



## **A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: INSTRUMENTO AUXILIAR NA BUSCA DA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES E EXCLUSÕES SOCIAIS NO BRASIL**

*Progressivity of personal income tax in the light of the contributing capacity principle: auxiliary instrument in search to reduce social inequalities and exclusions in brazil*

**Hugo Thamir Rodrigues**

Universidade de Santa Cruz do Sul, RS (UNISC) - Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5161861990022466> ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8286-8019>

E-mail: [hugo.thamir@terra.com.br](mailto:hugo.thamir@terra.com.br)

**Tatiele Gisch Kuntz**

Faculdade Dom Alberto (Santa Cruz do Sul, RS) e Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES (Lajeado) - Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7014220931767144>

E-mail: [tatiele.g.k@gmail.com](mailto:tatiele.g.k@gmail.com)

Trabalho enviado em 15 de setembro de 2019 e aceito em 16 de setembro de 2021



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



Rev. Quaestio Iuris., Rio de Janeiro, Vol. 15, N.03., 2022, p. 1279-1308.

Hugo Thamir Rodrigues e Tatiele Gisch Kuntz

DOI: 10.12957/rqi.2022.60265

## RESUMO

A tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, além de ser uma importante fonte de arrecadação para os cofres do Estado, pode e deve ser compreendida como um meio para efetivação dos objetivos fundamentais da República. Nessa perspectiva, considerou-se oportuna a elaboração de um estudo com o objetivo de verificar se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode configurar como um instrumento de política pública atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Para exame do proposto, optou-se por um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica. O método de abordagem empregado foi o indutivo e o método de procedimento o monográfico. Conclui-se, por conseguinte, que apesar de haver um longo caminho a ser percorrido no sentido de se efetivar a justiça social por intermédio da fiscal no Brasil, a progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas, fundada no princípio da capacidade contributiva, pode ser vista como um mecanismo de concretização do princípio da igualdade material e, conseqüentemente, dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, em especial, aqueles que dizem respeito a redução das desigualdades sociais e a melhoria da redistribuição de renda.

**Palavras-Chave:** Capacidade contributiva. Imposto de renda das pessoas físicas. Justiça fiscal. Progressividade. Redução das desigualdades sociais.

## ABSTRACT

The taxation on personal income, besides being an important source of income for the state, can and should be understood as a mechanism of putting into effect fundamental goals of the Republic. In this perspective, it was considered appropriate the elaboration of a study with the goal of verifying if the progressivity of personal income tax, in light of the principle of the contributory capacity, may configure as an instrument of public policy reducing social inequalities in Brazil. For examination of the proposed, it was opted for a qualitative study, with the interpretation and analysis of data by means of a bibliographic research technique. The method of approach used was the inductive and the method of procedure the monographic. In conclusion, therefore, that even though there is a long way to go in the sense of effecting social justice through the fiscal in Brazil, the progressivity of taxes on personal income, founded on the principle of contributory capacity, may be seen as a mechanism of concretization of the principle of material equality and consequently, of the fundamental goals of a Democratic State, in particular, those that refer to the reduction of social inequality and the improvement of income redistribution.

**Keywords:** Contributory capacity. Personal income tax. Fiscal justice. Progressivity. Reduction of social inequalities.

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 instituiu no Brasil o chamado Estado Democrático de Direito, o qual tem como objetivo fundamental, dentre outros, a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a promoção do bem-estar de todos.

Nessa perspectiva, não há dúvidas de que a atividade tributária pode e deve ser vista como um importante instrumento na busca e efetivação desses objetivos, que se constituem, em última análise, a razão da existência do próprio Estado. Isso pois, para que essas finalidades sejam atendidas, faz-se necessária a existência de recursos que, em sua maioria, possuem origem na arrecadação de tributos. Assim, verifica-se que a atividade financeira, além de proporcionar a obtenção de receitas para a manutenção da máquina pública, deve contribuir para a modificação da realidade social.

Contudo, objetivando estabelecer balizas à imposição tributária, a fim de que ela não ocorra de modo desenfreado, a Constituição estabelece limites, pois não pode o Estado, sob o pretexto de atingir os objetivos da República, exacerbar seus poderes fiscais em detrimento dos direitos dos contribuintes.

Tais limites são traduzidos na observância e submissão, dentre outros deles decorrentes, aos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, do não confisco, da igualdade, da generalidade, da universalidade, da progressividade e da capacidade contributiva, os quais devem ser compreendidos como verdadeiros alicerces do sistema tributário, pois por intermédio deles é possível se alcançar a justiça fiscal que, para fins desse trabalho, pode ser entendida, também, como justiça tributária.

No entanto, para que isso ocorra, o Estado ao instituir, aumentar ou cobrar qualquer tributo, deve embasar sua exigência fiscal nos referidos princípios constitucionais, que são responsáveis por efetivar não só a igualdade formal, mas também a igualdade material entre os contribuintes.

E isso vale, especialmente, no caso da tributação sobre a renda das pessoas físicas, haja vista que esse imposto, por determinação do próprio texto constitucional, se reveste dos critérios da progressividade, da universalidade e da generalidade que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, permitindo sua graduação de acordo com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, circunstância que contribui para haja uma melhor redistribuição de renda no país.

No Brasil, segundo dados do Portal da Transparência, os valores recolhidos a título de imposto sobre a renda das pessoas físicas -IRPF, no ano de 2018, podem ser considerados expressivos, pois quando se leva em consideração todas as formas de arrecadação do imposto sobre

a renda, a soma total alcançou o montante aproximado de R\$ 390.834 bilhões, sendo que, desde valor, a receita exclusivamente oriunda da cobrança do IRPF, incluindo os valores retidos na fonte por rendimentos do trabalho, alcançou a soma de R\$ 152.406 bilhões aos cofres da União.

Diante desse contexto, surgiu a inquietação que levou ao aprofundamento da temática do imposto sobre a renda das pessoas físicas, pois esse tributo, desde que integralmente alinhado aos princípios constitucionais que devem fundamentar sua exigência tributária, é o que melhor se presta a realizar a justiça social por intermédio da justiça fiscal.

Em decorrência da importância desse assunto, o presente estudo se justifica, pois verifica como a efetiva progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, um dos impostos de maior arrecadação, pode se configurar como política pública atenuante das desigualdades (inclusões e exclusões) sociais no Brasil, desde que respeitada a capacidade contributiva dos cidadãos, de modo que esses somente sejam onerados na medida de suas capacidades.

Isso porque, em que pese a Constituição Federal dispor que o imposto de renda das pessoas físicas seja informado, dentre outros critérios, pela progressividade, observa-se que a legislação atual do referido tributo prevê a existência de quatro alíquotas, circunstância que tende a obstar o cumprimento da determinação constitucional de modo eficaz e eficiente.

Ademais, a elevação das alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas à medida que cresce a capacidade do sujeito passivo de contribuir para com a coletividade pode ser vista como uma ferramenta indutora da melhoria da redistribuição de renda, pois exigindo progressivamente mais daqueles que possuem maior aptidão, onera-se menos aqueles contribuintes economicamente mais fracos.

Nessa seara, o presente trabalho não busca, portanto, admitir a existência de desigualdades entre os cidadãos, mas reconhecer a necessidade do Estado Democrático de Direito valer-se do sistema tributário como instrumento de política social atenuadora dessas diferenças.

Partindo dessas premissas, o questionamento que se coloca, pode ser resumido na seguinte indagação: A progressividade do imposto de renda das pessoas físicas, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades (inclusões e exclusões) sociais no Brasil?

Para exame do proposto, realizou-se um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica. Utilizou-se, ainda, o método indutivo de abordagem e o método de procedimento monográfico.

