

JUSTIÇA FISCAL: O PAPEL DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NA CONSTRUÇÃO DE UMA SOCIEDADE MAIS JUSTA

Tatiele Gisch Kuntz¹, Marieli Luisa Zarth²

Resumo: A Constituição Federal é clara ao estipular, nos incisos de seu artigo 3º, os objetivos fundamentais da República, dentre os quais, para fim deste trabalho, destaca-se a construção de uma sociedade mais justa e a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse contexto, o objetivo geral do estudo consiste em analisar o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) como um instrumento de Justiça Social por intermédio da Fiscal na concretização dos objetivos fundamentais da República. Desta forma, busca-se responder ao seguinte questionamento: O imposto de renda pessoa física, da forma como vem sendo cobrado no Brasil, pode ser visto como um instrumento de Justiça Social, por intermédio da Fiscal, na concretização dos objetivos fundamentais da República? O problema será respondido por meio de um estudo de cunho qualitativo com método de abordagem dedutivo. Para tanto, trabalhou-se com a hipótese de que a falta de ajuste nas bases de cálculo do IRPF e a estagnação das alíquotas não possibilitam que o citado imposto seja visto como um instrumento de Justiça Social por intermédio da Fiscal, uma vez que não respeita os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, não contribuindo, desta forma, para a concretização dos objetivos do Estado.

Palavras-chave: imposto de renda; justiça fiscal; justiça social.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal estipula, nos incisos de seu artigo 3º, os objetivos fundamentais da República, e, nesse contexto surge a inquietação que levou ao aprofundamento da temática relacionada ao imposto de renda pessoa física

1 Doutoranda em Ensino pelo Programa de Pós-Graduação em Ensino da Universidade do Vale do Taquari - Univates. 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. Advogada. Professora do curso de Direito da Universidade Vale do Taquari - Univates e da Faculdade Dom Alberto - FDA, co-coordenadora do Projeto de Extensão Educação e Cidadania Fiscal.

2 Acadêmica do curso de Direito da Universidade do Vale do Taquari - UNIVATES, Lajeado/RS.

(IRPF) como um instrumento de justiça social, por intermédio da fiscal, na concretização de tais objetivos fundamentais.

Em decorrência da importância desse assunto, o presente estudo se justifica, pois o IRPF é constitucionalmente formado, dentre outros, pelo critério da progressividade e, na medida em que observa a capacidade contributiva do contribuinte, ele pode ser visto como um instrumento para a correção de eventuais distorções econômico-financeiras.

Partindo dessas premissas, o questionamento que se coloca, pode ser resumido na seguinte indagação: O imposto de renda pessoa física, da forma como vem sendo cobrado no Brasil pode ser visto como um instrumento de Justiça Social, por intermédio da Fiscal, na concretização dos objetivos fundamentais da República?

Com o intuito de responder a esse problema, a pesquisa tem como objetivo geral analisar se o IRPF pode ser compreendido como um instrumento de Justiça Social, por intermédio da Fiscal, na concretização dos objetivos fundamentais do Estado.

Isso porque, trabalha-se com a hipótese de que a falta de ajustes significativos nas bases de cálculo do imposto, aliado ao tratamento diferenciado para determinados tipos de rendimentos, impossibilita que o imposto sirva como instrumento de Justiça Social, por intermédio da Fiscal, na concretização dos objetivos fundamentais do Brasil.

Assim, para exame do proposto, realiza-se um estudo de cunho qualitativo, com a interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, fundamentada em uma revisão teórica de livros, artigos e estudos governamentais, que tratam do imposto de renda e também de questões relacionadas à Justiça Social e Fiscal.

O método de abordagem utilizado para o desenvolvimento do trabalho foi o dedutivo, pois partiu-se de premissas gerais a respeito da função social da tributação em um Estado e dos princípios que devem regê-la, perpassando-se pela forma de cobrança do IRPF no Brasil, até se chegar à análise da tributação do IRPF como instrumento de justiça social por intermédio da fiscal. O método de procedimento foi o monográfico, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental para responder o questionamento central.

De tal modo, a reflexão que segue, primeiramente, busca analisar a função e importância da tributação em um Estado, buscando compreender os motivos pelos quais os tributos podem ser relacionados à uma justa distribuição de riquezas e também considerados como meio para que o Estado busque atingir os fins a que se propõe.

Posteriormente, realiza-se uma análise da tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, de modo a identificar seus requisitos e demonstrando-se como ela vem sendo exigida País e se, efetivamente, cumpre seus requisitos

de generalidade, universalidade e progressividade, bem como se respeita o princípio da capacidade contributiva.

Em seguida, procura-se compreender no que concerne a Justiça Social e a Fiscal, analisando em um primeiro momento, o modo como a fiscalidade do imposto pode servir de instrumento para a efetivação da Justiça Social.

Por fim, busca-se verificar se o imposto de renda, da forma como vem sendo cobrado, pode ser visto como um instrumento de Justiça Social, por intermédio da Fiscal, na concretização dos objetivos fundamentais da República, com a finalidade de se responder o questionamento norteador do presente estudo.

2 A FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EM UM ESTADO E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Conhecida como Constituição Cidadã, a Constituição da República Federativa do Brasil além de assumir “a missão de organizar racionalmente a sociedade, especialmente na sua feição política”, também protege os cidadãos do abuso dos governantes, garantindo direitos sociais e definindo princípios a serem respeitados para a construção do bem comum (MENDES; BRANCO, 2021, p. 16).

Constituído, portanto, em um Estado de bem-estar social, nos incisos do artigo 3º, estão definidas as bases deste Estado, ou seja, os seus objetivos fundamentais, que são os de construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988a).

Entretanto, embora se proponha a atingir as citadas finalidades, para que isso seja possível, é necessário que o Estado obtenha recursos financeiros suficientes para o custeio de políticas públicas e de ações necessárias à concretização de tudo aquilo a que se propõe, razão pela qual surge o poder de cobrar tributos (SCHOUERI, 2022).

