater tax justice in the country? To carry out the research, the deductive method was used, through the technique of bibliographic, documentary and jurisprudential research. Firstly, it was discussed about the national tax system in a general sense, approaching its main characteristics. In addition, the constitutional tributary principles were discussed, especially those which have a greater relationship with the object of this research, such as the principle of ability to pay and the principle of isonomy, in addition bringing a conceptualization regarding the principle of tax justice. Finally, it was studied the aspects of income tax on individuals, including a comparison with the same tax charged in other countries. Therefore, it was concluded that the personal income tax can serve as a way to achieve greater tax justice in Brazil.

Keywords: tributary principles; tributary justice; income tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art. - artigo

CF - Constituição Federal de 1988

CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

CTN - Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

IEG – Imposto Extraordinário de Guerra

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPF- Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto Sobre Serviços

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

PIS – Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	METODOLOGIA.....	15
2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
2.1	CONCEITO DE TRIBUTO.....	16
2.1.1	Tributo como receita pública.....	19
2.2	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	20
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	29
2.4	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	30
2.5	IMPOSTOS E SEUS RESPECTIVOS ENTES TRIBUTANTES	36
3	PRINCÍPIOS RELACIONADOS À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	37
3.1	LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	37
3.2	PRINCÍPIOS X REGRAS JURÍDICAS	38
3.3	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	40
3.3.1	Princípio da legalidade	41
3.3.2	Princípio da irretroatividade	42
3.3.3	Princípio da anterioridade	44
3.3.4	Princípio da vedação ao confisco.....	45
3.4	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	46
3.5	PRINCÍPIO DA ISONOMIA	49
3.6	PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	50
4	IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS	52
4.1	ASPECTOS DO IMPOSTO DE RENDA.....	52
4.1.1	Conceitos de renda e pessoa física.....	54
4.2	PRINCÍPIOS DO IMPOSTO DE RENDA	55
4.2.1	Princípio da generalidade.....	56
4.2.2	Princípio da universalidade.....	56

4.2.3	Princípio da progressividade	56
4.3	DIREITO COMPARADO ACERCA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS	57
4.4	IMPOSTO DE RENDA E A PROGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO	59
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
	REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Constituição Federal de 1988, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, é dever do Estado ser o promotor de ações que objetivem a concretização de tais objetivos.

Dessa forma, tendo em vista tal previsão constitucional, são cada vez mais frequentes os debates na sociedade acerca de como cumprir tais objetivos, ou seja, combater a pobreza e reduzir as desigualdades. Existem várias maneiras de corrigir distorções sociais, sendo uma delas a tributação, que é realizada pelo Estado, por meio do direito tributário. Tal ramo do direito é o responsável por regular a tributação no país e como ela se dará, entretanto, possui alguns princípios que visam proteger o contribuinte de cobranças arbitrárias, e finalmente, promover uma tributação justa.

Sendo assim, tal tema possui extrema relevância social, visto que uma tributação mais justa ajudaria a resolver alguns dos mais graves problemas atuais. Logicamente que outros fatores também são imprescindíveis para a correção de diferenças sociais, por exemplo, a alocação desses recursos em políticas públicas e serviços de qualidade.

Dito isto, é necessário traçar um paralelo entre o que seria a justiça tributária e a avidez do Estado por recursos. Em um contexto em que a crise econômica afeta a população, nitidamente o poder público também é afetado, sendo que os recursos econômicos são cada vez mais escassos para qualquer um. Dessa forma, é necessário também mencionar a questão do endividamento público, causado em grande parte pelo excesso de gastos promovidos pelo Estado.

Assim, percebe-se que, ao mesmo tempo em que a população é sufocada com uma alta carga tributária e altos preços, o Estado necessita fortemente tais recursos, até para conseguir prover seus serviços e políticas públicas à população. Por isso, verifica-se um grande desafio, que é pensar em uma tributação mais justa, mas sem comprometer as receitas públicas.

A presente pesquisa buscará identificar como o imposto sobre a renda das pessoas físicas pode servir como um eficaz instrumento no sentido de promover uma maior justiça tributária no país? Desse modo, a justificativa para escolha de tal temática se dá a partir de uma análise dos princípios tributários, os quais possuem

evidente papel dentro do sistema tributário nacional, todavia, na prática, ainda vemos uma tributação muito injusta. Para isso, foi utilizado o método dedutivo, por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial.

O primeiro capítulo será destinado ao estudo do sistema tributário nacional de maneira geral, isto é, entender o que são os tributos, como eles funcionam e suas espécies. Também serão explicadas as diferenças entre a tributação direta e indireta, e ainda explicitar acerca dos impostos previstos na Constituição Federal e seus respectivos entes tributantes.

Ademais, o segundo capítulo versará a respeito dos princípios constitucionais tributários. Em primeiro plano, as limitações ao poder de tributar, que de maneira sintetizada, são as proteções conferidas aos contribuintes, para que estes não sofram cobranças arbitrárias e excessivas. Após, serão trabalhadas as principais ideias de alguns dos princípios constitucionais tributários, e finalmente, com mais atenção, aqueles que possuem maior relação com a temática da justiça tributária.

Nessa esteira, percebe-se que no sistema tributário nacional alguns desses princípios são violados, de modo que uma justiça tributária efetiva não consiga ser realizada. O princípio da capacidade contributiva, por exemplo, é claramente contrariado nos impostos indiretos, que são aqueles recolhidos por meio de serviços e consumos. Isso ocorre uma vez que, não há como verificar as condições financeiras do particular no momento da cobrança dos impostos, e dessa forma, quem possui menos recursos arca com um ônus maior, visto que tal valor é muito mais impactante em sua vida quando em comparação com uma pessoa de maior poder financeiro.

Por fim, o último capítulo será reservado ao exame do imposto sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, bem como seus atributos e características. Além disso, será realizado um estudo comparado com outros países e como os mesmos cobram o mesmo imposto, e por consequência, como ele pode ser empregado para tornar o sistema tributário brasileiro de fato progressivo.

Portanto, considerando a complexidade do sistema tributário nacional, urge a necessidade uma reforma tributária no Brasil que corrija tais distorções na cobrança dos tributos. Desse modo, é necessário utilizar o imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento para alcançar uma justiça tributária efetiva, o que, conseqüentemente, trará uma maior justiça social no país.

1.1 METODOLOGIA

Para a realização do presente trabalho, foi utilizado o método dedutivo, sendo que os métodos procedimentais e estruturalistas também foram abordados, estruturando-se a pesquisa em três capítulos, subdivididos em seções secundárias e terciárias.

Acerca do método dedutivo, pode ser considerado aquele na qual se parte de argumentos gerais, utilizando também argumentos específicos e posteriormente chegando a uma conclusão. Dessa maneira, considera-se que o método dedutivo é a forma ideal de estabelecer um raciocínio lógico, a partir das premissas mencionadas. No tocante à conclusão, cabe ressaltar que esta deve ficar limitada ao sentido determinado pelas asserções expostas (MEZZARROBA; MONTEIRO, 2017, p.93).

A respeito da técnica empregada, tal pesquisa foi elaborada a partir de consultas na legislação, em livros, artigos, jurisprudências e em documentos científicos no geral, sendo a pesquisa bibliográfica a predominante, tendo em vista que é o principal meio de discussão dos assuntos que rodeiam o objeto do trabalho. Também foram utilizados dados estatísticos com a finalidade de corroborar os argumentos sustentados ao longo do texto.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O presente trabalho tratará, de modo geral e sintetizado, a respeito do sistema tributário nacional. Dessa forma, serão abordados alguns tópicos essenciais, como a conceituação de tributo e suas características, as espécies tributárias, algumas classificações dos tributos, a competência tributária e os impostos previstos na Constituição Federal e seus respectivos entes tributantes.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Inicialmente, quando se trata de tributo, é necessário compreender que o mesmo existe há muito tempo, isto é, desde as primeiras sociedades, embora tivesse outras nomenclaturas. Dessa forma, Ferreira (2015, n.p) menciona que

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. Depois as contribuições passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes de Estado de parte da contribuição dos súditos, sob a forma de tributos (FERREIRA, 2015, np.).

Todavia, o conceito de tributo não é antigo. Na legislação brasileira, o tributo é conceituado no artigo 3º¹ da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), tendo em vista que o conteúdo do referido artigo considera tributo como sendo uma prestação pecuniária e obrigatória. Na mesma linha, o tributo deverá ser pago em moeda, e não pode ser fruto de sanção de ato ilícito. Por fim, o tributo é instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, np.).

Ademais, o artigo 9º² da Lei nº 4.320/64 (Lei Geral de Orçamentos) também define o tributo, mencionando que o mesmo é uma receita derivada e estabelecida

¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, np.).

² Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria

pelas entidades de direito público. Do mesmo modo, cita tal artigo que o tributo deve ser destinado para custear as atividades executadas por tais entidades. (BRASIL, 1964, np.).

A partir de tais definições, pode-se inferir que o tributo é toda prestação pecuniária, ou seja, pagamento em dinheiro ao Estado. Nessa toada, Sabbag (2016) diz que tal norma buscou impedir o *tributo in natura* (em bens) e o *tributo in labore* (em trabalho ou serviços) (SABBAG, 2016, p. 719).

Além disso, conforme dispõe o artigo 162³ do Código Tributário Nacional, o pagamento do tributo pode ser realizado em moeda corrente (no caso do Brasil, o real), cheque ou ainda o vale postal. Finalmente, tal artigo também possibilita que o tributo possa ser quitado de outras formas menos usuais pelos contribuintes, contudo apenas nas situações dispostas em lei.

Por sua vez, a expressão “compulsória” indica que “Não se trata de uma obrigação consensual ou facultativa, mas de uma imposição surgida unilateralmente como decorrência do poder de império atribuído ao Estado” (MAZZA, 2015, p. 161). A respeito do trecho “que não constitua sanção de ato ilícito”, o autor menciona que

[...] o legislador quis afirmar, em síntese, que **tributo não se confunde com multa**. A distinção é importante, pois existem diversas espécies de obrigações pecuniárias vinculando os indivíduos e o Estado, sendo que as multas constituem prestações bastante assemelhadas ao tributo.

A diferença reside na circunstância de que o dever de pagar tributo surge da realização de um ato conforme ao direito (fato gerador), ao passo que a obrigação de pagar uma multa nasce como resposta do ordenamento jurídico à prática de um ato ilícito (infração).

O **tributo não pode ser utilizado como punição** aplicada ao contribuinte em consequência de alguma conduta contrária ao direito (MAZZA, 2015, p. 162, grifo do autor).

Ademais, tendo em vista que o tributo é instituído por lei, isso significa que “seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência⁴ prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante”

financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (BRASIL, 1964, np.).

³ Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

[...] (BRASIL, 1966, np.).

⁴ Previsão abstrata legal acerca de uma determinada situação que ensejará a cobrança de determinado tributo. Desse modo, compreende-se que a hipótese de incidência nada mais é que uma

(SABBAG, 2016, p. 725). Em tempo, o autor menciona que a legalidade atrai o caráter pecuniário do tributo e a sua compulsoriedade, uma vez que estes são atributos da legalidade, isso porque estão intimamente relacionados.

Por fim, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, “não há margem para escolhas “discricionárias” das autoridades fiscais. Um fiscal não pode cobrar tributo conforme lhe pareça conveniente e oportuno, mas nos termos fixados em lei.” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 75).

Nessa toada, Mazza (2015) diz que “constatando a ocorrência do fato gerador, **o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário**” (MAZZA, 2015, p. 168, grifo do autor). Na mesma linha, o autor destaca que

[...] **lançamento é o ato administrativo vinculado e obrigatório**, declaratório do fato gerador e constitutivo do crédito tributário, que se não for realizado, importa em responsabilidade funcional do agente público competente (art. 142, parágrafo único, do CTN) (MAZZA, 2015, p. 168, grifo do autor).

Dessa forma, conclui-se que o lançamento do crédito tributário não é ato discricionário, mas sim vinculado.

