

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS

ANA VITÓRIA VALENTE DE LIMA MELO

**A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A
APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL NA TRIBUTAÇÃO DA
RENDA: UMA ANÁLISE DO PL 1087/2025**

Maceió/AL

2025

ANA VITÓRIA VALENTE DE LIMA MELO

**A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A
APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL NA TRIBUTAÇÃO DA
RENDA: UMA ANÁLISE DO PL 1087/2025**

Monografia de conclusão de curso, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

Maceió/AL

2025

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Sâmela Rouse de Brito Silva – CRB-4 – 6023

M528c Melo, Ana Vitória Valente de Lima.
A constitucionalização da justiça tributária e a aplicabilidade do princípio constitucional na tributação da renda: uma análise do PL 1087/2025 / Ana Vitória Valente de Lima Melo. – 2025.
94 f. : il.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2025.

Bibliografia: f. 87-94.

1. Justiça tributária. 2. Reforma tributária. 3. Emenda Constitucional nº 132/2023. I. Título.

CDU: 342.4

Folha de Aprovação

ANA VITÓRIA VALENTE DE LIMA MELO

A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA: UMA ANÁLISE DO PL 1087/2025

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Alagoas, Faculdade de
Direito de Alagoas, como requisito parcial à
conclusão do Curso de Graduação em Direito.

MANOEL
CAVALCANTE DE
LIMA
NETO:38999692434

Assinado de forma digital
por MANOEL CAVALCANTE
DE LIMA NETO:38999692434
Dados: 2025.06.09 15:23:13
-03'00'

Orientador Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto
(Universidade Federal de Alagoas)

Banca Examinadora:



Documento assinado digitalmente
BASILE GEORGES CAMPOS CHRISTOPOULOS
Data: 09/06/2025 11:52:45-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Professor Doutor Basile Georges Campos Christopoulos
(Universidade Federal de Alagoas)



Documento assinado digitalmente
FELIPE GOMES DE ATHAYDE ANTUNES
Data: 09/06/2025 10:27:20-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Mestrando Felipe Gomes de Athayde Antunes
(Universidade Federal de Alagoas)

*Dedico este trabalho de conclusão de curso
aos meus pais — Daniel e Márcia — que, em
meio a cinco filhos, sempre souberam dar a
cada um o que lhe é devido. Obrigada!*

AGRADECIMENTOS

Nos últimos anos, o que antes pertencia ao mundo das ideias, agora, se torna realidade. Terminar o curso que escolhi — na Faculdade de Direito de Alagoas — é um sonho bom, um encontro de ser aqui mesmo o sonhar! Como ninguém constrói nada só, muitos vieram antes de mim e, nominalmente, agradeço:

A Ele por todos os caminhos abertos até aqui, meus passos sempre foram — e sempre serão — teus, acredito e confio. À Maria, minha grande intercessora, me formarei advogada na certeza de que tu és a minha.

Ao meu pai — Daniel Melo —, que nunca mediu esforços para me proporcionar as melhores condições de estudo, me permitindo, como consequência, ter escolhas. Obrigada por me ensinar que perder hoje não quer dizer que eu não precise treinar amanhã. Valeu a pena, pai! Você terá quatro filhos formados.

À minha mãe — Márcia Valente —, que sempre me amou e me fez sentir amada. Meu TCC e toda a minha trajetória é fruto do seu esforço, exemplo e do seu trabalho — dentro e fora de casa. Te admiro muito e obrigada por me fazer acreditar, no seguir, quando nem eu acreditava!

Às minhas irmãs — Ana Clara e Ana Caroline — e aos meus irmãos — Paulinho e Hugo (e suas extensões) —, por dividirem a jornada comigo, me ensinando que em conjunto é melhor do que só. Saibam, muito do que vive aqui dentro de mim, é de vocês!

À minha família — tios, tias, primos e primas — que são a estabilidade de saber para onde voltar. Em especial, à minha avó — Maria Vitória —, dona verdadeira do meu nome, termino o curso na lembrança que a senhora passou por aqui.

Aos meus amigos de infância — Lê, Léo, Ludy, Serafa, Bia Mel, Mila, Malu e Giu — que sempre estiveram comigo e me dão, até hoje, conforto de ser quem sou. A torcida de vocês sempre ecoa nos meus ouvidos, obrigada!

Aos meus amigos de faculdade — Fefa, Alice, Ary, Sophi, Lucas Léo, Pedro e Rinaldy — que me acolheram na vida adulta e transformaram a minha vivência acadêmica. Nunca esquecerei os momentos vividos nos corredores da FDA, obrigada!

À Fernanda — companheira de tardes, sonhos e paixão pelo direito tributário — nenhuma palavra escrita seria capaz de expressar a minha gratidão e admiração por ti. Você sabe, Fefa! Nenhuma lágrima daquela foi em vão.

À 18ª Vara Cível da Capital — e todos aqueles que a compõem — por todo ensinamento, acolhimento e ambiente físico. Em meio às turbulências com o fim do curso, e à conclusão deste

estudo, foi o espaço que me acolheu.

Ao meu orientador (e chefe) — Prof. Dr. Manoel Cavalcante — por todas as oportunidades, escuta ativa e direcionamentos. Este trabalho não existiria sem o seu comprometimento com a aprendizagem. Obrigada, acima de tudo, por me ensinar a ver além, a ver a justiça tributária pelo ponto de vista do contribuinte.

Por fim, à Universidade Federal de Alagoas e todos aqueles que lutam pela sua permanência. Como dito, é um sonho bom ter aprendido tanto em uma universidade pública, gratuita e de qualidade!

Como tatuado em minha pele, tenho coragem de ser valente para ter certeza de que o acaso é amigo do meu coração. Obrigada!

RESUMO

O trabalho examina a positivação da justiça tributária na Constituição por meio da EC 132/2023 e sua aplicação na tributação da renda, com foco no PL 1087/2025. A pesquisa, de natureza teórica e empírica, utiliza análise normativa e doutrinária para avaliar a coerência do projeto com os princípios constitucionais. Identifica avanços na justiça fiscal, como a progressividade e o Imposto de Renda da Pessoa Física Mínimo, mas também ressalta limites na efetividade da proposta.

Palavras-chave: EC 132/2023; justiça tributária; imposto de renda; PL 1087/2025.

ABSTRACT

The work examines the positivity of tax justice in the Constitution through EC 132/2023 and its application in income taxation, focusing on PL 1087/2025. The research, of a theoretical and empirical nature, uses normative and doctrinal analysis to evaluate the coherence of the project with constitutional principles. It identifies advances in tax justice, such as progressivity and the Minimum Individual Income Tax, but also highlights limits in the effectiveness of the proposal.

Key words: EC 132/2023; tax justice; income ta; PL 1087/2025.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 A JUSTIÇA E SUAS DIFERENTES DIMENSÕES COMO BASE PARA A DEFINIÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	11
1.1 A Justiça e a legitimação do Direito	11
1.2 Breve busca pelo conceito e concepções de Justiça.....	15
1.2.1 Os principais conceitos de justiça até a atualidade	17
1.2.1.1 Justiça para Hans Kelsen	18
1.2.1.2 Justiça para Chaïm Perelman.....	20
1.2.1.3 Justiça para John Rawls	24
1.2.1.4 Justiça para Ronald Dworkin.....	26
1.3 As concepções de justiça desenvolvidas ao longo da história	30
2 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA ANTES E DEPOIS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132 DE 2023.....	35
2.1 A Justiça Tributária antes da EC 132/2023	35
2.1.1 Normas constitucionais utilizadas como fundamento da Justiça Tributária.....	35
2.1.2 O Princípio Constitucional da Igualdade aplicado à tributação.....	40
2.1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva e a Justiça Tributária.....	45
2.2 A Constitucionalização do Princípio da Justiça Tributária pela EC 132/2023	50
3 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	56
3.1 O Imposto sobre a Renda.....	56
3.1.1 Princípio da Generalidade.....	58
3.1.2 Princípio da Universalidade.....	61
3.1.3 Princípio da Progressividade	63
3.2 O Imposto de Renda e a Justiça Tributária	64
3.3 O Projeto de Lei nº 1087/205 e o Princípio da Justiça Tributária	70

3.3.1	O aumento da faixa de isenção e o princípio da justiça tributária.	71
3.3.2	O imposto de renda mínimo e o princípio da justiça tributária	74
3.3.2.1	A natureza jurídica e a base de cálculo do IRPFM.....	77
3.3.2.2	O IRPFM aplicado à realidade brasileira.....	79
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	83
	REFERÊNCIAS.....	86

INTRODUÇÃO

É de conhecimento geral que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 constitui um marco histórico e normativo de extrema relevância para a sociedade brasileira, consagrando-se como instrumento jurídico comprometido com a efetivação da justiça social por ser um dos princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito.

No âmbito tributário, tal compromisso revela-se de maneira mais enfática por intermédio do princípio da justiça tributária, o qual, embora tradicionalmente inserido de forma implícita no ordenamento jurídico pátrio, adquire posituação constitucional com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

Diante desse cenário de transformação normativa, o presente trabalho tem como objetivo investigar a constitucionalização da justiça tributária, examinando a sua concepção doutrinária, sua concretização prática e a sua aplicabilidade na tributação da renda no contexto contemporâneo.

Para alcançar tal objetivo, optou-se por uma abordagem de caráter teórico e metodologicamente alicerçada na análise normativa, doutrinária e empírica. A pesquisa dedica-se à interpretação de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, bem como à análise crítica de fundamentos filosóficos e teóricos da justiça e da tributação, valendo-se de autores clássicos e contemporâneos.

No primeiro capítulo, tem por finalidade reconstruir o percurso histórico-filosófico do conceito de justiça, desde suas origens na Antiguidade até as teorias contemporâneas. Nesse sentido, discute-se inicialmente a legitimidade do direito em sua conexão com a justiça, retomando autores clássicos como Sócrates, Platão e Aristóteles.

Em seguida, explora-se a distinção entre “conceito” e “concepções” de justiça a partir da metodologia interpretativa proposta, principalmente, por Ronald Dworkin. Dessa forma, superada essa distinção, são analisados os principais conceitos de justiça segundo a perspectiva de Hans Kelsen, Chaïm Perelman, John Rawls e Ronald Dworkin. Por fim, exploram-se as concepções de justiça mais significativas da cultura ocidental, sendo estas: justiça utilitarista, justiça socialista, justiça liberal, justiça libertária e a justiça social.

Ao final do capítulo, entende a importância do conceito e das concepções de justiça para a análise da constitucionalização do princípio da justiça tributária.

O segundo capítulo volta-se à análise do princípio da justiça tributária no ordenamento jurídico brasileiro, antes e depois da Emenda Constitucional 132/2023. Inicialmente, identifica-se como esse princípio já se encontrava presente de maneira difusa, por meio de normas

constitucionais como os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade e da vedação ao confisco.

Em seguida, examina-se de forma crítica a constitucionalização explícita do princípio da justiça tributária, interpretando os avanços e os desafios normativos decorrentes da referida Emenda.

O terceiro capítulo, por fim, dedica-se à análise empírica e normativa do Projeto de Lei nº 1087/2025, com foco em sua proposta de reformulação na tributação da renda. A partir do conteúdo normativo do projeto, realiza-se uma avaliação sobre sua aderência aos parâmetros constitucionais da justiça tributária. São investigadas, ainda, questões relacionadas à progressividade, à isonomia e à redistribuição de renda, com ênfase nos seus possíveis impactos sociais e econômicos.

Em suma, o presente estudo tem como finalidade examinar o processo de constitucionalização da justiça tributária e sua efetiva aplicação no âmbito do sistema de tributação da renda, com enfoque específico na análise do Projeto de Lei nº 1087/2025. Isto é, será que o referido projeto legislativo observa e concretiza o princípio constitucional da justiça tributária?

1 A JUSTIÇA E SUAS DIFERENTES DIMENSÕES COMO BASE PARA A DEFINIÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

1.1 A Justiça e a legitimação do Direito

Inicialmente, é possível perceber que o senso comum tende a associar o conceito de direito ao de justiça, muitas vezes tratando-os como sinônimos. Em outras palavras, a sociedade costuma vincular o direito à noção de justiça e, por consequência, compreende a justiça como uma representação daquilo que seria o próprio direito.

Nesse sentido, é inegável que a justiça sempre ocupou uma posição central na vida das comunidades, estando intimamente ligada à questão da legitimidade do Direito¹. A noção de justiça, difundida na consciência coletiva, gerou o Direito na concepção que entendemos na contemporaneidade².

Ao olharmos o passado, especificamente nos impérios antigos, percebemos que o Direito era visto como um fenômeno sagrado, no qual as leis eram interpretadas como ordens divinas³. Os elementos da natureza, na mencionada época, possuíam grande relevância, fornecendo a base essencial para os mecanismos e respostas do sistema jurídico⁴.

O direito, em tal concepção, era baseado na criação e vontade divina, afastando-o das posições humanas. A lei, conseqüentemente, não surge apoiada pela ideia de justiça, mas entrelaçada na religião.

Para Renan Aguiar — tratando-se dos impérios egípcios, assírio, babilônico e hitita —, o legislador era declarador da vontade dos Deuses, não sendo o sujeito direto que criava as leis humanas⁵.

Nesse sentido, mesmo nas localidades mais racionais, não havia uma distância significativa entre as normas jurídicas e a religião.

A experiência grega, por sua vez, possui um papel fundamental na transformação da concepção de Direito. As normas jurídicas, na experiência grega, são distanciadas das revelações dos deuses e aproximadas aos homens, onde a revogação poderia acontecer pelos mesmos homens que as fizeram⁶. O Direito, na civilização helênica, toma proporções racionais

¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares do Direito**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 373.

² AGUIAR, Renan. **História do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 64.

³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 56.

⁴ LOPES, José Reinaldo de Lima. **O Direito na História**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011 p. 18.

⁵ AGUIAR, Renan. **História do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 66.

⁶ AGUIAR, Renan. **História do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 66.

e é laicizado, não necessitando de justificativas divinas para vincular os membros da comunidade⁷.

Em destaque, pode-se afirmar que Sócrates, renomado filósofo grego, foi o responsável por promover a mudança de comportamento na sociedade ateniense, questionando e adotando uma postura contrária às concepções de justiça e verdade anteriormente predominantes⁸.

A sua filosofia, através da maiêutica, substituiu os velhos costumes pela razão e influenciou o pensamento dos gregos acerca do Direito e da Justiça. A missão de Sócrates consistiu em restabelecer a confiança e a autoridade da lei — um propósito que foi posteriormente assumido e ampliado por Platão⁹.

Para Platão, a justiça consiste na ideia de que cada indivíduo exerça aquilo para o que tem aptidão natural, de modo a assegurar uma harmonia tanto na alma quanto na cidade. A justiça seria, portanto, o equilíbrio entre as diferentes partes, cada um cumprindo suas respectivas funções¹⁰.

De forma específica, ao empenhar-se em conferir fundamentos e legitimidade ao Direito, Aristóteles desenvolveu a primeira Teoria da Justiça.

Para o pensador grego¹¹, cada comunidade se estruturava segundo um tipo distinto de justiça e era sustentada por um elo de amizade (*philia*). Dessa forma, a amizade exercia um papel constitutivo na formação da comunidade, já a justiça desempenhava uma função normativa e reguladora de suas relações. Isto é, as regras que eram dirigidas ao bem comum eram determinadas pelos vínculos de justiça; enquanto os laços de amizade, por sua vez, originavam diretrizes em um sentido mais abrangente.

Os laços de justiça, portanto, correspondiam a deveres recíprocos entre os integrantes de um determinado grupo. E, quando se tratava de relações familiares — entre parentes ou amigos —, eram orientados pela chamada “justiça particular”, cuja aplicação se restringia ao domínio da vida privada¹².

A ideia era tão forte para o filósofo que, em sua concepção, quando havia amizade entre os homens, a justiça se tornava desnecessária.

⁷ LOPES, José Reinaldo de Lima. **O Direito na História**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 22.

⁸ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 28.

⁹ SANTOS, Igor Moraes. Direito e Justiça em Ulpiano: Reflexões Sobre o Justo dos Gregos aos Romanos. **Revista Duc In Altum**, Cadernos de Direito, v. 10, n. 22, set./dez. 2018. Disponível em: <https://revistas.faculdedadamas.edu.br/index.php/cihjur/article/view/981>. Acesso em: 18 abr. 2025.

¹⁰ PLATÃO. **Górgias**. Trad. Carlos Alberto Nunes. Belém: EDUFPA, 2002.

¹¹ ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. Trad. Roger Crisp. Cambridge: Cambridge University Press, 2000. p. 174.

¹² ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. Trad. Roger Crisp. Cambridge: Cambridge University Press, 2000. p. 174.

Em outra perspectiva, ao abordar a justiça política — que era responsável por estabelecer as normas aplicáveis aos cidadãos livres e operante no âmbito público da comunidade, onde as obrigações para com os membros da pólis eram determinadas por leis em sentido estrito e de caráter vinculativo¹³ —, Aristóteles a classificou em duas categorias: justiça natural e justiça convencional.

Primeiramente, de acordo com o filósofo, a justiça natural (*physikon dikaion*, justo por natureza) constitui uma forma de justiça que possui validade universal e independe de opiniões particulares. Em outras palavras, para Aristóteles, a igualdade — no tratamento entre iguais — é inerente à própria essência da justiça, sendo a isonomia um princípio justo por natureza¹⁴.

Sob outro ponto de vista, Aristóteles compreendia a justiça convencional (*nomikon dikaion*) como aquela que se baseia em normas instituídas por convenção, regulando relações voluntárias — como os contratos — e involuntárias — como danos ou tributos. O filósofo afirma que a justiça convencional “é aquela que originalmente pode ser desta ou daquela maneira, mas, quando estabelecida, deve ser realizada de modo determinado”¹⁵.

Diferentemente do filósofo grego, para Samuel Pufendorf, a ideia de justiça pode ser atribuída a ações ou a pessoas e, quando se trata de pessoas, é geralmente definida como sendo um constante e perpétuo desejo de dar a todos o que é seu por direito¹⁶.