Sendo assim, ao passo que o Estado possui o poder de tributar, o cidadão possui o dever de pagar tributos e de contribuir com o Ente Federativo. Isso porque, tal dever é um dos principais deveres de cidadania, uma vez que sem a arrecadação seria impossível que o Estado captasse recursos suficientes para a sua manutenção (BUFFON, 2009).

Entretanto, o ato de pagar tributos que é considerado como um dos deveres principais de cidadania, historicamente, não era assim reconhecido, sendo associados à força e ao medo. Todavia na atualidade, em que pese essa compreensão ainda, em muitos casos, persistir, os tributos passaram também a serem vistos e associados à justa redistribuição de rendimentos e riquezas (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Sendo assim, seja pela via da fiscalidade ou da extrafiscalidade, a tributação pode e deve ser vista como um instrumento para a concretização dos objetivos fundamentais da República, elencados no artigo 3º da Constituição Federal, em especial, os que visam a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, na qual a pobreza seja erradicada e as desigualdades sociais reduzidas (BRASIL, 1988a).

Nesse sentido, Machado Segundo (2022) ensina que a avaliação da capacidade econômica deve ser utilizada como critério para a tributação dos contribuintes, pois é a partir da verificação do nível de desigualdade, que o contribuinte deve ser tributado. Ou seja, tratando-se desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Para que isso ocorra, entretanto, faz-se necessário que o Estado passe a “tributar mais os ricos e menos os pobres e gastar mais com os pobres do que com os ricos”, uma vez que tal atitude “promove a redução das desigualdades sociais tanto por meio da arrecadação de tributos, quanto da aplicação dos recursos públicos” (CHIEZA; DUARTE; CESARE, 2018, p. 44).

Para que isso seja possível, o Estado não pode instituir e cobrar tributos sem critérios, na medida em que a própria Constituição estabelece certas balizas que devem ser respeitadas pelos Entes Federados no momento de qualquer imposição tributária, quais sejam: os princípios constitucionais que devem reger a tributação, os quais, em conjunto com as imunidades, estabelecem as limitações constitucionais ao poder de tributar (BRASIL, 1988a).

Isso é o que se observa, inclusive, de uma análise da Constituição Federal, que reserva um capítulo para tratar das limitações ao poder de tributar, deixando claro e de forma expressa o *caput* do artigo 150, que é vedado aos Entes Federativos, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, a instituição e a cobrança de tributos sem a observância dos princípios que devem reger qualquer imposição tributária (BRASIL, 1988a).

Isso porque, conforme leciona Buffon (2003), os princípios correspondem aos pilares de raciocínio em que se alicerça o ordenamento jurídico como um todo, sendo eles, inclusive, utilizados como base para a correta interpretação do sistema normativo.

No que se refere à seara tributária, não poderia ser diferente, pois os princípios “se prestam para indicar valores do ordenamento, que positivados e que servem de vetores para o conhecimento” da matéria, “cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária” (SCHOUERI, 2022, p. 305).

Nessa mesma linha, 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”. Em virtude disso, aos fins da presente pesquisa, passa-se a uma breve análise da influência (normativa) dos princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da

progressividade no âmbito da relação jurídico-tributária vigente no sistema jurídico brasileiro.

No que se refere ao princípio da legalidade, esse estabelece a vedação da exigência ou aumento do tributo, pelos Entes, sem lei que o estabeleça. O que, nas palavras de Machado Segundo (2022) enfatiza a necessidade de se determinar, no dispositivo legal, a hipótese de incidência do tributo, quem será o sujeito passivo, qual a sua base de cálculo, qual ou quais serão as suas alíquotas e qual o Ente Federado será o competente para a cobrança, elementos essenciais para a criação de um tributo.

Nessa linha, para Carvalho (2015, p. 308), o princípio da legalidade, dado inafastável do fenômeno jurídico, firma sua importância ao apresentar-se como “limite objetivo” para, concomitantemente, “oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos”, bem como para garantir que se observem as competências decorrentes da separação dos poderes.

No que tange ao denominado de princípio da isonomia ou igualdade tributária, esse veda aos Entes tratar de forma desigual os contribuintes que estejam em similar situação econômica, sendo “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL, 1988a).

E, justamente, por igualar os sujeitos perante a lei, que o princípio da igualdade condiciona as atividades legislativa e jurisdicional ao estabelecimento de “paridade de posição e exclusão de privilégios para contribuintes [...] em situações idênticas, bem como à observância dos critérios de igualdade implementados pelo legislador” (CANAZARO, 2015, fl. 92-93).

Nessa perspectiva, Chieza, Duarte e Cesare (2018, p. 38) destacam que “a proibição de instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente também implica a necessidade de tratamento distinto entre aqueles que se encontram em situações distintas”, se conectando a outros princípios não previstos no artigo 150 da CF, mas, igualmente imprescindíveis, quais sejam: o da capacidade contributiva e o da progressividade.

No que tange primeiro, o princípio da capacidade contributiva, este encontra previsão constitucional no §1º do artigo 145, determinando que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988a).

Assim, observar a capacidade econômica do contribuinte no momento da instituição do imposto se revela, conforme aponta Caparroz (2022, p. 125) um “instituto essencial à distribuição da justiça em matéria tributária, pois exige do legislador prudência e criação de instrumentos aptos a aferir a situação econômica dos contribuintes”. Isso porque, o princípio da capacidade contributiva, à luz dos objetivos fundamentais da República, não impõe que “todos devam pagar igualmente o mesmo tributo”, mas, sim, que “carga

tributária do indivíduo seja mensurada segundo a sua renda” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 44).

E, para que isso seja possível, deve-se aliar ao princípio da capacidade contributiva, o critério da progressividade, o qual tem como principal objetivo reconhecer que há diferenças econômicas entre os contribuintes, de forma a tributar mais aqueles que possuem mais recursos, menos os que possuem menor capacidade ou, a depender da situação econômica, não serem tributados, aqueles que não possuem o ônus contributivo (CAPARROZ, 2022).