Mazza (2015) ainda aduz que o conceito de tributo está intimamente relacionado a dois princípios constitucionais: o da legalidade tributária (art. 150⁵, I, da CF) e o da vedação de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF). Quanto ao primeiro, constata-se a partir da expressão “tributo é uma obrigação instituída em lei” (MAZZA, 2015, p. 169).

No que toca ao princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, compreende-se a proibição do uso do tributo para fins sancionatórios (que é a natureza do confisco), isto é, de servir como sanção para algum ato ilícito. Como mencionado anteriormente, é a multa que possui o caráter de aplicar sanções, e não o tributo (BRASIL, 1988, np.).

situação hipotética prevista na lei, que, se concretizada (fato gerador), dará causa a uma obrigação jurídica de pagar (PAULSEN, 2020, pag.).

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988, np.).

Sob outro viés, importante mencionar que, conforme prevê a Carta Magna, constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (BRASIL, 1988, np.).

Por último, Machado Segundo (2019) cita que os tributos são meios para alcançar a redução de desigualdades sociais e econômicas. Além disso, o autor expõe que, embora a República Federativa do Brasil tenha tais objetivos, ela não menciona como chegar neles. Assim, a tributação, dependendo de como for realizada, pode ser um importante instrumento na redução da pobreza e das desigualdades (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 31).

2.1.1 Tributo como receita pública

Sob outra perspectiva, pertinente ressaltar que as receitas públicas podem ser divididas em extraordinárias e ordinárias. As receitas extraordinárias, como o próprio nome já sugere, são aquelas que ingressam nos cofres públicos em circunstância de excepcionalidade (Imposto Extraordinário de Guerra, art. 154, II, CF, por exemplo), por isso possuem caráter efêmero e eventual (SABBAG, 2016, p.55).

Já as receitas ordinárias, por sua vez, são aquelas recolhidas “dentro do contexto de previsibilidade orçamentária e no desenvolvimento normal da atividade estatal” (SABBAG, 2016, p. 56). Ainda conforme o autor, as receitas ordinárias são divididas em originárias e derivadas, sendo a receita originária

[...] proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou industriais, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação (SABBAG, 2016, p. 60).

Referente às receitas derivadas, Sabbag (2016) leciona que

[...] o Estado, de modo vinculado (art. 5º, II, CF), e valendo-se do seu poder de império, na execução de atividades que lhe são típicas, fará “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua **jurisdição**. Tais entradas intitulam-se “receitas derivadas” ou “de economia pública”, indicativas de receitas ordinárias obtidas à luz de imposição coativa e de manifestação soberana do Estado, no uso típico de sua autoridade [...] (SABBAG, 2016, p. 56, grifo do autor).

Dessa forma, a partir do exposto, depreende-se que as receitas públicas subdividem-se em extraordinárias e ordinárias. No que tange às receitas ordinárias, elas podem ser derivadas ou originárias, e, dentro das receitas derivadas, incluem-se os tributos, as multas pecuniárias (administrativas e penais) e as reparações de guerra, sendo os tributos a maior fonte de receita derivada do Estado (SABBAG, 2016, p.55).

2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Tributo é gênero, do qual possui algumas espécies. Neste trecho abordaremos um pouco de cada espécie tributária, suas características e peculiaridades. Schoueri (2019) menciona que não há uma regra quanto ao número de espécies tributárias e seus critérios, ou seja, conforme o critério estabelecido podem existir 2 (duas), 3 (três), 4 (quatro), 5 (cinco), ou até mesmo 6 (seis) espécies tributárias (SCHOUERI, 2019, p. 294).

Nessa toada, a Constituição Federal/88 dita que são 5 (cinco) as espécies tributárias, sendo eles: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (BRASIL, 1988, np.).

Inicialmente, no tocante aos impostos, importante citar que, embora no linguajar popular comumente se fale em tributo e imposto como sinônimos, o imposto é apenas uma espécie de tributo. O imposto possui como característica primordial o fato de que são “tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor)” (ALEXANDRE, 2017, p. 58). Do mesmo modo, o imposto tem, por hipótese de incidência, fato desvinculado a qualquer ação estatal (BARROS, 2019, p. 75). O CTN, em seu artigo 16⁶, vai na mesma linha.

Finalmente, Alexandre (2017) cita que

[...] além de serem tributos não vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais (uti universi) que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas (ALEXANDRE, 2017, p. 59).

⁶ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Já as taxas, por sua vez, possuem como característica principal a vinculação a alguma atividade estatal, seja decorrente do poder de polícia ou da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, conforme dita o art. 145⁷, II, da CF. Nas palavras de Schoueri (2019)

[...] tem-se que a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal refere-se a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade suporte. Daí a racionalidade da taxa estar na equivalência (SCHOUERI, 2019, p. 320).

Um exemplo de atividade que decorre do poder de polícia do Estado é a fiscalização do IBAMA e expedição de passaporte, e no tocante ao serviço público, exemplo é a coleta domiciliar de lixo, ou seja, a taxa de coleta de lixo que o contribuinte paga está totalmente vinculada a tal serviço (NETO, 2019, np.).

No mesmo sentido, preceitua o CTN, em seu art. 77⁸. O mesmo dispositivo ainda faz duas restrições no tocante à base de cálculo ou fato gerador da taxa.

A respeito do poder de polícia, Carvalho (2019) lembra que

Considera-se poder de polícia, como dispõe o art. 78 do Código Tributário Nacional, a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. E o parágrafo único agrega ser regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder (CARVALHO, 2017, p.80).

⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

⁸ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

No que toca às taxas referentes ao serviço público específico e divisível, Alexandre (2017) preceitua que

A criação das taxas de serviço só é possível mediante a disponibilização de serviços públicos que se caracterizem pela divisibilidade e especificidade. Segundo o Código Tributário Nacional, os serviços são específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, II e III) (ALEXANDRE, 2017, p. 65).

Nessa mesma linha, o autor defende que as taxas servem para financiar os serviços públicos específicos, de modo que os serviços públicos gerais devem ser custeados pelos impostos, conforme citado anteriormente (ALEXANDRE, 2017, p. 66).

No que se refere às contribuições de melhoria, embora previstas no ordenamento jurídico, são pouco utilizadas, seja pelo processo burocrático para instituí-las, seja por motivos políticos, ou seja, pela insatisfação que geraria no contribuinte em pagar tal valor. Elas, assim como os impostos e as taxas, podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com o art. 145⁹, III, da CF.

Ademais, a contribuição de melhoria também possui previsão no CTN, nos arts. 81¹⁰, que dá as noções gerais de tal espécie e 82¹¹, que estabelece alguns requisitos na qual a lei deve obedecer.

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

¹⁰ Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

¹¹ Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

Sendo assim, conforme o próprio dispositivo, as contribuições de melhoria são decorrentes de obras públicas. Além disso, segundo Alexandre (2017)

[...] tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja a realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes (ALEXANDRE, 2017, p. 77).

Por isso, para poder ser instituída, a contribuição de melhoria pressupõe uma obra pública e uma valorização dos imóveis dos contribuintes vizinhos (CARVALHO, 2019, p. 81). Ainda nesse diapasão, Schoueri (2019) lembra que

A contribuição de melhoria justifica-se tendo em vista que obras públicas podem beneficiar a um determinado grupo, geralmente localizado nas proximidades da obra, não se legitimando que toda a coletividade suporte o custo da obra que, afinal, veio em benefício maior de alguns. É verdade que a toda obra pública é feita no interesse da coletividade – o que justificaria que todos a suportassem. Entretanto, tal axioma não pode esconder a constatação de que há alguns que têm um benefício mais imediato. Daí estar aberta a opção, para o legislador, de exigir uma contribuição de melhoria para o custeio das obras públicas, no lugar de ver estas sustentadas pela receita geral dos impostos (estes sim, como se verá abaixo, suportados por toda a coletividade). Por outro lado, se é verdadeiro que a realização de uma obra pública nova pode implicar um benefício maior a alguns proprietários de imóveis, justificando-se, daí, a exação, o raciocínio não pode ser estendido a meras obras de conservação e manutenção. Nesse caso, não há que cogitar uma vantagem extraordinária por parte daqueles proprietários, mas meros gastos gerais, no interesse da coletividade, a serem cobertos por impostos (SCHOUERI, 2019, p. 347).

Conforme o art. 81¹² do CTN, a contribuição de melhoria possui um limite total e um limite individual a ser cobrado dos contribuintes. Desse modo, Alexandre (2017) lembra que:

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

¹² Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Assim, a contribuição de melhoria tem caráter contraprestacional. Serve para ressarcir o Estado dos valores (ou parte deles) gastos com a realização da obra. É justamente por isso que existe um **limite total** para a cobrança do tributo. **O. Estado não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra**, pois se assim fizesse, o problema apenas mudaria de lado, uma vez que geraria enriquecimento sem causa do próprio Estado. Além do limite total, a cobrança da contribuição de melhoria encontra um **limite individual**, que é o **acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado**. Esse segundo limite se fundamenta no fato de que a contribuição de melhoria é vinculada a uma valorização imobiliária, de forma que, caso se cobrasse de determinado contribuinte mais do que seu imóvel se valorizou, a parcela excedente poderia ser considerada um **imposto**, uma vez que desvinculada de qualquer atividade estatal. Em virtude de a Constituição Federal de 1988 não prever tal imposto, a cobrança não seria legítima (ALEXANDRE, 2017, p. 79 grifo do autor).

Assim, compreende-se que existem dois tetos, o individual e o total, de modo que os dois devem ser obedecidos, ou seja, o valor pago pelo contribuinte não pode ultrapassar nenhum deles. Finalmente, Carvalho (2019) preceitua que ninguém pode contribuir, a título de contribuição de melhoria, valor maior do que a valorização do imóvel, isso porque estaria se violando o princípio da capacidade contributiva, que, segundo o autor, é a “substância semântica sobre que se funda a implantação do primado da igualdade, no campo das relações tributárias” (CARVALHO, 2019, p. 82).

A respeito dos empréstimos compulsórios, eles também estão previstos na Carta Magna, em seu art. 148¹³, e seus incisos I e II mostram hipóteses para sua instituição.

O CTN, no seu art. 15¹⁴, do mesmo modo, dispõe a respeito dos empréstimos compulsórios, que só podem ser instituídos pela União, e, além disso, apenas em situações excepcionais.

¹³ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

¹⁴ Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Conforme dita Neto (2019):

O empréstimo compulsório (art. 148) distingue-se dos demais tributos por uma peculiaridade: o dever de restituição ao contribuinte dos valores cobrados. Além disso, sua instituição é condicionada à edição de lei complementar, que exige maioria absoluta para sua aprovação no Congresso Nacional, e à ocorrência dos graves fatos previstos na própria Constituição. A instituição desse tipo de tributo somente é admitida para: (1) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou (2) no caso investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Deparando com tais circunstâncias, cabe ao legislador definir os fatos sobre os quais devem recair esses tributos (NETO, 2019, np.).

Ademais, Alexandre (2017) também leciona a respeito dos empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de "emprestar" dinheiro ao Estado (ALEXANDRE, 2017, p. 82).

Sobre outro aspecto, foi amplamente discutida a possibilidade dos empréstimos compulsórios não se enquadrarem como tributos, e sobre isso, Alexandre (2017) lembra que

O fato de serem restituíveis levou alguns doutrinadores a sustentar que os empréstimos compulsórios não seriam tributos, vez que os recursos arrecadados não se incorporam definitivamente ao patrimônio estatal. Esse entendimento não merece prosperar, pois a exação se enquadra com perfeição na definição de tributo constante do art. 3.º do CTN, que não contempla nenhum requisito relativo à definitividade do ingresso da receita tributária nos cofres públicos. Também confirma o entendimento o fato de o referido art. 148 da CF/1988, que é o fundamento constitucional para a existência de empréstimos compulsórios no ordenamento jurídico brasileiro, encontrar-se inserido na seção que trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional. A obrigatoriedade de restituição dos recursos arrecadados serve para dar fisionomia própria ao tributo, de forma a caracterizá-lo como uma espécie tributária distinta, embora não sirva como argumento para descaracterizá-lo como tributo.