Tal ideia baseia-se na fórmula-padrão do Direito Romano, presente no Digesto de Justiniano¹⁷, onde é determinado que: a justiça é a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que lhe é devido.

Com o progresso do desenvolvimento humano, percebe-se que a justiça passa a ser concebida como uma representação que integra tanto aspectos subjetivos — como as virtudes — quanto objetivos — como a equidade nas coisas e a correção do direito em seu conteúdo. Para Reale, a justiça como qualidade dos sujeitos, deriva do pensamento romano anteriormente citado, o qual reconhece a expressão como um hábito que seria materializado por ações justas que se voltaram ao bem do outro¹⁸.

A concepção da justiça como virtude, para Eduardo Jobim, a distingue das demais virtudes morais. Em seu entendimento, enquanto as virtudes morais estão voltadas à excelência

¹³ ARISTOTLE. *Nicomachean Ethics*. Trad. Roger Crisp. Cambridge: Cambridge University Press, 2000. p. 175.

¹⁴ JOBIM, Eduardo. *A Justiça Tributária na Constituição*. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 30.

¹⁵ ARISTOTLE. *Nicomachean Ethics*. Trad. Roger Crisp. Cambridge: Cambridge University Press, 2000. p. 66.

¹⁶ PUFENDORF, Samuel. *Os Deveres do Homem e do Cidadão de Acordo com as Leis do Direito Natural*. Topbooks, 2007. p. 31.

¹⁷ ULPIANO D. I, 1, 10, §1º; Inst. I, 1, 1. Cf. JUSTINIANO. *Cuerpo del Derecho Civil Romano*: Instituta. Digesto. Trad. D. Ildefonso L. García Del Corral. Barcelona: Krieger, Hermann y Osenbrüggen, 1889.

¹⁸ REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 378.

pessoal do indivíduo, a justiça está voltada para a vida em sociedade, buscando a adequada distribuição dos bens externos dentro de um grupo¹⁹.

Logo, os doutrinadores entendem que a justiça pode ter duas feições: a subjetiva e a objetiva. Isto é, quando se afirma que a justiça consiste na “vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu”, a expressão engloba duas qualidades, sendo a subjetiva representada pela palavra “vontade” — entendida como o querer interno que nos direciona ao justo — e a objetiva pela frase “dar a cada um o que é seu” — que representa os elementos objetivos, o contexto social²⁰.

Essa distinção é essencial para fundamentar a legitimidade do direito, pois, segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é necessário determinar se tal legitimidade se baseia unicamente em um sentimento — de natureza subjetiva e irracional — ou se existe uma base racional e universal que não apenas justifique o direito, mas também permita identificá-lo como ilegítimo²¹.

Sob a influência do naturalismo, a justiça passa a ser compreendida de maneira objetiva, como a concretização de uma ordem social justa, originada de exigências que transcendem o indivíduo e são inerentes à vida em coletividade²².

Assim, a justiça e o justo simbolizam o bem comum e, ao mesmo tempo, são fundamentais para a convivência em sociedade, e não excluem a necessidade dos atributos subjetivos.

Em mais uma evolução histórica, há autores que defendem uma terceira perspectiva, conciliando os elementos subjetivos com os objetivos.

Para Miguel Reale, não havendo outra forma de pensar a justiça, tais lados se complementam e indica que “o Legislador não decide sobre o justo em si (imutável, atemporal), mas parte do reconhecimento das condições objetivas sociais, econômicas e políticas, para preferir esta e àquela outra norma justa²³”.

Dessa forma, a justiça se manifesta como uma forma de igualdade — entre indivíduos, entre o indivíduo e o grupo ao qual pertence, ou entre ele e a comunidade como um todo —, estando sua noção profundamente ligada a uma determinada ordem estabelecida²⁴.

¹⁹ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 31.

²⁰ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 32.

²¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 352.

²² REALE, Miguel. **Lições preliminares do Direito**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 378.

²³ REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 314.

²⁴ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 31.

Além disso, assim como defende Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a exigência moral de justiça representa uma condição essencial para que o direito seja compreendido como válido²⁵, conferindo legitimidade às leis estabelecidas.

Conclusivamente, quando estamos diante de uma sociedade regida por leis, a justiça deve atuar como instrumento para promover e assegurar a igualdade entre os seus integrantes. Cabe à lei, portanto, regular a vida social, definir categorias, atribuir direitos e obrigações, distribuir encargos e benefícios, aplicar recompensas e penalidades, e, a meu ver, promover a justiça — a igualdade.

Diante disso, após esta breve conexão entre justiça e a fundamentação do Direito, torna-se essencial examinar as diferentes definições atribuídas ao termo justiça ao longo dos séculos, estabelecendo uma relação com o ordenamento jurídico brasileiro.

1.2 Breve busca pelo conceito e concepções de Justiça

Como ponto de partida, é válido mencionar que inúmeros autores — Hart, Rawls e Dworkin — fazem uma distinção entre o conceito e a concepção de justiça. Tal ideologia será adotada no presente trabalho para fins de aprofundamento e análise, principalmente posterior, das suas dimensões aplicáveis ao princípio da justiça tributária.

Nesse contexto, de acordo com Herbert Hart, embora a noção de justiça seja complexa, é possível reconhecer elementos recorrentes quando casos parecidos são tratados de forma semelhante. Isso se dá por meio de um “critério mutável ou variável” que orienta a identificação das semelhanças ou diferenças entre os casos, conforme o propósito analisado²⁶.

Sob outro ponto de vista, John Rawls considera que é comum distinguir o conceito de justiça das diferentes concepções que dele derivam. Para o autor, mesmo aqueles que adotam visões distintas sobre a justiça tendem a concordar que uma instituição é justa quando evita distinções arbitrárias entre as pessoas na distribuição de direitos e deveres fundamentais, e quando estabelece regras que promovem um equilíbrio adequado entre demandas concorrentes pelos benefícios da convivência social²⁷.

²⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 352.

²⁶ HART, Herbert. **O Conceito de Direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. Oxford University Press, 1994. p. 140.

²⁷ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 6.

Finalmente, ao tentar explicar os conceitos do tipo interpretativo, Dworkin desenvolve a sua teoria utilizando uma sociedade imaginária, cujos membros seguem um conjunto de regras denominadas de “regras de cortesia”²⁸ — as quais são incorporadas e seguidas sem resistência.

Diante disso, o autor, ao afirmar que a sociedade imaginária desenvolve uma “atitude interpretativa” diante das regras de cortesia, expõe dois cenários complementares: 1) Os indivíduos reconhecem que as normas de cortesia não são apenas presentes, mas também carregam um propósito ou têm um valor específico; 2) ao identificar esse propósito ou valor, os membros da sociedade imaginária entendem que a aplicação dessas normas deve ser feita de maneira consciente, respeitando os limites e a finalidade que a própria cortesia busca alcançar²⁹.

Ocorre que, ao tentar aplicar as mencionadas regras de cortesia seguindo os mesmos propósitos que a cortesia busca efetivar, a sociedade imaginária passa a divergir quanto ao sentido e ao propósito da cortesia. Assim, Ronald Dworkin propõe a reflexão sobre a possibilidade de desenvolver uma teoria mais conceitual a respeito da natureza da cortesia, observando que, apesar das transformações na maneira como ela é compreendida ao longo do tempo, as distintas práticas decorrentes compartilham um traço essencial: todas representam variações de uma mesma ideia de cortesia³⁰.

Nas palavras de Dworkin:

Pessoas em geral concordam sobre as proposições mais gerais e abstratas sobre a cortesia, que formam o tronco da árvore, mas discordam sobre refinamentos concretos ou subinterpretações sobre estas proposições abstratas, sobre os galhos da árvore. Por exemplo, em um certo estágio de desenvolvimento da prática, todos concordam que a cortesia, descrita mais abstratamente, é uma questão de respeito. Mas há uma divisão maior sobre a correta interpretação da ideia de respeito. Uma parte pensa que o respeito, propriamente entendido, deve ser demonstrado para pessoas de uma categoria ou grupo, mais ou menos automaticamente, enquanto a outra pensa que o respeito deve ser merecido de pessoa por pessoa³¹.

É nesse cenário que o citado autor desenvolve a distinção entre conceito e concepção, reconhecendo que a prática da cortesia pode ser analisada em diferentes níveis de interpretação, nos quais podem surgir divergências. Vejamos o que afirma Dworkin:

O contraste entre conceito e concepção é, aqui, um contraste entre níveis de abstração nas quais a interpretação da prática pode ser estudada. Em um primeiro nível a

²⁸ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 47.

²⁹ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 47.

³⁰ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 69.

³¹ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 70.

concordância se reúne ao redor de ideias discretas que são aplicadas sem controvérsia em todas as interpretações; em um segundo, a controvérsia latente nesta abstração é identificada e retomada. Expor esta estrutura pode ajudar a aguçar o argumento e irá, em qualquer caso, melhorar a compreensão da comunidade sobre seu meio intelectual³².

Vale destacar que, segundo o autor, é possível avaliar criticamente as diferentes concepções, julgando algumas como superiores a outras. Em outras palavras, para Dworkin, na medida em que diversas práticas sociais podem se orientar por determinados propósitos e valores — como ocorre com a cortesia — torna-se viável identificar uma concepção que interprete de forma mais adequada a conexão entre essas práticas e os valores a elas associados.

Em suma, Ronald Dworkin defendeu que o conceito corresponde às proposições mais amplas e abstratas sobre determinado fenômeno, ao passo que as concepções consistem em formulações mais específicas e concretas desse mesmo conceito³³.

Diante do exposto, resta evidente que a justiça, de forma semelhante à cortesia, corresponde a um conceito que admite inúmeras concepções. Torna-se necessário, portanto, fazer uma análise separada acerca dos conceitos e concepções de justiça.

1.2.1. Os principais conceitos de justiça até a atualidade

Conforme mencionado anteriormente neste capítulo, um dos conceitos fundamentais de justiça remonta a vários séculos, sendo especialmente registrado no Digesto de Justiniano. Nesse documento, a justiça é descrita como a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que lhe é devido³⁴.

Nesse sentido, Tomás de Aquino — partindo da sistematização da justiça aristotélica — definiu justiça de forma parecida, registrando que a essa “visa dar a cada um o que lhe é devido”³⁵. A justiça, em sua concepção, está intrinsecamente ligada à ideia de igualdade, pois a igualdade não se estabelece em relação a si mesmo, mas sim em relação ao próximo.

Dessa forma, mesmo que já tenham surgido diversas formas de interpretação da justiça, a maioria dos filósofos se baseiam em tal concepção. Pode-se entender, portanto, que é o conceito mais difundido e aceito até a atualidade.

³² DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 71.

³³ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 71.

³⁴ ULPIANO D. I, 1, 10, §1º; Inst. I, 1, 1. Cf. JUSTINIANO. **Cuerpo del Derecho Civil Romano**: Instituta. Digesto. Trad. D. Ildefonso L. García Del Corral. Barcelona: Kriegel, Hermann y Osenbrüggen, 1889.

³⁵ THOMAS AQUINAS, Saint. **The Summa Theologica**: Complete Edition. Trad Fathers of the English Dominican Province. New York: Catholic Way Publishing, 2014. (IIa, IIae, q.58).

Para fins didáticos, entretanto, o presente trabalho irá discorrer sobre quatro perspectivas de justiça, analisando a definição dada por Hans Kelsen, Chaïm Perelman, John Rawls e Ronald Dworkin.

1.2.1.1. Justiça para Hans Kelsen

No início do século XX, em uma breve introdução, Hans Kelsen propôs o que chamou de Teoria Pura do Direito. O autor, em ato revolucionário, proclamou a instauração de uma metodologia própria para a ciência do Direito, denominando-a positivismo jurídico normativo³⁶.

Posteriormente — e sendo este um dos motivos que justificam a abordagem de sua teoria neste trabalho — Kelsen dirige uma crítica incisiva às concepções tradicionais de justiça e igualdade predominantes nos anos 1900. Ao concluir seu ensaio “O que é Justiça?”, o jurista reconhece: “Iniciei este ensaio com a questão: o que é justiça? Agora, no final, estou absolutamente ciente de não tê-la respondido”³⁷.

Apesar da declaração anteriormente exposta, Kelsen entende a justiça como uma característica atribuída à conduta humana no que diz respeito ao modo como um indivíduo trata outro, em especial no contexto das ações do legislador ou do juiz em relação aos membros da sociedade.

Nesse sentido, confrontada tal conduta (ordem do ser) com os preceitos de uma norma de justiça (ordem do dever ser), chega-se a um julgamento que a classifica como justa (valiosa) ou injusta (desvaliosa)³⁸.

De forma simplificada, quando se compara uma determinada conduta — isto é, algo que ocorre na realidade — com os princípios de uma norma de justiça — ou seja, com aquilo que se entende como ideal ou correto —, realiza-se uma avaliação que determina se essa conduta é considerada justa (com valor positivo) ou injusta (com valor negativo).

Vale destacar que, para o jurista, apenas o comportamento humano pode ser considerado justo ou injusto, não aplicando esse tipo de julgamento à norma ou ao sistema jurídico em si. Em verdade, fazer juízo de valor ou desvalor acerca de uma norma não faz parte da lógica estritamente formal defendida por Kelsen em sua teoria³⁹.

³⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

³⁷ KELSEN, Hans. **O que é justiça?** São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 25.

³⁸ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 4.

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 11.

É nesse ponto que há uma sutil distinção entre a justiça da norma e a justiça do ato normativo. Para o jurista, a norma jurídica é o significado objetivo de um ato de vontade voltado para a conduta de outra pessoa, implicando uma diferença entre o ato em si — expressão da vontade no plano psicológico e pertencente ao mundo do ser — e o seu significado — que é a norma considerada como dever-ser⁴⁰.

Nas palavras de Hans Kelsen:

A proposição que afirma que uma norma do direito positivo ou é justa ou é injusta apenas pode significar: quando se pressupõe uma determinada norma de justiça como válida, o ato pelo qual é posta a norma de uma determinada ordem jurídica, isto é, a ato cujo sentido subjetivo é esta norma, é justo ou injusto como conforme corresponda ou não à norma jurídica. A existência do ato não é inconciliável com a validade da norma de justiça. Também pode existir um ato que não corresponda a uma norma. Quando, porém, está em causa a validade da norma de uma ordem jurídica positiva, quer dizer: quando se põe a questão de saber se o sentido subjetivo do ato deve também ser considerado como seu sentido objetivo, não porque o ato corresponda à norma de justiça mas porque foi posto de conformidade com a norma fundamental da ordem jurídica — e, portanto, ainda na hipótese de o seu sentido subjetivo não corresponder à norma de justiça —, então a norma de justiça não pode ser considerada como válida ao mesmo tempo que a norma jurídica positiva⁴¹.

Em suma, segundo o autor, o direito positivo não deve ser avaliado sob a perspectiva de justiça ou injustiça. Isso ocorre porque, ao analisar a validade de uma norma do direito positivo, deve-se desconsiderar sua conformidade ou não com princípios de justiça. Como consequência, a validade de uma norma de justiça também precisa ser desconsiderada mesmo quando estiver em harmonia com uma norma do direito positivo⁴².

Nesse contexto, na obra de Kelsen, as normas de justiça são entendidas como normas gerais que orientam, sobretudo, a atuação do legislador e do juiz no tratamento dos indivíduos, determinando, assim, o conteúdo das normas gerais e particulares de uma sociedade.

Em análise, a obra de Hans, destaca Marciano Seabra de Godoi⁴³ que as normas de justiça são a construção — ao longo dos séculos — do que a humanidade entende acerca do “justo” e do “injusto”.

Sob a ótica de Kelsen, a ciência do direito não é capaz de oferecer um critério para definir a verdadeira norma de justiça, limitando-se à descrição objetiva das concepções de justo ao longo da história, “sem se identificar a si própria como um desses juízos de valor”⁴⁴.

⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 12.

⁴¹ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 11-12.

⁴² GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 14.

⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 14.

⁴⁴ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 16.

Dessa forma, Hans Kelsen classifica — baseado no critério da origem e do conteúdo — as normas de justiça em dois grupos: normas de justiça do tipo racional e normas de justiça do tipo metafísico.

Assim, após examinar diferentes normas e princípios de justiça, Kelsen identifica o princípio da justiça da igualdade. Segundo ele, esse princípio possui um único significado: assegurar o tratamento igual a todos os indivíduos, ignorando quaisquer critérios que estabeleçam desigualdades baseadas em circunstâncias de fato⁴⁵.

Nesse sentido, fica claro que o jurista critica a concepção tradicional — que ele considera incorreta — do princípio de justiça, segundo o qual se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Em sua visão, é contraditório considerar que o princípio da justiça como igualdade admite qualquer forma de tratamento desigual, sustentando que tal princípio “é a norma segundo a qual todos os homens devem ser igualmente tratados, segundo a qual nenhuma das desigualdades que efetivamente existem entre eles deve ser tomada em consideração”⁴⁶.

Seguindo tal entendimento, Kelsen afirma que a regra tradicional — tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais —, que pode ser conhecida como “igualdade perante a lei”, não passa do conceito da aplicação correta da lei:

A chamada igualdade perante a lei é respeitada sempre que a lei é aplicada tal como, de acordo com o seu próprio sentido, deve ser aplicada, sempre que o órgão aplicador do direito considera como relevantes apenas aquelas desigualdades que a lei manda ter em conta. A igualdade perante a lei não é, portanto, de forma alguma, igualdade mas conformidade com a norma.⁴⁷

Por fim, Hans Kelsen reconhece que a justiça é a “*eterna questão da humanidade*”⁴⁸ e, ao longo da história, passou a reconhecer e propor diversas normas de justiça, cada uma priorizando certos valores, como a preservação da vida, a liberdade individual, a segurança econômica, entre outros.