Acerca da progressividade tributária, Buffon (2003, p. 84-85) discorre que essa é considerada como instrumento para a concretização dos objetivos fundamentais, dispostos no artigo 3º da CF, tratando-se de “um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, bem como a pobreza e a marginalização, sejam erradicadas.”

Esse também é o entendimento de Torres (2005, p. 314), para quem o princípio da progressividade impõe que a tributação seja realizada “[...] por alíquotas ascendentes na proporção em que se avoluma a base de cálculo. Quanto maior a base de cálculo, maior deverá ser também a alíquota, produzindo resultado crescente”.

Assim, verifica-se que a progressividade pode ser entendida como um reforço ao conteúdo do princípio da capacidade contributiva “e se justifica diante das possibilidades que podem ser exploradas para fins de redistribuição de renda” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170).

Com base no exposto, pode-se afirmar que o poder de tributar e o dever de pagar tributos estão estreitamente ligados aos princípios constitucionais que devem reger qualquer imposição tributária que esteja baseada em critérios justos (BUFFON; STEFFENS, 2020).

Ainda, relativamente a progressividade, cumpre salientar que o IRPF, por ter característica constitucionalmente progressiva (art. 153, §2º, II, CF), é uma das ferramentas de arrecadação que melhor tem condições de estimar a capacidade contributiva dos cidadãos, sendo considerado por Buffon e Steffens (2020) como um dos instrumentos de concretização deste princípio e, conseqüentemente, da justiça fiscal.

Tanto é assim que Tipke e Lang (2008, p. 199) lecionam 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 econômica; que isto vale especialmente no Direito Tributário da Renda”.

Após uma breve abordagem acerca da função da tributação em um Estado e da compreensão acerca dos princípios constitucionais que devem regê-la, passa-se à análise de como se dá a tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil.

3 UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL

Formalmente instituído em 1922, o imposto de renda foi criado por força do art. 31, da Lei n° 4.625, de 31 de dezembro de 1922, tendo sofrido inúmeras alterações ao longo dos anos (BRASIL, 1922). Ademais, a redação do artigo 153, III, da Constituição Federal estabelece que a competência para instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) é da União (BRASIL, 1988a).

Nesse sentido, a redação do *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica” tanto de renda quanto de proventos de qualquer natureza como fato gerador da obrigação tributária (BRASIL, 1966).

No que concerne ao IRPF, o fato gerador é complexo, possuindo periodicidade anual e referindo-se, portanto, “ao montante da renda auferida em todo o ano-fiscal do calendário anterior”, sendo considerado ocorrido o fato gerador do imposto no último dia do período, qual seja, o dia 31 de dezembro do ano-calendário (CALIENDO, 2022, p. 385).

No que se refere aos seus contribuintes, tem-se expressa e legalmente definido, no artigo 45 do Código Tributário, que este será “o titular da disponibilidade” a que se refere o artigo 44 do mesmo Código (BRASIL, 1966). De forma mais específica, o artigo 1° da Lei n. 7.713/88 determina que os contribuintes do imposto são “as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil” (BRASIL, 1988a).

A explicação se faz necessária para que se seja possível compreender a linha do tempo percorrida para que seja constituído o crédito tributário, “nome que se dá à formalização da obrigação tributária” que concerne no dever de pagar o tributo, após “tornada líquida, certa e exigível pelo lançamento” (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 177).

Assim, após o lançamento, o pagamento do montante devido aos cofres públicos pode ser realizado mediante retenção na fonte, como já anteriormente mencionado ou através da chamada declaração de ajuste anual em que as pessoas físicas apuram tudo aquilo auferido a título de renda e proventos de qualquer natureza e realizam o ajuste anual, que normalmente ocorre até o final do mês de abril do exercício subsequente (PAULSEN, 2022).

Para que seja possível apurar o exato montante devido pelo contribuinte, é necessário que seja estipulada a base cálculo e alíquota da espécie tributária, sendo a primeira determinada no artigo 44 do Código Tributário³ como sendo “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos

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

tributáveis” (BRASIL, 1966). Isso porque, atualmente, nem todos os proventos percebidos pelas pessoas físicas são tributáveis, com o rol do artigo 6º da Lei 7.713/88 estabelecendo algumas das quais serão as isenções do IRPF, justificando-se as isenções em razão destes rendimentos contemplarem valores “cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção” (BRASIL, 1988b).

De todas as isenções previstas no mencionado artigo, para fins de posterior análise, enfatiza-se a exposta na alínea “i” do inciso XV, que desobriga do pagamento do imposto as pessoas físicas que perceberem rendimentos mensais de até R\$ 1.903,98, ou rendimentos anuais que, somados, não ultrapassem doze vezes o valor (BRASIL, 1988c).

No ponto, destaca-se a recente alteração legislativa, por meio da Medida Provisória de nº 1.171 de 2023 que altera, a partir do mês de maio do ano calendário de 2023, a faixa de isenção do IRPF, passou a desobrigar do pagamento do referido imposto, as pessoas físicas que auferirem rendimentos mensais até R\$ 2.112,00, ou rendimentos que, somados, não ultrapassem doze vezes o valor, o que gerou, também, uma alteração na tabela e faixas de renda tributáveis, conforme se verifica abaixo (BRASIL, 2023).

Tabela 1 - Progressividade mensal do imposto de renda a partir do mês de maio de 2023

| Base de Cálculo (R\$) | Alíquota (%) | Parcela a Deduzir do IR (R\$) |
|--------------------------|--------------|-------------------------------|
| Até 2.112,00 | - | - |
| De 2.112,01 até 2.826,65 | 7,5 | 158,40 |
| De 2.826,66 até 3.751,05 | 15 | 370,40 |
| De 3.751,06 até 4.664,68 | 22,5 | 651,73 |
| Acima de 4.664,68 | 27,5 | 884,96 |

Fonte: Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015 alterada pela MP 1171/2023.