Nessa linha de raciocínio, é possível afirmar, de forma convicta, que **está superado o entendimento consolidado na Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal** ("O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária"), uma vez que a Emenda Constitucional 18/1965, ao incluir os empréstimos compulsórios nas disposições constitucionais sobre o sistema tributário nacional, pôs fim às controvérsias.

O STF pacificou a questão, entendendo, de forma incontroversa, que os empréstimos compulsórios são tributos (ALEXANDRE, 2017, p. 82, grifo do autor).

Finalmente, cabe mencionar que o empréstimo compulsório não se confunde com o Imposto Extraordinário de Guerra, previsto no art. 154 da Constituição Federal. Em que pese tal imposto seja de competência da União, assim como o empréstimo compulsório, ele possui natureza diversa, uma vez que faz parte de outra espécie tributária, de acordo com o que já foi exposto anteriormente.

Ainda, “Por falta de vedação expressa, **nada impede a instituição simultânea** dos dois tributos como instrumentos de obtenção de recursos para custeio dos gastos com uma única guerra” (MAZZA, 2015, p. 233, grifo do autor). O autor também expõe uma diferença entre os dois instrumentos:

[...] enquanto os IEG devem ser suprimidos gradativamente cessadas as causas de sua criação (art. 154, II, da CF), **não existe na Constituição regra semelhante que imponha supressão gradativa dos empréstimos compulsórios** (MAZZA, 2015, p. 233).

No tocante às contribuições especiais, elas estão dispostas no art. 149¹⁵ da Constituição Federal, que mostra que elas são de competência da União, bem como estabelece algumas categorias do tributo.

A partir da leitura de tal dispositivo, verifica-se que o legislador separou as contribuições especiais em 3 (três), as sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas) (ALEXANDRE, 2017, p. 87). Ainda, cabe destacar que a competência para instituição das contribuições é exclusiva da União. Contudo, o § 1º do art. 149 exhibe uma exceção.

No que tange às contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico, Carvalho (2019) dita que

¹⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

(...)

As contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico poderão gravar a importação de produtos e serviços, mas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I e II). Poderão ter alíquota ad valorem, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, a). Com apoio nesse dispositivo, a União instituiu o PIS¹⁶ e a COFINS¹⁷ sobre a importação de produtos e serviços do exterior, elegendo o valor aduaneiro como base de cálculo (Lei n. 10.865/2004). As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico também poderão ter alíquotas específicas, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, III, b). Serve como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei n. 10.336/2001, cuja alíquota é um valor pecuniário específico para cada tipo de combustível e a base de cálculo, como regra, é o volume importado ou comercializado. A competência atribuída à União para criar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, tendo por hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação, o valor aduaneiro e as unidades específicas de medida, não esgota as possibilidades legiferantes: outros supostos poderão ser eleitos; o elenco não é taxativo (CARVALHO, 2019, p. 85).

Com efeito, Paulsen (2020) assevera que, conforme a Emenda Constitucional 39/2002, foi incluído no texto constitucional o art. 149-A¹⁸, que dá competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). Ademais, o autor cita que a COSIP não poderia ter natureza de taxa, isso porque embora seja um serviço público específico, não é divisível, uma vez que não é possível realizar a mensuração de sua utilização por cada usuário (PAULSEN, 2020, p. 91).

Acerca das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de contribuições corporativas, Alexandre (2017) diz que

São contribuições corporativas aquelas criadas pela União com o objetivo parafiscal de obter recursos destinados a financiar atividades de interesses

¹⁶ Programa de Integração Social (PIS) é uma contribuição social (SABBAG, 2016, p. 1071).

¹⁷ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição social (SABBAG, 2016, p. 1071).

¹⁸ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

de instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas (corporações).

Os exemplos mais relevantes de tais contribuições são a contribuição sindical e a destinada ao custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas.

[...]

Registre-se, contudo, a tendência de evolução na jurisprudência do STJ no sentido de passar a enquadrar como **corporativas** as contribuições para os serviços sociais autônomos, com a ressalva expressa para o caso daquela destinada ao financiamento do SEBRAE (ainda classificada como "geral") (ALEXANDRE, 2017, p.105, grifo do autor).

Por fim, como citado anteriormente, Schoueri (2019) sustenta que as contribuições sociais devem ser consideradas como espécie autônoma, e não uma subespécie das contribuições especiais, isso porque as elas possuem características específicas, capazes de considerar a contribuição social uma categoria própria. O autor cita que “a referibilidade, que é característica das contribuições, não aparece neste grupo” (SCHOUERI, 2019, p. 382).

Ademais, Schoueri (2019) cita que

A justificativa das contribuições sociais é imediata: servem elas para atender aos reclamos da Ordem Social. Tal como se disse acerca dos impostos, também a elas parece aplicável o Princípio da Solidariedade. A aplicação do Princípio da Solidariedade às contribuições sociais se vê reforçada quando se lê, no caso das contribuições à seguridade social, o caput do artigo 195 da Constituição Federal, o qual afirma que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade”. Se toda a sociedade financia a seguridade social, ressurgem a ideia de que cada qual pagará na medida de sua capacidade contributiva. Constatam-se a partir daí a razão para que se destaquem as contribuições sociais: embora se use o vocábulo “contribuição”, elas nada têm a ver com as “contribuições propriamente ditas” de que tratava a doutrina clássica, já que elas não concernem a uma atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte (SCHOUERI, 2019, p.385).

No entanto, de acordo com o que foi citado anteriormente, o entendimento majoritário é de que são 5 (cinco) as espécies tributárias, de modo que as contribuições sociais estão incluídas dentro das contribuições especiais.

Ademais, é necessário pontuar que o CTN, em seu art. 5º, adota a teoria tripartite, ou seja, considera apenas 3 (três) espécies tributárias. Entretanto, a teoria que o Supremo Tribunal Federal e a ampla maioria da doutrina adotam é a pentapartite, isso porque a Constituição Federal reconhece, além das 3 (três) espécies já citadas, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como espécies autônomas de tributos. Nessa toada, Luck (2009) diz que

A teoria pentapartite é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, vez que, segundo sua jurisprudência, os empréstimos compulsórios (*Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988*) e as contribuições especiais (*AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007*) são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria (LUCK, 2009, np., grifo do autor).

Portanto, em que pese existam também as teorias bipartite e tetrapartite, estas são menos usuais, sendo a tripartite e pentapartite as teorias mais conhecidas, e, por consequência, que ensejam maior discussão.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Dentre as várias classificações dos tributos, nos ateremos, nesse tópico, a tratar de apenas duas classificações: quanto à origem do fato gerador e quanto ao ônus econômico.

No que concerne à classificação quanto à origem do fato gerador, os tributos podem ser vinculados ou não vinculados. O tributo não vinculado é, em essência, o imposto, uma vez que sua arrecadação está completamente desvinculada de uma ação estatal específica. Por exemplo, ao auferir renda, o indivíduo deverá pagar o imposto de renda - IR, e tal imposto não tem uma destinação específica, podendo ser alocado pela União em qualquer área, seja na educação, saúde, entre outras (PAULSEN, 2020, p.247).

Por sua vez, os tributos vinculados são aqueles que, como o próprio nome já sugere, possuem vinculação a uma atividade ou serviço prestado pelo Estado. Nesse sentido, mencionam-se as taxas e as contribuições de melhoria como tributos com fato gerador realizado pelo próprio Estado, ou seja, tributos vinculados (PAULSEN, 2020, p. 247).

Sob outra perspectiva, os tributos também podem ser classificados quanto ao ônus econômico, assim, dividindo-se em diretos e indiretos. Os tributos diretos são aqueles sustentados pelo contribuinte de direito, que, dentro da relação jurídico-tributária, figura no polo passivo (devedor).

Por sua vez, os tributos indiretos, essencialmente, são aqueles cobrados em negócios jurídicos concretizados em venda de produtos ou serviços, e que compõe uma fatia do valor total. Dessa maneira, o consumidor, considerado

contribuinte de fato, ao adquirir uma mercadoria ou serviço de qualquer natureza, estará arcando com os tributos indiretos, que já estão incluídos no valor final (PAULSEN, 2020, p.255).

Observa-se, ainda, que nem todo tributo indireto envolve alguma relação de compra e venda, como o PIS e o COFINS, contribuições sociais que envolvem faturamento, e que incidem sobre o empregador ou até mesmo a empresa (SABBAG, 2016, p. 1071).

Na mesma esteira, Pinheiro (2021) ensina que:

Tributação Direta: de forma resumida, tributação direta é quando a taxação é aplicada **diretamente** sobre algum bem, como renda, patrimônio ou consumo. Os exemplos são: Imposto de Renda, IPTU e IPVA.

Tributação Indireta: acontece quando o imposto é embutido no valor final de um produto, que é repassado ao consumidor [...] (PINHEIRO, 2021, np., grifo do autor).

Portanto, é pertinente salientar que ainda existem outras diversas classificações dos tributos, tal como quanto à sua espécie, que já foi abordada em tópico anterior da pesquisa. Sendo assim, foram trabalhadas apenas aquelas classificações que mais nos interessam e merecem maior atenção, por terem alguma ligação com o objeto do presente trabalho, que a seguir tratará a respeito da competência tributária.

2.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ao abordar essa temática, Sabbag (2016), sucintamente a define como “a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária” (SABBAG, 2016, p.728).

Nessa mesma toada, Schoueri (2019) cita que competência tributária é a faculdade atribuída a cada ente federativo para instituir seus tributos, dentro da alçada que é indicada pela Constituição Federal (SCHOUERI, 2019, p. 441). Segundo Paulsen (2020)

A **competência tributária** de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A. As possibilidades de tributação são, portanto, **numerus clausus** (PAULSEN, 2020, p. 124, grifo do autor).

Dessa forma, a competência legislativa plena significa que nenhum ente político precisa da licença de outro para instituir seus tributos, nos termos do art. 6º do CTN. Sendo assim, o ente político possui total autonomia nesse sentido (SCHOUERI, 2019, p. 440).

A respeito da competência legislativa plena, Paulsen (2020) ainda leciona que

Como a instituição dos tributos se faz necessariamente por lei, a outorga de competência “compreende a competência legislativa plena” (art. 6º do CTN), ou seja, a possibilidade de legislar instituindo o tributo e, subsequentemente, regulamentando-o. A competência pode ser exercida a qualquer tempo, não estando condicionada por prazo decadencial. Assim, o não exercício da competência tributária não implica perda da possibilidade de fazê-lo, tampouco a transfere “a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído” (art. 8º). Não há, portanto, decadência da possibilidade de instituir tributo nem transferência de competência tributária (PAULSEN, 2020, p. 124).

Conforme ensina Minardi (2014), a competência tributária apresenta 5 (cinco) características importantes: indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade (MINARDI, 2014, p. 40).

No tocante à indelegabilidade, Minardi (2014) diz que

A base do federalismo é a autonomia dos Entes Federativos, por esse motivo há a repartição do Poder de Tributar entre eles. Quando a Constituição outorga o poder para os Entes Federativos, ela estabelece exatamente quais serão os tributos de competência de cada um, na qual a competência tributária é **indelegável**, ou seja, **intransferível**. O Ente Federativo não poderá transferir a sua competência tributária para nenhum outro. Assim, se a Constituição outorgou poder para a União instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), apenas ela poderá fazê-lo, mais ninguém (MINARDI, 2014, p. 40, grifo do autor).

Conforme dita Sabbag (2016), “A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável” (SABBAG, 2016, p. 731). Ainda, conforme mostra Paulsen (2020)

As funções fiscais (regulamentar, fiscalizar, lançar) **são delegáveis**, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar) (PAULSEN, 2020, p. 125).

Dessa maneira, Sabbag (2016) sustenta que

[...] é razoável admitir a delegação de atribuições administrativas, v.g., a **transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público**, o que não se confunde com a imprópria “delegação de competência tributária”, consoante o disposto no art. 7º, § 3º, CTN. (SABBAG, 2016, p. 732, grifo do autor).