1.2.1.2. Justiça para Chaïm Perelman

Em resumido contexto, Chaïm Perelman foi um jurista polonês que cresceu na Bélgica, onde cursou Direito e Filosofia na Universidade de Bruxelas. Destaca-se que, durante a

⁴⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 17.

⁴⁶ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 56.

⁴⁷ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 60.

⁴⁸ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993. p. 1.

ocupação nazista, dedicou-se a estudar a noção de justiça, buscando aplicar a este tema o método positivista de Gottlob Frege, considerado o pai da lógica moderna.

Dessa maneira, pode-se afirmar que Perelman procurou eliminar da concepção de justiça qualquer juízo de valor, temendo que, de outro modo, sua abordagem se afastasse da racionalidade⁴⁹. Assim, sua principal tese é a construção de uma concepção de justiça com caráter estritamente formal.

Para Manuel Atienza:

Seu objetivo fundamental é ampliar o campo da razão para além dos confins das ciências dedutivas e das ciências indutivas ou empíricas, a fim de poder dar conta também dos raciocínios que ocorrem nas ciências humanas, no Direito e na Filosofia.⁵⁰

Perelman se dispôs a examinar, de forma racional, as mais diversas concepções de justiça, extraindo, dentre elas, um substrato comum: seu conceito de justiça formal.

Assim, o jurista observa que os valores que fundamentam a escolha de uma determinada fórmula de justiça — por exemplo, atribuir a cada um o que corresponde aos seus méritos — podem ser contestados por outros valores que sustentam a adoção de uma fórmula distinta — a cada indivíduo conforme suas necessidades, a título de exemplo —, sendo impossível, do ponto de vista científico, demonstrar a uma das partes que sua posição é incorreta⁵¹.

Nesse sentido, Chaïm Perelman, ao analisar desde o nascimento da filosofia na Grécia Antiga até os tempos modernos, sintetiza seis concepções de justiça, que são: a cada um a mesma coisa; a cada um segundo seus méritos; a cada um segundo suas obras; a cada um segundo suas necessidades; a cada um segundo sua posição; e a cada um segundo o que a lei lhe atribui.

Em primeiro momento, tratando-se da concepção “a cada um a mesma coisa”, todos os seres devem ser tratados igualmente, desconsiderando quaisquer particularidades que os diferenciam. De acordo com essa visão, a morte seria “o ser perfeitamente justo”⁵², a expressão ideal desse conceito de justiça, uma vez que alcança todos os seres humanos sem levar em conta seus méritos, suas ações e suas origens⁵³.

⁴⁹ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** - Teorias da Argumentação Jurídica. São Paulo: Landy, 2000. p. 81.

⁵⁰ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** - Teorias da Argumentação Jurídica. São Paulo: Landy, 2000. p. 81.

⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19.

⁵² PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 9.

⁵³ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19.

Por outro lado, ao tecer sobre “a cada um segundo seus méritos”, Perelman entende que os seres humanos devem receber tratamento conforme seus méritos, proporcionalmente⁵⁴. Segundo Marciano Seabra de Godoi, essa concepção mantém em aberto a definição do que deve ser considerado mérito ou demérito de um indivíduo, bem como os critérios que devem orientar essa avaliação, questionando se deve valorizar o resultado da ação, a intenção do agente, seu esforço ou sacrifício⁵⁵.

Em “a cada um segundo suas obras”, o autor sustenta que a justiça não implica tratar todos de maneira igual, mas sim de acordo com os resultados de suas ações. Dessa forma, a justiça assume um caráter prático, priorizando os efeitos concretos em vez da intenção ou do sacrifício envolvido⁵⁶. Chaïm observava que a aplicação dessa fórmula preside no pagamento de salários dos empregados, bem como na definição de concursos e exames de preenchimento de cargos públicos.

Prosseguindo, a concepção de justiça “a cada um segundo suas necessidades” não se baseia no mérito, mas na satisfação das necessidades essenciais do ser humano, aproximando essa fórmula da ideia de uma justiça pautada na caridade⁵⁷. Segundo o jurista, tal ideia inspirou a legislação que criou diversos direitos sociais, como: salário mínimo, o seguro-desemprego e o salário-família⁵⁸.

Considerando a concepção de justiça “a cada um segundo sua posição”, reconhecem-se as distinções entre os indivíduos em função de suas posições sociais, sem levar em conta suas qualidades pessoais. Tal concepção é bastante utilizada nas sociedades aristocráticas e escravocratas, levando em conta fatores como raça e a religião⁵⁹.

Finalmente, através de “a cada um segundo o que a lei lhe atribui”, Perelman compreende que o justo reside na observância estrita do que está previsto na lei, relacionando-se com o princípio “dar a cada um o que lhe é devido” — *cuique suum tribuere* dos romanos⁶⁰.

Posto isso, conforme já exposto, Perelman entende que todas as concepções de justiça compartilham um elemento comum: a justiça formal. A justiça formal, portanto, é um princípio de conduta que determina que os indivíduos pertencentes a uma mesma categoria essencial

⁵⁴ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 9.

⁵⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19.

⁵⁶ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 10.

⁵⁷ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 10.

⁵⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 20.

⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 20.

⁶⁰ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 12.

devem ser tratados de maneira igual, sendo esse princípio subjacente e implícito em todas as concepções de justiça anteriormente examinadas⁶¹.

Em suas palavras:

Nossa definição da justiça é formal porque não determina as categorias que são essenciais para a aplicação da justiça. Ela permite que surjam as divergências no momento de passar de uma fórmula comum da justiça formal para fórmulas diferentes de justiça concreta. O desacordo nasce no momento em que se trata de determinar as características essenciais para a aplicação da justiça⁶².

Vale salientar que Perelman diferencia a concepção moral da concepção jurídica de justiça. Segundo o autor, no âmbito moral, o juiz possui liberdade para escolher a fórmula de justiça que deseja aplicar. Já no campo jurídico, a fórmula específica da justiça é imposta ao julgador, cuja interpretação está sujeita à revisão final da Suprema Corte:

[...] o juiz é obrigado a observar certas regras de justiça predeterminadas, o que ocorre no direito, mas jamais na moral. Em princípio, não se pode considerar alguém injusto simplesmente porque aplica uma outra fórmula de justiça concreta diversa da nossa. Não se pode exigir de alguém que faça uma partilha igual quando, segundo ele, por exemplo, a partilha deveria ser feita proporcionalmente às necessidades de cada um dos beneficiários. Consistindo a injustiça na violação de regras de justiça concretas segundo as quais pretensamente se julga, não se pode considerar um ato injusto se a fórmula de justiça de que nos servimos para criticar o julgamento não é a do juiz. Se o juiz viola regras de justiça concreta aceitas por ele, é injusto. Ele o é involuntariamente se seu julgamento resulta de uma representação inadequada dos fatos. Ele só o é voluntariamente quando viola as regras da justiça formal⁶³.

Concluindo, Perelman afirma que a noção de um sistema de justiça perfeito é contraditória. Por isso, ele propõe abandonar o "racionalismo ingênuo", que acredita na capacidade da razão prática de descobrir verdades evidentes e valores absolutos, e adotar um "racionalismo crítico", que entende a justiça como a expressão da razão na prática, orientada por um desenvolvimento correto de um ou mais valores, os quais não são definidos nem pela razão nem por um sentimento místico de justiça:

Nossa exigência de justiça deve limitar-se à eliminação das regras de toda arbitrariedade que não resulte de um juízo de valor irreduzível. Assim como um ato justo é relativo à regra, a regra justa será relativa aos valores que servem de fundamento para o sistema normativo. E como todo valor é arbitrário, não existe justiça absoluta, fundamentada na razão⁶⁴.

⁶¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 21.

⁶² PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 19.

⁶³ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 23.

⁶⁴ PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 24.

1.2.1.3. Justiça para John Rawls

Publicado em 1971, o livro *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls, é resultado de décadas de pesquisa sobre o tema da justiça e se tornou um marco na filosofia política, preenchendo um vazio de quase um século sem o surgimento de uma grande teoria nessa área.

Durante a redação do livro, o jurista americano tomou como referência os pensamentos de Kant, Rousseau e Locke, concentrando suas críticas nas ideologias utilitaristas e buscando desenvolver uma teoria social pautada na razão, no liberalismo e na justiça.

Nesse sentido, a Teoria da Justiça — também conhecida como justiça como equidade — é determinada por Rawls como um empreendimento cooperativo para o benefício de todos⁶⁵. Em outras palavras, a teoria formulada pelo autor é de natureza substantiva e adota a justiça procedimental pura, cujo objetivo é de resguardar o pluralismo moral, permitindo que cada indivíduo tenha liberdade para escolher e perseguir seus próprios objetivos de vida, com a devida garantia de igualdade justa de oportunidades.

Para concretizar a sua teoria, John Rawls elaborou dois princípios destinados à organização de uma sociedade justa:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos⁶⁶.

O jurista deixa claro, portanto, que a estrutura social não deve favorecer aqueles que já se encontram em posição privilegiada, a menos que isso também traga benefícios aos menos favorecidos, reforçando, assim, a formulação do segundo princípio:

As desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) propiciem o máximo benefício esperado para os menos favorecidos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades⁶⁷.

Em síntese, o primeiro princípio exige a distribuição igualitária de direitos e deveres básicos entre todos os indivíduos.

⁶⁵ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 5.

⁶⁶ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 64.

⁶⁷ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 68.

Por outro lado, o segundo princípio estabelece que as desigualdades socioeconômicas são aceitáveis apenas se houver igualdade equitativa de oportunidades e se tais desigualdades trouxerem benefícios para todos, especialmente para os menos favorecidos. Ou seja, a existência de vantagens para alguns só é considerada justa caso também proporcione melhores condições para os menos favorecidos⁶⁸.

Dessa forma, observa-se que a obtenção de benefícios para os menos favorecidos constitui um elemento fundamental na concepção de uma sociedade justa para John Rawls:

Sempre que houver uma desigualdade na estrutura básica, deve-se justificá-la para os que estão na posição mais desvantajosa. Isso vale para qualquer um dos bens sociais primários e, em especial, para a liberdade. Portanto, a regra de prioridade exige que mostremos que a desigualdade de direitos seria aceita pelos menos favorecidos em troca da maior proteção, resultante dessa restrição, de suas outras liberdades⁶⁹.

Os dois princípios apresentados destinam-se, portanto, prioritariamente à estrutura fundamental da sociedade, buscando definir os critérios para a atribuição de direitos e deveres, bem como para a distribuição de benefícios sociais e econômicos.

Ademais, o autor estabelece que os princípios de justiça possuem cinco características essenciais, a saber: generalidade, universalidade, publicidade, ordenação e finalidade.

Brevemente, quanto à generalidade, os princípios de justiça não podem ser elaborados de forma direcionada a indivíduos ou grupos específicos, considerando que todos devem ignorar — sob o véu da ignorância — informações particulares sobre si mesmos e sobre sua posição social antes de escolherem os princípios da justiça. No tocante à universalidade, ela se refere à incompatibilidade de exceções com os princípios aceitos por todos os membros do grupo social. A publicidade, por sua vez, é entendida como um convencimento de que todos conhecem os princípios e, como consequência, seguem-nos regularmente. Em contrapartida, a ordenação é fundamental para resolver as reivindicações conflitantes entre os membros do grupo social, tornando desnecessário o uso da força e diferenciando a justiça como equidade do intuicionismo. Finalmente, a finalidade refere-se à ausência de uma nova oportunidade para a escolha dos princípios da justiça, das instituições e do próprio sistema social, conforme a conveniência⁷⁰.

⁶⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 45.

⁶⁹ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 286.

⁷⁰ SANTOS, Antonio Ricardo Surita dos. Uma breve análise dos dois princípios da teoria da justiça de John Rawls e suas implicações para a questão econômica. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, Encontro Virtual, v. 7, n. 1, jan./jul. 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 158.

Para Antônio Ricardo Surita, os princípios de justiça propostos por Rawls não apenas formam a base da estrutura fundamental da sociedade, mas também atuam como um parâmetro independente para avaliar a criação de normas constitucionais justas e eficazes, bem como o sistema legislativo necessário para alcançar o objetivo da justiça como equidade⁷¹. Ou seja, os princípios criados por Rawls são um bom parâmetro para analisar se o sistema garante tanto uma ampla garantia de liberdade igualitária quanto a promoção da igualdade democrática – ampliando as oportunidades para os menos favorecidos.

Destaca-se que, em seu trabalho, Rawls argumenta que o Utilitarismo⁷² é inaceitável em uma sociedade entendida como um sistema cooperativo voltado para o bem-estar de todos os seus membros, uma vez que esse sistema justifica o sacrifício de minorias em prol da maximização da felicidade da maioria⁷³.

Finalizando, em minhas palavras, vê-se que os dois princípios de justiça propostos por John Rawls defendem as liberdades fundamentais e, como fundamento de uma sociedade democrática justa, exigem que haja uma redução das desigualdades econômicas e sociais através da garantia de maiores incentivos e possibilidades para as pessoas em situação de vulnerabilidade social, promovendo-se, assim, o benefício mútuo de todos os participantes da sociedade.

1.2.1.4. Justiça para Ronald Dworkin

Em princípio, Ronald Dworkin — jurista e professor da Universidade de Nova Iorque e da Universidade de Oxford — abordou o tema em questão ao desenvolver sua teoria sobre a igualdade, exposta principalmente em dois artigos fundamentais: "What is Equality? Part I: Equality of Welfare"⁷⁴ e "What is Equality? Part II: Equality of Resources"⁷⁵.

Um dos principais destaques da sua teoria é a diferenciação entre tratar as pessoas igualmente e tratar as pessoas como iguais. Em outras palavras, o princípio político da igualdade

⁷¹ SANTOS, Antonio Ricardo Surita dos. Uma breve análise dos dois princípios da teoria da justiça de John Rawls e suas implicações para a questão econômica. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, Encontro Virtual, v. 7, n. 1, jan./jul. 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 8.

⁷² Segundo o autor, o utilitarismo teria como foco exclusivo a maximização da felicidade coletiva, sem considerar a forma como essa felicidade é distribuída entre os indivíduos da sociedade, ou seja, se de maneira justa ou injusta. Ademais, Rawls sustenta uma crítica ainda mais contundente, ao afirmar que o utilitarismo, por sua própria natureza, seria incapaz de assegurar justiça na distribuição da felicidade, razão pela qual não conseguiria se sustentar como uma teoria adequada para justificar moralmente o Estado (RAWLS, 1997, p. 289-290).

⁷³ RAWLS, John. **A Teoria de Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 286.

⁷⁴ Tradução nossa: O que é igualdade? Parte I: Igualdade de Bem-Estar.

⁷⁵ Tradução nossa: O que é igualdade? Parte II: Igualdade de recursos.

leva em consideração que cada indivíduo possui o mesmo valor fundamental perante a sociedade e isso não quer dizer que se deve tratar todos da mesma maneira.

No entanto, há diferentes interpretações sobre o que significa essa igualdade e sobre qual seria a melhor maneira de colocá-la em prática. O objetivo de Dworkin, portanto, é determinar qual seria a melhor concepção de igualdade para que os cidadãos sejam tratados como iguais — “*as equals*”⁷⁶. Destaca-se que as suas teorias tratam da esfera da igualdade distributiva — “*distributional equality*” —, não abordando a esfera da igualdade política⁷⁷.

Nesse contexto, como dito anteriormente, Ronald Dworkin desenvolveu duas teorias sobre igualdade distributiva, sendo estas: a teoria da igualdade de bem-estar e a teoria da igualdade de recursos.

A igualdade do bem-estar, segundo Dworkin, deve ser priorizada quando o ideal político está em jogo. Ele sustenta essa posição com base no fato de que o conceito de bem-estar, desenvolvido por economistas, esclarece o que constitui o fim e o que representa o meio na vida humana.

O bem-estar, assim, serve como um critério para atribuir valor aos recursos: eles são considerados valiosos na medida em que conseguem gerar bem-estar, ou conforme sua capacidade de produzir mais ou menos bem-estar⁷⁸.

De acordo com essa teoria, se optamos por decisões baseadas na igualdade, mas entendemos essa igualdade apenas em termos de recursos — ignorando o bem-estar que esses recursos proporcionam —, estaremos confundindo o meio com o fim. A implicação é que, para realmente tratar as pessoas como iguais, é necessário garantir que suas vidas sejam igualmente desejáveis, ou ao menos oferecer os meios para que isso seja possível.

Portanto, essa concepção valoriza a igualdade no nível do bem-estar individual, e não na mera distribuição de dinheiro ou bens materiais⁷⁹.

Com base nessa perspectiva, o jurista examina distintas interpretações da igualdade de bem-estar. No entanto, Dworkin sustenta que, embora a investigação filosófica sobre o verdadeiro significado do conceito de *welfare* seja válida, existem razões morais, no âmbito da política, para não se buscar a igualdade de bem-estar entre os indivíduos — independentemente de esse bem-estar ser entendido como realização pessoal ou como um determinado estado mental consciente⁸⁰.

⁷⁶ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 86.

⁷⁷ In: **Philosophy and Public Affairs**, v. 10, p. 186, 1981.

⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 87.

⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 87.

⁸⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 88.

Por outro lado, no que diz respeito à teoria dos recursos, Dworkin defende que o foco deve estar na distribuição justa dos recursos que podem — ou não — ser utilizados para alcançar o bem-estar⁸¹.

Explicando a sua teoria, o autor utiliza uma estratégia típica da filosofia política normativa: a construção de cenários hipotéticos abstratos com o objetivo de extrair os princípios que sustentam sua proposta. Ele propõe uma situação em que um grupo de pessoas sobrevive a um naufrágio e chega a uma ilha desabitada, rica em recursos naturais.

Nesse contexto, todos os recém-chegados estão cientes das oportunidades disponíveis e participam de um leilão para a distribuição dos bens, sendo que cada indivíduo possui a mesma quantidade de moedas e, como forma de simplificar o cenário, considera-se que nenhum integrante do grupo tem deficiência ou está enfermo⁸². Na finalização do leilão, denominado por Dworkin como tese da cobiça, espera-se que os participantes estejam satisfeitos com os recursos obtidos, sem desejarem aquilo que outros receberam.