Quanto às bases de cálculo do IRPF, a Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015, até as modificações promovidas pela MP 1.171/2023, havia sido a última que promoveu alterações à tabela progressiva mensal que estabelece as bases de cálculo, alíquotas e a parcela a deduzir do próprio imposto, de acordo com a faixa salarial do contribuinte. Assim, até o mês de abril de 2023, considerava-se para fins de tributação:

Tabela 2 – Progressividade mensal do imposto de renda até o mês de abril do ano de 2023

| Base de Cálculo (R\$) | Alíquota (%) | Parcela a Deduzir do IR (R\$) |
|--------------------------|--------------|-------------------------------|
| Até 1.903,98 | - | - |
| De 1.903,99 até 2.826,65 | 7,5 | 142,80 |
| De 2.826,66 até 3.751,05 | 15 | 354,80 |
| De 3.751,06 até 4.664,68 | 22,5 | 636,13 |
| Acima de 4.664,68 | 27,5 | 869,36 |

Fonte: Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015.

Conforme se observa das tabelas 1 e 2, em referência à chamada parcela a deduzir, esta corresponde ao “montante a ser deduzido do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos”, sempre se observando a alíquota correspondente à respectiva base de cálculo (PAULSEN; MELO, 2022, p. 31). Ainda, é possível afirmar que tanto a alíquota quanto a base de cálculo seguem padrões progressivos que surgem de determinação constitucional, prevista no art. 153, §2º, I, com a imposição de que o IRPF “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (BRASIL, 1988).

O critério da progressividade está diretamente relacionado ao princípio da progressividade, visto no primeiro tópico deste trabalho acadêmico. Quanto à generalidade, esta diz respeito à “exigência de que nenhum contribuinte seja excluído da tributação” e o critério da universalidade exige “que toda renda seja tributada, tanto quanto possível, sem exceções, e na medida da consideração de outros princípios constitucionais” (SCHOUERI, 2022, p. 440).

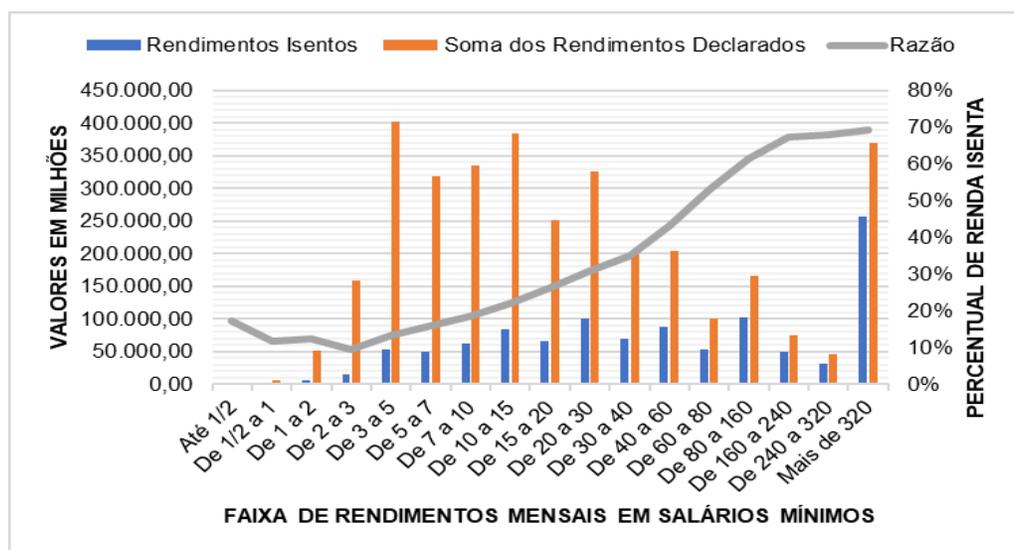
Contudo, um problema que compromete a progressividade da tributação sobre a renda é a “falta de isonomia no tratamento entre as diversas formas de rendas tornando a progressividade praticamente inócua” (CHIESA; DUARTE; CESARE, 2018 p. 82). Para evidenciar tal problema, segue-se uma lógica de análise similar à utilizada por Chiesa, Duarte e Cesare (2018) para demonstrar a regressividade do IRPF em relação ao tratamento diferenciado entre as variadas formas de renda, traduzindo-se em gráficos e tabelas simplificados os dados de um estudo desenvolvido pela Receita Federal em parceria com o Ministério da Economia. Tais dados trazem os grandes números do IRPF no que concerne ao ano-calendário de 2020, exercício de 2021, abrangendo todos os dados declarados pelas pessoas físicas para fins de tributação sobre a renda (BRASIL, 2021).

Dito isso, destaca-se que o total de rendimentos tributáveis declarados na DIRPF do ano calendário 2020 foi de R\$ 3.403.141.660.765,58. Deste total, R\$ 1.975.433.238.973,78 são os rendimentos tributáveis, ao passo de que os rendimentos isentos e não tributáveis correspondem a mais de 50% deste

total (BRASIL, 2021). No ponto, quando da análise do panorama geral, especificamente no que concerne ao total de rendimentos declarados, o percentual dos rendimentos isentos e não tributáveis é de aproximadamente 32% do total.

Ademais, o gráfico abaixo demonstra o total da soma de todos rendimentos declarados por faixa salarial mensal, incluindo-se, na soma total, os rendimentos isentos, os sujeitos a tributação exclusiva e os tributáveis, comparando-os aos rendimentos isentos. Desta forma, demonstra-se, pela linha horizontal, a razão entre o total de renda declarada e os rendimentos isentos, de acordo com a faixa de rendimentos mensais dos declarantes, em salários mínimos, dado que também pode ser comparado ao se observar as barras verticais, seja em percentual, seja em valores.

Gráfico 01 - Razão entre a soma dos rendimentos declarados e os rendimentos isentos, em percentual, conforme a faixa de renda mensal, em salários mínimos.