Ademais, no que tange à facultatividade, Minardi (2014) preleciona que a instituição dos tributos é uma faculdade conferida aos entes federativos, ou seja, mesmo com a competência conferida pela Carta Magna, tal ente não fica obrigado a instituí-lo (MINARDI, 2014, p. 41).

O Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, por exemplo, possui previsão na Constituição Federal, com competência da União, contudo nunca foi instituído. Ainda, a facultatividade está expressamente prevista no texto constitucional, quando menciona que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos” (BRASIL, 1988, np.). Desse modo, de acordo com o que já foi abordado, os entes possuem a faculdade de instituir os tributos, não sendo obrigados a fazê-lo.

Outrossim, no que diz respeito à incaducabilidade da competência tributária, Minardi (2014) diz que

O direito do Ente Federativo de instituir o tributo pode ser exercido a qualquer tempo. O fato de a União não ter instituído o IGF, em 1988, quando da promulgação da Constituição Federal, não lhe retira o direito de instituí-lo neste momento, apesar de passados mais de 20 anos (MINARDI, 2014, p. 42).

Conforme indica Mazza (2015), a incaducabilidade, por sua vez, também pode ser chamada de imprescritibilidade, e o autor menciona que tal atributo “significa que **não há prazo para o exercício da competência tributária.**” (MAZZA, 2015, p. 603, grifo do autor).

No tocante à inalterabilidade, também chamada de inampliabilidade por Mazza (2015), o mesmo diz que

[...] **a entidade federativa não pode, por vontade própria, aumentar suas competências tributárias.** Isso ocorre porque, como é a Constituição Federal que define as competências tributárias, somente o constituinte pode aumentar ou diminuir a esfera de tributos das entidades federativas, não

cabendo ao legislador infraconstitucional interferir nessa matéria (MAZZA, 2015, p. 604, grifo do autor).

No mesmo diapasão, Minardi (2014) lembra que

A competência tributária não pode ser alterada por lei infraconstitucional. Assim, quando a Constituição, no artigo 156, I, prevê que o IPTU irá incidir sobre a propriedade predial e territorial urbana, não pode uma lei modificar tal competência ao ponto de determinar que o IPTU tenha como hipótese de incidência (fato gerador) a mera posse de imóvel urbano (MINARDI, 2014, p. 42).

Além disso, sobre a irrenunciabilidade, Minardi (2014) leciona que “O Ente Federativo jamais pode renunciar sua competência tributária em favor de outro Ente, podendo apenas deixar de exercê-la” (MINARDI, 2014, p. 43).

Mazza (2015), por seu turno, lembra que

Como a competência está definida acima da vontade da entidade tributante, ou seja, no plano constitucional, é impossível uma simples lei da pessoa federativa renunciar a tais atribuições. No máximo, o legislador pode decidir por permanecer temporariamente sem criar o tributo mas isso nunca importará na renúncia definitiva da competência tributária (MAZZA, 2015, p. 603).

Dessa forma, Minardi (2014) ainda cita que o Imposto sobre Grandes Fortunas, por exemplo, como sua instituição compete à União e nunca foi exercida, não poderá outro ente federativo instituir tal imposto, haja vista que a competência é irrenunciável (MINARDI, 2014, p. 43).

Finalmente, Mazza (2015) ainda menciona a privatividade como um 6º (sexto) atributo da competência tributária. Dessa maneira, o autor dita que tal característica não é aplicável a todas as espécies tributárias, mas tão somente aos impostos, empréstimos compulsórios e a grande parte das contribuições especiais (MAZZA, 2015, p.600).

Nas palavras do autor, “A privatividade significa que **a competência atribuída a determinada entidade federativa exclui seu exercício pelas demais pessoas políticas**” (MAZZA, 2015, p. 600, grifo do autor).

Como disciplina Minardi (2014), “A competência tributária pode ser classificada em cinco categorias: privativa; comum; residual; cumulativa; extraordinária” (MINARDI, 2014, p. 43).

De início, Minardi (2014) diz que “A competência **privativa** é aquela em que a Constituição atribui com exclusividade a este ou aquele ente político a instituição do tributo, como no caso dos impostos” (MINARDI, 2014, p.43, grifo do autor).

Nesse diapasão, Mazza (2015) ainda menciona que a competência privativa também pode ser conhecida como exclusiva, e que também é empregada para os empréstimos compulsórios e na maioria das contribuições especiais (MAZZA, 2015, p.596).

Do mesmo modo, ainda cita que “é a modalidade de competência atribuída a uma determinada entidade federativa afastando a possibilidade de exercício simultâneo por outras pessoas” (MAZZA, 2015, p.596).

Por fim, Paulsen (2020) exemplifica citando o imposto de renda como um imposto de competência privativa da União, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de competência privativa dos Estados, e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, que é de competência municipal (PAULSEN, 2020, p.131).

No que concerne à competência comum, Sabbag (2016) disciplina que

A competência tributária *comum* está relacionada aos tributos chamados *vinculados*, isto é, às *taxas* e às *contribuições de melhoria*. Para estes, não se estipularam “listas” enumeradas na Constituição Federal, indicando, com exclusivismo, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo. Com efeito, se pensamos no IPI, logo detectamos a pessoa política detentora de competência tributária – a União. O mesmo raciocínio estende-se aos demais impostos. Todavia, não é possível fazê-lo com os tributos vinculados. Assim, a *competência comum* indica que, “de modo comum”, União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, poderão ser os sujeitos ativos das **taxas** ou *contribuições de melhoria*, desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais (SABBAG, 2016, p. 737, grifo do autor).

No que tange à competência residual, o art. 154¹⁹, I, da CF traz a possibilidade da União criar tributos que não dispostos na Carta Magna. Outrossim,

¹⁹ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

(...)

o art. 195²⁰, § 4º, prevê a respeito da competência residual no sentido das contribuições sociais (BRASIL, 1988, np.).

Além disso, a respeito da competência cumulativa, ensina Mazza (2015) que

[...] recebe esse nome a competência atribuída a determinada entidade federativa quando pode arrecadar seus tributos privativos e, simultaneamente, também os de outra entidade. É o que ocorre no caso da tributação nos territórios. Cabe à União, nos territórios que não forem divididos em Municípios, arrecadar os impostos federais, estaduais e, cumulativamente, também os municipais (MAZZA, 2015, p. 597).

Entendimento semelhante é o de Minardi (2014):

A **competência cumulativa** é a do artigo 147 da CF que estabelece à União a instituição de impostos, nos territórios federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial. A União deve instituir os impostos federais e estaduais, nos territórios, em qualquer caso. Os impostos municipais, por sua vez, serão de competência da União, desde que não haja a existência de municípios no território. Por essa razão, tem-se aqui uma competência cumulativa (MINARDI, 2014, p. 44, grifo do autor).

Sabbag (2016), por seu turno, diz que “A competência *extraordinária* é o poder de instituição, pela União, por lei ordinária federal, do **imposto extraordinário de guerra (IEG)**” (SABBAG, 2016, p. 747, grifo do autor). Tal imposto encontra respaldo no art. 154²¹, II, da CF, e no art. 76²² do CTN.

Por fim, após ter trabalhado o tema da competência tributária, suas característica e categorias, a seguir será discorrido acerca dos impostos e seus correspondentes entes tributantes.

²⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

(...)

²¹ Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²² Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

2.5 IMPOSTOS E SEUS RESPECTIVOS ENTES TRIBUTANTES

Como vimos ao longo desta pesquisa, os tributos, dentre outras exigências, necessitam ser instituídos por lei. Dessa maneira, esse tópico ocupará especificamente dos impostos e seus respectivos entes tributantes, ou seja, quais são os entes competentes para instituir, mediante lei, tais impostos.

De início, entes tributantes são aquelas pessoas jurídicas de direito público capazes de instituir tributos (nesse caso, impostos). Conforme abordado anteriormente, são entidades tributantes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cada um dentro de sua competência, de acordo com o que a Constituição Federal ordena.

Desse modo, cabe à União instituir impostos sobre: importação - II, exportação - IE, renda e proventos de qualquer natureza - IR, produtos industrializados - IPI, operações financeiras - IOF, propriedade territorial rural - ITR e grandes fortunas - IGF, que como exibido anteriormente, nunca foi instituído, embora possua previsão no texto constitucional. Ademais, a União também poderá instituir os impostos residual e extraordinário de guerra - IEG (BRASIL, 1988, np.).

A respeito do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, menciona-se que ele subdivide-se em Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, que será objeto de análise mais detalhada no 3º (terceiro) capítulo, e Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (MELO; PAULSEN, 2012, p. 51).

No que toca aos Estados e ao Distrito Federal, eles podem instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação - ITCMD, circulação de mercadorias e serviços - ICMS e propriedade de veículos automotores - IPVA (BRASIL, 1988, np.).

Sobre a competência dos Municípios, compete a eles instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana - IPTU, transmissão de bens imóveis - ITBI e serviços - ISS (BRASIL, 1988, np.).

Por último, cabe destacar que os entes tributantes devem respeitar algumas regras, no sentido de não extrapolar seus limites de competência e tributando o contribuinte acima do razoável. Sendo assim, trataremos no próximo capítulo acerca das limitações ao poder de tributar, bem como dos princípios constitucionais tributários.

3 PRINCÍPIOS RELACIONADOS À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O presente capítulo será dedicado ao estudo dos princípios relacionados à justiça tributária, como o princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Primitivamente, será feita uma breve menção às limitações ao poder de tributar, posteriormente serão analisados os princípios constitucionais tributários e, mais especificamente, aqueles que possuem ligação com a temática da justiça tributária. Por fim, será realizada uma conceituação do termo “justiça tributária.”

3.1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Em primeiro plano, trataremos a respeito das limitações ao poder de tributar, que, conforme o próprio nome sugere, são certas restrições ao poder do Estado em matéria tributária. Se por um lado a Constituição Federal transfere competências aos entes políticos para que os mesmos instituem e regulem os tributos de suas respectivas competências, ela também impõe restrições, a fim de proteger o cidadão de cobranças ilegais ou arbitrárias. Desse modo, tais restrições são mais conhecidas como limitações ao poder de tributar, que podem ser vistas como o conjunto de regras e normas que, como já citado, existem para resguardar os direitos dos contribuintes (AMARO, 2019, p. 162).

Na mesma toada, cabe ressaltar que qualquer limitação ao poder estatal, nesse caso em âmbito tributário, é compatível com o Estado de Direito. Isso se deve principalmente porque a lei deve, além de ser obedecida por todos os indivíduos, ser respeitada pelo Estado, que não pode extrapolar o limite de suas competências (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 97).

Nesse sentido, tais limitações podem ocorrer por meio dos princípios, mais conhecidos como “princípios constitucionais tributários”, os quais serão analisados posteriormente. Assim, quando se fala em limitações ao poder de tributar, não necessariamente se refere a tais princípios, pois conforme Sabbag (2016), elas podem ocorrer de várias maneiras, como por meio de imunidades tributárias:

É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. A **Carta Magna, em toda a sua extensão**, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as

de proibição de privilégios e de discriminações fiscais. Desse modo, por oportuno, é recomendável ao estudioso conceber as *limitações do poder de tributar*, conceitualmente, de modo amplo e sistêmico, não as atrelando com exclusivismo aos limites dos princípios tributários (SABBAG, 2016, p. 85, grifo do autor).

Amaro (2019) ainda menciona que, embora o conteúdo das limitações ao poder de tributar possua seção específica na Constituição Federal (arts. 150 a 152), eventualmente pode se encontrar alguns dispositivos referentes a tal matéria fora dessa seção, como os capítulos dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica (AMARO, 2019, p. 163).

Portanto, de acordo com o exposto, as limitações ao poder de tributar configuram um essencial instrumento constitucional com a finalidade de evitar que os entes políticos ultrapassem as linhas de suas competências. Dessa maneira, tem-se que os princípios constitucionais tributários, que serão alvo de análise mais aprofundada a seguir, constituem uma importante ferramenta de exercício dessas limitações.