O leilão, nesse modelo, estaria em conformidade com os princípios previamente estabelecidos, pois as escolhas refletem as preferências individuais, sem que uma vontade fosse imposta sobre a outra.

O teste da cobiça serve, assim, para validar a distribuição final, levando em conta as circunstâncias do grupo, embora não pressuponha que cada pessoa receba exatamente o que desejava inicialmente — já que os gostos e perfis individuais podem variar. Em suas palavras:

O leilão propõe o que o teste de cobiça de fato assume, isto é, que a verdadeira medida dos recursos sociais dedicados à vida de uma pessoa seja determinada indagando sobre a real importância desse recurso para os outros. Repito que o custo, avaliado dessa forma, aparece na noção que cada pessoa tem do que é seu com justiça, e no juízo que cada um faz da vida que deva levar, dado aquele mesmo comando da justiça. Qualquer pessoa que insistir que a igualdade é violada por algum perfil particular de gostos iniciais deve, portanto, rejeitar a igualdade de recursos e recair na igualdade de bem-estar⁸³.

Para Rangel Mendes Francisco, o chamado teste da cobiça não apenas leva em conta as diferentes escolhas individuais, como também permite verificar se houve tratamento igualitário entre os participantes do leilão. O teste impede que, mesmo em um cenário ideal — no qual todos tiveram liberdade para decidir e aceitar as consequências de suas escolhas —, alguém

⁸¹ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana**: a teoria e a prática da igualdade. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 9.

⁸² FRANCISCO, Rangel Mendes. A teoria da justiça de Ronald Dworkin e uma análise jurídica de programas de ações afirmativas. **Revista de Direito**, Viçosa, v. 13, n. 3, 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 5.

⁸³ DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana**: a teoria e a prática da igualdade. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 9.

deseje os recursos alheios por considerar, diante das circunstâncias, que foi tratado de forma injusta⁸⁴. Ademais, Dworkin também faz uma distinção entre dois tipos de sorte: a sorte de opção e a sorte bruta.

A sorte de opção ocorre quando alguém assume conscientemente um risco — como no caso de fazer apostas —, ao passo que a sorte bruta diz respeito a eventos que escapam totalmente ao controle individual.

Desta feita, apenas a sorte de opção é compatível com o ideal de igualdade de recursos, já que suas consequências decorrem de decisões voluntárias. Já a sorte bruta, por envolver circunstâncias alheias à vontade da pessoa, não se alinha a esse princípio de justiça⁸⁵.

Assim, vê-se que nem sempre é viável — e, em certos casos, nem mesmo desejável — definir uma métrica precisa para corrigir desigualdades resultantes das circunstâncias. No entanto, é possível equilibrar a forma como cada indivíduo responde às oportunidades disponíveis para se proteger contra os efeitos da sorte bruta.

Essa proteção seria assegurada por meio de um seguro hipotético, que presumivelmente teria sido contratado por pessoas prudentes, funcionando como uma garantia contra infortúnios fora do seu controle⁸⁶.

O seguro hipotético, então, atuaria diante das situações provocadas pela má sorte bruta, funcionando como um mecanismo de compensação para os afetados e como forma de corrigir possíveis arbitrariedades e incertezas. Isso faz com que a igualdade de recursos seja entendida como uma concepção *ex ante* de igualdade — ou seja, sua aplicação ocorre antes da manifestação dos riscos, buscando antecipar e neutralizar seus efeitos⁸⁷.

Todos os elementos propostos e desenvolvidos por Dworkin — como o leilão, o teste da cobiça e o seguro hipotético — têm como objetivo fundamental e justificar certos princípios que possam orientar a formulação de políticas públicas e a construção de um sistema tributário mais justo e igualitário⁸⁸.

Em outras palavras, na esfera tributária, Dworkin sugere converter essa estrutura hipotética de seguros em um modelo de tributação. A cobrança de impostos, portanto, seria calculada com base no valor dos prêmios que cada indivíduo teria hipoteticamente escolhido

⁸⁴ FRANCISCO, Rangel Mendes. A teoria da justiça de Ronald Dworkin e uma análise jurídica de programas de ações afirmativas. **Revista de Direito**, Viçosa, v. 13, n. 3, 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 7.

⁸⁵ GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Tradução de Luís Carlos Borges. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 255.

⁸⁶ FERRAZ, Octávio Luiz Motta. Justiça distributiva para formigas e cigarras. **Novos Estudos** - Cebrap, [s.l.], n. 77, mar. 2007. Disponível em: <http://ref.scielo.org/gnd669>. Acesso em: 25 abr. 2025. p. 250.

⁸⁷ FRANCISCO, Rangel Mendes. A teoria da justiça de Ronald Dworkin e uma análise jurídica de programas de ações afirmativas. **Revista de Direito**, Viçosa, v. 13, n. 3, 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 7-8.

⁸⁸ FRANCISCO, Rangel Mendes. A teoria da justiça de Ronald Dworkin e uma análise jurídica de programas de ações afirmativas. **Revista de Direito**, Viçosa, v. 13, n. 3, 2021. Acesso em: 28 abr. 2025. p. 8.

pagar. A arrecadação resultante seria então redistribuída, compensando aqueles que, devido a habilidades limitadas, não conseguiram obter uma renda equivalente à cobertura estimada, pagando-lhes a diferença entre essa cobertura e a renda efetivamente alcançada⁸⁹.

Percebe-se, portanto, que para Ronald Dworkin a melhor concepção acerca da igualdade é a igualdade de recursos.

1.3 As concepções de justiça desenvolvidas ao longo da história

Como já mencionado anteriormente, as concepções de justiça abordam o conteúdo da própria justiça, tratando do que ela se ocupa e das condições necessárias para sua realização.

Representam, então, proposições doutrinárias com o objetivo de estabelecer "critérios avaliativos utilizados de maneira diversa para determinar certos tipos de situação justa ou injustas"⁹⁰.

Em ponto inicial, é pertinente ressaltar que há recorrentes divergências intelectuais em torno do tema.

De modo geral, contudo, as teorias da justiça buscam esclarecer o que deve ser distribuído entre os membros da sociedade — tais como bens e recompensas, renda e riqueza, direitos e deveres, poderes e oportunidades, posições e honrarias⁹¹ —, bem como identificar quais diferenças fundamentais devem ser consideradas no processo de alocação desses recursos sociais.

Tal complexidade decorre do reconhecimento de que os indivíduos possuem diferenças contingentes — como idade, sexo, vigor físico, fragilidade e estado de saúde —, além de se encontrarem em condições desiguais quanto às oportunidades e aos recursos econômicos disponíveis⁹².

Anteriormente ao desenvolvimento do tema, destaca-se que não há concepções de justiça que sejam absolutas ou homogêneas, tampouco desvinculadas dos contextos histórico-culturais em que se desenvolveram. Isto é, as concepções de justiça estão intrinsecamente ligadas ao período histórico da humanidade.

Dessa forma, no tocante às sociedades medievais, a principal característica era a noção de honra — traduzida como o “*sentimento de valor pessoal por ocupar uma determinada*

⁸⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 96.

⁹⁰ CAMPBELL, Tom. **Justice**. London: MacMillan Education, 1988. pp. 4-5.

⁹¹ SANDEL, Michael. **Justiça - O que é fazer a coisa certa**. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 24. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017. p. 84.

⁹² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 95.

posição dentro da hierarquia social”⁹³. Assim, com a predominância da justiça distributiva, o critério utilizado para a distribuição dos bens sociais — tanto os ativos quanto os passivos — resultava em uma estrutura social hierarquizada, já que os direitos e obrigações eram atribuídos conforme a posição social dos indivíduos na sociedade⁹⁴.

Em contrapartida, nas sociedades modernas, democráticas e republicanas, prevalece a concepção de justiça que busca "dar a cada um segundo suas necessidades" e "conforme o que a lei estabelece para cada indivíduo", sendo essa concepção baseada no princípio da legalidade⁹⁵.

Nesse sentido, apenas uma lei formulada de maneira geral e abstrata poderia definir o que é justo de acordo com a razão, sendo por meio dela - segundo os revolucionários franceses - que se alcançaria a igualdade formal⁹⁶.

Ao longo dos séculos, diversas concepções de justiça influenciaram a cultura ocidental, sendo as mais significativas: justiça utilitarista, justiça socialista, justiça liberal, justiça libertária e a justiça social.

Para Eduardo Jobim, as principais diferenças entre as correntes citadas estão na importância atribuída ao direito de propriedade (reconhecido, negado ou condicionado à função social), na fundamentação da tributação (com base na teoria do benefício ou do sacrifício), no grau de carga tributária permitido (proporcional ou progressiva) e nos objetivos destinados à utilização dos recursos arrecadados (com ou sem finalidade redistributiva)⁹⁷.

Dentro do exposto, o utilitarismo considera que a sociedade mais justa é aquela capaz de gerar o máximo de felicidade para o maior número de indivíduos. Nessa perspectiva, a qualidade de vida pode ser avaliada com base nos sentimentos expressos pelas próprias pessoas.

Jeremy Bentham, principal expoente do utilitarismo, defendia que o Direito deve atuar como instrumento para promover o maior bem-estar possível à coletividade, orientando-se por uma análise racional de custos e benefícios⁹⁸. Além disso, o autor também apresenta o princípio da utilidade como um instrumento que pode fornecer uma "ciência da moralidade", servindo

⁹³ BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social - gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 50, pp. 19-56, 2003. p. 22.

⁹⁴ BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social - gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 50, pp. 19-56, 2003. p. 24.

⁹⁵ BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social - gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 50, pp. 19-56, 2003. p. 25.

⁹⁶ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 97.

⁹⁷ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 99.

⁹⁸ BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the Principles of Morals and Legislation**. New York: Barnes & Noble, 2008. p. 127.

como um critério relevante para orientar reformas nas leis e a atuação dos tribunais na aplicação do direito⁹⁹.

No contexto da justiça tributária, tanto Bentham quanto a doutrina utilitarista poderiam respaldar medidas como a taxação elevada das grandes fortunas — grupo minoritário —, desde que isso resultasse em maior bem-estar para as populações de baixa renda — grupo majoritário¹⁰⁰.

Com base nessa premissa, no âmbito da tributação, seria considerado justo tributar os mais ricos com maior intensidade do que os mais pobres, uma vez que a carga adicional sobre os ricos, em comparação com a carga mais leve suportada pelos pobres, não implicaria um sacrifício superior em termos de unidades de utilidade¹⁰¹.

Em outras termos, essa concepção serviu de fundamento para defender uma tributação mais pesada sobre os mais ricos, baseada não apenas no princípio do sacrifício, mas também no critério da progressividade¹⁰².

Sob uma ótica diferente, o movimento socialista buscou garantir uma igualdade plena entre os integrantes da sociedade proletária, promovendo a distribuição dos bens sociais de acordo com as necessidades individuais de cada um¹⁰³. Isto é, para a justiça socialista — segundo Karl Marx —, a premissa é “*de cada um segundo a própria capacidade, a cada um segundo a sua necessidade*”¹⁰⁴, visto que — em substituição ao trabalho alienado — os esforços dos trabalhadores devem ser direcionados à satisfação das necessidades materiais de toda a coletividade¹⁰⁵. Logo, através do Manifesto Comunista, Marx e Engels defenderam a supressão do direito à herança, aliada à implementação de um sistema tributário progressivo com alíquotas elevadas e à tributação gradual da renda¹⁰⁶.

Por sua vez, a justiça libertária atribui um valor excessivo aos princípios da liberdade e da propriedade, onde cada pessoa é, moralmente, dona de si. Em tal ideologia, Nozick e Rothbard são os principais defensores do liberalismo de direito e, como consequência, rejeitam

⁹⁹ SANDEL, Michael. **Justiça** - O que é fazer a coisa certa. Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 24. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017. p. 23.

¹⁰⁰ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 100.

¹⁰¹ KALVEN JR., Harry; BLUM, Walter J. The anatomy of justice in taxation. **University of Chicago Law Occasional Paper**, n. 7, pp. 3-37, 1973. p. 17.

¹⁰² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 102.

¹⁰³ MARX, Karl. **Critique du Programme de Gotha**. Paris: Editions Sociales, 2008. pp. 29 e 32.

SIMPSON, Evan. Socialist justice. **Ethics**, v. 87, n. 1, pp. 1-17, 1976.

¹⁰⁴ MARX, Karl. **O capital**. Trad. Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1974. 4 v. p. 224.

¹⁰⁵ MARX, Karl. **O capital**. Trad. Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1974. 4 v. p. 224.

¹⁰⁶ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **The Communist Manifesto**. London: Pluto Press, 2008. p. 65.

a tributação sobre a renda, equiparando-a a uma forma de “trabalho forçado”, similar a uma servidão compulsória comparável à escravidão¹⁰⁷.

Nesse contexto, existem posições mais moderadas — conhecidas como libertarismo de esquerda — que propõem a distribuição igualitária dos recursos naturais entre todos os membros da sociedade. De acordo com essa visão, aqueles que desejassem explorar tais recursos (ainda que não especificados) deveriam pagar uma forma de “aluguel”, que poderia ser instituído por meio de um tributo ou por concessão administrativa¹⁰⁸.

Por fim, como será explorado em momento posterior, a Constituição Federal de 1988 adota a justiça social como sua concepção de justiça. Conforme aponta Tércio Sampaio Ferraz Júnior, trata-se de um conceito inicialmente vago, que adquire maior precisão por meio de um processo contínuo de aperfeiçoamento de seu significado¹⁰⁹.

De mais a mais, Eros Roberto Grau observa que a justiça social não representa apenas um tipo de justiça, mas sim um elemento ideológico incorporado pelo constituinte. Segundo ele, o termo “social” não funciona meramente como um adjetivo qualificando a justiça, mas integra seu significado como parte essencial do substantivo, buscando corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza, não apenas no âmbito individual, mas considerando também fatores macroeconômicos¹¹⁰. Assim, conclui-se que o princípio da justiça social busca assegurar, dentro dos limites impostos pela reserva do possível, as condições necessárias para que todos tenham uma vida digna¹¹¹.

Nesse sentido, o princípio em questão orienta a ordem econômica constitucional, promovendo a redistribuição de renda e a proteção dos indivíduos em situação de vulnerabilidade. Sua concretização se manifesta por meio dos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva, da progressividade tributária e das garantias relacionadas ao mínimo existencial, sendo que a sua efetivação deve ocorrer dentro dos parâmetros da legalidade e do Estado de Direito.

Diante do exposto, resta evidente que é inquestionável a importância do conceito e das concepções de justiça para a análise da constitucionalização do princípio da justiça tributária.

¹⁰⁷ ROTHBARD, Murrey. **For a new Liberty**: The libertarian manifesto. New York: Libertarian Review Foundation, 1973. p. 85.

¹⁰⁸ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 105.

¹⁰⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 290.

¹¹⁰ GRAU, Eros Roberto. **Comentário ao art. 170 da CF/88**. In: GOMES CANOTILHO, J. J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio. (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 1794.

¹¹¹ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 1172.

No próximo tópico, portanto, serão analisados a presença, o conceito e a aplicação desse princípio antes e depois da Emenda Constitucional 132 de 2023.

2 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA ANTES E DEPOIS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132 DE 2023

2.1 A Justiça Tributária antes da EC 132/2023

Anteriormente à Emenda Constitucional de 132/2023, os doutrinadores já defendiam que o princípio da justiça tributária poderia ser estruturado pelas normas constitucionais do ordenamento jurídico brasileiro. Em outros termos, no âmbito tributário, já era possível identificar o próprio critério da justiça tributária, reconhecendo o princípio geral de tributação através do princípio da capacidade contributiva¹¹².

Dessa forma, nesta primeira parte do capítulo, irei examinar como o princípio da justiça tributária estava presente no ordenamento jurídico brasileiro muito antes de ser formalmente constitucionalizado, analisando tanto dispositivos mais gerais quanto específicos para demonstrar que, naquela época, a justiça tributária era uma combinação de diversos princípios jurídicos fundamentais.

2.1.1 Normas constitucionais utilizadas como fundamento da Justiça Tributária

Inicialmente, em seu preâmbulo, a Constituição Federal de 1988 já assegurava o exercício dos direitos sociais e individuais, incluindo a igualdade e a justiça como um dos valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, 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 de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.¹¹³

O preâmbulo da Constituição, portanto, possui um caráter político evidente, apresentando de maneira concisa os objetivos e diretrizes do Estado que se buscou estabelecer.

¹¹² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 391.

¹¹³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 maio 2025.

Em outras palavras, analisando as primeiras disposições da Constituição Federal, vê-se que o legislador constituinte já definiu quais os valores fundamentais que devem nortear a interpretação dos fenômenos sociais e das demais disposições constitucionais.

Nesse sentido, há doutrinadores que afirmam que o preâmbulo compartilha da mesma origem das demais normas constitucionais, não sendo possível, de modo geral, negar-lhe valor jurídico¹¹⁴. Entretanto, essa ideologia não confere ao preâmbulo autonomia própria, devendo ele ser compreendido como um direcionador na interpretação das normas constitucionais e, em consequência, não possuindo a mesma eficácia das demais previsões contidas na Carta¹¹⁵.

Seguindo o mesmo entendimento, o poder constituinte originário entendeu que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituía-se em Estado Democrático de Direito¹¹⁶.

Em explicação, considerando o desenvolvimento histórico da sociedade, o Estado Democrático de Direito apresenta traços que vão além dos modelos do Estado Liberal e do Estado Social, atribuindo à ordem jurídica e à atuação estatal um papel ativo na transformação da realidade. Ou seja, ao adotar uma natureza democrática, o Estado de Direito passa a ter como finalidade a busca pela igualdade¹¹⁷.

Dessa forma, não se limita apenas a restringir ou estimular a atuação do Estado, mas também legitima o desejo de alterar a realidade vigente. A lei, nesse contexto, é compreendida como um meio de transformação social, não estando necessariamente vinculada à punição ou ao incentivo¹¹⁸.