Fonte: Gráfico elaborado pela autora a partir de dados disponíveis na Receita Federal e provenientes de estudos tributários (BRASIL, 2021)

Da análise dos dados acima elencados, percebe-se que, na medida em que aumenta a faixa de rendimentos mensais, também aumenta o percentual de rendimentos isentos e não tributáveis, com o percentual de renda isenta chegando muito próximo a 70% do total declarado por aqueles que recebem rendimentos mensais superiores a 320 salários mínimos. Dito de outro modo, sobre pouco menos de 70% do declarado por aqueles que recebem mais de 320 salários mínimos mensais não incide qualquer alíquota do imposto sobre a renda, enquanto somente 30% da renda declarada é tributada, ocorrendo exatamente o inverso quando analisamos a faixa de 20 a 30 salários mínimos

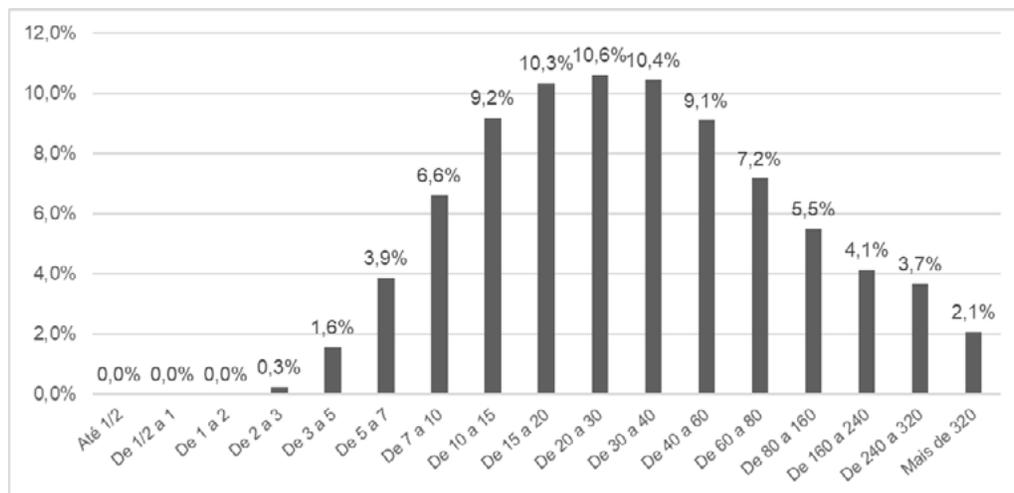
mensais em que somente 30% da renda auferida é isenta, sendo os outros 70% tributáveis.

Prosseguindo, de acordo com as diretrizes constitucionais, especialmente no que concerne à progressividade, critério este específico do imposto sobre a renda e, também, de acordo com o critério de graduação do tributo, sempre que possível, de acordo com a capacidade contributiva, este último um dos princípios constitucionais tributários, as alíquotas efetivas do IRPF deveriam ser progressivas e não o percentual de renda isenta, como se observa (BRASIL, 1988a).

Ademais, a mesma lógica se aplica às alíquotas efetivas do IRPF, entretanto, os dados obtidos através do estudo realizado pela Receita Federal demonstram, conforme pode se verificar no gráfico abaixo, a regressividade da tributação sobre a renda, com a média das alíquotas efetivas dos contribuintes, de acordo com a faixa de rendimentos em salários mínimos, sendo regressiva e não progressiva, como legalmente determinado (BRASIL, 2021).

Para o cálculo da alíquota efetiva média, considerando-se a tabela a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 até o mês de abril do ano-calendário de 2023, de acordo com a faixa de rendimentos mensais, dividiu-se pelo imposto devido daquela faixa pela soma dos rendimentos declarados, obtendo-se como resultado, a alíquota efetiva média dos contribuintes.

Gráfico 02 - Alíquota efetiva do IRPF.



Fonte: Gráfico elaborado pela autora a partir de dados disponíveis na Receita Federal e provenientes de estudos tributários (BRASIL, 2021).

Ademais, se fossem aplicados de forma adequada os critérios da generalidade, universalidade e progressividade, as pessoas físicas passariam a contribuir de forma progressiva e de acordo com a sua capacidade contributiva

avaliada de acordo com a totalidade de rendimentos auferidos (PAULSEN; MELO, 2022).

Entretanto, “o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributações distintas para determinadas classes de rendimentos”, determinando que sejam tributados exclusivamente na fonte os rendimentos de aplicações financeiras e excluindo “da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda” (PAULSEN; MELO; 2022, p. 26).

Nesse contexto, o imposto que “possui a virtude de melhor encontrar a capacidade contributiva, respeitar a neutralidade fiscal e financiar os direitos fundamentais”, conforme afirma Caliendo (2022, p. 380), vem, ao longo dos anos, onerando cada vez mais aqueles com menor capacidade contributiva, contrariando, desta forma, as determinações constitucionais balizadoras das suas regras de cobrança, como se pode observar na tabela abaixo, que analisa o crescimento de tal oneração.

Tabela 3: Razão entre o salário mínimo vigente e os valores de R\$ 1.903,99 e R\$ 2.122,00, primeiras faixas de rendimentos do imposto de renda pessoa física.

| | R\$ 1903,99 | | | R\$ 2.122,00 | |
|--------|------------------------|------------|--------|------------------------|------------|
| Ano | Salário Mínimo à época | Razão (SM) | Ano | Salário Mínimo à época | Razão (SM) |
| 2015 | 788,00 | 2,42 | JAN/23 | 1.302,00 | 1,63 |
| 2016 | 880,00 | 2,16 | MAI/23 | 1.320,00 | 1,61 |
| 2017 | 937,00 | 2,03 | | | |
| 2018 | 954,00 | 1,99 | | | |
| 2019 | 998,00 | 1,91 | | | |
| JAN/20 | 1.039,00 | 1,83 | | | |
| FEV/20 | 1.045,00 | 1,82 | | | |
| 2021 | 1.100,00 | 1,73 | | | |
| 2022 | 1.212,00 | 1,57 | | | |

Fonte: demonstrativo elaborado pelos autores a partir de informações colhidas na legislação do salário mínimo (BRASIL, 1992).