De tal modo, a reflexão que segue, em um primeiro momento, analisa a tutela do imposto de renda das pessoas físicas na Constituição Federal - CF, no Código Tributário Nacional - CTN e na legislação infraconstitucional. Posteriormente, passa-se a examinar, a partir de uma leitura sistemática da Constituição Federal, os princípios informadores do imposto sobre a renda das pessoas físicas. Por fim, procura-se verificar se a efetiva progressividade do imposto de renda pessoa física, com base no princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como um instrumento de justiça fiscal.

## **2. A TUTELA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º, enumera como fundamentos da República Federativa do Brasil: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Do mesmo modo, estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito.

Para Bolzan de Moraes (2000, p. 82), o Estado Democrático de Direito, instituído pela Carta de 1988, é uma espécie de evolução dos modelos estatais até então conhecidos, porquanto “emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare State*”, possuindo como uma de suas principais características a atuação do cidadão na administração pública.

Deste modo, para que o Estado Constitucional tenha as características identificadas pelo constitucionalismo moderno e seja, efetivamente, considerado como um Estado Democrático de Direito, deve “estabelecer uma conexão interna entre a democracia e o Estado de direito” (CANOTILHO, 2002, p. 93).

Portanto, “a base do conceito de Estado Democrático de Direito é, sem dúvida, a noção de *governo do povo*, revelada pela própria etimologia do *termo democracia*” (DALLARI, 2001, p. 145).

Ainda, segundo os ensinamentos de Canotilho (2002, p. 100) é o princípio da soberania popular que “serve de “charneira” entre o “Estado de direito” e o “Estado democrático” possibilitando a compreensão da moderna fórmula *Estado de direito democrático*”.

Não obstante isso, para Streck (2002, p. 128), a noção de Estado Democrático de Direito está, ainda, indissociavelmente ligada à concretização dos direitos fundamentais, pois representa a possibilidade “do resgate das promessas da modernidade”, dentre as quais se destacam: a igualdade formal e material, bem como a justiça social.

Nessa perspectiva, de um Estado de Direito Democrático, que visa assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, no qual a soberania popular deve prevalecer, a Constituição Federal de 1988 adotou o modelo federalista de organização e distribuição do poder estatal em entes federados dotados de autonomia (BRASIL, 1988).

Em razão disso, “as entidades componentes da federação brasileira são pessoas políticas de Direito Público interno, que integram a estrutura político-administrativa da República pátria” (BULOS, 2015, p. 927).

Tais entidades correspondem à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos dotados de autonomia, segundo o que dispõe o artigo 18, *caput*, da Constituição Federal (BRASIL, 1998).

Autonomia essa, que, ao ser conferida, importa, necessariamente, tanto na descentralização do poder administrativo quanto do político (MENDES; COELHO; BRANCO, 2010)

Nas palavras de Kelsen (1998), a descentralização se conceitua como uma repartição de poderes, ou seja, de um lado encontra-se a esfera federal e de outro as unidades autônomas que possuem relativa independência, autonomia política organizacional e, principalmente, financeira.

Em razão disso, vê-se que a Constituição buscou realizar o equilíbrio federativo por meio de um sistema de repartição de competências entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (PAULSEN, 2010).

Relativamente às competências tributárias de cada ente federado, essas se encontram fixadas do artigo 153 ao 156 da CF e são indelegáveis, pois “admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional” (MACHADO, 2010, p. 289).

Isso porque, a competência tributária deve ser compreendida, de acordo com Carrazza (2011, p. 532), como “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”, os quais, no Brasil, são criados, por meio de lei, consoante preconiza o artigo 150, I, da CF.

Nesse diapasão, verifica-se, portanto, que aquele ente que pode tributar, também pode aumentar, minorar, parcelar, isentar, remir, anistiar ou, até mesmo, não tributar, desde que respeitados e observados os limites da Constituição Federal, que é considerada “lei tributária

fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos” (CARRAZZA, 2011, p. 532).

No entanto, sobre o assunto, Carvalho (2011, p. 212-213) adverte que a competência tributária, “consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”, não pode ser confundida com a capacidade ativa tributária, pois “uma coisa é poder legislar [...] outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”.

Assim sendo, em que pese à competência tributária e a capacidade tributária serem atribuídas aos entes estatais pela Constituição, essa pode ser instituída por lei, diferentemente do que ocorre com aquela. Logo, a capacidade tributária pode “ser delegada por uma pessoa jurídica de Direito Público a outra”, já que “compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária” (MACHADO, 2010, p. 34).

Em suma, pode-se dizer que a competência tributária, exercida pelo Poder Legislativo, “exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária”, ou seja, “uma vez exercitada, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa” (CARRAZZA, 2011, p. 537).

Todavia, cumpre mencionar que a competência tributária e, consequentemente, o poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, encontra seu limite no disposto pelos 150 a 152 da Constituição Federal, os quais, além de estabelecerem as entraves ao poder de tributar, também, instituem princípios importantes de direito tributário, dentre os quais se destaca: o da legalidade, o da igualdade, o da anterioridade, o da vedação aos efeitos do confisco e da não limitação ao tráfego de pessoas ou bens.

Desse modo, observa-se que a Constituição, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação (modo direto) ou enquanto disciplina outros direitos (modo indireto), procurou limitar, desde a origem, o exercício da competência tributária, a fim de assegurar garantias aos contribuintes (CARRAZZA, 2011).

Não obstante, sob a perspectiva da ordem econômica e financeira, nota-se que a Constituição Federal, em seu artigo 170, positivou que a república tem por finalidade assegurar a todos uma existência digna, de acordo com ditames da justiça social e, entre os vários princípios, a redução das desigualdades regionais e sociais, com fundamento da valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (BUFFON; MATOS, 2015).

Deste modo, verifica-se que a Constituição Federal - ao estabelecer como um dos princípios da ordem econômica a redução das desigualdades sociais e regionais, buscou assegurar a efetividade de um dos objetivos fundamentais da república, conforme se verifica de uma leitura conjunta do disposto nos artigos 3º, III<sup>1</sup>, e 170, inciso VII<sup>2</sup> (BRASIL, 1988).

Do mesmo modo, percebe-se que “o tributo tem lugar central no Estado Democrático de Direito e se constitui em ferramenta para a concretização dos direitos fundamentais”. No entanto, para que isso, de fato, ocorra a adequada compreensão da tributação deve ter como base a noção de que essa não pode, apenas, objetivar a arrecadação de recursos e contribuir na promoção de políticas públicas, pois deve, também, “cumprir com o caráter solidário e redistributivo via arrecadação” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 145).

No que se refere ao imposto de renda das pessoas físicas, um dos impostos de maior arrecadação do país e objeto do presente estudo, não é diferente, haja vista que tal imposto, também, deve ser visto como um mecanismo de densificação dos direitos dos cidadãos (NOBREGA, 2014).

Conforme discorrido anteriormente, a Constituição de 1988, “fiel à tradição republicana de repartição e explicitação das competências tributárias”, em seu artigo 153,III, confere a União a prerrogativa de instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e, no parágrafo 2º, I, do mesmo dispositivo, determina que esse tributo seja informado, na forma da lei, pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (LEONETTI, 2003, p. 33).

Para Machado (2010, p. 331), é plenamente justificável que o imposto de renda seja de competência federal, pois, assim, esse importante tributo “pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.

Todavia, faz-se imperioso ressaltar que, apesar da competência para instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza ter sido fixada pela Constituição Federal, é o Código Tributário Nacional, mais especificamente seus artigos 43 a 45, que “estabelecem as normas gerais atinentes ao referido imposto, definindo os arquétipos para o fato gerador, base cálculo e contribuintes” (PAULSEN; MELO, 2010, p. 47).