¹¹⁴ BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. Comentário ao preâmbulo. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/Almedina, 2013. p. 213.

¹¹⁵ MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 119.

¹¹⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹¹⁷ STRECK, Lenio L.; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao Estado Democrático de Direito. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/Almedina, 2013. pp. 230-237.

¹¹⁸ STRECK, Lenio L.; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao Estado Democrático de Direito. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/Almedina, 2013. pp. 230-237.

Associado a tal ideologia, através dos incisos do art. 1º da Constituição Federal, a nação brasileira é fundamentada nos princípios da soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e no pluralismo político.

A autoridade do Estado, então, já se estabelece com restrições, pois o poder conferido ao povo está submetido a valores, princípios e regras constitucionais¹¹⁹.

No âmbito tributário, essas restrições se mostram de forma evidente — através das limitações ao poder de tributar —, impedindo condutas abusivas, exageradas e desproporcionais em relação ao propósito da justiça.

Mais adiante, através dos incisos I e IV do art. 3º, a Constituição Federal estabelece como objetivo fundamental do país a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, comprometida com a promoção do bem de todos¹²⁰.

A busca por uma sociedade justa se atrela, portanto, aos mencionados princípios, complementados por outros incisos, pois o verbo “construir”, utilizado na normatização da constituição, demonstra que o Estado social é uma realidade inacabada — um projeto coletivo em constante realização¹²¹.

Dentro desse cenário, é inconcebível considerar justa qualquer sociedade que não tenha como objetivo a erradicação da pobreza e a redução substancial do problema da marginalização. Para além disso, não é justa a sociedade que convive e aceita grandes desigualdades sociais e regionais, promovendo o “bem” apenas para alguns¹²².

No âmbito tributário, o princípio da solidariedade é umas das justificativas para uma tributação progressiva para os que possuem maior capacidade contributiva, garantindo uma maior autonomia aos economicamente vulneráveis.

Para Eduardo Jobim¹²³, o mero dever de solidariedade entre indivíduos livres já é suficiente para afastar qualquer vinculação da nossa Constituição com teorias libertárias dos direitos, pois essas rejeitam qualquer legislação que imponha obrigações coletivas, qualquer lei

¹¹⁹ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 393.

¹²⁰ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹²¹ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 53.

¹²² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 393.

¹²³ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 393.

que “force algumas pessoas a ajudar outros, incluindo impostos para redistribuição de riqueza”¹²⁴.

Dessa forma, em análise às suas primeiras disposições — Preâmbulo, aos Princípios Fundamentais, aos Direitos e Garantias Fundamentais e aos Direitos Sociais —, compreende-se que a Constituição Federal adota uma orientação voltada à promoção do interesse público e do bem comum, afastando qualquer direcionamento normativo que privilegie categorias específicas ou estabeleça compromissos com sujeitos determinados.

Os mencionados artigos só reafirmam o caráter universal e inclusivo — voltado ao bem de todos — da Carta Magna. No mesmo sentido, para Michael Sandel, a noção de justiça está — exatamente — relacionada ao desenvolvimento da virtude e ao comprometimento com o bem comum¹²⁵.

Ademais, a justiça se manifesta na garantia do direito dos indivíduos de reavaliar e reformular — por meio de Emendas Constitucionais — as concepções relativas à distribuição dos bens coletivos, bem como na preservação de direitos essenciais — como as cláusulas pétreas — que asseguram a integridade do Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal, ao mesmo tempo, atribui determinados direitos de forma universal e estabelece garantias específicas para grupos que se encontram em condições particulares — como pessoas privadas de liberdade, processados, indivíduos em situação de guerra —, além daqueles que apresentam determinadas condições ou estados de vulnerabilidade — como gestantes, aposentados, enfermos, crianças, hipossuficientes, entre outros¹²⁶.

É incontestável que a Constituição consagra uma conjugação de distintos critérios e concepções de justiça, o que constitui uma característica notável de seu conteúdo normativo.

Tal pluralidade evidencia a intenção do constituinte originário de assegurar a cada indivíduo aquilo que lhe é legitimamente devido, em consonância com as exigências de um contexto social e jurídico marcado por elevada complexidade. Tais critérios de justiça, portanto, interferem nas relações tributárias¹²⁷, exigindo a observância de elementos como a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, o porte da pessoa jurídica, sua forma societária e, até, a sua localização¹²⁸.

¹²⁴ SANDEL, Michael. **Justiça: o que é fazer a coisa certa?** 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 79.

¹²⁵ SANDEL, Michael. **Justiça: o que é fazer a coisa certa?** 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. pp. 17-18 e 321.

¹²⁶ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 396.

¹²⁷ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 14.

¹²⁸ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023. p. 396.

Não obstante a coexistência de múltiplos critérios e concepções de justiça no ordenamento jurídico, a igualdade permanece como princípio fundamental e vetor interpretativo das normas constitucionais.

Logo, conforme disposto no *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988, consagra-se o princípio geral da igualdade ao se afirmar que “todos são iguais perante a lei”, sem qualquer forma de distinção, assegurando-se a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade¹²⁹.

Do mesmo modo, para além da consagração de valores fundamentais, os arts. 1º a 6º da Constituição Federal de 1988 estabelecem princípios jurídicos e normas que, em determinadas situações, operam como limites à atuação do Estado, funcionando, ao mesmo tempo, como cláusulas de bloqueio e delineadoras de programas normativos com finalidades institucionais a serem progressivamente implementadas.

Por óbvio, esses valores, princípios e regras constitucionais exercem influência direta sobre o sistema tributário, conferindo direitos e garantias aos contribuintes.

Em suma, direitos e garantias fundamentais devem ser plenamente considerados e efetivados em toda a estrutura do ordenamento jurídico, servindo como parâmetro para a adequada interpretação e aplicação das normas integrantes do Sistema Tributário Nacional, o qual também é composto por preceitos de indiscutível densidade normativa e relevância constitucional¹³⁰.

Assim, o princípio implícito da justiça tributária orienta-se à efetivação de exigências práticas do sistema tributário, ao mesmo tempo em que, sob uma perspectiva ética, busca assegurar a distribuição das cargas fiscais de modo equânime, atribuindo a cada contribuinte apenas aquilo que lhe é juridicamente devido¹³¹.

Para além, de forma anterior à Emenda Constitucional 132/2023, o seu conteúdo normativo era conformado por diversos princípios expressos na Constituição Federal, os quais delineiam e densificam esse valor jurídico. Esses princípios são suportados por subprincípios, destacando-se os da generalidade, da universalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade, da equidade, da equivalência, do país de destino, do *pecunia non olet* e o princípio da vedação ao confisco¹³².

¹²⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 15.

¹³¹ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 487.

¹³² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 487.

Para fins acadêmicos, ainda neste tópico, irei abordar dois princípios fundamentais e, em minha opinião, extremamente correlacionados e com posição de destaque quando se trata da justiça tributária, sendo eles: o Princípio da Igualdade e o Princípio da Capacidade Contributiva.

2.1.2 O Princípio Constitucional da Igualdade aplicado à tributação

Em uma breve contextualização histórica, o surgimento do Estado Fiscal está relacionado às transformações sociais e econômicas desencadeadas pelo advento do Iluminismo e pelo declínio das estruturas monárquicas herdadas do feudalismo¹³³.

O período mencionado é profundamente marcado pela Revolução Industrial, um fenômeno social abrangente que acelerou o colapso do modelo financeiro anterior, centrado no mercantilismo e nos monopólios¹³⁴.

No campo do Direito Tributário, segundo Souza Franco, o denominado "Estado Fiscal" corresponde ao chamado "período tributário", cuja principal característica reside na diminuição do patrimônio estatal, em virtude de transformações na estrutura produtiva, e na consolidação do tributo como expressão do dever de cidadania¹³⁵.

O referido autor sustenta, ainda, que os sistemas fiscais vinculados ao ideário liberal buscavam fomentar o crescimento econômico e a livre iniciativa, razão pela qual impunham uma carga tributária relativamente reduzida sobre as atividades empresariais e sobre os rendimentos do trabalho. A tributação incidia, preponderantemente, sobre a riqueza das classes agrárias e sobre o consumo¹³⁶.

Ocorre que, nessa época, a concepção do tributo como instrumento de promoção da justiça social — por meio da redistribuição de renda e riqueza — permanecia distante de uma efetiva implementação, sendo suficiente, para que o imposto fosse considerado justo, o atendimento ao princípio da igualdade formal perante a lei tributária e a observância de níveis moderados de tributação¹³⁷.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

¹³³ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. **Rev. Jur.**, Brasília, v. 9, n. 84, p.195-207, abr./maio 2007.

¹³⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 176.

¹³⁵ FRANCO, António Luciano de Sousa. **Finanças públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 437.

¹³⁶ FRANCO, António Luciano de Sousa. **Finanças públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 437.

¹³⁷ FRANCO, António Luciano de Sousa. **Finanças públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997. p. 437.

O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre as vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.

No que pertine às considerações de justiça, o tributo sofre também profunda modificação. Deixa de ser transitório e vinculado à necessidade conjuntural para ser cobrado permanentemente com base na riqueza e na capacidade contributiva de cada qual, como o proclamou a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão e como o defendeu a doutrina liberal¹³⁸.

Depreende-se que os princípios da igualdade perante a lei e da tributação possuem uma correlação intrínseca, tendo ambos emergido no contexto das revoluções burguesas ocorridas no final do século XVIII. Não por acaso, Ricardo Lobo Torres assevera que o imposto — figura central dentre as espécies tributárias — constitui uma criação da burguesia, concebido para incidir sobre a riqueza auferida por meio da livre iniciativa individual, porém sempre subordinado ao consentimento do contribuinte¹³⁹.

Compreende-se o tributo como instrumento indispensável à sustentação de uma sociedade fundada nos princípios constitucionais da liberdade e da igualdade. Nesse contexto, qualquer análise jurídico-constitucional acerca da natureza e da função da tributação — conforme delineado nas constituições modernas e contemporâneas — revela-se incompleta se não estiver previamente ancorada nesses dois valores fundamentais. O tributo, portanto, não pode ser concebido meramente como um mecanismo arrecadatório, mas sim como expressão concreta do pacto social em uma ordem jurídica democrática¹⁴⁰.

Sob essa perspectiva, Marciano Seabra de Godoi sustenta que o princípio da igualdade perante a lei ocupa posição central na definição do conceito de tributo e na conformação estrutural dos sistemas tributários nas sociedades de matriz liberal, influenciando, inclusive, a releitura de institutos como as imunidades fiscais. Para o autor, o tributo configura-se, ao mesmo tempo, como produto e instrumento de preservação da ordem jurídica, política e social baseada na igualdade. O sistema tributário, assim, deve ser integralmente orientado por esse princípio, que não demanda uniformidade absoluta de tratamento entre os contribuintes, mas

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 98.

¹³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 108.

¹⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. pp. 178-179.

sim a adoção de diferenciações jurídicas legítimas sempre que justificadas por valores constitucionais relevantes¹⁴¹.

Em última análise, Godoi defende que o tributo não deve ser dissociado da noção de igualdade, tampouco compreendido como um entrave à liberdade no Estado de Direito, mas sim como um meio necessário à efetivação de ambos os princípios¹⁴².

Na formulação de Ricardo Lobo Torres, o tributo emerge no contexto da autolimitação da liberdade individual, configurando-se como o ônus inerente ao exercício dessa liberdade, visto que é um instrumento de mediação entre o cidadão e o Estado, cujo potencial de restrição à liberdade somente é legitimado quando subordinado ao princípio da legalidade¹⁴³.

Para o direito constitucional contemporâneo, a igualdade configura-se como norma fundamental e estruturante, alicerçada na premissa de que todos os indivíduos se encontram em posição de paridade jurídica, sendo iguais tanto perante a lei quanto na aplicação da própria norma legal. Tal concepção assegura a todos a titularidade de direitos e o reconhecimento da mesma dignidade jurídica e moral, fundamento essencial do Estado Democrático de Direito.

Nessa perspectiva, a Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da igualdade como um de seus fundamentos estruturantes, fazendo referência a ele de maneira recorrente e transversal ao longo de todo o texto constitucional, evidenciando sua centralidade na conformação da ordem jurídica vigente.

Como já mencionado anteriormente, a Carta Magna consagra a igualdade tanto na aplicação das normas jurídicas — igualdade perante a lei — quanto na elaboração legislativa — igualdade na lei —, reconhecendo-a, desde o Preâmbulo, como valor essencial à ordem constitucional e merecedor de proteção reforçada.

Ademais, a igualdade é reafirmada como princípio fundamental nos artigos 1º e 3º da Carta Magna, sendo objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, especialmente nos incisos III e IV do artigo 3º, nos quais o constituinte originário estabelece, respectivamente, a meta de “reduzir as desigualdades sociais e regionais” e o dever de “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”¹⁴⁴.

¹⁴¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 179.

¹⁴² GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 182.

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 14.

¹⁴⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

De maneira específica, a Constituição Federal de 1988 consagrou, no *caput* do art. 5º, a fórmula clássica da igualdade formal, ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”¹⁴⁵.

A referida cláusula geral de igualdade dirige-se aos poderes constituídos e abrange duas manifestações distintas do princípio da igualdade: a igualdade perante a lei, relativa à aplicação uniforme das normas jurídicas, e a igualdade na lei, que diz respeito à sua elaboração de forma isonômica¹⁴⁶.

Em matéria tributária, a Constituição Federal assegurou o princípio da igualdade tributária, previsto no artigo 150, inciso II:

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 direitos¹⁴⁷.

Ao analisar o princípio, Luís Eduardo Schoueri afirma que a igualdade não se confunde com a identidade, visto que — diferentemente da identidade — a igualdade é relativa¹⁴⁸.

Da mesma forma, o autor argumenta que a efetivação do Princípio da Igualdade exige a existência de um critério de comparação que tenha respaldo constitucional. Esse processo envolve três etapas: identifica-se um critério, verifica-se se há fundamento constitucional que o justifique e utiliza-se esse critério para comparar as situações envolvidas¹⁴⁹.

Seguindo o mesmo raciocínio, o jurista Humberto Ávila sustenta que o princípio da igualdade consiste em uma relação estabelecida entre dois ou mais sujeitos, fundada em um critério específico que se orienta por determinada finalidade¹⁵⁰. Em outras palavras, tal concepção implica que a comparação entre os sujeitos deve ocorrer com base em um parâmetro objetivo e justificável — como, por exemplo, a idade, a remuneração percebida, o patrimônio

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

¹⁴⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

¹⁴⁶ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 479.

¹⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 maio 2025.

¹⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 648.

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 649.

¹⁵⁰ HUMBERTO, Ávila. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 43.

detido ou a receita bruta auferida em determinado período —, de modo a assegurar a racionalidade e a legitimidade do tratamento isonômico. Ainda, em suas palavras, Humberto Ávila conceitua a igualdade como:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade¹⁵¹.

Dessa forma, a doutrina, quando analisa o tema da igualdade, estabelece que a igualdade perante a lei representa um princípio tanto formal quanto material¹⁵². No aspecto formal, o princípio da isonomia seria um reflexo do sentido de justiça formal, buscando “impedir o tratamento de pessoas, sob os mesmos pressupostos de fato”¹⁵³.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo destaca que é odioso o privilégio que se manifesta na possibilidade de pagar menos tributo do que os demais contribuintes, na isenção total de seu pagamento ou ainda na obtenção de subvenções e incentivos fiscais, especialmente quando tais benefícios decorrem de discriminações de ordem pessoal¹⁵⁴.

Dessa forma, Luís Eduardo Schoueri afirma que o constituinte garantiu algumas hipóteses em que, caso venha a ser feita uma diferenciação, haverá a ocorrência de privilégio odioso¹⁵⁵. Trata-se, então, dos artigos 150, inciso II, 151, 152 e 153 da Carta Constitucional.

Isto é, a Constituição Federal, ao tratar da vedação de privilégios, estabelece — no artigo 150, inciso II — a proibição de qualquer distinção tributária em razão da ocupação profissional ou da função exercida, não importando a forma jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, o que reforça a garantia prevista no parágrafo único do art. 170 — relativo à liberdade no exercício de qualquer atividade econômica.

Em seguida, com o objetivo de preservar a unidade econômico-política do país, a Constituição estabelece, no art. 151, inciso I, que a União não pode conceder privilégios fiscais. Da mesma forma, o art. 152 proíbe os Estados e Municípios de criarem benefícios fiscais que favoreçam uns em detrimento de outros. A única exceção prevista diz respeito aos incentivos concedidos pela União com a finalidade de promover o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do Brasil.

¹⁵¹ HUMBERTO, Ávila. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 45.

¹⁵² JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 483.

¹⁵³ SOUTO MAIOR BORGES, José Souto. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 43.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 129.

¹⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 651.

Nesses casos, a diferenciação é considerada legítima e não configura privilégio indevido, sendo expressamente autorizada pelo texto constitucional¹⁵⁶.

Por fim, o § 2º do art. 173 veda a concessão de privilégios fiscais às empresas públicas e às sociedades de economia mista, mantendo a lógica de igualdade concorrencial e respeito ao interesse público na atuação econômica do Estado.

Por outro lado, para Manoel Cavalcante de Lima Neto, o tratamento igualitário não impede que o legislador estabeleça distinções, havendo, como um parâmetro de distinção em sede constitucional, o critério da capacidade contributiva e o da justificação das exonerações¹⁵⁷.

Nas palavras de Fernando Osório:

O princípio da igualdade, seja no enfoque específico dado ao regime dos servidores público, ao da tributação ou a qualquer outro, não deve ser entendido como um dever endereçado somente ao legislador de conceder o mesmo tratamento aqueles que se encontram na mesma situação, mas, também, um dever endereçado ao juiz para que conceda tutela positiva da igualdade nos casos levados a sua apreciação¹⁵⁸.

Conclusivamente, o princípio da igualdade tributária garante aos contribuintes, que estejam em situações similares, a igualdade de tratamento. É, de fato, “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”¹⁵⁹.