Com base nos dados acima elencados é possível averiguar que, na medida em que o salário mínimo sofreu aumentos decorrentes de ajustes anuais e era mantida a faixa de isenção do imposto sobre a renda das pessoas físicas, em R\$ 1.903,99 como ocorreu, até abril de 2023, cada vez mais pessoas passavam a possuir de renda tributável pelo IRPF. Todavia, cumpre mencionar, que apesar da alteração dos valores relativos à faixa de isenção, de R\$ 1.903,99

para R\$ 2.112,00, como o salário mínimo, também, sofreu aumentos e, ainda, considerando-se a defasagem de tempo desde a última alteração da faixa inicial passível de tributação, o cenário atual não sofreu mudanças significativas.

Portanto, é possível concluir que, apesar das alterações recentes, permanece a consequente redução da faixa de isenção quando medida em salários mínimos. Isso significa dizer que: “rendas cada vez menores, em termos reais, passaram a ser tributadas pelo IRPF, incorporando cada vez mais contribuintes” (CHIEZA; DUARTE; CESARE, 2018, p. 08).

Após a análise de como se dá a tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, passa-se a analisar se o IRPF, da forma como vem sendo cobrado, pode ser visto como instrumento de justiça social por intermédio da fiscal na concretização dos objetivos fundamentais da República.

4 O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL POR INTERMÉDIO DA FISCAL

O preâmbulo da Constituição expressa que o País se constitui em Estado “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos” (BRASIL, 1988a). A esse respeito, Kuntz e Rodrigues (2018) ensinam que a definição de justiça pode se alterar em conjunto com a sociedade e com a época da qual se está abordando, com o conceito vindo a refletir os valores e fundamentos daquela sociedade e objetivando a busca de um equilíbrio no sistema jurídico.

Nesse sentido, Chieza, Duarte e Cesare (2018 p. 248) destacam que “não há justiça social sem que haja justiça fiscal”, uma vez que a redução das desigualdades sociais e econômicas depende de políticas fiscais e da correta cobrança de tributos, pelo Poder Público, de modo a permitir a “manutenção de padrões dignos de vida para todos os grupos sociais”.

Visto isso, no que concerne à justiça social, Buffon e Steffens (2020, p. 362-363) descrevem que o seu fundamento consiste em uma necessária redistribuição de rendas, de forma a proteger aos mais fracos, pobres, e aos trabalhadores, contando, para isso, com a solidariedade social. Isso porque, para os autores, foi a tributação “deu condições para a construção de Estados Sociais, visto que direitos sociais custam muito”, sendo necessária a solidariedade, com os sistemas tributários sendo moldados “para contribuir com a redistribuição de renda mediante observância de princípios basilares, como a capacidade contributiva e a progressividade”.

Já no que diz respeito a redistribuição de rendas, Paulsen (2022, p. 195) refere que os tributos cujo fato gerador seja “uma situação reveladora da riqueza do contribuinte e em que o montante a ser pago varia conforme a dimensão dessa riqueza” são tributos de caráter distributivo, como exemplo, pode-se citar o próprio imposto de renda das pessoas físicas.

Acerca do tema, Torres (2018, p. 96-97) descreve a redistribuição de rendas como sendo um “aspecto particular da justiça distributiva”. Isso no sentido de que a primeira busca “genericamente e sem intuito personalista, tirar de quem tem mais para dar a quem tem menos” e a segunda opera “sobre os tributos mediante o princípio da capacidade contributiva”, distribuindo de forma equânime o ônus tributário.

Seguindo esta lógica, a “ideia de deveres fundamentais” e, especialmente, a ideia do dever de pagar tributos, necessária para o alcance dos objetivos do Estado, “está nitidamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em sociedade” (BUFFON, 2009, p. 85).

Entretanto, é necessário frear o desejo de arrecadação do fisco, buscando o equilíbrio na relação arrecadatória de forma a respeitar “os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos”, submetendo a tributação aos princípios constitucionais, especialmente ao da capacidade contributiva, a fim de ser realizada a justiça fiscal (QUEIROZ, 2004, p. XXIII).

Nesse sentido, fundado nos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, o imposto de renda possui alíquotas variáveis que crescem em razão proporcional à base de cálculo do tributo, o que está estritamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, e, portanto, podendo ser um meio de alcance da Justiça Fiscal, não pela via da tributação extrafiscal, mas da fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2022).

Ainda, conforme ensinam Buffon e Steffens (2020, p. 261), o imposto sobre a renda “é o tributo por excelência com melhor capacidade de aferir a capacidade contributiva”, entretanto, “é deixado para o terceiro plano na arrecadação nacional”, que possui uma tributação “alicerçada sobre o consumo e sobre o trabalho”. Tanto é assim que Buffon e Matos (2015, p. 184) anotam que “o imposto de renda é um importante aliado das políticas de redistribuição de renda e um instrumento à disposição da justiça fiscal”. Isso porque é capaz de medir a capacidade contributiva e distribuir progressivamente a carga tributária, atenuando, deste modo, as desigualdades sociais.

Entretanto, embora assim considerado, a análise realizada no tópico anterior, que abrange os grandes números do IRPF no que concerne ao exercício de 2021, e especialmente os dados do gráfico 01, demonstram que, quanto maior a faixa de renda do contribuinte maior também é o percentual de renda isenta e, portanto, não tributada. Assim, como consequência lógica tem-se que a alíquota efetiva do IRPF não é progressiva ao patamar de renda do contribuinte, mas sim, regressiva, podendo-se observar, da análise do gráfico 02, que a partir da faixa de renda compreendida entre 20 a 30 salários mínimos mensais, o percentual de alíquota efetiva média começa a cair.