3.2 PRINCÍPIOS X REGRAS JURÍDICAS

Em primeiro lugar, é imprescindível dar um conceito ao termo “princípio”. Tal palavra remonta a algo basilar, ou seja, à sustentação de alguma coisa. Dessa maneira, Santos (2015) doutrina que

Princípios são os alicerces da norma, são o seu fundamento em essência, são o refúgio em que a norma encontra sustentação para racionalizar a sua legitimação, são a base de onde se extrai o norte a ser seguido por um ordenamento, seja em sentido lato – como é possível observar-se de princípios constitucionais, no caso do princípio da legalidade, por exemplo – em que todos devem obediência à lei (não só os indivíduos, mas também o Estado), seja em ramos específicos do direito [...] (DOS SANTOS, 2015, np.).

Dos Santos (2015) ainda cita que os princípios possuem um caráter primário, isto é, participam de forma direta na criação das normas legais. Além disso, o autor sustenta que os princípios também compreendem um caráter subsidiário, ou seja, nas ocasiões em que as normas vigentes não são capazes de solucionar um determinado caso, o princípio é utilizado, a fim de auxiliar na aplicação da norma (DOS SANTOS, 2015, np.).

No que tange à distinção entre princípios e regras, Paulsen (2020) preleciona que

São **regras** quando estabelecem simples **normas de conduta**, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo. Como exemplos, temos a norma que atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III, da CF) e a norma que proíbe os entes políticos de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros (art. 150, VI, a, da CF). Também são regras o dispositivo legal que estabelece o vencimento dos tributos em 30 dias contados da notificação do lançamento no caso de a legislação não fixar o tempo do pagamento (art. 160 do CTN), e aquele que estabelece multa moratória para o caso de pagamento em atraso (art. 61 da Lei n. 9.430/96).

(...)

São **princípios** quando indicam **valores a serem promovidos**, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada **caso concreto**, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto (PAULSEN, 2020, p. 95, grifo do autor).

Entendimento semelhante é o de Dos Santos (2015) que dita que

A regra estabelece ou proíbe algo – é um conceito fechado. Exemplo: a proibição de utilização de prova ilícita não é um princípio, é uma regra – já que está ordenando que algo não seja feito; a motivação das decisões pelo magistrado também não é um princípio, mas uma regra, pois obriga o magistrado a dizer a razão de estar tomando aquela decisão, sob pena de nulidade do ato. A regra estabelece a conduta devida, e sua importância não a transforma em princípio, o que é um erro comum. A relevância da regra leva alguns a alçá-la ao status de princípio.

Em suma, o princípio não proíbe nem obriga, ele deixa o sistema aberto – visando um determinado estado de coisas - sem informar como se chega a esse resultado. Deixa margem para que a situação concreta demonstre o que é melhor. Ele está em consonância com o ordenamento vigente como um todo. E, sendo este alterado, seguindo uma evolução social, o seu entendimento pode levar a uma nova interpretação do princípio. E o princípio, como conceito aberto que é, consegue perpetuar a norma que dele se extrai (DOS SANTOS, 2015, np.).

Com efeito, conforme Tipke e Yamashita (2002)

O princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio. A orientação por princípios desobriga o legislador do dever de prever e regular todas as possíveis situações; isso ajuda a evitar lacunas (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20).

Assim sendo, com base no exposto, é possível afirmar que as regras são mais objetivas, de modo que devem ser interpretadas a partir da literalidade do seu texto, não permitindo moderação. Já os princípios são mais amplos, ou seja, possibilita uma maior flexibilidade no momento de sua aplicação, fazendo com que o mesmo princípio sirva para vários casos distintos. Analisadas as diferenças entre os princípios e as regras, no próximo trecho da pesquisa serão examinados os princípios constitucionais tributários.

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Neste tópico, nos ateremos ao estudo dos princípios dentro de uma área específica, que é a do direito tributário, dispostos na Carta Magna. Cabe destacar que em tal ramo, os princípios não são apenas consequência da pesquisa de um cientista, mas objeto da atividade do legislador (SCHOUERI, 2019, p. 494).

Assim, dentro de um conjunto de normas das mais variadas hierarquias, existem aquelas que, por óbvio, positivadas, servem de transmissoras para o conhecimento do direito tributário. Tais normas são os chamados princípios jurídicos, e, como citado, podem ser positivadas na lei (explícitos), ou ainda podem decorrer de uma interpretação a partir da leitura de algum dispositivo (implícitos). É o caso do princípio da segurança jurídica, por exemplo, que, embora não previsto expressamente na lei, compreende-se a partir do exame do conteúdo da prescrição e decadência (SCHOUERI, 2019, p. 494).

Ademais, convém mencionar que os princípios constitucionais tributários são considerados cláusulas pétreas, não podendo, dessa forma, serem modificados (SCHOUERI, 2019, p. 395). Na mesma linha, Moura (2015) dita que

Os princípios apresentados são considerados cláusulas pétreas e imutáveis. Servem de amparo ao contribuinte, no sentido de garantir sua segurança jurídica nas relações de direito tributário existentes com o Estado. Devem ser observados em todo e qualquer caso na seara tributária (MOURA, 2015, np.).

Sendo assim, após tratar de maneira geral a respeito dos princípios constitucionais tributários, abordaremos, nos próximos itens da pesquisa, sobre alguns princípios de maneira mais particularizada. Salienta-se que não serão

estudados todos os princípios, mas apenas aqueles com maior relevância e pertinência, de acordo com o objeto do trabalho.

3.3.1 Princípio da legalidade

Tal princípio indubitavelmente é um dos mais importantes no direito tributário, assim como no direito, e encontra sua justificação a partir da ideia de que “ significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras.” (COÊLHO, 2016, p. 312). Na mesma esteira, Sabbag (2016) entende que

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há *Estado de Direito*, há, reflexamente, a *legalidade* no fenômeno da tributação (SABBAG, 2016, p. 86, grifo do autor).

Amaro (2019), por seu turno, dita que

O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos (AMARO, 2019, p. 170).

A partir de tais entendimentos, compreende-se que o princípio da legalidade possui estreita ligação com o Estado de Direito, visto que é uma característica do mesmo a limitação do poder estatal. Neste caso, a limitação se dá exigindo que, para realizar a exigência ou o aumento de algum tributo, deverá existir lei que preveja tal situação, segundo dispõe o art. 150²³, I, da CF (BRASIL, 1988, np.).

Ainda, não basta que a lei autorize a cobrança de tributos, exige-se que essa lei fixe todos os elementos referentes ao fato gerador. Dessa maneira, o estabelecimento de todos os aspectos do fato gerador é fundamental para que se quantifique o tributo a ser pago em cada situação existente, de modo a reproduzir a suposta circunstância exposta em lei (AMARO, 2019, p. 171).

²³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...)

Com efeito, Sabbag (2016) ainda cita que

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de *criação* e *majoração* do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação (SABBAG, 2016, p.89, grifo do autor).

Assim, entende-se que além de exigir lei para instituir e aumentar tributos, o mesmo vale para quando se pretende extinguir ou reduzir a cobrança.

Em contrapartida, cabe mencionar que o princípio da legalidade tributária admite algumas exceções, como a prevista na Constituição Federal, no art. 153²⁴, §1º, que trata da faculdade conferida ao executivo para alterar, mediante decreto presidencial, as alíquotas do II, IE, IPI e IOF, isso porque, como são impostos regulatórios do comércio exterior, demandam uma maior rapidez no que toca ao seu processo normativo. Cabe destacar que, embora seja uma exceção ao princípio da legalidade tributária, o decreto deverá obedecer aos limites e condições fixados em lei (GUERRA, 2012, np.).

Finalmente, o artigo constitucional que dispõe acerca da legalidade ainda trata a respeito de outros princípios, que serão analisados em seguida.

3.3.2 Princípio da irretroatividade

Conforme o princípio da irretroatividade tributária, previsto no art. 150²⁵, III, alínea ‘a’, o ente político (seja qual for) não poderá cobrar qualquer tributo na qual o

²⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(...)

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

²⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(...)

fato gerador tenha acontecido em momento anterior à vigência da lei que o instituiu ou aumentou.

Tal princípio, assim como o da legalidade, faz parte do conjunto de princípios gerais do direito, isto é, aplicável em todos os ramos. Além disso, menciona-se que o princípio em comento não possui qualquer exceção, diferentemente do princípio da legalidade tributária (MACHADO SEGUNDO, ano, p. 108).

Se o princípio da irretroatividade geral, ou seja, princípio este comum a todos ramos do direito, dita que as leis devem atingir fatos subsecutivos à sua entrada em vigor, a irretroatividade tributária, do mesmo modo, indica que a lei tributária deve alcançar apenas aqueles fatos geradores que surgirem após a sua existência. Nesse diapasão, Sabbag (2016) leciona que

Voltando os olhos, novamente, para os postulados – genérico e específico – da irretroatividade, inicialmente demonstrados, vê-se que, enquanto a *lei* deve atingir *fatos* a ela posteriores, a *lei tributária*, em idêntica trilha, deve atingir *fatos geradores* a ela subsecutivos (SABBAG, 2016, p. 357, grifo do autor).

Amaro (2019) tece críticas ao dispositivo constitucional, especialmente quando se refere aos fatos geradores. Na visão do autor,

O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência (AMARO, 2019, p. 180).

O autor também discorre acerca da possibilidade de o fato gerador de certo tributo ser constituído pela combinação de fatos alheios. É o caso do imposto de renda, que tem como fato gerador a diferença entre os rendimentos e as despesas, isto, o “lucro” final, que é a renda do indivíduo/empresa. Nessa seara, dá-se o nome de fato gerador periódico, uma vez que não é composto a partir de um único fato, mas sim da soma de alguns fatos. Dessa forma, Amaro (2019) aduz que

O fato gerador, aí, não se traduz, isoladamente, nos fatos “a” ou “b” (rendimentos), ou no fato “c” (despesa). O fato gerador é a série “a + b – c”. A lei, para respeitar a irretroatividade, há de ser anterior à série “a + b – c”, vale dizer, a lei deve preceder todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar o princípio da irretroatividade, não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses

fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados (AMARO, 2019, p. 181, grifo do autor).

Por fim, em tal situação concernente ao imposto de renda, deve ser analisado juntamente com a questão da anterioridade tributária, que será ponto de estudo no próximo trecho do trabalho.

3.3.3 Princípio da anterioridade

No que tange ao princípio da anterioridade, o mesmo se confunde, por diversos momentos com o princípio da irretroatividade. O referido princípio está estampado no art. 150²⁶, III, alíneas 'b' e 'c' da CF, sendo que a alínea 'b' sempre fez parte do texto, e a alínea 'c' foi incluída na Constituição a partir da EC nº 42/03 (SABBAG, 2016, p. 146).

No tocante á alínea 'b', destaca-se que também pode ser conhecida como "anterioridade anual", ou simplesmente "anterioridade". Outrossim, quando se trata da alínea 'c', pode-se lembrar dela como "anterioridade privilegiada" ou "anterioridade nonagesimal." Dessa maneira, foi depois da entrada em vigor da EC nº 42/03 que começou a se exigir a aplicação em conjunto de ambos dispositivos, que fazem referência aos períodos anual e nonagesimal (SABBAG, 2016, p. 148).

Acerca da alínea 'b', cita-se o termo "exercício financeiro", que nas palavras de Amaro (2019) é

[...] o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra, os orçamentos são *anuais*. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da Lei n. 4.320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro (AMARO, 2019, p.183, grifo do autor).

²⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...)

No que concerne à alínea ‘c’, o legislador apenas acrescentou o prazo de 90 (noventa) dias. Sendo assim,

A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. Isso significa que, se o fato “a” é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fatos do tipo “a” irão gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X+1.

Tanto a regra de que a lei deva ser de exercício anterior como a da publicação com a antecedência de noventa dias comportam exceções[...] (AMARO, 2019, p. 183-184).