<sup>1</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>2</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais;



No que se refere ao fato gerador do IRPF, disposto no artigo 43<sup>3</sup> do CTN, segundo Leonetti (2003, p. 66), esse, para fins de tributação, deve ser compreendido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda oriunda de “acrécimo patrimonial gerado pelo trabalho, pelo capital ou pela combinação de ambos, durante um determinado período de tempo” e, de proventos de qualquer natureza, “definidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda”.

Nesse mesmo sentido, Carrazza (2009, p. 43) entende que “renda e proventos de qualquer natureza são conceitos que se referem a um resultado, isto é, à diferença positiva entre as receitas e as despesas do contribuinte, dentro de um determinado período”, o qual é geralmente denominado de exercício financeiro.

Dito de outro modo, “quando as receitas (entradas) do contribuinte, numa fração de tempo, superarem suas despesas (saídas), teremos saldo positivo” e, portanto, acréscimo patrimonial, sobre o qual haverá a incidência do IRPF (CARRAZZA, 2009, p. 41).

Logo, com base no exposto, entende-se que pode ser tributado a título de IRPF, no Brasil, a renda, aqui entendida como “a soma de todos os rendimentos menos as deduções, ou seja, a renda disponível”, bem como os proventos de qualquer natureza, definidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 94).

Já a base de cálculo do tributo, preceituada no artigo 44<sup>4</sup> do CTN, de acordo com Leonetti (2003, p. 72), deve ser entendida como “o valor da renda ou dos proventos tributáveis, [...] que pode assumir três acepções distintas, conforme as circunstâncias, a saber: real, arbitrado e presumido”.

Dito isso, adverte-se, desde já, que é o montante da renda que deve ser compreendido como presumido ou arbitrado, jamais a renda em si considerada, porquanto sua existência, para fins de incidência do IRPF, deve de ser real, não fictícia ou esperada (MACHADO, 2010).

Partindo-se dessa premissa, verifica-se que a base de cálculo do IRPF não é nem a renda bruta e, muito menos, os rendimentos auferidos pelo contribuinte em um determinado instante, mas, sim, “o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração” (CARRAZZA, 2009, p. 78).

<sup>3</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>4</sup> Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na lição de Queiroz (2004, p. 141), conhecer a base de cálculo é fundamental, pois é ela que “revela, dimensiona e serve para quantificar a materialidade da ocorrência do fato gerador, para que haja a incidência do imposto”.

Assim, segundo o entendimento da autora (2004), a base de cálculo do IRPF deve ser apurada tomando-se por referência o lapso de tempo determinado pela legislação que está em vigor na data da ocorrência do respectivo fato gerador, a fim de que os princípios da anterioridade e irretroatividade sejam observados.

Incontroverso, portanto, que a base de cálculo e a hipótese de incidência do IRPF devem estar alinhadas, de modo que se essa for “auferir renda ou proventos de qualquer natureza”, aquela somente pode ser o “montante líquido de tais acréscimos de riqueza” (CARRAZZA, 2009, p.78).

Os contribuintes do IRPF, por sua vez, em conformidade com o que prescreve o artigo 45<sup>5</sup> do CTN, são considerados todos os sujeitos que “tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, ou seja, são os titulares da disponibilidade econômica (LEONETTI, 2003, p. 74).

A despeito do que consagra o CTN, cumpre lembrar, no entanto, que o IRPF tem suporte, ainda, na esfera da legislação ordinária, especialmente, nas já mencionadas Leis nº 7.713/88 e nº 9.250/95, assim como no Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a renda.

No que se refere à Lei nº 7.713/88, faz-se imperioso ressaltar, segundo lecionam os autores (2010), que foi essa norma a responsável, dentre outras determinações, por dispor acerca da extraterritorialidade do IRPF, ou seja, por prever que a tributação IRPF alcançaria tanto a fatos geradores ocorridos dentro como fora território nacional, bem como por definir os seus contribuintes.

A Lei nº 9.250/95, por sua vez, foi a responsável, dentre outras estipulações, por estabelecer acerca da obrigatoriedade das pessoas físicas apresentarem, anualmente, até o último dia do mês de abril, declaração de rendimentos, bem como por determinar que a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário seria a diferença entre as somas de todos os rendimentos auferidos, descontadas as deduções permitidas e fixadas pela legislação (BRASIL, 1995).

---

<sup>5</sup> Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. [...] Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Relativamente ao Decreto nº 9580/2018, a norma é composta por 1050 artigos e dividida em oito títulos, os quais tratam de toda regulamentação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda, de forma a facilitar tanto a sua consulta quanto aplicação.

No âmbito da legislação ordinária, compete mencionar, ainda, que é a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, a responsável por estabelecer os atuais valores da tabela do IRPF, bem como suas alíquotas progressivas (BRASIL, 2015).

No que se refere às alíquotas do IRPF, cumpre salientar que essas são “o critério legal, expresso em percentual, que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue [...] à quantia que o contribuinte deve pagar” a título de imposto sobre a renda (CARRAZZA, 2009, p. 95).

De acordo com Carvalho (2011), as alíquotas expressas em forma de percentual, podem ser de três tipos: invariáveis, regressivas ou progressivas. Contudo, no caso específico do IRPF, por determinação constitucional, as alíquotas devem ser progressivas, de modo que, elevando-se a base de cálculo do imposto, deve-se aumentar, também, a proporção da alíquota sobre ela incidente.

Todavia, objetivando evitar que aquele contribuinte que está mais perto do limite superior de uma determina faixa de renda pague menos imposto do que outro que se encontra mais próximo do limite inferior dessa mesma faixa, a legislação do IRPF determina que sobre o valor referente à base de cálculo seja aplicada sua correspondente alíquota e abatido o montante relativo à parcela a deduzir, a fim de se apurar o total de imposto devido pelo sujeito passivo (NOBREGA, 2014).

Em decorrência disso, a tabela progressiva do IRPF estabelece as alíquotas, assim como a parcela que deve ser deduzida de cada uma das faixas de renda, de modo que, por exemplo, para o ano calendário de 2016: a) quem possui rendimento mensal entre R\$ 1.903,99 e R\$ 2.826,65 e, portanto, está sujeito à alíquota de 7,5%, pode deduzir o valor de R\$ 142,80; b) quem auferir rendimento mensal superior a R\$ 2.826,66 e não superior a R\$ 3.751,05 e, em razão disso, está sujeito à alíquota de 15%, pode deduzir a importância de R\$ 354,80; c) aquele que experimenta rendimento mensal de R\$ 3.751,06 até o limite de R\$ 4.664,68 e, assim, está sujeito à alíquota de 22,5%, pode deduzir o montante de R\$ 636,13; e d) aquele possui renda mensal superior a R\$ 4.664,68 e, por isso, está sujeito à alíquota de 27,5%, pode deduzir a soma de R\$ 869,36 (BRASIL, 2015).

Aqui, cumpre observar que em decorrência da parcela a deduzir, o contribuinte que recebe, por exemplo, rendimentos mensais aplicáveis à porção da base de cálculo atinente a alíquota de 7,5%, não recolhe IRPF sobre 7,5% do total dos seus rendimentos, mas, somente, sobre o valor que ultrapassa o limite da faixa de isenção. De forma semelhante, o contribuinte que alcança proveitos relativos à alíquota de 15%, não paga 15% de imposto sobre todos os seus ganhos, mas, apenas,

sobre o montante que ultrapassar a faixa dos 7,5%, sendo aplicado o mesmo raciocínio para as demais faixas (PAULSEN; MELO, 2010).