Nesse sentido, a segmentação tributária do imposto de renda de acordo com a classe dos rendimentos, anunciada por Paulsen (2022) e abordada no segundo tópico do presente estudo, além de criar distinções entre rendimentos

e proventos de qualquer natureza, também fomenta a regressividade da cobrança do imposto. Tamanha é essa regressividade que, da análise do demonstrativo elaborado no gráfico 03, é possível perceber uma alíquota efetiva demasiadamente próxima entre aqueles que percebem rendimentos mensais entre 5 a 7 salários mínimos (3,9%) e aqueles que percebem, mensalmente, entre 160 a 240 salários mínimos (4,1%) ou entre 240 a 320 salários mínimos mensais (3,7%).

Não suficiente, cumpre destacar que os rendimentos isentos e não tributáveis do imposto correspondem mais de 50% dos rendimentos tributáveis declarados, conforme se verifica dos dados da tabela 03, o que atesta o fato de que mesmo com a atualização da tabela progressiva do IRPF, a partir do mês de maio do ano calendário de 2023, tanto as bases de cálculo quanto as alíquotas, continuam onerando aqueles que possuem menos rendas e proventos. Isso porque, atualmente, aqueles que percebem rendimentos mensais de pouco mais de um salário mínimo e meio (considerando o salário mínimo vigente, em maio de 2023 de R\$ 1.320,00) já incidem na primeira faixa de tributação do IRPF enquanto que, no ano de 2015, somente incidiam na primeira faixa de tributação aqueles que auferiram renda mensal de pouco menos de dois salários mínimos e meio (uma vez que o salário mínimo, durante o ano de 2015, era de R\$ 788,00 e a primeira faixa de rendimentos do imposto era de R\$ 1903,99).

Dito isso, Paulsen (2022) lembra que a atualização da tabela não é automática de um exercício para outro, dependendo de lei que assim estabeleça, para que seja possível refletir a perda do poder aquisitivo do indivíduo em razão da inflação. Portanto, entende-se que a atualização feita pela MP 1.171/2023 na Lei 11.482/2007, contribui pouco para correção destas distorções, considerando-se que a última alteração na tabela do IRPF havia sido efetivada em 2015. Nesse sentido, permanecem atuais os ensinamentos de Buffon e Matos (2015, p. 183) a medida em que continua sendo necessária a “elevação do limite de isenção do imposto de renda das pessoas físicas, pois o limite atual é insuficiente para que não ocorra a incidência de tributação sobre a parcela destinada às necessidades básicas”, fazendo com que grande parte dos contribuintes não possua recursos necessários para uma vida digna.

Nessa linha de raciocínio, relembando o conceito de renda como sendo o acréscimo patrimonial, Chiesa, Duarte e Cesare (2018) enfatizam que “parte significativa das rendas tributadas, especialmente aquelas decorrentes do trabalho, não representam acréscimo patrimonial efetivo, e ainda assim constituem base de incidência tributária”. Mas não é só, pois “pode-se afirmar que as diferentes formas de tributação na fonte e a isenção dos lucros distorcem a progressividade esperada em um tributo de natureza pessoal e direta, intimamente relacionado com a aferição da capacidade contributiva” (BUFFON; STEFFENS, 2020, p. 332).

No ponto, as distinções entre determinados tipos de rendimentos, além de ferirem os critérios de generalidade, universalidade e progressividade,

impostos pelo legislador constitucional quando previu a instituição do tributo, também fere o princípio da capacidade contributiva (BRASIL, 1988a). Assim, com uma progressividade distorcida, os privilégios no tratamento de determinados rendimentos também “ofendem a igualdade e a pessoalidade, uma vez que esse tipo de incidência do imposto não consegue aferir a verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes” (QUEIROZ, 2004, p. 377).

Desta forma, a progressividade “apontada como um importante instrumento de justiça fiscal, necessário a que o sistema tributário promova, dentre outros, o objetivo de reduzir as desigualdades sociais” não é efetivamente observada na tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não havendo, portanto, uma distribuição tributária equilibrada que promova a justiça fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 284). Diante disso, faz-se imprescindível para a justiça fiscal e para o sucesso do Estado, uma distribuição tributária equilibrada e que vise à concretização dos objetivos fundamentais da República, especialmente no que concerne à redução das desigualdades sociais e a garantia de desenvolvimento nacional (BUFFON; MATOS 2015).

Portanto, com base no estudo realizado, constata-se que o imposto de renda pessoa física, da forma como vem sendo cobrado no Brasil, não respeita, de fato, os critérios da universalidade, generalidade e progressividade e que as alterações trazidas na tabela do IRPF, a partir do mês de maio do ano calendário de 2023, apesar de auxiliarem um pouco nessas distorções, não são capazes de corrigir ou tornar esse imposto sinônimo de uma tributação justa.

Por tudo isso, em razão das anunciadas alíquotas regressivas, quando avaliada a sua aplicação efetiva, verifica-se que o IRPF também não respeita o princípio constitucional da capacidade contributiva, de modo a não auxiliar o Estado na concretização de seus objetivos fundamentais, especialmente no que concerne à redução das desigualdades sociais e regionais, erradicação da pobreza e marginalização e na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (BRASIL, 1988a).

Acerca do tema, Buffon e Matos (2015, p. 149) referem que “para que o Brasil trilhe um caminho na construção de um sistema tributário que possa ser qualificado como justo, primordialmente, a de se reconhecer, no princípio da capacidade contributiva, o seu Norte e a sua razão de ser”, o que, no imposto sobre a renda, não é, de fato, observado.

Nesse sentido, do conjunto de informações apresentadas neste estudo, entende-se que não se mostra razoável nem mesmo compatível com a justiça fiscal, que “faixas de rendas mais elevadas estejam sujeitas a alíquotas efetivas menores do que as faixas de rendas inferiores”, com tal medida sendo “exatamente o contrário do que se espera em um sistema que deve respeitar a capacidade contributiva” (SANTOS, 2021 p. 13). Desta forma, pelos motivos expostos, constata-se que o imposto de renda pessoa física, da forma como vem sendo cobrado, atualmente, no Brasil, não pode ser visto como instrumento de Justiça Social por intermédio da Fiscal na concretização dos objetivos

fundamentais da República. Ou seja, em que pese haja a adoção de alíquotas progressivas que buscam atentar a capacidade contributiva, a medida em que se eleva a renda, verifica-se que a tributação do IRPF precisa ser repensada e readequada para que esse imposto possa contribuir, de fato, e não apenas de direito, para os fins do Estado.