Logo após, será examinado o princípio da vedação ao confisco, que embora já tenha sido citado em trechos anteriores do trabalho, será trabalhado com mais afinco no próximo item.

3.3.4 Princípio da vedação ao confisco

Tal princípio está disposto no art. 150²⁷, IV, da CF, sendo uma proibição imposta aos entes tributantes para que esses utilizem algum tributo com objetivo confiscatório. Compreende-se a utilização de tributo com caráter de confisco aquele que não é razoável, isto é, quando é excessivamente custoso ao contribuinte, configurando assim, um verdadeiro confisco (COUTINHO; SILVA, 2015, np.).

A ideia da tributação, de maneira geral, é captar recursos para a manutenção do Estado, bem como investimento em políticas públicas, entre outros. Ocorre que, tal cobrança não deve chegar ao ponto de comprometer parcela considerável da renda e do patrimônio do indivíduo (COUTINHO; SILVA, 2015, np.).

Ocorre que, há certa dificuldade em definir o que é um tributo confiscatório, tendo em vista que em nenhum momento a norma cita algum critério objetivo para definir o que configuraria o confisco. Desse modo Sabbag (2016) sugere que, para

²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)

melhor definir o que é um tributo com efeito de confisco, deve se utilizar outros princípios tributários.

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade –, além de estribar-se na guarida do *direito de propriedade*, igualmente de matiz fundamental (SABBAG, 2016, p.431, grifo do autor).

O autor cita o direito de propriedade, uma vez que tal situação é muito debatida pela doutrina. No caso de um tributo que tome totalmente uma propriedade particular, não restam dúvidas que teria o caráter confiscatório, mas a questão que enseja dúvida é o quanto de uma propriedade a ser retirada seria suficiente para caracterizar o confisco (SABBAG, 2016, p.430).

Finalmente, Sabbag (2016) dita que tal princípio “apresenta-se como uma bússola ao intérprete, no sentido de estabilizar o sistema de limites impostos à avidez fiscal” (SABBAG, 2016, p. 432).

Conforme mencionado anteriormente, neste tópico não seriam abordados todos os princípios constitucionais tributários, mas apenas aqueles de maior expressão e popularidade. Finalizado o estudo de tais princípios, os próximos trechos do trabalho versarão a respeito dos princípios atinentes à justiça tributária.

3.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É inegável que, dentro do rol de princípios em matéria tributária, um dos que mais se conecta com o que se pretende explorar no presente trabalho é o princípio da capacidade contributiva. Tal princípio foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1946, contudo foi excluído dos textos de 1967 e 1969, voltando a incorporar apenas na Constituição Cidadã, de 1988, que vigora até hoje. Nessa toada, ensina Paulsen (2020) que

A capacidade contributiva não constitui apenas um **critério de justiça fiscal** capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro **princípio a orientar toda a tributação**, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias. A maior parte da doutrina

diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição (PAULSEN, 2020, p. 99, grifo do autor).

Deste modo, é possível afirmar que a ideia de capacidade contributiva indica que cada pessoa deve contribuir de acordo com seu montante de renda, ou seja, quanto maior a renda de uma pessoa, maior deve ser sua contribuição mediante impostos (TIPKE; YAMASHITA, 2002). Os autores ainda citam que

O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.32).

Paulsen (2020) afirma que o princípio da capacidade contributiva também atua nas situações extremas. Seja para não tributar alguém que só tenha recursos para sua subsistência, isto é, caso seja tributado teria a mesma comprometida, seja também para que uma grande capacidade contributiva de um contribuinte seja motivo para que o Estado realize uma tributação excessiva sobre essa pessoa, pois isso indicaria um caráter confiscatório, o que é expressamente vedado. Ademais, a tributação elevada seria um desestímulo à geração de riquezas (PAULSEN, 2020, p.100).

Com efeito, tal princípio encontra respaldo no art. 145²⁸, §1º, da Constituição Federal. Ainda, embora no texto legal apenas mencione os impostos, tal princípio é aplicável a todas as espécies de tributo, de maneira distinta, respeitando as características e particularidades de cada espécie (PAULSEN, 2020, p. 99).

Contudo, Machado Segundo (2019) menciona que

Uma taxa, por exemplo, não pode ser *graduada* conforme a capacidade econômica do contribuinte, pois isso implicaria transformá-la em um imposto. Com efeito, para que fosse “graduada” conforme a capacidade contributiva, sua base de cálculo deveria ser indicadora dessa capacidade, correspondendo a um fato que a revelasse. Tributos que tem por fato

²⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

gerador situações reveladoras de capacidade contributiva, porém, são impostos, e não taxas (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 147, grifo do autor).

Esse é o entendimento da doutrina majoritária, visto que o fato gerador das taxas não é a riqueza ou a capacidade econômica do contribuinte, mas sim atividades estatais, por isso tal princípio não tem cabimento na esfera das taxas.

Ademais, cabe salientar que tal espécie tributária, diferentemente dos impostos, por exemplo, possui um caráter retributivo, isto é, são cobradas com o objetivo de custear serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia. Dessa forma, não é toda coletividade que arca com os ônus das taxas, mas sim apenas os contribuintes que usufruem do serviço público ou atividade que exija fiscalização por parte do poder público que ensejou a cobrança de uma taxa (SILVA, 2011, np.).

Coelho (2016) preleciona que tal princípio participa tanto da produção, quanto da aplicação de leis:

Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a *produção* das leis tributárias quanto a *aplicação* das mesmas aos casos concretos a partir do *fundamento constitucional*. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva (COELHO, 2016, p.160, grifo do autor).

Ainda, conforme dita a Constituição Federal, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sobre isso, Machado Segundo (2019) leciona que

Ter caráter pessoal significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte. Exemplo clássico de imposto pessoal é o imposto de renda, que poderá representar gravame maior, ou menor, conforme o número de dependentes do contribuinte, a despesa com a educação do contribuinte e seus dependentes, a necessidade de um tratamento de saúde etc. Graduado conforme a capacidade econômica, por sua vez, quer dizer que o imposto deverá variar (ser maior, ou menor) conforme a capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos. É o que se conhece por “princípio da capacidade contributiva”, ou seja, a aptidão para contribuir com o sustento do Estado (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 145).

Paulsen (2020) mostra que existem alguns modos na qual se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, entre eles, menciona a progressividade.

A progressividade constitui técnica de agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo. Não se confunde com a seletividade, pois esta implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes (PAULSEN, 2020, p. 101).

Na mesma linha, salienta-se que princípio é totalmente compatível com a progressividade, ou seja, cobrar alíquotas maiores de quem tenha mais condições econômicas (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 35). A seguir será analisado o princípio da isonomia, que, conforme será exposto, possui íntima relação com o princípio da capacidade contributiva.

3.5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia, que também pode ser chamado de princípio da igualdade, é um dos mais fundamentais no direito de maneira ampla. Logo, Paulsen (2020) mostra que

A igualdade é valor de enorme destaque numa república, configurando princípio geral de direito e repercutindo nas diversas áreas, dentre elas a tributária. Temos a igualdade como princípio também do direito tributário, muitas vezes referido como princípio da isonomia (PAULSEN, 2020, p. 112).

Dito isso, é fundamental compreender que a igualdade tem o caráter formal e material. Sob o aspecto formal, o princípio da igualdade é consagrado no art. 5²⁹ da CF, quando diz que “Todos são iguais perante a lei”. Isto é, de maneira genérica, o dispositivo indica que todos devem ser tratados igualmente, ou seja, igualdade perante a lei (BRASIL, 1988, np.).

Todavia, igualdade material indica que devem ser consideradas as diferenças de cada um, de modo que pessoas em condições distintas recebam tratamento distinto. Nesse sentido, segundo Paulsen (2020), verifica-se que tal princípio não apenas proíbe tratamentos desiguais, mas exige-os onde haja diferente capacidade

²⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

contributiva. Além disso, o autor mostra que a igualdade material faz-se necessária para alcançar justiça, conceito que será abordado posteriormente (PAULSEN, 2020, p. 112).

Dessa forma, Leonetti (2002) mostra entendimento semelhante, e também percebe-se a estreita relação entre os princípios da capacidade contributiva e da isonomia

Essa necessidade de conferir tratamento distinto aos contribuintes que se encontram em situação desigual decorre do fato de que, se tal não for feito, invariavelmente haverá ferimento ao princípio da igualdade jurídica, uma vez que se estará tratando igualmente os desiguais. Por outro lado, tal discriminação não pode ser feita de modo não criterioso, sob pena de não se alcançar o objetivo colimado: há que ser balizada pela capacidade contributiva (LEONETTI, 2002 p. 75).

No âmbito do direito tributário, o princípio da isonomia é previsto no art. 150³⁰, II, da Carta Federal. Conforme mencionado, segundo tal princípio, é vedado que se estabeleça tratamento desigual aos iguais, sendo exigido que os contribuintes em situação distintas recebam tratamento desigual. Desse modo, Tipke e Yamashita ensinam que

O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 18).

3.6 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

De início, é necessário compreender o significado de justiça. Tal conceito não é tão claro, e nesse sentido Tipke e Yamashita (2002) aduzem que

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão. No debate político tributário, especialmente na época

³⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

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

(...)

das eleições, a expressão de efeito “justiça fiscal” é muito usada. Na ciência, contudo, deve haver afirmações o mais precisas possível (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 19).

O princípio ora em comento possui, nitidamente, estreita relação com os princípios da capacidade contributiva e isonomia, que já foram estudados anteriormente. Dessa maneira, quando conceituamos tais princípios, é provável que tais características possam condizer também com o princípio da “justiça tributária.” Assim, Menezes (2009) leciona que

O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa. Somos éticos, justos e virtuosos, no espaço social, ninguém é ético para si mesmo; somos éticos em relação aos outros, neste sentido, ética tributária é a prática da justiça tributária, ou, comportamento ético tributário é, antes de tudo, comportamento segundo a justiça tributária, e conforme já sabemos, a ética tributária é fiscal privada (contribuinte) e fiscal pública (Estado), ambos, com deveres e direitos na relação jurídico-tributária (MENEZES, 2009, np.).

Além do mais, a questão da justiça tributária deve ser balanceada com a questão do retorno social. Desse modo, devem ser levados em consideração os retornos que uma carga tributária traz ao país, o que pode, inclusive, fazer com que a tributação embora alta, seja justa. Contudo, o objetivo maior do trabalho não é analisar o quanto a tributação brasileira é alta, mas sim compreender quem arca com o maior ônus tributário, de forma proporcional aos seus rendimentos.

Portanto, é possível compreender que o princípio da justiça tributária, embora não esteja positivado na legislação, pode ser considerado como um princípio tributário, tal como o da isonomia ou da capacidade contributiva. Aliás, pode-se dizer que a justiça tributária se dá a partir de tais princípios. Após a análise a respeito do conceito de justiça, bem como da justiça tributária, no próximo trecho do trabalho será abordado acerca do IRPF, e como ele pode ser utilizado no intuito de realizar justiça tributária.

4 IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

Esse capítulo será destinado a compreender os aspectos do imposto sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, compreendendo assim, suas principais características e princípios. Ademais, será feito um estudo comparado com outros países. Com efeito, cabe esclarecer que, também há o imposto de renda das pessoas jurídicas, contudo, esta pesquisa se aterá ao estudo do IRPF.

4.1 ASPECTOS DO IMPOSTO DE RENDA

De início, quando se trata do imposto de renda, é relevante citar que ele compreende uma importante e robusta fonte de receita da União, que é o ente competente para promover sua instituição. Dentre os impostos federais, é o responsável pela maior receita, ou seja, é de extrema importância, sendo fundamental para custear diversas áreas sociais (SABBAG, 2016, p. 2506).

No tocante ao fato gerador do IRPF, ou seja, o fato que dá ensejo à cobrança de tal imposto, em termos gerais

É a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda (SABBAG, 2016, p. 2507).

“A base de cálculo do IR é o valor do acréscimo patrimonial auferido [sic] no exercício financeiro, em decorrência [sic] de rendas ou proventos de qualquer natureza,” (MINARDI, 2014, p. 473). O art. 44³¹ do CTN também dispõe acerca da base de cálculo do referido imposto.