Logo, verifica-se que, por exemplo, na prática, os primeiros R\$ 1.903,98 auferidos pelo contribuinte não são tributados, pois estão dentro da faixa de isenção do imposto, já a parcela de rendimentos compreendida entre o montante de R\$ 1.903,99 e R\$ 2.826,65, sofre a incidência da alíquota de 7,5% e, assim, sucessivamente.

Com base no exposto, observa-se que o perfil completo do IRPF somente pode ser traçado ao se considerar, conjuntamente com o que estabelece o texto constitucional, o disposto no CTN e nas leis infraconstitucionais, haja vista que no ordenamento jurídico brasileiro vigente as normas que tratam dessa temática encontram-se esparsas por diversos diplomas legais.

### **3. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS INFORMADORES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS**

O termo “princípio”, que, etimologicamente, possui sua origem nas palavras latinas *pricipium*, *principii*, traduz a ideia de começo, origem, alicerce. Na filosofia, esse termo foi utilizado, por Platão, “no sentido de fundamento do raciocínio”, por Aristóteles, como “premissa maior de uma demonstração” e por Kant, como “preposição geral que pode servir como premissa maior” (CARRAZZA, 2011, p. 30-31).

No âmbito do Direito, o termo o “princípio” é utilizado para indicar normas que fixam importantes critérios objetivos, bem como para dar significado às regras e aos valores. De tal modo, pode-se dizer que os princípios são mandamentos de otimização que se caracterizam pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus (ALEXY, 2008).

Nessa perspectiva, Ataliba (2007, p. 34) leciona que os princípios são o norte, as diretrizes de um sistema jurídico, pois “apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)”.

De forma semelhante, Mello (2008, p. 942- 943) entende que os princípios são, por definição, os mandamentos de um sistema, na medida em que “se irradiam sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo”.

Não obstante essa conceituação, compete ressaltar que a discussão acerca da normatividade dos princípios, somente, restou superada pela doutrina no século passado. Portanto, “se não havia qualquer discussão acerca da normatividade das regras”, que sempre foram entendidas como

normas, passou-se a admitir, também, a normatividade dos princípios e, por via de consequência, “o gênero “norma” passou a contemplar duas espécies: as regras e os princípios” (BUFFON, 2009, p.160).

Nessa perspectiva, de que os princípios, assim como as regras, possuem caráter normativo, Canotilho (2002, p. 1147) aponta diferenças qualitativas entre ambos ao entender que os princípios “são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos facticos e jurídicos”. As regras, por sua vez, são normas que impõem, permitem ou proíbem determinada conduta, que pode ou não ser cumprida.

Dessa forma, no caso de eventual colisão, os princípios, diferentemente do que ocorre com as regras, que devem ser cumpridas exatamente do modo como foram prescritas, podem ser harmonizados e seus valores e interesses ponderados em relação a outros princípios (CANOTILHO, 2002).

De semelhante modo, Alexy (2008, p. 90- 91), quando trata da distinção entre regras e princípios, leciona que esses são normas que “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Já as regras são entendidas como normas que podem ou não serem satisfeitas, tendo em vista que contêm “determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível”. Em razão disso, pode-se afirmar que a distinção entre regra e princípio é qualitativa, e não de grau.

Ademais, segundo observa o autor (2008, p. 93), são nos casos de colisão entre princípios e de conflitos entre regras que as diferenças entre as duas espécies de normas despontam com maior clareza. Isso porque, um conflito entre regras somente pode ser solucionado se uma cláusula de exceção, que elimine o conflito, for introduzida em uma das regras ou se, ao menos, alguma delas for declarada inválida. A colisão entre princípios, por seu turno, deve ser solucionada por meio do recuo de um princípio em favor do outro, ou seja, um princípio pode ter “precedência em face do outro sob determinadas condições”, sem que isso faça com que o princípio cedente deixe de ser aplicado ou considerado válido.

Nesse mesmo íterim, Tipke e Yamashita (2002, p. 96) lecionam que “o conflito entre os princípios não exclui a vigência de um deles, mas apenas dá ensejo a um processo de ponderação dos valores e metas ditados pelos princípios em questão, visando à máxima realização de ambos”.

Logo, é possível afirmar que as regras se distinguem dos princípios, essencialmente, em dois aspectos, quais sejam: em virtude de possuírem caráter conclusivo, que os princípios não possuem e, pelo fato de seu conflito, com outras regras, não ser resolvido pela dimensão do peso, mas da validade (CANOTILHO, 2002).

A partir da compreensão que os princípios e as regras são espécies de normas jurídicas, dadas às distinções acima apontadas, Canotilho (2002, p. 1148) compreende a Constituição como um “sistema aberto de regras e princípios”.

Tal posição mostra-se importante na medida em que um sistema jurídico composto apenas por regras “exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – legalismo – do mundo e da vida”, ou seja, se estaria diante de um “sistema de segurança”, não de um sistema constitucional (CANOTILHO, 2002, p. 1148).

Por outro lado, de acordo com o mencionado autor (2002), um sistema baseado somente em princípios também se mostra inaceitável, pois este sem regras seria totalmente indeterminado, falho e incapaz de reduzir a sua própria complexidade. Logo, verifica-se que um sistema constitucional necessita tanto de regras quanto de princípios jurídicos para que possa assim ser denominado.

Em suma, a articulação entre a textura aberta e a positividade constitucional permite-nos afirmar que “se o direito constitucional é direito positivo, se a constituição vale como lei, então as regras e princípios constitucionais devem obter normatividade regulando jurídica e efetivamente as relações da vida”, pois embora possuam diferentes graus de abstração, todos (princípios e regras) formam uma unidade material, compondo uma Constituição (CANOTILHO, 2002, p. 1162).

No que se refere ao direito tributário, Tipke e Lang (2008, p. 173) lecionam que são os princípios jurídicos que sustentam o sistema tributário e que “os princípios de direito tributário são princípios de força constitucional”.

A respeito do tema, Torres (2012, p. 338) afirma que “a construção de um sistema tributário em bases constitucionais tem como fim precípua promover o ordenamento de intensa efetividade e segurança jurídica aos direitos fundamentais, diante da função tributária do Estado”.

Em decorrência disso, Queiroz (2004) leciona que os princípios constitucionais gerais que norteiam o direito tributário devem consagrar a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, o não confisco, a igualdade e a capacidade contributiva.

Contudo, segundo Leonetti (2003), no caso específico do IRPF, a perfeita compreensão do seu perfil atual passa, ainda, pelo exame dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

De maneira semelhante, são os ensinamentos de Oliveira Junior (2000, p. 50), para quem o IRPF deve se submeter “aos princípios tributário gerais - legalidade, anterioridade, capacidade contributiva – como também a princípios específicos – pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade”.

Portanto, para fins desse estudo, entende-se como princípios constitucionais informadores do imposto sobre a renda das pessoas físicas, os princípios: da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, do não confisco, da igualdade, da generalidade, da universalidade, da progressividade e da capacidade contributiva.

O princípio da legalidade da tributação, esculpido no inciso I do artigo 150<sup>6</sup> da CF, é considerado um dos fundamentos do Estado de Direito, pois assegura que nenhum tributo será instituído ou aumentado, sem lei que o estabeleça (PAULSEN, 2014).

Em razão disso, Leonetti (2003) entende que a legalidade da tributação seria uma decorrência ou um desdobramento do princípio da legalidade, expresso no rol dos direitos e garantias fundamentais do artigo 5º, II, da CF, o qual determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Assim, no caso do IRPF, a União, que é a entidade tributante, somente pode modificar a forma da cobrança do aludido imposto por meio de lei, já que, do contrário, estará afrontando ao princípio da legalidade tributária (LEONETTI, 2003).