5 CONCLUSÃO

No presente estudo, que teve como objetivo geral analisar o Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF como um instrumento de Justiça Social por intermédio da Fiscal na concretização dos objetivos fundamentais da República, ficou evidenciado que o Estado surge da necessidade de organização da vida em sociedade, organização que no Brasil é regulada pela Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, estabelecendo, dentre outras normas, objetivos fundamentais a serem alcançados.

Em vista disso, demonstrou-se que o Estado depende de recursos financeiros para atingir os fins a que se propõe, em especial, aqueles elencados no artigo 3º do texto constitucional. Nessa linha, observou-se que os tributos têm um papel essencial no financiamento das atividades públicas, pois eles podem servir de instrumento para a concretização de objetivos do Estado, tanto por possuírem função fiscal quanto extrafiscal.

Ademais, constatou-se que a tributação, especialmente a do imposto sobre a renda das pessoas físicas, pode ser um mecanismo para a redução das desigualdades sociais e regionais, um dos objetivos fundamentais do Estado. Isso porque, com a utilização do critério da capacidade contributiva, aliado à progressividade, pode-se tributar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, não sendo a arrecadação tributária somente um meio de financiamento do Estado, mas também um instrumento à sua disposição.

Nessa linha, constatou-se que, para que haja uma justa tributação, o Poder Público deve observar certos limites impostos pela Carta Magna, que são as chamadas limitações ao poder de tributar, com o objetivo de tais balizas sendo, principalmente, assegurar a proteção do contribuinte contra eventuais, e possíveis, abusos do Estado.

Prosseguindo com o estudo, identificou-se que nem toda a renda e provento de qualquer natureza que configuram acréscimo patrimonial, são tributados de acordo com a tabela progressiva, estipulada pela Lei 13.149/15 e que foi alterada pela MP 1.171/2023, havendo diferenciações entre determinados tipos de rendimentos, citando-se como exemplo a isenção de tributos sobre os dividendos distribuídos à pessoa física. Tais diferenciações, conforme restou demonstrado, resultam na regressividade de uma tabela formalmente progressiva, uma vez que, quando da análise da efetividade das alíquotas, ficou evidente que aqueles que detêm maior capacidade de contribuir, são, na verdade, os que menos contribuem para a manutenção do Estado.

Ainda, constatou-se que a justiça social e fiscal estão umbilicalmente ligadas e prezam pelo alcance do bem comum, sendo alcançadas por meio do respeito à capacidade contributiva e ao consequente tratamento equitativo dos contribuintes. Todavia, para que seja possível alcançar a Justiça Social por intermédio da Fiscal, verificou-se ser necessário promover a redução das desigualdades sociais e regionais, com base na construção da ideia de solidariedade, a fim de que haja um vínculo de reciprocidade tanto entre o Estado e o contribuinte, como também, entre os próprios membros da sociedade entre si, sendo está um dos fatores determinantes para uma justa redistribuição de renda.

Desta forma, em resposta ao problema de pesquisa, concluiu-se que, embora o IRPF possa ser visto como um instrumento de Justiça Fiscal e Social na concretização dos objetivos fundamentais da República, da forma como vem sendo cobrado, não pode ser assim considerado, uma vez que ele não respeita, de fato, aos princípios constitucionais que devem reger sua tributação.

Diante disso, entendeu-se que se faz necessária a sua readequação e reformulação, para que esse importante imposto possa vir a servir de instrumento para o alcance dos fins do Estado. Isso porque, constatou-se que a tributação progressiva do IRPF, desde que adequada à efetiva capacidade contributiva do cidadão, pode ser utilizada como instrumento de redução das desigualdades sociais, melhoria da redistribuição de renda e, conseqüentemente, de efetivação dos compromissos constitucionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** Brasília, DF: Presidência da República, 1988, a, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 17 mai. 2023.

BRASIL. Lei 5.172, de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 mai. 2023;

BRASIL. **Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988, c, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em 17 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.542, de 23 de dezembro de 1992**. Dispõe sobre a política nacional de salários. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8542compilado.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Grandes Números IRPF: Ano-Calendário 2020, Exercício 2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.>

gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.xlsx/view. Acesso em 24 out. 2022.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

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

_____; MATOS Mateus Bassani. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____; STEFFENS, Ivan Luiz. **Tributação e constituição**: por um modo de tributar hermeneuticamente adequado à principiologia constitucional brasileira. 1. ed. Curitiba: Brazil Publishing, 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 ago. 2022.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553621497/>. Acesso em: 28 ago. 2022.

CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva; CESARE, Claudia M. de. (orgs.). **Educação fiscal e cidadania**: reflexões da prática educativa. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/Livro-Educa%C3%A7%C3%A3o-Fiscal-e-Cidadania-Reflex%C3%B5es-da-Pr%C3%A1tica-Educativa.pdf>. Acesso em 17 mai. 2023;

KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thimir. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez., 2018, p. 151-170, Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/43931>. Acesso em 03 out. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 30 ago. 2022.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593952/>. Acesso em: 05 jun. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 21 ago. 2022.

PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 12 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553620001/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml\]!/4/2\[cover\]/2%4021:76](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553620001/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dcover.xhtml]!/4/2[cover]/2%4021:76). Acesso em: 21 out. 2022.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Editora Manole, 2004. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520443125/>. Acesso em: 24 out. 2022.

SANTOS, Dão Real Pereira dos. Concentração de Riquezas no Brasil. **Instituto de Justiça Fiscal**. 2021. Disponível em: <https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2021/02/Concentracao-de-Riquezas-no-Brasil.pdf>. Acesso em 31 out. 2022.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 04 set. 2022.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.