Tal aceção, em concordância com o defendido por Manoel Cavalcante de Lima Neto, acarreta um direito onde os contribuintes podem exigir que o Estado, via de regra, não crie discriminações perante a lei ou na lei, só havendo justificativa — por estar previsto constitucionalmente — para as diferenças relacionadas à capacidade contributiva e a extrafiscalidade que, mesmo assim, ficaram sujeitas ao controle judicial¹⁶⁰.

2.1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva e a Justiça Tributária

O Princípio da Capacidade Contributiva, no ordenamento jurídico brasileiro, está previsto no art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal:

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 651.

¹⁵⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 193.

¹⁵⁸ ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85.

¹⁵⁹ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

¹⁶⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 199.

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

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte [...]¹⁶¹

Klaus Tipke defende que, na concepção dos economistas, a capacidade contributiva em matéria tributária encontra-se intimamente vinculada à capacidade econômica do indivíduo, por toda renda econômica que pode ser utilizada para satisfazer necessidades pessoais, e que, por essa razão, se submete à incidência do imposto de renda¹⁶².

Por outro lado, o mesmo autor afirma que há economistas que identificam a renda econômica com a renda de mercado, argumentando que, ao considerar fatores como o mínimo existencial e as obrigações de natureza alimentar, o imposto de renda incorpora elementos de caráter extrafiscal, os quais não guardariam relação direta com a efetiva base de cálculo do tributo¹⁶³.

Sob a mesma visão, é dito que os juristas tributaristas alemães conceituam a capacidade contributiva como a aptidão do indivíduo para suportar encargos tributários, partindo do pressuposto de que essa capacidade decorre da existência de recursos econômicos. No entanto, tais estudiosos não incluem, nesse conceito, a parcela da capacidade econômica destinada à subsistência do contribuinte e de seus dependentes, entendendo que a exclusão dessa quantia da base de cálculo do imposto de renda configura um mecanismo de justiça fiscal, e não uma expressão de políticas próprias do Estado Social¹⁶⁴.

Para Marciano Seabra de Godoi, toda análise séria e substancial sobre o conceito de capacidade contributiva deve — necessariamente — ter como ponto de partida a obra de Adam Smith, considerado o autor originário dessa formulação teórica¹⁶⁵.

Nesse sentido, Smith — ao escrever *A Receita do Soberano ou do Estado* — identificou quatro tipos fundamentais de despesas públicas: os gastos com as defesas, os gastos

¹⁶¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 maio 2025.

¹⁶² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002. p. 30.

¹⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002. p. 30.

¹⁶⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002. p. 30.

¹⁶⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 184.

com a justiça, os gastos com o desenvolvimento do comércio e com a promoção da instrução do povo e, por fim, os gastos com o sustento da dignidade do soberano¹⁶⁶.

Dessa forma, Smith sustenta que, quando um determinado gasto público tiver natureza geral e beneficiar de forma indistinta toda a coletividade, os recursos para seu custeio devem ser obtidos por meio de tributos ou contribuições gerais, exigidos de todos conforme sua respectiva capacidade contributiva. Ocorre que, nos casos em que a despesa estatal decorra da atuação específica de certos indivíduos ou proporcione vantagens diferenciadas a um grupo restrito, o ônus financeiro correspondente deve ser suportado por essas próprias pessoas, mediante contribuições específicas¹⁶⁷.

Sumariamente, em face do determinado por Klaus Tipke e Douglas Yamashita, o princípio da capacidade contributiva é definido como o dever de pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos, sendo proporcional o ganho e o imposto aplicado¹⁶⁸. Em outros termos, contribuintes com níveis semelhantes de renda disponível devem arcar com impostos de igual magnitude, enquanto aqueles, cuja renda disponível é mais elevada em relação aos demais, devem suportar uma carga tributária proporcionalmente superior¹⁶⁹.

Eduardo Jobim, por sua vez, destaca que a doutrina italiana e espanhola atribui à capacidade contributiva múltiplas funções, significados ou dimensões. Além disso, afirma que os citados doutrinadores, ao abordarem os elementos ou facetas da capacidade contributiva sob uma formulação ligeiramente distinta, propuseram sua divisão em duas vertentes: uma objetiva ou absoluta, e outra subjetiva ou relativa¹⁷⁰.

No contexto, a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) é essencial na definição de qualquer hipótese de incidência tributária — o que pode ser tributado —, a qual deve, necessariamente, estar baseada em um fato, situação ou condição que revele a existência de capacidade econômica¹⁷¹. Isto é, a capacidade contributiva objetiva obriga o legislador a tão somente eleger como fato gerador do tributo aquelas situações que, verdadeiramente, sejam indícios de capacidade econômica¹⁷².

¹⁶⁶ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Nova Cultural, 1988. pp. 3-91.

¹⁶⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 184-185.

¹⁶⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002. p. 31.

¹⁶⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002. p. 31.

¹⁷⁰ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 534.

¹⁷¹ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 534.

¹⁷² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 690.

Em aspecto positivo, conforme De Mita, a capacidade contributiva objetiva limita a “discrecionalidade do legislador, impedindo-o de tipificar como pressuposto do imposto certos comportamentos sociais que, em si, não representam qualquer manifestação de riqueza, de força econômica”¹⁷³.

Contudo, sob um aspecto negativo, essa classificação impede que sejam consideradas como fatos geradores situações que não representem uma manifestação real de riqueza, o que pode limitar certas liberdades fundamentais, afetar o direito de propriedade do contribuinte e, ainda, contribuir para o aumento da desigualdade social¹⁷⁴.

Na capacidade contributiva em sentido subjetivo, em contraposição, procura-se impor a carga tributária apenas sobre aquilo que o indivíduo efetivamente tem condições de suportar, assegurando, com isso, a proteção do mínimo indispensável para uma vida digna¹⁷⁵. A incidência tributária, portanto, somente seria legítima após a exclusão dos gastos essenciais à subsistência do contribuinte e de sua família¹⁷⁶.

Dessa maneira, a capacidade contributiva subjetiva parte da ideia de que apenas a parte da riqueza — aquela efetivamente disponível — pode ser tributada, cabendo ao legislador verificar as “condições pessoais do contribuinte, isto é, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária”¹⁷⁷.

Sob esse enfoque, busca-se uma distribuição proporcional dos tributos, ajustada à realidade de cada indivíduo, permitindo diferenciações justificadas como forma de promover maior justiça na repartição dos encargos fiscais¹⁷⁸.

Em opinião própria, a capacidade contributiva subjetiva é aquela que mais plenamente realiza os objetivos da justiça tributária, na medida em que se harmoniza com o princípio da igualdade tributária e se mostra compatível com os fundamentos de um Estado fiscal de orientação social.

Não distante do alegado, em julgado do Superior Tribunal de Justiça — Recurso Especial nº 1.898.524/RN —, o princípio da capacidade contributiva foi considerado como sinônimo da justiça tributária, junto com o princípio da não cumulatividade¹⁷⁹.

¹⁷³ DE MITA, Enrico. **Principi di Diritto Tributario**. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2011. p. 87.

¹⁷⁴ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 536.

¹⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 321.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 26.

¹⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 70.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 321.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 322.

¹⁷⁸ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 540.

¹⁷⁹ [...] O art. 17 é norma nova que veio racionalizar e trazer justiça tributária à questão, prestigiando de uma vez só os Princípios da não-cumulatividade e da capacidade contributiva, dando a eles a máxima eficácia in casu.

Ademais, cumpre salientar a estreita relação existente entre o conceito de sacrifício fiscal e o princípio da capacidade contributiva. Conforme leciona José Maurício Conti, o princípio da justiça fiscal, ao impor que a tributação se estabeleça de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, exige que o tributo seja fixado de modo a proporcionar um sacrifício equânime entre os sujeitos passivos, assegurando, assim, tratamento isonômico no cumprimento da obrigação tributária¹⁸⁰.

De mais a mais, o princípio constitucional que proíbe a tributação com efeito confiscatório pode ser compreendido como um desdobramento lógico do princípio da capacidade contributiva. Isso ocorre porque, quando um tributo assume natureza confiscatória, ele ultrapassa os limites da capacidade de contribuir do sujeito passivo, atingindo parcela de seu patrimônio incompatível com os ditames constitucionais. Ainda que o contribuinte disponha de recursos financeiros suficientes para suportar a carga tributária — ou seja, mesmo que detenha capacidade econômica —, não se poderá afirmar que há legítima capacidade contributiva quando a exação compromete de forma desproporcional seu direito de propriedade, tornando-se, por conseguinte, ilegítima¹⁸¹.

Por fim, Rodrigues e Schmidt destacam que o princípio da solidariedade decorre da noção — ou até mesmo do sentimento — de pertencimento do indivíduo a uma coletividade ou comunidade, da qual advém a assunção de responsabilidades compartilhadas com os demais membros, visando à promoção do bem comum. A cooperação mútua, portanto, constitui elemento indissociável da formação e consolidação do princípio da solidariedade¹⁸².

Nesse sentido, Ricci sustenta que o princípio da capacidade contributiva é complementado pelo princípio da solidariedade, uma vez que “o princípio da solidariedade faz com que a capacidade contributiva seja um pressuposto da tributação, na medida em que aquele que manifesta riqueza tem o dever de contribuir com as despesas estatais”¹⁸³.

[...] em respeito à máxima eficácia do Princípio da Legalidade, da Não cumulatividade, da Segurança Jurídica e da Capacidade Contributiva (STJ - REsp: 1898524, Relator: ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: 18/10/2022).

¹⁸⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 31.

¹⁸¹ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 55.

¹⁸² RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M. O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira. In: **Anais [...]** SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em:

<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 31 maio 2025. p. 4.

¹⁸³ RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal**: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015. p. 96.

Conclusivamente, é possível afirmar que a junção de diversos princípios tributários, especialmente — em minha concepção — dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, já sustentavam a justiça tributária no ordenamento jurídico brasileiro de forma anterior à constitucionalização deste princípio. Entretanto, é inegável a força normativa da Emenda Constitucional nº 132/2023 em teor de justiça tributária, devendo haver a sua observância por todo sistema jurídico do Brasil.

2.2 A Constitucionalização do Princípio da Justiça Tributária pela EC 132/2023

É de conhecimento geral que a Constituição Federal de 1988 representou uma ruptura com o modelo jurídico e político anterior, estabelecendo-se como um marco na retomada da democracia e na garantia dos direitos fundamentais.

Para Luís Roberto Barroso, a Carta Magna é o maior símbolo de uma trajetória bem-sucedida, marcando a transição de um Estado caracterizado pelo autoritarismo, intolerância e violência, para um Estado democrático de direito¹⁸⁴.

No contexto, apesar da instituição de uma nova ordem jurídica, o Sistema Tributário Nacional seguiu a estrutura de divisão de competências da Emenda Constitucional nº 18, de 1965. A Constituição Federal, portanto, recepcionou — em sua maioria — as normas estabelecidas na realidade tributária anterior.

Ocorre que, como bem mencionado por Hermes Lima, é no âmbito social que “o direito surge e se desenvolve”¹⁸⁵, haja vista que todo ordenamento jurídico decorre de uma criação humana e é guiado com base nos interesses impostos por uma determinada sociedade.

Dessa forma, é possível afirmar que o direito precisa ser dinâmico, o que exige dessa ciência jurídica uma adaptação, à cada época, para que esteja em sintonia com as aspirações e necessidades da sociedade para a qual foi criado.

Logo, é no campo jurídico que residem as expectativas da sociedade para a correção ou remoção das injustiças, principalmente por se conferir ao Estado, através do pacto social, o poder de controlar as relações sociais. É dada ao Direito a difícil missão de ter soluções para os conflitos diários, assim como é necessário que a sociedade reconheça que o ordenamento jurídico tem a capacidade de garantir a justiça no caso concreto.

¹⁸⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 383.

¹⁸⁵ LIMA, Hermes. **Introdução à Ciência do Direito**. 29. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. p. 23.

Assim, apesar de a necessidade ser discutida há alguns anos — e depois de inúmeras tentativas frustradas —, a revolucionária Reforma Tributária Nacional se concretiza através da Emenda Constitucional nº 132, de 21 de dezembro de 2023.

Entre as principais mudanças introduzidas por essa última reforma, destacam-se: a) a implementação de um IVA-dual, com a instituição de novos tributos, sendo eles a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); b) o estabelecimento de uma nova modalidade de competência, caracterizada pelo compartilhamento entre Estados, Distrito Federal e Municípios; c) a criação de um Comitê Gestor responsável pela administração do IBS; e d) a instituição do Imposto Seletivo (IS), aplicável à produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Além disso, a Emenda Constitucional que introduziu a nova reforma tributária acrescentou novos princípios ao Sistema Tributário Nacional. Em destaque, inseriu-se no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, com a seguinte redação: “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”¹⁸⁶. O Sistema Tributário Nacional, portanto, deve se adequar aos novos princípios estabelecidos pelo legislador e, em especial — tema do presente trabalho —, precisa incorporar e respeitar o princípio da justiça tributária.

Há quem defenda a desnecessidade de expressa constitucionalização do mencionado princípio, visto que — como mencionado anteriormente — o princípio já era, indiretamente, aplicado ao Sistema Tributário Nacional através de outros princípios, como o princípio da capacidade contributiva. Melhor dizendo, Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha defendem que o Sistema Tributário Nacional já era guiado pelos fundamentos da justiça tributária, não havendo necessidade de sua explicitação formal¹⁸⁷.

Além disso, os mencionados autores também alertam que, conforme a interpretação conferida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, o ponto fundamental do princípio da justiça tributária consiste em garantir que a repartição da carga tributária deve observar o princípio da capacidade contributiva. Isto é, deve-se adotar um modelo tributário progressivo, no qual o peso financeiro dos tributos recaia predominantemente sobre aqueles que possuem maior poder econômico¹⁸⁸.

¹⁸⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, em 20 de dezembro de 2023. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 maio 2025.

¹⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 752-780, 1º quadrimestre 2024, pp. 768-769.

¹⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 752-780, 1º quadrimestre 2024, pp. 768-769.

Sob outro ponto de vista, Everardo Maciel — ex-secretário da Receita Federal — considera que os princípios estabelecidos pelo novo artigo da Constituição Federal representam uma “combinação explosiva”, intensificando os conflitos judiciais e aumentando a já elevada litigiosidade no âmbito do contencioso tributário¹⁸⁹.

Ricardo Alexandre e Tatiane Costa Arruda, por sua vez, afirmam que o princípio da justiça tributária, na repartição da carga tributária, está relacionado ao conceito de equidade. Os autores sustentam que o princípio se fundamenta na observância da capacidade contributiva e na garantia do mínimo existencial, defendendo a ideia de que a tributação vai além da simples arrecadação de recursos para o Estado, servindo também como um meio de promover a redistribuição de riquezas e diminuir as desigualdades sociais, sendo, assim, um alicerce da chamada “justiça social”¹⁹⁰.

Ao se debruçar de maneira mais aprofundada sobre a temática, Marciano Seabra de Godoi examina o conceito de justiça tributária, concebendo-a não como um princípio jurídico, mas como um valor fundamental, destacando, para tanto, a teoria desenvolvida por Ricardo Lobo Torres¹⁹¹.

Com efeito, de acordo com os postulados da teoria desenvolvida por Ricardo Lobo Torres, o Direito mantém uma vinculação intrínseca com a ética, de modo que valores éticos fundamentais — como a liberdade e a justiça — constituem autênticas “ideias básicas do Direito”¹⁹².

Para o referido autor, tais valores, assim como os direitos fundamentais, não se originam com a promulgação da Constituição, a qual se limita a lhes conferir positividade jurídica desses valores em “princípios e regras de direito”¹⁹³. Em suas palavras:

Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade e abstração daqueles e a concretude das regras.

¹⁸⁹ MACIEL, Everardo. Tributação e a guerra das palavras. **Blog do Noblat**, Metrópoles, 5 out. 2023. Disponível em: <https://www.metropoles.com/blog-do-noblat/artigos/tributacao-e-a-guerra-das-palavras-por-everardo-maciel>. Acesso em: 19 maio 2025.

¹⁹⁰ ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodivm, 2024, p. 25.

¹⁹¹ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. pp. 59-85.

¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 41.

¹⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 10.

Os princípios, de menor generalidade e abstração que os valores, podem ingressar no discurso constitucional, representando um primeiro estágio de concretização dos valores. Mas, se estiverem ausentes da escritura constitucional, nem por isso perderão seus atributos característicos¹⁹⁴.

De mais a mais, o autor ainda afirma que:

[...] nenhuma eficácia teria a regra constitucional que declarasse imperar a justiça ou a liberdade no país. Os valores jurídicos só adquirem a sua plena determinação e só participam do discurso constitucional através dos princípios e das normas e, em outro plano, pela interpretação¹⁹⁵.

Conclusivamente, à luz das considerações de Marciano Seabra de Godoi, a justiça tributária, concebida como valor fundamental, adquire densidade normativa por meio de princípios e subprincípios que lhe conferem concreção, entre os quais se destaca, com relevo, o princípio da capacidade contributiva¹⁹⁶. Ademais, o referido autor observa que tal princípio não integrava inicialmente as propostas constantes das PECs nº 45 e nº 110 — antecessoras da Emenda Constitucional nº 132/2023 —, ressaltando, por conseguinte, que a inserção do princípio da justiça tributária ocorreu no decurso do processo legislativo, especificamente durante a tramitação da proposta na Câmara dos Deputados¹⁹⁷.

Marciano Seabra de Godoi entende que a inserção do referido princípio possui caráter predominantemente retórico, desprovida de propósitos concretos:

[...] E com isso a norma foi aprovada sem qualquer dissenso: afinal, quem renegaria a posição de protetor e paladino de uma ideia tão nobre como a da justiça tributária? Quem ousaria subir à tribuna da Câmara ou do Senado para defender que não fosse aprovada a incorporação à Constituição do princípio da justiça tributária?¹⁹⁸

Por fim, o mesmo autor reconhece que diversos dispositivos da Emenda Constitucional 132, embora não utilizem explicitamente o termo “justiça tributária”, indicam de forma concreta

¹⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 195.