Dito isso, pode-se asseverar que, em nome do princípio da legalidade, o patrimônio dos contribuintes somente pode ser alcançado nas hipóteses previstas em lei, a qual deve ser geral, abstrata, irretroativa, igual para todos que estiverem na mesma situação, não confiscatória e respeitar tanto anterioridade quanto a capacidade contributiva dos cidadãos (QUEIROZ, 2004).

Portanto, observa-se que o princípio da legalidade é complementado por outros princípios tributários, dentre os quais, nesse momento, destaca-se o da anterioridade e da irretroatividade (LEONETTI, 2003).

A CF, em seu artigo 150, III, b<sup>7</sup>, proíbe, como regra geral, a cobrança de qualquer tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988).

Assim, observa-se que esse princípio visa inibir tanto o agir da Administração Fazendária como o do próprio Legislativo, já que o impede de estabelecer que uma lei, com as características descritas no artigo 150, III, b, da CF, abranja fatos geradores ocorridos no mesmo exercício financeiro em que ela tenha sido publicada (CARRAZZA, 2011).

<sup>6</sup> 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;

<sup>7</sup> 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.



De acordo com Queiroz (2004, p. 34), tal proibição “tem por finalidade evitar quaisquer surpresas aos contribuintes”, que pode programar, ano a ano, sua atividade econômica ou sua renda, pois terá a certeza de que não terá novas incidências fiscais durante o exercício em vigor.

Portanto, em sede de IRPF, o princípio da anterioridade determina que se aplique, quando da apuração do imposto, a legislação vigente antes do início do ano calendário durante o qual os rendimentos foram auferidos (MACHADO, 2010).

Não obstante exposto, entende-se, ainda, que o princípio da anterioridade deve ser conjugado ao da irretroatividade, no sentido de que a lei não poderá retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da data de sua publicação (QUEIROZ, 2004).

De acordo com Paulsen (2014, p. 178), o princípio da irretroatividade, previsto no artigo 150, III, a, da CF, ao vedar a cobrança de tributos que possuam relação com fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os tenha instituído ou aumentado, objetiva “conceder ao contribuinte um maior nível de certeza quanto ao direito aplicável aos atos que praticar ou à situação que ostentar em determinado momento”.

Em relação ao IRPF, a irretroatividade tributária impõe que qualquer alteração ou majoração, seja das alíquotas ou na forma de apuração do referido imposto, somente passe a ser exigida dos contribuintes a partir da vigência da lei que as instituiu, a qual deverá, em respeito ao princípio da anterioridade, ocorrer antes do início do ano calendário em que serão consumados os respectivos fatos geradores da obrigação tributária (QUEIROZ, 2004).

Outro princípio que vem ao encontro dos acima expostos, é o da vedação ao confisco, que se encontra esculpido no artigo 150, IV<sup>8</sup>, da CF. Tal princípio visa proteger os contribuintes da “tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável”, que resulte no esgotamento da própria fonte econômica (PAULSEN, 2014, p. 189).

De acordo com Machado (2010) confiscar é desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. De tal modo, embora seja evidente que a cobrança de tributos, especialmente a de impostos, implique na transferência de recursos dos indivíduos para o Estado, essa deve ocorrer dentro dos limites determinados pela CF.

Daí advém à interpretação de que o IRPF “não pode ser excessivamente oneroso a ponto de ser sentido como penalidade”, ou seja, entende-se que a tributação, do referido imposto, pode alcançar, apenas, parcela razoável dos rendimentos dos contribuintes, jamais o seu direito de propriedade ou aqueles bens necessários à subsistência (CARRAZZA, 2009, p. 124).

---

<sup>8</sup> 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;



Portanto, verifica-se que “a vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório, como foi colocada no texto constitucional, funciona como uma limitação e uma linha diretiva para o legislador”, a medida que possui o desígnio de impedir que ele atribua uma carga tributária que desvirtue, inteiramente, os fins que justifiquem a cobrança de tributos em um Estado Democrático de Direito (QUEIROZ, 2004, p. 43).

De modo semelhante, o princípio da igualdade tributária, disposto no artigo 150, II<sup>9</sup>, da CF, tem por finalidade impedir que haja, por parte do legislador, “diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente” (PAULSEN, 2014, p. 108).

Contudo, isso não significa dizer que os contribuintes que se encontram em situação desigual não possam receber tratamento normativo distinto dos demais, pois a ideia de igualdade, que “sempre esteve umbilicalmente ligada à ideia de justiça”, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades (BUFFON, 2003, p. 53).

Em assim sendo, observa-se que, em matéria tributária, não se busca, apenas, a igualdade perante a lei, mas, sobretudo, a igualdade material entre os contribuintes (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Tanto é assim que em sede de IRPF, “o princípio da igualdade é concretizado mediante o emprego dos critérios, ou princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade” (LEONETTI, 2003, p. 53).

Pelo princípio da generalidade, entende-se que a incidência do IRPF deve alcançar a todos que realizam o seu fato gerador, de modo a evitar qualquer privilégio ou discriminação entre os contribuintes em razão de critérios pessoais, tais como: raça, religião, sexo ou nacionalidade (CARRAZZA, 2009).

Deste modo, pode-se dizer que o princípio da generalidade determina que todas as pessoas que realizam o fato gerador da obrigação, ressalvadas as hipóteses em que o interesse público ou outro princípio constitucional justifique um tratamento diferenciado, devem se sujeitar a incidência do imposto (LEONETTI, 2003).

---

<sup>9</sup> 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;

O princípio da universalidade, por sua vez, determina que o IRPF alcance, de maneira igual, todo tipo de renda e provento que venha a ser auferido pelo contribuinte, de modo a impedir qualquer distinção ou tratamento desigual das mesmas espécies de rendimentos sujeitos à imposição tributária (PAULSEN, 2014).

Em outras palavras, o IRPF não pode ser seletivo em relação à natureza dos ganhos auferidos, pois, por força do princípio da universalidade, qualquer acréscimo patrimonial deve ser tratado de modo idêntico, ou seja, “é necessário que todos os rendimentos fiquem submetidos ao imposto de igual maneira” (XAVIER, 2002, p. 382).

Em suma, “a universalidade impõe que a incidência do imposto deverá alcançar todas as “rendas” e “proventos”, de qualquer espécie, independentemente de dominação”, de modo que a capacidade dos contribuintes possa ser medida, progressivamente, ao se levar em consideração o conjunto dos rendimentos por eles auferidos durante o ano calendário (QUEIROZ, 2004, p. 37).

Nessa linha, verifica-se que é o princípio da progressividade que determina que IRPF possua alíquotas mais elevadas quanto maior for o montante da renda tributável, isso é: a base de cálculo do imposto (MACHADO, 2010).

Nas palavras de Coêlho (2012, p. 362), a progressividade “é um instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade do contribuinte”.

Em assim sendo, verifica-se que enquanto os princípios da generalidade e da universalidade tratam da abrangência do IRPF, o critério da progressividade o conecta ao princípio da capacidade contributiva (QUEIROZ, 2004).

Por tal razão, costuma-se dizer que o critério da progressividade é consectário natural do princípio da capacidade contributiva e uma forma efetiva de concretização da igualdade material, pois, ao exigir uma alíquota mais elevada daqueles que revelam possuir maior riqueza, se auxilia a melhoria da distribuição de renda (CARRAZZA, 2009).