Na mesma linha, Sabbag (2016) aduz que

A **base de cálculo** do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante *real*, *arbitrado* ou *presumido*, da renda e do provento de qualquer natureza. Aliás, é bom que se memorize que não existe “renda presumida”. Presumido ou arbitrado pode ser o *montante* da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “*pelo montante absoluto da renda ou provento*” (critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de

³¹ Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido) (SABBAG, 2016, p. 2510, grifo do autor).

Quanto às alíquotas do IRPF, destaca-se que elas variam de 7% até 27,5% dos rendimentos anuais do contribuinte, existindo ainda uma faixa de isenção, que compreende os rendimentos mensais R\$ 2.500,00. Cabe ressaltar que as faixas do IR foram ajustadas em 2022, tendo em vista que até então vigorava a tabela de 2015, que isentava contribuintes com renda mensal de até R\$ 1.903,98 (BRASIL, 2021, np.).

Nesse sentido, verifica-se a importância de tal reajuste, tendo em vista que, a partir dele, se “perdeu” cerca de 6 (seis) milhões de contribuintes. Dessa forma, tal perda quer dizer que, a partir dessa mudança, mais pessoas ficarão isentas do pagamento do imposto de renda, o que poderia significar uma diminuição nas receitas do Estado, contudo, cessa a cobrança do IR da camada mais carente da população brasileira (BRASIL, 2021, np.).

Ainda, a criação de mais faixas do IR é outra questão fundamental a ser analisada. Por exemplo, poderia ser estudada a possibilidade de estender a faixa isentiva para além dos R\$ 2.500,00 atuais, e em contrapartida criar outras alíquotas superiores a 27,5%, que é a maior delas (BRASIL, 2021, np.).

Com efeito, a faixa dos 27,5% compreende todos aqueles com rendimentos mensais acima dos R\$ 5.300,01. Tal número indica que poderiam ser criadas outras alíquotas com valores superiores, uma vez que, atualmente, uma pessoa com salário de R\$ 5.300,02 contribui, proporcionalmente, a mesma coisa que alguém que receba R\$ 50.000,00 mensais. Dessa forma, se cobraria mais de quem possui melhores condições, e assim, poderia se realizar uma dilatação na faixa de isenção, sem que isso acarretasse em prejuízo ao erário público (BRASIL, 2021, np.).

Ademais, importante citar as deduções, que nada mais são do que aqueles gastos declarados pelo contribuinte, que podem ser utilizados para reduzir a base de cálculo de seu IR. Tais valores são, assim como as alíquotas, progressivos. Dessa maneira, esses valores podem ser abatidos no valor final do imposto, e também são extensivos aos seus dependentes (RIBEIRO, 2022, np.).

Dessa maneira, fica evidente que o imposto sobre a renda das pessoas físicas possui diversas nuances e particularidades, isso porque, como foi exposto, é um dos impostos que mais gera receitas ao Estado. A seguir, será estudado o conceito de renda, bem como o de pessoa física para fins tributários.

4.1.1 Conceitos de renda e pessoa física

O art. 153³², III, da CF, estabelece que a competência para a instituição do imposto de renda é da União, não podendo outra pessoa jurídica o instituir, conforme exposto em capítulo anterior. Nessa toada, o dispositivo faz referência à “renda e proventos de qualquer natureza” (BRASIL, 1988, np.).

“A **renda** é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho.” (PAULSEN, 2020, p.569, grifo do autor). Em entendimento praticamente idêntico, Alexandre (2017) assevera que

O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro) (ALEXANDRE, 2017, p. 656).

Outrossim, a respeito dos “proventos de qualquer natureza”, Alexandre (2017) ensina que tal conceito é

[...] definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito, legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa (ALEXANDRE, 2017, p. 656).

Nessa mesma linha, Sabbag (2016), a título exemplificativo, ainda mostra que os proventos de qualquer natureza podem ser ganhos na loteria, pensões, entre outros (SABBAG, 2016, p.2509).

Derradeiramente, “**Proventos** são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou” (PAULSEN, 2020, p. 569, grifo do autor). Assim,

³² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III - renda e proventos de qualquer natureza;

vemos que o elemento “acréscimo patrimonial” é comum a renda e aos proventos de qualquer natureza (PAULSEN, 2020, p. 569).

No que toca ao conceito de pessoa física (ou também pessoa natural, nomenclatura utilizada no direito civil), é assim considerado todo e qualquer ser humano sujeito de direitos e obrigações. Na mesma linha, no direito civil ainda existem outros pormenores, como a capacidade, a incapacidade absoluta ou relativa (GONÇALVES, 2012, p. 181).

Ademais, pertinente destacar que pessoa física diferencia-se de pessoa jurídica, visto que essa é a união de várias pessoas físicas, que se agrupam para realizar determinado objetivo em comum, como as empresas e os entes políticos (GONÇALVES, 2012, p. 326).

Contudo, para fins tributários, não se leva em consideração a capacidade da pessoa, de modo que uma pessoa civilmente incapaz pode figurar no polo passivo de uma relação tributária, nos termos do art. 126³³ do CTN. Ou seja, quando falamos em pessoa física no âmbito do direito tributário, estamos falando de qualquer pessoa que possua disponibilidade financeira, sendo assim, uma criança de 5 (cinco) anos que, porventura, receba um imóvel, terá que pagar IPTU do mesmo (BRASIL, 1966, np.).

Como o objeto do presente trabalho é o imposto sobre a renda das pessoas físicas, no próximo tópico serão estudados os princípios desse imposto, sendo eles uma questão essencial no âmbito do IRPF.

4.2 PRINCÍPIOS DO IMPOSTO DE RENDA

O imposto sobre a renda deverá, por óbvio, obedecer aos princípios constitucionais citados no capítulo anterior. Ocorre que, além deles, o imposto de renda possui também seus próprios princípios, previstos no art. 153³⁴, §2º, I, que são o da generalidade, universalidade e progressividade.

³³ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;
(...)

³⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

4.2.1 Princípio da generalidade

De início, cumpre salientar que o princípio da generalidade, assim como os demais princípios referentes ao IR, são desdobramentos dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, conforme será exposto a seguir (ALEXANDRE, 2017, p. 656).

De acordo com o princípio da generalidade, o imposto de renda deverá ser cobrado de todas as pessoas, ressalvadas as exceções. Como revelado, o primeiro refere-se às pessoas que deverão arcar com o imposto, enquanto o segundo concerne à totalidade de rendas e proventos que serão alvo de tributação. Todavia, cabe mencionar que não há um consenso sobre a nomenclatura de cada um, podendo ser atribuído ao princípio da universalidade o conceito da generalidade, e vice versa. De qualquer modo, a lógica para ambos os princípios é a mesma (ALEXANDRE, 2017, p. 656).

No seguinte tópico será elucidado o princípio da universalidade.

4.2.2 Princípio da universalidade

A universalidade revela que “o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte” (PAULSEN, 2020, p. 572). No mesmo sentido é a ilustração de Peixoto (2000)

No princípio da universalidade, o IR deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja se entrelaçando no critério material do IR; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade (PEIXOTO, 2000, np.).

Sendo assim, será analisado, de forma mais detalhada, o princípio da progressividade do imposto de renda.

4.2.3 Princípio da progressividade

Acerca da progressividade, a mesma sugere que as alíquotas devem crescer à medida que crescem os rendimentos de uma pessoa, não sendo justo cobrar o mesmo valor de duas pessoas com rendas diferentes (PAULSEN, 2020, p. 573).

Tal princípio está totalmente alinhado com o princípio da isonomia e capacidade contributiva, isso porque a progressividade indica que, quanto maiores os ganhos financeiros de uma pessoa, mais ela deve contribuir, e vice versa. Nesse sentido, Machado Segundo (2019) leciona que

Uma das ideias subjacentes ao uso da progressividade, no caso do imposto sobre a renda, é a de que a renda tem utilidade cada vez menor ao seu titular, conforme cresce o seu montante. Em um exemplo banal, pode-se dizer que um hipotético imposto de renda por alíquota única de 10%, sem limite de isenção ou possibilidade de deduções, seria injusto, contrário à capacidade contributiva e promotor de tratamento desigual entre contribuintes, pois subtrair R\$ 100,00 de um sujeito que ganha apenas R\$ 1.000,00 por mês representa para esse contribuinte muito maior sacrifício do que a subtração de R\$ 10.000,00, relativamente a um contribuinte cujos rendimentos mensais sejam de R\$ 100.000,00, embora nos dois casos o ônus seja rigorosamente de 10% (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 399).

Dito isso, resta comprovado que a progressividade do imposto de renda é fundamental para garantir um imposto mais justo. A seguir será analisada como é feita a cobrança do mesmo imposto em outros países e como o Brasil pode evoluir nesse sentido.

4.3 DIREITO COMPARADO ACERCA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

O objetivo deste tópico será analisar como o imposto sobre a renda das pessoas físicas é cobrado em outros países. Além disso, a partir dos dados e informações expostas, será possível examinar se em tais países existe uma tributação justa, e, como poderia servir de exemplo para o Brasil.

Inicialmente, indica-se a Alemanha como um país que, diferentemente do Brasil, tributa mais a renda do que o consumo. Em tal país, do valor total arrecadado em tributos, aproximadamente 38% é referente ao imposto de renda, sendo que a alíquota máxima é de 45%, percentual bem acima do praticado no Brasil, que é de 27,5% atualmente. Dessa maneira, verifica-se que o sistema tributário alemão

possui considerável progressividade, o que implica em uma tributação mais justa, e, conseqüentemente, melhora os índices econômicos do país (CUNHA, 2021, np.).

Ademais, os Estados Unidos também podem ser citados como exemplo de país em que a tributação é predominantemente progressiva. Isso ocorre uma vez que, a maior parte dos tributos recebidos é referente à tributação direta, ou seja, sobre a renda e propriedade das pessoas. Nesse diapasão, Soares (2020) também discorre acerca da transparência do sistema tributário norte-americano, o que não é tão latente no Brasil.

Como se vê, o sistema tributário norte-americano é brutalmente concentrado na chamada tributação direta, ou seja, aquela advinda dos impostos sobre a renda e o patrimônio. Se computados os tributos sobre a folha de salários, os tributos diretos representam 72% da arrecadação norte-americana, tornando o sistema muito transparente, pois esse tipo de tributação é percebido com mais facilidade pelos contribuintes, em descompasso com os demais países da OCDE (SOARES, 2020, p.51).

Desse modo, compreende-se que os países citados, assim como outros, possuem uma efetiva justiça tributária, de maneira que quem arca com o maior ônus econômico na tributação são as pessoas com maior poder econômico. Tal modelo de tributação majoritariamente progressivo poderia ser aplicado no Brasil por meio de uma reforma tributária, aumentando as alíquotas do imposto sobre a renda e, por outro lado, diminuindo a tributação sobre consumos e serviços no geral.

No âmbito do Mercosul, menciona-se a Argentina, que, no final do ano de 2020, aprovou projeto de lei que cria uma espécie de imposto sobre grandes fortunas (IGF). O principal motivo para a criação de tal imposto foi a crise no sistema de saúde, causada pela pandemia do novo coronavírus. Desse modo, o poder executivo argentino pretendia arrecadar cerca de 3 bilhões de dólares, que seriam destinados principalmente aos investimentos em equipamentos e na saúde de maneira geral (MOLINA, 2020, np.).

Conforme dados do próprio governo argentino, foi arrecadado aproximadamente 74% do valor estipulado inicialmente, de modo que o imposto sofreu forte resistência por algumas pessoas, que não fizeram o pagamento em tempo hábil, alegando inconstitucionalidade da referida lei. Nessa linha, menciona-se ainda que a criação do imposto gerou muitas discussões, com argumentos pró e contras, ou seja, não foi uma questão harmoniosa (SINDIFISCO, 2021, np.).