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 49.

¹⁹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. p. 69.

¹⁹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. p. 69.

¹⁹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. p. 69.

padrões e critérios voltados à repartição do ônus tributário entre diferentes opções e arranjos possíveis¹⁹⁹.

De fato, conforme amplamente demonstrado no presente capítulo, a noção de justiça tributária já se fazia presente no ordenamento jurídico pátrio antes mesmo de sua positivação constitucional. Àquela época, a aplicação desse valor jurídico exigia uma análise sistêmica do ordenamento, visto que o seu conteúdo era ocupado por princípios jurídicos situados no texto constitucional e uma vez que nenhum dos valores constitucionais possui caráter absoluto, nem tampouco atua de maneira dissociada dos demais princípios e diretrizes constitucionais.

Em contextos concretos, os valores podem se entrelaçar, influenciando distintas interpretações jurídicas acerca da relação entre os fatos e as normas²⁰⁰. Como bem observa Gilmar Mendes, ao se deparar com a concorrência entre bens juridicamente tutelados pela Constituição, cabe ao intérprete buscar a solução que maximize a realização de todos esses valores, sem, contudo, implicar a supressão de qualquer deles²⁰¹.

Dessa forma, Marciano Seabra de Godoi acredita que a inclusão do princípio da justiça tributária abriu margem para margem de atuação e discricionariedade do Poder Judiciário e do Supremo Tribunal Federal²⁰². Entretanto, acredito que a referida margem de discricionariedade já se encontrava presente no ordenamento jurídico em momento anterior à positivação expressa do princípio da justiça tributária por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023. A meu ver, não se observam, de maneira plena, consequências negativas resultantes da escolha do legislador constituinte derivado ao inserir o mencionado princípio no § 3º do art. 145 da Constituição Federal.

O princípio da justiça tributária, no caso concreto, ainda deve ser aplicado observando todas as normas constitucionais e infraconstitucionais do ordenamento jurídico brasileiro. A sua inclusão expressa, portanto, não apaga — e eu diria reforça — a necessidade de um sistema tributário justo, que deve respeitar os princípios da generalidade, da universalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade, da equidade, da equivalência, do país de destino, do *pecunia non olet* e o princípio da vedação ao confisco.

¹⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. p. 72.

²⁰⁰ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 392.

²⁰¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 107.

²⁰² GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025. p. 72.

Concordo com Eduardo Jobim quando é dito que:

O sistema tributário (i) deve ser equitativo, é dizer, ser capaz de distribuir as cargas de modo a gravar a todos em razão proporcional à sua capacidade econômica além de estar atento às diferenças individualizantes dos contribuintes e das famílias (igualdade material), não podendo haver tributação sobre o mínimo existencial que é tomado como limite para a tributação; (ii) os contribuintes devem ter certeza (conhecimento prévio) sobre os elementos contidos nas normas de tributação, especialmente sobre os elementos que integram a regra-matriz de incidência (certeza do direito). sistema tributário deve ser eficiente, simples e pouco custoso para o contribuinte. Ao Da mesma forma, a lei tributária não deve ser arbitrária e conter excessos; (iii) o mesmo tempo, deve ser fácil para a Administração recolher os tributos e fiscalizar os contribuintes (simplicidade); por fim, (iv) o sistema tributário deve buscar, com maior intensidade, a neutralidade tributária, e não ser prejudicial à vida econômica da comunidade²⁰³.

Posto isso, no próximo capítulo irei abordar o princípio da justiça tributária aplicado à tributação da renda, fazendo uma análise aprofundada acerca do Projeto de Lei 1087/2025.

²⁰³ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 489.

3 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

3.1 O Imposto sobre a Renda

Em breve contextualização histórica, o fisco do período imperial já cobrava tributos, sobre certas categorias de renda, desde o ano de 1834. Esse conjunto de tributos, pagos individualmente pelos contribuintes, era genericamente conhecido como “impostos sobre rendimentos”²⁰⁴.

O imposto de renda, tal como é compreendido atualmente — aplicado sobre a totalidade da renda do contribuinte —, só foi criado no Brasil em 1922.

Em outros termos, a Lei Orçamentária nº 4.625, de 31 de dezembro, em seu art. 31, instituiu o “imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”²⁰⁵.

Ocorre que, em razão de dificuldades na arrecadação, a Lei Orçamentária nº 4.728, de 31 de dezembro de 1923, promoveu alterações no imposto de renda com o objetivo de viabilizar a sua implementação, o que acabou ocorrendo em 1924. Segundo os novos dispositivos da legislação, os rendimentos dividiram-se em quatro categorias, sendo estas: comércios e indústrias, capitais e valores mobiliários, salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração, e exercício de profissões não comerciais²⁰⁶.

Surge, nesta época, a adoção de alíquotas progressivas sobre o rendimento líquido apurado em cada categoria, variadas entre 0,5% e 8%, e a isenção dos rendimentos menores do que 10:000\$000 réis²⁰⁷.

Destaca-se que, na Constituição Federal de 1946, houve uma mudança na denominação desse tributo, passando a ser nomeado como “imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”²⁰⁸.

²⁰⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 250.

²⁰⁵ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 250.

²⁰⁶ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 255.

²⁰⁷ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 255.

²⁰⁸ Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] IV - renda e proventos de qualquer natureza;

Finalmente, a Constituição Federal de 1988, através do seu artigo 153, inciso III, determina que:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III - renda e proventos de qualquer natureza²⁰⁹;

Nesse sentido, a Carta Magna outorga competência à União para a instituição de imposto que incidirá sobre “renda” e “proventos de qualquer natureza”. Mas, afinal, qual o real significado dos termos determinados pelo constituinte?

Para Roque Antonio Carrazza:

[...] renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo Contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidade econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza²¹⁰.

De acordo com Leandro Paulsen, no caso do imposto de renda, não é aceitável tributar o capital ou o faturamento, uma vez que esse imposto deve refletir, necessariamente, o aumento do patrimônio em um determinado período, sob risco de distorcer a base econômica²¹¹.

Sob outra perspectiva, conforme defende Ricardo Alexandre, o conceito de renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por outro lado, os proventos são definidos de forma residual, englobando todos os acréscimos patrimoniais que não se enquadram no conceito legal de renda²¹².

O mencionado anteriormente está em total conformidade com o Código Tributário Nacional, que determina — em seu art. 43 — o seguinte:

Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

²⁰⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 maio 2025.

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. **RDDT**, v. 154, jul. 2008, p. 109.

²¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 760.

²¹² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. rev., atual. e ampl. Salvador. Ed. JusPodivm, 2021. p. 706.

- 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.²¹³

Assim, vê-se que o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza, apesar de ter interpretações diferentes, encontra-se delimitado constitucionalmente e pelo Código Tributário Nacional. Isto é, a renda sempre será representada por um acréscimo patrimonial, por um aumento da capacidade contributiva.

De mais a mais, o parágrafo segundo do art. 153 da Constituição Federal ainda determina que o imposto de renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”²¹⁴.

Preliminarmente, cumpre salientar que, embora a Constituição Federal empregue o termo “critérios”, na realidade, trata-se de autênticos princípios jurídicos. Para Humberto Ávila, esses princípios visam a construção de um estado ideal de coisas, possuindo caráter complementar e parcial, uma vez que abarcam apenas alguns dos aspectos relevantes ao processo decisório, sem, contudo, objetivar a imposição de uma solução única e determinada²¹⁵.

Os referidos critérios, assim, configuram-se como valores estruturantes do ordenamento jurídico, cuja abrangência transcende o conteúdo normativo das regras positivadas e a observância se impõe ao legislador no exercício de sua função normativa, conformando a elaboração das normas jurídicas com os critérios citados²¹⁶.

Além disso, é possível afirmar que o princípio da capacidade contributiva se afirma no Imposto de Renda através dos subprincípios constitucionais da progressividade, da generalidade e da universalidade²¹⁷.

Isso posto, torna-se imprescindível analisar individualmente os princípios norteadores do imposto de renda.

3.1.1 Princípio da Generalidade

²¹³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Senado, 1966.

²¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 6 maio 2025.

²¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 63-69.

²¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 301-302.

²¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV - Os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 172.

No imposto de renda, para Ricardo Mariz de Oliveira, deve-se considerar apenas o aumento patrimonial, considerado — pela generalidade — que o imposto incida de forma uniforme sobre qualquer acréscimo de patrimônio, independentemente da natureza dos rendimentos ou ganhos que o originaram²¹⁸.

De forma semelhante, acerca da generalidade, Paulo Ayres Barreto defende que o imposto deve alcançar todas as formas de renda, considerando a renda do contribuinte de maneira global²¹⁹.

Por outro lado, outros doutrinadores — como Mary Elbe Queiroz, Roque Antônio Carrazza e Miguel Delgado Gutierrez — entendem que tais concepções trata-se do princípio da universalidade, e não, como mencionado neste tópico, do princípio da generalidade. Isto é, conforme Mary Elbe Queiroz, o princípio da generalidade estabelece que a tributação deve incidir sobre todas as pessoas, sem qualquer distinção, de modo a evitar discriminações com base em características pessoais dos contribuintes²²⁰.

Da mesma forma, Roque Antônio Carrazza defende que o imposto deve atingir todos aqueles que realizam o fato imponible, vedando qualquer discriminação e privilégios entre os contribuintes²²¹.

E, por fim, Miguel Delgado Gutierrez sustenta que a generalidade exige que todos os que obtêm renda sejam submetidos à tributação, sem exceções baseadas em critérios pessoais²²². Em outras palavras, o doutrinador sustenta que o “princípio da generalidade implica numa vedação a qualquer discriminação entre os seus contribuintes em razão de critérios pessoais, não importando a classe ou posição social, a raça, a religião, a nacionalidade ou o sexo do indivíduo”²²³. Além disso, o mencionado autor ainda destaca que o princípio da generalidade da tributação é um desdobramento do princípio da isonomia tributária e que, em resumo, o imposto de renda deve ser exigido de todos que realizem o seu fato gerador, salvo nos casos que há uma impossibilidade econômica certa²²⁴.

²¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 321-322.

²¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 62.

²²⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004. p. 38.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros Ed., 2005. p. 62.

²²² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 119.

²²³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 82.

²²⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 83.

É fundamental destacar que o princípio da generalidade não impede a existência de tratamentos distintos, mas sim veda distinções arbitrárias e discriminatórias. Dessa forma, é plenamente aceitável que um contribuinte com renda mais elevada seja mais onerado tributariamente do que outro com renda inferior, em observância aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva.

Nas palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória, "a taxaço deve ser idêntica para as pessoas ou atividades igualmente situadas e desigual para aquelas que entre si desigualem e, se possível, na exata medida da desigualdade apurada"²²⁵.

Segundo Miguel Delgado Gutierrez, é plenamente viável a concessão de isenções fiscais que estejam alinhadas com objetivos consagrados pela Constituição, como: "a proteção à saúde, à velhice, à família, à cultura, à educação e à população economicamente mais vulnerável, entre outros"²²⁶. Para o autor, também é aceitável a concessão de isenções quando houver ausência de capacidade contributiva por parte do contribuinte, tais como nos casos de isenção do imposto de renda para pessoas físicas cuja renda mensal seja inferior a um determinado valor, correspondente ao mínimo existencial ou vital. Em suas palavras:

Por considerações de justiça, reconhece-se a inexistência de obrigação tributária em face da ausência de matéria imponible. Nesse caso, deixar de cobrar o imposto não significa violação do princípio da generalidade. Não se deve aplicar imposto onde não há capacidade contributiva²²⁷.

Em suma, Miguel Delgado Gutierrez sustenta que a isenção não viola o princípio da generalidade, visto que as isenções são determinadas em caráter geral pelo legislador que, ao conceder tal benefício, identificou os contribuintes que não possuem capacidade contributiva suficiente para pagar o imposto de renda²²⁸.

Concluindo, a generalidade no imposto de renda deve ser compreendida como a obrigação de tratar igualmente todos os contribuintes que se encontrem em idêntica situação, respeitando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Ainda que haja divergência sobre seu conteúdo — com parte da doutrina confundindo-a com a universalidade —, prevalece o entendimento de que a generalidade veda distinções baseadas em critérios pessoais e assegura

²²⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1964. p. 193.

²²⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 91.

²²⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 92.

²²⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 92.

tratamento equânime entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Ademais, tal princípio admite exceções justificadas, como a concessão de isenções para indivíduos sem capacidade econômica, desde que essas estejam amparadas por objetivos constitucionais legítimos.

3.1.2 Princípio da Universalidade

Como citado em tópico anterior, o jurista Ricardo Mariz de Oliveira adota posicionamento divergente em relação a outros doutrinadores no que tange à interpretação dos princípios da generalidade e da universalidade. Em sua concepção, o princípio da generalidade impõe que a tributação incida de maneira uniforme sobre quaisquer acréscimos patrimoniais, independentemente da origem ou natureza dos rendimentos que lhes deram causa. Por sua vez, o princípio da universalidade exige que todo incremento patrimonial seja submetido à tributação de forma integral e unificada, sem segmentações ou distinções quanto às espécies de rendas ou proventos auferidos pelo contribuinte²²⁹.

Tal divergência também é notada ao analisar a tese defendida por Paulo Ayres Barreto. Para o autor, no tocante ao princípio da generalidade, o imposto deve alcançar todas as formas de renda e, pelo princípio da universalidade, todas as pessoas devem ser submetidas à incidência do imposto²³⁰.

Em contrapartida, outros autores — Mary Elbe Queiroz, Roque Antônio Carrazza, Miguel Delgado Gutierrez, Hugo de Brito Machado e Alberto Xavier — entendem que a concepção dos mencionados autores, acerca do princípio da universalidade, esbarra nas suas próprias doutrinas sobre o princípio da generalidade. Isto é, o princípio da universalidade se traduz na tributação de todas as rendas ou proventos, sem levar em conta sua denominação, local de origem, natureza jurídica, nacionalidade da fonte ou procedência, vedando a concessão de isenções ou benefícios fiscais específicos para certos tipos de rendimentos²³¹.

Além disso, pelo princípio da universalidade, o imposto sobre a renda deve incidir sobre todos os ganhos ou lucros, relacionando-se diretamente com os princípios da capacidade

²²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 323-324.

²³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 62.

²³¹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004. pp. 35-37.

contributiva e da igualdade, e evitando que apenas uma parte dos rendimentos do contribuinte seja submetida à tributação²³².

Sob mesma perspectiva, compreende-se que o princípio da universalidade estabelece que o imposto sobre a renda deve incidir igualmente sobre todos os tipos de rendas, sem que haja distinção baseada na sua origem²³³. Ou seja, o “imposto de renda deve incidir igualmente sobre cada um dos elementos que formam o conjunto de rendimentos líquidos do contribuinte num dado período de tempo”²³⁴.

Assim, o princípio da universalidade diz respeito à abrangência “ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte”²³⁵. Por fim, conclui-se que o princípio da universalidade decorre do princípio da totalidade — segundo o qual todos os rendimentos devem ser tributados de forma uniforme — e do princípio da globalidade — onde a base de cálculo do imposto de renda será a junção dos componentes ativos e passivos, considerando despesas, custos e prejuízos²³⁶.

Cumprе ressaltar que o imposto de renda não comporta a aplicação do princípio da seletividade com base na natureza dos rendimentos percebidos, uma vez que tal diretriz se mostra incompatível com o princípio da universalidade. Assim, o princípio da universalidade estabelece que não é admissível a fragmentação das rendas ou proventos auferidos pelos contribuintes para fins de tributação, sobretudo quando, ao se considerar o conjunto de fatores que impactam o patrimônio durante o período de apuração, constata-se, em realidade, uma redução patrimonial²³⁷.

Em suma, o princípio da universalidade, ainda que interpretado de maneira diversa por distintos juristas, representa um elemento essencial para a concretização de uma tributação justa e isonômica. De todo modo, prevalece a noção de que o respeito à integralidade dos rendimentos

²³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros Ed., 2005. p. 69-70.

²³³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 149.

²³⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 101.

²³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

²³⁶ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 382.

²³⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 103.

do contribuinte, sem segmentações indevidas, é fundamental para a efetividade do sistema tributário.

3.1.3. Princípio da Progressividade

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 econômica do contribuinte”²³⁸.

Nesse sentido, conforme defende Hugo de Brito Machado, o tributo pode ser fixo ou graduado, podendo ser classificado em proporcional, progressivo e regressivo²³⁹.

Assim, considera-se progressivo o imposto sobre a renda cujas alíquotas aumentam proporcionalmente ao crescimento da renda do contribuinte, de modo que, em tais circunstâncias, “um contribuinte com dez vezes a renda de outro pagaria mais do que dez vezes o imposto pago pelo outro”²⁴⁰.

Complementando, a progressão simples ocorre quando a alíquota aplicável incide integralmente sobre toda a base tributável, conforme a faixa em que o valor se enquadra. Por exemplo, se até “Cr\$ 100.000,00 a alíquota é de 5%, entre Cr\$ 100.001,00 e Cr\$ 150.000,00 é de 6%, e até Cr\$ 200.000,00 é de 7%, então: se o valor for Cr\$ 95.000,00, aplica-se 5% sobre esse total; se for Cr\$ 120.000,00, aplica-se 6% sobre todo esse montante”²⁴¹.

Já a progressão graduada funciona de forma diferente: cada alíquota incide apenas sobre a parte da base que se encontra dentro da respectiva faixa. Ou seja, o cálculo é feito em etapas, aplicando a alíquota correspondente a cada faixa de valor, somando-se, ao final, todos os resultados parciais para se chegar ao montante total do imposto devido²⁴².

É importante destacar que, segundo Hugo de Brito Machado, a aplicação da progressividade simples é inconstitucional, por ser incompatível com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva²⁴³. Nessa mesma linha, Miguel Delgado Gutierrez argumenta que

²³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 362.

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 362.