Diante disso, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva exige que se afira a justiça da incidência do imposto em cada situação isoladamente considerada, e não apenas justiça relativa entre uma e outra situação (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Em assim sendo, vislumbra-se é por meio do respeito aos mencionados princípios constitucionais, os quais devem, no seu conjunto, guiar a tributação do IRPF, que esse tributo poderá ser visto como um dos mecanismos mais eficazes para alcançar no Brasil a tão almejada justiça fiscal (QUEIROZ, 2004)

#### **4. A TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO UM CAMINHO PARA A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**

A tributação, especialmente a progressiva, frente aos fins de um Estado Democrático de Direito, somada às diretrizes do sistema tributário, é um importante instrumento na busca pela concretização dos direitos fundamentais, na medida em que, observada a capacidade contributiva, “exige de cada cidadão aquilo que ele tem condições de entregar para colaborar com os demais, exercendo assim seu dever/direito de cidadania” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 143).

Além do mais, deve ser levado em consideração que o critério da progressividade, que é “consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva”, constitui-se em um grande aliado na redistribuição de renda que, por via de consequência, “auxilia a concretização da igualdade material (concreta e substancial), consagrada em nosso Estado Democrático de Direito” (CARRAZZA, 2009, p. 72-73).

De acordo com Buffon (2003, p. 54), essa nova concepção de igualdade, a material, pode ser concebida ao se examinar o disposto nos incisos I e III do artigo 3º da CF, “nos quais resta evidente a necessidade de, pelo menos, buscar o equilíbrio social mediante a redução das desigualdades decorrentes da conjuntura social e econômica, já que suprimi-las, neste momento, parece utopia”.

Por isso, Bonavides (2006, p. 376) sustenta que “de todos os direitos fundamentais a igualdade é aquele que mais tem subido de importância no Direito Constitucional [...], sendo, como não poderia deixar de ser, o direito chave, o guardião do Estado social”.

Em vista disso, pode-se dizer que há uma estrita simetria entre o princípio da igualdade que fundamenta o Estado de Direito e aquele que visa à redução das diferenças sociais e à redistribuição de renda, ou seja, aquele que serve ao Estado social, pois o conceito de ambos é indivisível (BALEEIRO, 2010).

Por conseguinte, Miranda (2000, p. 103) aduz que a “igualdade material não se oferece, cria-se; não se propõe, efectiva-se”, pois sua concretização se constitui no objetivo primordial do Estado Democrático de Direito e, portanto, num dever atribuído ao Estado pela Constituição.

Nessa linha, Buffon (2003, p. 61) ensina que “a igualdade material é possível de ser aferida através de critérios de comparação, os quais permitem agrupar os seres em iguais e desiguais, conforme os princípios que norteiam a Constituição”.

A respeito do tema, Santos (2003) menciona que a busca pela igualdade material, através da tributação segundo a capacidade contributiva, deve atentar para dois critérios cumulativos: o da igualdade horizontal e o da igualdade vertical. O primeiro determina que os contribuintes com idêntica capacidade devam pagar a mesma quantidade de tributos. O segundo estabelece que os contribuintes com distintas capacidades devam arcar com diferentes quantidades de tributos.

Tipke e Lang (2008, p. 394), a propósito, assinalam que “a máxima da justiça tributária está vinculada ao postulado de Estado de Direito da igualdade fiscal e inclui imposição segundo a capacidade contributiva”, já que é essa que determina, em seu conteúdo, que todos devem pagar tributos na proporção de seus haveres.

No caso do IRPF, “a capacidade contributiva é aquela revelada pelo “acréscimo” obtido como resultado da aquisição de ‘rendas ou proventos’ , montante sobre o qual deve recair a exigência tributária, que poderá ser maior ou menor à medida que aumentam ou diminuem as grandezas de valores que compõem a base de cálculo do imposto (QUEIROZ, 2004, p. 31).

A respeito da questão, Tipke e Lang (2008, p. 262) lecionam que a redistribuição é alcançada através de normas de escopo social que são, segundo a capacidade contributiva, classificadas por faixas. Em razão disso, os autores entendem que “a alíquota progressiva do imposto de renda é norma de escopo social com finalidade de redistribuição”, pois, se devidamente aplicada, pode promover a redução das desigualdades sociais.

Isso ocorre porque a progressividade do IRPF deve levar em consideração as características pessoais do contribuinte, a fim de que a alíquota para as fatias mais altas de renda seja maior do que aquela aplicada as demais. Ou seja, quem tem rendimentos mais expressivos deve sofrer uma tributação maior, pois a sua aptidão, também, é mais elevada (CARRAZZA, 2009).

Para Queiroz (2004, p. 42), inclusive, a não observância da progressividade na tributação do IRPF “enseja afronta à igualdade e à pessoalidade, uma vez que a incidência do imposto, por meio de alíquota fixa incidente sobre bases diferentes, não conseguirá aferir e tributar de forma real e isonômica a verdadeira capacidade” dos sujeitos passivos.

Tal questão assume tamanha relevância, na medida em que “a adoção de determinada técnica de arrecadação somente tem sentido se for compatível com os objetivos sociais de sentido amplo, tais como a redução geral do nível de desigualdade” e a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária (CALIENDO, 2009, p. 277).

Portanto, se com base no que determina o texto constitucional, os objetivos sociais do Estado puderem ser melhor atendidos com o “imposto progressivo do que com o imposto proporcional, o sistema fiscal – para ser mais adequado ao princípio supremo da igualdade – deverá compreender também impostos com alíquota progressiva” (UCKMAR, 1999, p. 76).

Não obstante, faz-se imperioso lembrar que no caso do IRPF a própria Constituição determina que o imposto seja informado, dentre outros, pelo critério da progressividade. Ou seja, a lei somente poderá regular a forma pela qual se dará a sua progressividade, “mas não poderá anular a supramencionada exigência constitucional – o que ocorreria caso o imposto passasse a ter alíquota fixa” (CARRAZZA, 2009, p. 96).

Por isso, e em virtude desse comando ser um imperativo constitucional, “à lei incumbe fixar as alíquotas e os intervalos de valores para aplicação da progressividade” à tributação do IRPF, que deverá ter seus percentuais de cobrança mais elevados à medida que aumenta a capacidade do contribuinte (OLIVEIRA, 1998, p. 213).

Deste modo, pode-se dizer que o legislador ao estabelecer as alíquotas e as quantidades de classes de renda que devem embasar a cobrança do IRPF, tem o dever de analisar as desigualdades existentes entre os contribuintes, não se limitando a escolher fatos econômicos passíveis de tributação (CARRAZZA, 2009).

Sobre o tema, Tipke e Lang (2008, p. 450) destacam que o “imposto de renda é o imposto mais fecundo, com mais elevada capacidade de adequação automática (*built-in-flexibility*) à eventual situação econômica”, pois ao passo que ele não incide onde não há renda nem proventos, sua graduação, na data da ocorrência do fato gerador, pode ser ajustada à capacidade do contribuinte.

Com base nesse raciocínio, pode-se afirmar que “o princípio da capacidade contributiva não é somente um princípio de intervenção, mas também de proteção”, pois ele impede que as alíquotas progressivas do IRPF recaiam sobre os valores necessários à subsistência do contribuinte (TIPKE; LANG, 2008, p. 202).

De tal modo, pode-se dizer que “ao aplicador da lei é dado desequiparar, para fins de IR, pessoas em situação econômica diversa”, pois, do contrário, esse imposto “lanhará o patrimônio dos menos afortunados e, destarte, tenderá a assumir, em relação a estes, matizes confiscatórias”, o que não se pode admitir, sob pena de afronta ao disposto no texto constitucional (CARRAZZA, 2009, p. 329).

Não obstante, conforme os ensinamentos de Lehner (1998, p. 152), “impondo uma diferenciação humanamente justa, o princípio da igualdade, na sua forma relevante para o direito tributário da capacidade contributiva, não se volta apenas ao legislador, mas também ao aplicador da lei”, pois é dever de ambos assegurar a realização da justiça tributária.