Assim, tem-se no imposto sobre grandes fortunas outro meio para alcançar uma maior justiça tributária. Com efeito, como citado anteriormente, a Carta Federal prevê o IGF, contudo necessita de lei complementar para que seja instituído pela União.

Por fim, o Brasil vai na contramão dos sistemas tributários mais eficientes e justos ao redor do mundo, seja principalmente pela complexidade do seu sistema tributário nacional

De fato, ao contrário da experiência internacional, calcada na cobrança de um IVA de caráter nacional, no Brasil são cobrados vários tributos indiretos, dois dos mais importante deles por governos estaduais e municipais, o que agrega conflitos federativos ao sistema. Ademais, esses tributos são pouco perceptíveis, já que se encontram embutidos nos preços dos bens e serviços, onerando silenciosamente as camadas mais pobres da população, que consomem uma fração maior de sua renda (SOARES, 2020, p.52).

Quando é realizada a comparação entre Brasil e outros países, nota-se que o percentual máximo de 27,5% do imposto de renda ainda é baixo

Comparando-se o Brasil com alguns países da Europa, e com os Estados Unidos, que também adotam alíquotas progressivas para o imposto de renda, vê-se que a alíquota máxima do imposto de renda, no Brasil, é relativamente baixa (27,5%), situando-se aquém da média das alíquotas máximas na Europa (40%). Nos Estados Unidos, essa alíquota máxima gira em torno de 35%, mas é preciso lembrar que lá existe ainda o imposto de renda estadual, que a ela se acrescenta, fazendo com que chegue a patamar próximo do tributo na Europa (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 402).

Feitas as considerações, infere-se que o sistema tributário brasileiro pode se espelhar em outros modelos pelo mundo, onde a tributação é majoritariamente progressiva. O próximo item do trabalho tratará a respeito da relação entre o imposto de renda e a progressividade na tributação brasileira.

4.4 IMPOSTO DE RENDA E A PROGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO

Inicialmente, é importante diferenciar a progressividade enquanto princípio norteador do imposto de renda – o qual já foi estudado – e a progressividade em termos gerais, que será abordada nesse trecho. Evidentemente que a progressividade no imposto de renda é algo positivo, pois deixa o imposto justo, com alíquotas maiores conforme o rendimento do contribuinte. O ponto principal é que, mesmo que o imposto de renda seja responsável por considerável percentual da

tributação no Brasil, percebe-se que, quando comparado com outros países, o imposto de renda brasileiro tem margem para ser ampliado.

Nesse sentido, Machado Segundo (2019) dita que

No caso do imposto de renda, no Brasil, essa discussão poderia ser considerada como ultrapassada, pois a adoção da progressividade é expressamente prescrita pelo art. 153, § 2.º, I, da CF/88. Entretanto, a pertinência do debate continua, subjacente à questão de saber se se deveriam adotar alíquotas mais elevadas para faixas de rendas consideravelmente mais altas. Afinal, existem vários graus de intensidade para a implantação de uma escala progressiva de tributação (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 402).

Leonetti (2002), por seu turno, dita que:

Com efeito, a progressividade gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos) mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menor capacidade. Por seu turno, o emprego da proporcionalidade produz o primeiro efeito (quem pode mais, paga mais) mas não, o segundo, uma vez que todos os contribuintes comprometem o mesmo percentual de seus rendimentos (LEONETTI, 2002, p. 261).

Desse modo, o principal desafio é aumentar as alíquotas do IR, bem como criar outras com maior porcentagem, visto que é a tendência em países mais desenvolvidos e com maiores indicadores sociais. Cabe citar, que tal tarefa não é das mais simples, haja vista que é uma medida que, embora possa trazer mais justiça, é extremamente impopular.

Nesse sentido, uma maior arrecadação de tributos diretos poderia viabilizar uma diminuição nas cobranças dos tributos indiretos, o que, indubitavelmente, mudaria o perfil do contribuinte padrão, que atualmente é o mais pobre. Por isso, uma tributação que tenha como foco a renda, ou seja, direta, poderia fazer com que, proporcionalmente, quem tem mais pague mais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou compreender o sistema tributário nacional, seus princípios e mais especificamente o imposto sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, e como ele pode ser utilizado para promover uma maior justiça tributária no país.

O sistema tributário nacional, como foi citado durante o trabalho, em que pese seja um sistema de diversas proteções e garantias ao contribuinte, possui uma enorme complexidade. Isso se deve principalmente pelos inúmeros impostos existentes, o que faz com que geralmente o contribuinte não consiga diferenciar cada um, bem como as suas diferenças.

Como demonstrado, as limitações ao poder de tributar, assim como os princípios constitucionais tributários têm enorme importância, seja para evitar abusos por parte do Estado, seja para garantir uma tributação justa. Dessa forma, embora esses princípios sejam sólidos dentro do sistema tributário nacional, na prática percebe-se que a tributação no Brasil é injusta, de modo que as camadas mais carentes da população acabam arcando, proporcionalmente, mais do que as classes mais abastadas.

Por isso, tem-se no imposto de renda um importante instrumento para transformar a tributação no país, deixando-a mais equilibrada e justa. Isso seria plenamente possível, uma vez que o referido imposto tem caráter direto, isto é, incide diretamente sobre a renda do contribuinte.

Outrossim, de acordo com o princípio da progressividade, quem tem mais contribui mais, logo, o imposto de renda onera menos aqueles que possuem menos recursos, e mais aqueles com melhores condições financeiras. A grande questão é, se o imposto sobre a renda das pessoas físicas já possui um caráter progressivo, porque a tributação no Brasil ainda é injusta?

Ocorre que, embora o dito imposto seja progressivo, ele é, por incrível que pareça, baixo quando comparado a junção de todos os outros impostos e tributos no geral existentes no país, e, sobretudo, quando comparado com outros países.

Nesse sentido, o desafio é aumentar as alíquotas do IRPF, para, em contrapartida, reduzir os impostos indiretos. Dessa maneira, seria totalmente viável promover uma maior justiça tributária, visto que, os impostos indiretos acabam onerando o cidadão mais pobre. Contudo, soa como uma medida extremamente

impopular propor, tanto o aumento de alíquotas quanto o aumento da base de cálculo de um imposto tão relevante como o imposto de renda. Sendo assim, é um grande desafio ultrapassar tal barreira, de maneira que o assunto deve ser tratado com seriedade e transparência.

É inegável que o Brasil, por possuir diversos problemas estruturais, necessita de várias reformas, e nesse sentido, uma das que mais urge é a tributária, que inclusive já existe projeto em tramitação nas casas legislativas. Dentre algumas alterações debatidas nesta reforma, está a criação do IVA – Imposto sobre Valor Agregado, que já existe em muitos países, e que substituiria diversos impostos indiretos, de modo a simplificar a tributação, além de desonerar o consumo, que é um dos pontos defendidos nesse trabalho (SENADO, 2021, np.).

Dessa maneira, o intuito da pesquisa foi elucidar como o imposto sobre a renda das pessoas físicas pode auxiliar na construção de um modelo tributário mais justo. Concluiu-se que tal imposto, haja vista sua grande relevância, é capaz de mudar o cenário da tributação no país, pois, se majorado, quem arcará mais será a população mais favorável financeiramente, o que transformaria o sistema tributário em um sistema mais justo, semelhante a alguns países citados na presente pesquisa.

Portanto, concluiu-se que o imposto sobre a renda das pessoas físicas pode servir como um eficiente meio para promover uma maior justiça tributária no país, isso principalmente por seu caráter progressivo. Desse modo, uma tributação mais justa é um dos caminhos para atingir a justiça social no Brasil, e, sendo assim, concretizar os objetivos previstos na lei maior.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 9 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 04 mai. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 dez. 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: Diário Oficial [da] União. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 9 dez. 2021.

BRASIL. **Proposta do governo atualiza tabela do IR, mas limita desconto simplificado**. Política e Administração Pública. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/778071-proposta-do-governo-atualiza-tabela-do-ir-mas-limita-desconto-simplificado/>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. **Relator diz que reforma tributária deve desonerar consumo e especialistas apontam vantagens do IVA**. Senado Notícias. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/08/16/relator-diz-que-reforma-tributaria-deve-desonerar-consumo-e-especialistas-apontam-vantagens-do-iva>. Acesso em 21 mar. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COUTINHO, Allan Roberto Vieira; SILVA, Samira Fróes. **Princípios constitucionais tributários**. Disponível em: <https://samirafroes.jusbrasil.com.br/artigos/183065194/principios-constitucionais-tributarios>. Acesso em: 17 fev. 2022.

CUNHA, Marcial Alves. **Qual o principal modelo de tributação dos 5 países mais ricos do mundo? Descubra!** 2021. Disponível em: <https://www.politize.com.br/a-tributacao-nos-5-paises-mais-ricos-do-mundo/>. Acesso em: 24 fev. 2022.

DOS SANTOS, Frederico Fernandes. **O que são princípios? Suas fases, distinções e juridicidade.** 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/45194/o-que-sao-principios-suas-fases-distincoes-e-juridicidade>. Acesso em: 15 fev. 2022.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução.** Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos. Disponível em: <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>. Acesso em: 17 dez. 2021.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 1 Esquematizado.** 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

GUERRA, Guilherme Aires. **O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções.** 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario-e-suas-excecoes/>. Acesso em: 17 fev. 2022.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual.** 2002. 284 f. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

LUCK, Alan Saldanha. **A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite.** Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-classificacao-dos-tributos-e-as-teorias-bipartite-tripartite-quadripartite-e-pentapartite/>. Acesso em: 02 mar. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 7. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2012.

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macedo. **Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva.** 2009. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/justica-tributaria-questao-de-cidadania-o-principio-da-capacidade-contributiva/>. Acesso em: 5 jan. 2022.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário.** Salvador: Juspodivm, 2014.

MOLINA, Federico Rivas. **Argentina aprova imposto sobre grandes fortunas para financiar a luta contra o coronavírus.** Disponível em: <https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>. Acesso em: 24 fev. 2022.

MOURA, Douglas Duarte. **Princípios constitucionais tributários**. 2015. Disponível em: <https://douglasduartemoura.jusbrasil.com.br/artigos/197449777/principios-constitucionais-tributarios#:~:text=Os%20princ%C3%ADpios%20apresentados%20s%C3%A3o%20considerados,qualquer%20caso%20na%20seara%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 17 fev. 2022.

NETO, Celso de Barros Correia. **Sistema tributário nacional – texto base da consultoria legislativa**. Sistema tributário nacional. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 27 dez. 2022.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Princípios fundamentais do imposto sobre a renda**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2000-jan-24/principios_fundamentais#:~:text=No%20princ%C3%ADpio%20da%20universalidade%2C%20o,os%20quais%20devem%20ser%20devidamente. Acesso em: 24 fev. 2022.

RIBEIRO, Matheus Vinicius. **Quais são as deduções do imposto de renda em 2022?** Leia este artigo e saiba quais são as deduções do imposto de renda (IR) em 2022, tire suas dúvidas. Se mantenha informado! Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/quais-sao-as-deducoes-do-imposto-de-renda-em-2022/>. Acesso em: 3 mar. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Izadora Albuquerque. **A aplicação da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional**. Análise das discussões mais marcantes na doutrina e jurisprudência pátrias. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18257/a-aplicacao-da-capacidade-contributiva-no-sistema-tributario-nacional#:~:text=APLICA%C3%87%C3%83O%20%C3%80S%20DEMAIS%20ESP%C3%89CIES%20TRIBUT%C3%81RIAS&text=%C3%89%20certo%2C%20contudo%2C%20que%20o,ao%20sujeito%20passivo%20da%20obriga%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 23 jan. 2022.

SINDIFISCO. **Argentina arrecada U\$\$ 2,4 bilhões com imposto sobre grandes fortunas do país**. 2021. Disponível em: <https://sindifisco.ms.org.br/tributos/argentina-arrecada-us-24-bilhoes-com-imposto-sobre-grandes-fortunas-do-pais/>. Acesso em: 24 fev 2022.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Tributação no Brasil e nos Estados Unidos**. Consultoria legislativa. 2020.

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