Nessa linha, Harada (1991) pontua que os impostos de natureza pessoal, como é o caso do IRPF, são os que mais se aproximam do ideal de justiça fiscal, porque permitem ordenar os contribuintes em categorias para efeito de imposição tributária, a fim de que cada um contribua, progressivamente, segundo sua capacidade.

De modo semelhante, é a lição de Tipke e Lang (2008, p. 199) quando acentuam que para a concretização da justiça fiscal, que está ancorada na regra da igualdade, é necessário “que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva; que isto vale especialmente no Direito Tributário da Renda”

Em vista dessas peculiaridades, Queiroz (2004, p. 65) entende que o IRPF, “além de se destinar a cumprir os fins de arrecadação, também, contribui para a realização dos fundamentos do Estado, à medida que pode ser utilizado como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas”, pois os princípios que devem embasar a sua tributação são responsáveis por densificar a igualdade.

Nesse contexto, é possível afirmar que “a progressividade concretiza, no caso do IR, as exigências do princípio da capacidade contributiva. Com isso, prestigia-se a igualdade substancial cogitada pelo constituinte de 1988”, que, como já mencionado, se constitui a razão da existência do próprio Estado Democrático de Direito (CARRAZZA, 2009, p. 319).

Esse, também, é o entendimento de Buffon (2009, p. 189) quando leciona que, no Brasil, “a progressividade tributária encontra fundamento no próprio modelo de Estado constituído em 1988”, o qual requer um sistema tributário “fundado no princípio da capacidade contributiva, o que, em regra, implica imposição fiscal progressiva”.

Nessa seara, Leonetti (2003, p. 204) entende que “a atuação do imposto sobre a renda das pessoas físicas como eficaz instrumento de Justiça Social depende ‘apenas’ de que os membros dos Três Poderes da República [...] cumpram, e façam cumprir, os desígnios da Constituição”. Deste modo, pode-se dizer que é dever do Estado, aqui entendido em seu sentido amplo, fazer com que a tributação do IRPF observe de maneira efetiva e integral o que determina o texto constitucional.

Na lição de Grau (2008, p. 224), a “*justiça social* é expressão que, no contexto constitucional, não designa meramente uma espécie de justiça [...]. *Justiça social*, inicialmente, quer significar superação das injustiças”, o que pode ser alcançado ao se invocar o princípio da igualdade

para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com a finalidade de se reduzir as disparidades e, consequentemente, as injustiças.

Contudo, para que isso seja possível, entende-se que a quantidade de alíquotas progressivas do IRPF deveria ser maior, a fim de buscar a máxima aproximação da isonomia na sua tributação, pois a existência de, apenas, quatro alíquotas não se mostra suficiente para que esse imposto possa cumprir adequadamente sua função (BUFFON; MATOS, 2015).

De modo semelhante é o entendimento de Godoy (2004, p. 160), visto que, para o autor, “o imposto sobre a renda das pessoas físicas é o maior responsável por fazer avançar ou retroceder a capacidade econômica e, por consequência, a solidariedade social”, pois suas alíquotas são responsáveis por igualar ou desigualar os contribuintes, já que variam de acordo com o valor da renda e proventos auferidos.

Faz-se, aqui, essa observação, porque, como já mencionado, a progressividade do IRPF deve guardar estrita relação com o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, apesar disso, verifica-se que, atualmente, são tributados, por exemplo, com a mesma alíquota de 27,5%, tanto os contribuintes que possuem renda de R\$ 4.664,69, bem como aqueles que ganham milhões de reais, circunstância que deve ser repensada, pois ao se conferir tratamento igual a contribuintes com diferentes aptidões não se está auxiliando, de modo efetivo, para que as desigualdades sejam atenuadas (NÓBREGA, 2014).

Nessa linha de raciocínio, pode-se dizer, então, que a observância e a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade devem ser buscadas pela tributação do IRPF, em razão da eminente carga de justiça fiscal e diminuição das desigualdades sociais que esse imposto pode alcançar quando inteiramente alicerçado nos princípios constitucionais que o fundamentam (BUFFON; MATOS, 2015).

Além disso, segundo lembra Caliendo (2009), a tributação da renda possui, também, uma importância significativa sobre a forma como se estrutura a sociedade, pois ela, se progressiva e adequada à efetiva capacidade contributiva do cidadão, pode ser vista como um instrumento de redistribuição de riquezas e redução das diferenças sociais.

Todavia, cumpre, aqui, rememorar que não se pode falar em capacidade contributiva e tampouco em progressividade, ou seja, em incidência do IRPF, enquanto a renda do cidadão não ultrapassar o mínimo existencial, pois “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 34).



Nessa perspectiva, verifica-se que a adequação da tributação do IRPF aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, por um lado, “exige que o dever fundamental de pagar tributos seja realizado de forma mais expressiva por aqueles que se encontram em classes econômicas e sociais mais altas” e, por outro, não admite a tributação do mínimo necessário a subsistência humana, pois nada mais diametralmente oposto à concepção de igualdade “do que não dispor do indisponível à própria sobrevivência, com vistas a fazer frente à exigência fiscal” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 204).

Da mesma forma, entende-se que a tributação do IRPF deverá obedecer ao princípio do não confisco, na medida em que esse impede que as suas alíquotas sejam elevadas a ponto de extrapolar os limites da capacidade contributiva do sujeito passivo. Ocorre que, nesse caso, o próprio critério da progressividade poderá ocasionar o aumento das desigualdades, o que é inadmissível em um Estado que tem como objetivo a sua redução (CARRAZZA, 2009).

Assim, deve a União, ao impor a exigência fiscal do IRPF sobre os contribuintes, buscar um ponto de equilíbrio, já que não pode nem tributar demasiadamente, de modo a esgotar a fonte produtora da riqueza, tampouco deixar de tributar, já que estaria abrindo mão de recursos que podem fazer frente às inúmeras atribuições que a CF lhe conferiu (CARRAZZA, 2011).

Em decorrência do exposto, observa-se que a tributação do IRPF deverá estar modulada pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, bem como por todos aqueles que lhes são correlatos, porque somente assim ela poderá ser um mecanismo indeclinável de redistribuição de renda e redução das desigualdades sociais (BUFFON, 2009).

Nesse ínterim, Ribeiro (2009) salienta que, em uma sociedade na qual as desigualdades sociais são tão evidentes, como ocorre na brasileira, uma vez demonstrado que a tributação do IRPF se constitui em um dos mecanismos mais eficazes para a realização dos objetivos da ordem econômica, passa a ser dever da União a adequação, integral, desse imposto aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da progressividade.

Desse modo, se a tributação progressiva do IRPF é um instrumento que pode promover “a redistribuição de renda e se um dos aspectos do princípio do Estado Social consiste nesta mesma redistribuição de renda, logo, o princípio da progressividade concretiza um aspecto do princípio do Estado Social”, que é a redução das desigualdades sociais pela via do tributo (YAMASHITA, 2004, p. 63).

Em virtude disso, é que Lapatza (2007, p. 27) assevera que a progressividade do sistema tributário “é básica em qualquer política decente de distribuição constitucionalmente mais justa de renda”, pois ela impõe maior carga tributária àqueles que possuem melhores condições e, com isso,



contribui para que seja alcançada não só a equidade horizontal, mas, também, a vertical na tributação do IRPF.

Para Buffon e Matos (2015, p. 230), à medida que os cidadãos são assim tributados, ou seja, com base em princípios que fundamentam a busca pela igualdade material, “restam viabilizadas as possibilidades de que as desigualdades sejam reduzidas, caminhando-se, desse modo, no sentido traçado pelos objetivos fundamentais do Estado”.

Daí a importância do IRPF estar devidamente informado pelo critério da progressividade, pois só a observância ao princípio da capacidade contributiva não é suficiente para que a tributação desse imposto auxilie na melhoria da distribuição de renda e, nesse passo, atue como ferramenta de redução das mazelas sociais (LEONETTI, 2003).

Nessa mesma linha, Queiroz (2004, p. 17) afirma que “a igualdade será realizada por meio da distribuição dos contribuintes de acordo com a sua efetiva capacidade econômica, de acordo com a qual aqueles que têm mais deverão assumir um maior ônus da carga tributária”. Portanto, verifica-se que não há como falar em redução das desigualdades sociais, sem que haja uma maior isonomia tributária entre os contribuintes e isso vale, especialmente, para o IRPF.

Deste modo, verifica-se que, há de se reconhecer a necessidade de harmonizar a progressividade das alíquotas do IRPF com a efetiva observação do princípio da capacidade contributiva, viabilizando que o tributo atenda aos objetivos fundamentais da República e, conseqüentemente, possa ser visto como instrumento atenuante das desigualdades sociais.

## 5. CONCLUSÃO

A partir da análise realizada, constatou-se que a tributação, em especial aquela fundada em princípios constitucionais, pode ser vista como instrumento colocado à disposição do Estado na busca da igualdade material, pois, por intermédio da imposição de tratamento tributário diferenciado, é possível igualar os iguais e desigualar os desiguais, na exata medida das suas diferenças.

Nesse contexto, observou-se que o imposto sobre a renda das pessoas físicas é um dos tributos que melhor se presta a assegurar a distribuição equânime da carga fiscal entre os contribuintes, pois os princípios que devem fundamentar sua tributação são basilares na construção de sistema tributário que possa ser chamado de justo.

No entanto, percebeu-se que a legislação brasileira vigente tem uma série de previsões que dificultam atingir esse objetivo. Dentre as limitações identificadas, destacou-se o número reduzido de alíquotas progressivas, o baixo valor do limite de isenção e a simplicidade das deduções previstas para a apuração da base de cálculo, circunstância que compromete a aplicação do princípio da capacidade contributiva, pois são fixados os mesmos limites e tipos de deduções para contribuintes que se encontram em situação diversa.

Todavia, entendeu-se que, com tais modificações, poderia haver o efetivo tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na exata medida das suas diferenças. Dessa forma, a política fiscal, por meio da arrecadação, realizaria a justiça fiscal e concretizaria os princípios constitucionais estabelecidos para a tributação. Indo além, a própria adequação da exigência contribuiria para que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil fossem atendidos.

Em vista disso, observou-se que, urge, no Brasil, a necessidade de se revisar e reestruturar tanto a legislação quanto a forma de cobrança do imposto de renda das pessoas físicas, a fim de que esse tributo deixe de menosprezar muitos dos princípios constitucionais que devem reger a sua tributação e passe a ser visto como um mecanismo à disposição do Estado para que ele possa atingir seus fins, sobretudo aqueles preconizados no artigo 3º da Constituição Federal.

Nesse sentido, notou-se que não se faz necessária uma mudança no texto constitucional para que a tributação sobre a renda das pessoas físicas venha atuar como instrumento minimizador das desigualdades, mas, apenas, que os princípios de uma carga tributária justa, os quais já se encontram consagrados na Constituição, sejam, de fato, observados e aplicados.

Ademais, percebeu-se que a Constituição Federal estabelece dois limites para a fixação das alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas, quais sejam: o mínimo existencial e o confisco. Quer-se com isso dizer que existe um limite mínimo e um máximo, os quais não são passíveis de tributação pelo Poder Público. O primeiro, consistente no montante de recursos indispensável para o atendimento das necessidades básicas do contribuinte e da sua família e, o segundo, naquele que exige parcela considerável dos bens do indivíduo, inviabilizando o exercício do seu direito de propriedade.

Averiguou-se, por conseguinte, que a elevação das alíquotas do IRPF à medida que cresce a capacidade do sujeito passivo de contribuir, se traduz em uma das formas efetivação do próprio Estado Democrático de Direito, desde que, obviamente, a imposição fiscal não atinja o mínimo vital e, tampouco, seja utilizada como instrumento de confisco.

A partir dessa concepção, verificou-se que apesar da Constituição Federal de 1988 ter instituído, no Brasil, um Estado Democrático de Direito, há um longo caminho a ser trilhado para que esse modelo de Estado seja, efetivamente, concretizado no país. Isso porque, a sua implementação fática está condicionada à realização dos objetivos fundamentais da república, sobretudo a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Não obstante, constatou-se que a progressividade do imposto de renda, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode ser um importante instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. No entanto, para isso, faz-se necessária a plena observância, pelos Poderes Executivo e Legislativo, dos princípios constitucionais, a fim de que a tributação desse imposto deixe de ter caráter meramente arrecadatório e cumpra adequadamente com as suas funções fiscal e social.

Por fim, averiguou-se que a elevação das alíquotas do IRPF à medida que cresce a capacidade do sujeito passivo de contribuir para com a coletividade, se traduz em uma das formas efetivação do próprio Estado Democrático de Direito, desde que, obviamente, a imposição fiscal não atinja o mínimo vital e, tampouco, seja utilizada como instrumento de confisco.

## REFERÊNCIAS

ALEXYY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 02 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm)>. Acesso em: 19 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm)>. Acesso em: 20 fev. 2017.



\_\_\_\_\_. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm)>. Acesso em: 04 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm)>. Acesso em: 03 mar. 2017.

BOLZAN DE MORAIS, Jose Luis. Revistando o Estado!: da crise conceitual à institucional (constitucional). In: *Anuário do Programa de Pós Graduação em Direito-Mestrado/Doutorado*. São Leopoldo: Unisinos, 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

\_\_\_\_\_. *Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

BULOS, Uadi Lammego. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

- GODOY, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo; Manole, 2007.
- LEHNER, Moris. Considerações econômicas e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudo em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000.
- NOBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil, um enfoque na pessoa física: (1922-2013)*. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2014.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.
- PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009
- SANTOS, Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.
- STRECK. Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Vol.I. Tradução da 18. ed. alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES; Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

YAMASHITA, Douglas. *Princípio da Solidariedade em Direito Tributário*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

#### **Sobre os autores:**

##### **Hugo Thamir Rodrigues**

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul/RS (UNISC). Professor do PPGD da UNISC – Doutorado e Mestrado. Coordenador do grupo de pesquisa “Direito tributário e políticas públicas de desenvolvimento e inclusão social”, vinculado ao PPGD da UNISC. Membro (subcoordenador) do Conselho de Ética na Pesquisa (CEP) da UNISC. Membro do Comitê de Ética no Uso de Animais (CEUA) da UNISC. Membro do Conselho Editorial da Edunisc. Professor das disciplinas de “Direito Tributário I” e de “Direito Tributário II” do Curso de Direito (graduação) da UNISC. Advogado. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5161861990022466> ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8286-8019> E-mail: [hugo.thamir@terra.com.br](mailto:hugo.thamir@terra.com.br)

##### **Tatiele Gisch Kuntz**

Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – da Universidade de Santa Cruz do Sul -UNISC. Pós-graduada em Direito Público. Integrante do grupo de pesquisa de “Direito Tributário e Financeiro”, coordenado pelo Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues, vinculado ao programa de Pós-Graduação Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC. Advogada. Professor das disciplinas de “Direito Tributário I” e de “Direito Tributário II” do Curso de Direito da UNIVATES e das disciplinas de “Direito Tributário II” e “Processo Civil II” da Faculdade Dom Alberto. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7014220931767144> E-mail: [tatiele.g.k@gmail.com](mailto:tatiele.g.k@gmail.com)

**Os autores contribuíram igualmente para a redação do artigo.**