²⁴⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 166.

²⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. pp. 128-129.

²⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. pp. 128-129.

²⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 145-146.

a progressão simples contraria o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, pois pode levar à situação em que um contribuinte situado próximo ao limite superior de uma faixa pague menos imposto do que outro situado no limite inferior da faixa seguinte²⁴⁴.

Na atualidade, para o imposto de renda das pessoas físicas no Brasil, é aplicada uma progressividade graduada. Isto é, a alíquota aplicada à base de cálculo sai de zero até atingir 27,5%.

Miguel Delgado Gutierrez ressalta que “a progressividade sempre possui limites”, uma vez que, se não houvesse restrições, o valor do imposto poderia se igualar ou até superar a própria base de cálculo tributável.

Em finalização, conclui-se que a progressividade, ao incidir de forma proporcional à renda, constitui um pilar essencial da justiça fiscal, fundamentado na capacidade contributiva. A aplicação da progressividade graduada no imposto de renda das pessoas físicas demonstra uma escolha técnica que visa à equidade, mediante o escalonamento das alíquotas conforme faixas de rendimento. Todavia, é indispensável que tal progressividade observe limites, sob pena de contrariar os próprios fundamentos do sistema tributário.

3.2 O Imposto de Renda e a Justiça Tributária

Neste ponto do presente trabalho, é notório que a Emenda Constitucional nº 132 introduziu expressamente o princípio da justiça tributária no texto da Constituição Federal de 1988. Cumpre salientar, ainda, que referido princípio já se fazia presente, ainda que de forma implícita, no ordenamento jurídico pátrio, mesmo antes de sua positivação constitucional.

Em outras palavras, ainda que tenha sido expressamente elevado ao *status* constitucional, o princípio da justiça tributária ainda deve observar os subprincípios que lhe conferem efetividade e concretude, dentre os quais se destacam os princípios da generalidade, universalidade, igualdade, capacidade contributiva — com seus próprios desdobramentos —, progressividade, equidade, equivalência, país de destino, *pecunia non olet* e o princípio do não confisco.

No âmbito do imposto de renda, é evidente a necessidade de aplicação do princípio da justiça tributária, e de seus subprincípios, para a proteção do contribuinte e para a concretização dos objetivos de arrecadação.

²⁴⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 168.

Veja, no contexto de um Estado de bem-estar social, os objetivos fundamentais da sociedade brasileira — como bem determinado pela Constituição Federal de 1988 — consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na promoção do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização; na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem-estar coletivo, livre de preconceitos e de qualquer forma de discriminação.

Assim, é inquestionável que, para que o Estado possa alcançar os objetivos estabelecidos constitucionalmente, torna-se indispensável a obtenção de recursos financeiros adequados ao financiamento das políticas públicas e das ações voltadas à efetivação de suas finalidades, o que justificaria o exercício do poder estatal de instituir e exigir tributos²⁴⁵.

Além disso, os Estados contemporâneos caracterizam-se predominantemente como Estados Fiscais, estados “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”²⁴⁶. Na concepção de Nabais, “a ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”²⁴⁷.

O imposto, então, representa a contribuição compulsoriamente exigida dos cidadãos pelo poder público com a finalidade de atender aos interesses coletivos de forma indistinta. Dessa concepção, infere-se que à atuação coletiva da sociedade corresponderia uma contraprestação estatal, sendo essa atividade pública a razão primordial da existência do imposto²⁴⁸.

Voltando ao imposto de renda, ao se analisar o princípio da igualdade, a capacidade contributiva deve servir como critério para comparar os contribuintes no contexto tributário, sendo a renda o principal indicador dessa capacidade. Nesse sentido, a tributação baseada na capacidade contributiva se traduziria em uma cobrança proporcional, sendo a introdução da progressividade, por sua vez, uma exceção a esse modelo, exigindo, portanto, uma justificativa constitucional que a legitime²⁴⁹.

Dessa forma, a utilização de alíquotas progressivas no imposto de renda é amparada pela convergência entre sobreprincípios, subprincípios e normas constitucionais, com a

²⁴⁵ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 74.

²⁴⁶ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 192.

²⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 192.

²⁴⁸ JARACH, Dino. **O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo** (trad. de Dejalma de Campos), São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p.109.

²⁴⁹ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 92-99.

finalidade de reduzir as desigualdades na distribuição de renda²⁵⁰. E a progressividade, como um princípio vinculado a uma concepção de justiça fiscal, é compatível com os fundamentos do Estado Social de Direito²⁵¹.

Seguindo a mesma linha de pensamento, Klaus Tipke sustenta que a progressividade implica uma ruptura com a igualdade formal, encontrando fundamento no princípio do Estado Social, cuja finalidade abrange, entre outras, a redistribuição de renda e patrimônio, bem como a mitigação das desigualdades na distribuição da riqueza. Para ele, a progressividade configura-se como instrumento de política social no âmbito da legislação tributária²⁵².

Vejamos o quadro de progressividade do imposto de renda, observando que quanto maior o rendimento auferido, maior será a sua alíquota²⁵³:

Quadro 1 — Progressividade do imposto de renda

BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA
Até R\$ 2.259,20	-
De R\$ 2.259,21 até R\$ 2.826,65	7,5%
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2024)

Entretanto, entende-se que a progressividade, por si só, não pode ser o único princípio a ser considerado quando se busca justiça tributária através do imposto de renda. Isto é, deve-se levar em consideração a capacidade contributiva do contribuinte em adicional ao mínimo existencial.

²⁵⁰ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 144-146.

²⁵¹ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020. pp. 147-148.

²⁵² TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515-527. p. 527.

²⁵³ Tabela extraída do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meuimposto-de-renda/tabelas/2024>. Acesso em: 27 maio 2025.

O imposto de renda, por suas características, é o imposto mais compatível com o princípio da capacidade contributiva, devendo servir ao modelo do Estado atual como agente de redistribuição de renda:

Assim é que se manifesta com nítido propósito de redistribuição de renda, como busca pela justiça fiscal, pois pode ser utilizado para a concretização da solidariedade, pilar do Estado Social, e, por meio dele, busca-se a concretização dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, dentre os quais a redução das desigualdades sociais²⁵⁴.

Além disso, o imposto em questão deve ser aplicado com menor intensidade — ou até mesmo não ser exigido — daqueles cuja capacidade contributiva seja reduzida ou inexistente, especialmente quando sua renda não for suficiente para assegurar a própria subsistência ou a de sua família. Tal compreensão visa resguardar o chamado mínimo existencial²⁵⁵.

O mínimo existencial, por sua vez, são “condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”²⁵⁶. Em outros termos, o mínimo existencial abrange qualquer direito essencial e inalienável, é um “princípio ligado à idéia de justiça e de redistribuição da riqueza social”²⁵⁷.

Segundo Buffon e de Matos, é “imprescindível que a legislação possibilite ao contribuinte a dedução integral, da renda tributável do contribuinte, de despesas indispensáveis para a subsistência digna da pessoa tributada ou de sua família, como saúde, educação, moradia, etc.”²⁵⁸.

Dessa forma, opina-se que a simples consideração da capacidade econômica do contribuinte, ou até certos aspectos de igualdade, não são suficientes para determinar a justiça tributária no contexto do imposto de renda. Isto é, acredito que a justiça tributária, aplicada ao imposto de renda, também deve considerar e garantir mínimo existencial.

Exemplificando o afirmado, ainda que duas pessoas tenham a mesma capacidade de contribuir financeiramente, elas podem diferir consideravelmente em aspectos importantes —

²⁵⁴ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 183.

²⁵⁵ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 183.

²⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, v. 177, pp. 29–49, 1089. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v177.1989.46113>. Acesso em: 1º jun. 2025. p. 29.

²⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, v. 177, pp. 29–49, 1089. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v177.1989.46113>. Acesso em: 1º jun. 2025. p. 29.

²⁵⁸ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 183.

como no caso de uma delas ter um cônjuge com deficiência física permanente, que demanda atenção médica constante.

Assim, infere-se que, ainda que os contribuintes apresentem igual capacidade contributiva, não se pode presumir, de maneira automática, que devam ser submetidos ao mesmo tratamento quanto às deduções admitidas no imposto de renda, uma vez que tal avaliação deve ser realizada sob a perspectiva da justiça no âmbito do Direito Tributário²⁵⁹.

No ordenamento jurídico brasileiro, o art. 8º da Lei nº 9.250/1995 assegura quais são as despesas passíveis de dedução no imposto de renda da pessoa física, determinando que a base de cálculo do IRPF levará em consideração as deduções relativas “aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais [...]”²⁶⁰.

Observa-se que finalidade da dedução consiste precisamente em aferir a real capacidade contributiva do indivíduo, pois, embora este disponha de capacidade econômica em termos nominais, tal capacidade pode se mostrar comprometida em razão de despesas essenciais, como aquelas relacionadas à saúde, educação, moradia e demais encargos indispensáveis à sua subsistência²⁶¹.

Em suma, conforme já exposto durante todo o trabalho, acredita-se que a aplicabilidade do princípio da justiça tributária só irá ocorrer em conjunto com os demais princípios constitucionais. No que se refere, especificamente, ao imposto de renda, entendo que a aplicação do novo princípio constitucional deve estar entrelaçada, principalmente, com os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, da garantia do mínimo existencial, da equidade, da generalidade e da universalidade.

Ademais, não se pode esquecer dos objetivos maiores do Estado Social de Direito, especialmente a função redistributiva do imposto sobre a renda, voltada à correção das desigualdades na repartição de renda e patrimônio, contribuindo, assim, para a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

De forma mais clara, no Estado Social de Direito, o Estado deixa de atuar apenas como um protetor das liberdades individuais e passa a intervir ativamente nas esferas econômica e social. Nesse sentido, a “despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de

²⁵⁹ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 484.

²⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, DF: Senado, 1995.

²⁶¹ SILVA, Jorge Luiz Garcia da; COSTA, Yendis. As garantias dos direitos fundamentais as faixas do imposto de renda como instrumento de proteção ao mínimo existencial. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 162, n. 32, p. 165-180, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/799>. Acesso em: 27 maio 2025. p. 175.

rendas, através do financiamento da entrega de prestações de serviços públicos ou de bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios.”²⁶²

Ocorre que, segundo Misabel Derzi, o Sistema Tributário Nacional ainda se mantém excessivamente objetivo e carece de progressividade, uma vez que, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, não foram implementadas mudanças significativas capazes de alinhar a estrutura tributária aos fins constitucionais estabelecidos²⁶³.

Nesse sentido, os mais ricos têm promovido a percepção de que as alíquotas mais elevadas seriam onerosas e prejudiciais, quando, em verdade, essa narrativa distorcida contribui para a manutenção de um Sistema Tributário Nacional em que, especificamente acerca do imposto de renda, a maior parte da carga tributária recai, de forma desproporcional, sobre os contribuintes de baixa renda²⁶⁴.

Por fim, no contexto do atual modelo de tributação da renda, impõe-se a necessidade de se elevar o limite de isenção do imposto de renda das pessoas físicas. Isso, porque o patamar reduzido atualmente compromete o direito dos contribuintes de baixa renda a uma existência digna²⁶⁵.

Também, não se revela equitativo submeter à mesma carga tributária a renda proveniente do trabalho e aquela oriunda do capital, resultando, com isso, em uma desproporcionalidade que onera mais intensamente as pessoas físicas em comparação às pessoas jurídicas²⁶⁶.

Conclusivamente, compreende-se que a implementação de um programa permanente de renda básica — essencial para enfrentar os elevados níveis de pobreza e desigualdade no Brasil — pode ser viabilizada sem gerar impacto fiscal, apenas por meio de ajustes nas normas tributárias. Entre as possíveis medidas estão: a adoção de uma tributação progressiva sobre grandes fortunas ou patrimônios, o aumento das alíquotas marginais máximas do Imposto de

²⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 9.

²⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, jan. 2004.

²⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 300.

²⁶⁵ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 183.

²⁶⁶ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 184.

Renda Pessoa Física, a eliminação de regimes tributários especiais e o fim da isenção do IRPF sobre a distribuição de lucros e dividendos²⁶⁷.

3.3 O Projeto de Lei nº 1087/205 e o Princípio da Justiça Tributária

Inicialmente, sabe-se que a Reforma Tributária não promoveu uma reforma relativa à tributação da renda. Em outras palavras, as principais mudanças ocorridas por essa última reforma são: a) a implementação de um IVA-dual, com a instituição de novos tributos, sendo eles a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); b) o estabelecimento de uma nova modalidade de competência, caracterizada pelo compartilhamento entre Estados, Distrito Federal e Municípios; c) a criação de um Comitê Gestor responsável pela administração do IBS; e d) a instituição do Imposto Seletivo (IS), aplicável à produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Dessa forma, no que se refere ao imposto de renda, a Emenda Constitucional 132/2023²⁶⁸ apenas estabeleceu que caberá ao Poder Executivo enviar ao Congresso Nacional, no prazo de até 90 (noventa) dias após sua promulgação, um projeto de lei que promova a reforma da tributação da renda, acompanhado das devidas estimativas e estudos sobre os impactos orçamentários e financeiros.

Atendendo parcialmente ao que foi determinado, embora com alguns meses de atraso, em 18 de março de 2025, o Poder Executivo — por meio do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva — enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 1087/2025, com a proposta de modificar a legislação do imposto de renda, prevendo a redução do tributo nas bases de cálculo mensais e anuais, além da instituição de uma tributação mínima para pessoas físicas com rendas elevadas.

Ao analisar detalhadamente o Projeto de Lei apresentado, é possível notar duas alterações significativas na forma de exigência do imposto de renda: a ampliação da faixa de isenção para pessoas físicas (IRPF) e, em contrapartida, a criação de um imposto mínimo (IRPFM) voltado aos contribuintes que recebem rendimentos elevados.

²⁶⁷ BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 288-316, 1º quadrimestre 2024. p. 22.

²⁶⁸ Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros; [...]

3.3.1 O aumento da faixa de isenção e o princípio da justiça tributária.

Nesse cenário, a primeira alteração sugerida pelo Projeto de Lei nº 1087/2025 — que altera a Lei nº 9.250/1995 e a Lei nº 9.250/1995 — é a isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) para os contribuintes que recebem rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual — como salários, aluguéis e aposentadorias — de até R\$ 5 mil por mês/R\$ 60 mil por ano²⁶⁹.

Além disso, foi incluída uma mudança que prevê reduções progressivamente menores no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) para contribuintes com rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual, situados entre R\$ 5 mil e R\$ 7 mil por mês, ou entre R\$ 60 mil e R\$ 84 mil por ano²⁷⁰.

Conclui-se, portanto, que o Projeto de Lei em questão restringe a desoneração apenas aos contribuintes com rendimentos sujeitos ao ajuste anual de até R\$ 5 mil por mês, prevendo ainda uma desoneração parcial e gradualmente reduzida para aqueles que recebem entre R\$ 5 mil e R\$ 7 mil mensais.

Ademais, para os rendimentos situados entre R\$ 7 mil e R\$ 50 mil, permanece aplicável a atual tabela progressiva do Imposto de Renda, com a manutenção das alíquotas estabelecidas em 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

Nesse sentido, ao observar as justificativas do PL 1087/2025, afirma-se que a mencionada desoneração “atinge majoritariamente o trabalhador com menor poder aquisitivo, visa beneficiar as classes C, D e E e disponibilizar mais renda para o atendimento das necessidades prioritárias do trabalhador.”²⁷¹.

²⁶⁹ Art. 1º A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 3º-A. A partir do mês de janeiro do ano-calendário de 2026, será concedida redução do imposto sobre os rendimentos tributáveis sujeitos à incidência mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, de acordo com a seguinte tabela:

[...]

§ 2º Os contribuintes que tiverem rendimentos tributáveis sujeitos à incidência mensal superior a R\$ 7.000,00 (sete mil reais) não terão redução no imposto devido.

[...]

²⁷⁰ “Art. 11-A. A partir do exercício de 2027, ano-calendário de 2026, será concedida redução do imposto sobre a renda das pessoas físicas anual – IRPF anual, apurado sobre os rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual, de acordo com a seguinte tabela:

[...]

§ 1º O valor da redução a que se refere o caput fica limitado ao valor do imposto sobre a renda anual calculado de acordo com a tabela progressiva anual vigente no ano-calendário.

§ 2º Os contribuintes que tiverem rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual superiores R\$ 84.000,00 (oitenta e quatro mil reais) não terão redução no imposto devido. [...]

²⁷¹ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 1087, de 18 de março de 2025**. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=PL%201087/2025. Acesso em: 28 maio 2025.

Para melhor elucidar, conforme apontam especialistas do setor, as classes econômicas “D” e “E” são compostas por famílias cuja renda mensal domiciliar não ultrapassa R\$ 3 mil, ao passo que a classe “C” abrange aquelas com rendimentos mensais situados entre R\$ 3,1 mil e R\$ 7,5 mil. Para Lucas Assis, a classe média possui elevada dependência da renda proveniente do trabalho e, devido ao cenário econômico brasileiro na última década, houve um rebaixamento dos segmentos mais vulneráveis desse grupo para faixas socioeconômicas de menor poder aquisitivo²⁷².

Dessa forma, em análise do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades (MADE), entendeu-se que a medida desonerativa sobre o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) aumentaria, levemente, a concentração de renda medida através do índice de Gini²⁷³.

Conforme observa Elidie Palma Bifano, a atualização da faixa de isenção já se mostrava necessária há bastante tempo, tendo em vista que a faixa permanecia inalterada desde 2015, configurando, assim, uma afronta ao princípio da capacidade contributiva²⁷⁴.

Marciano Seabra de Godoi defende que a atual faixa de isenção fixada em R\$ 3.036 revela-se adequada para assegurar a proteção do mínimo existencial do contribuinte sem dependentes, contudo, mostra-se insuficiente para garantir tal proteção no caso de contribuintes com dependentes.

No item 27 da exposição de motivos do PL nº 1.087, é dito que o objetivo das mudanças propostas é “tornar a tributação sobre a renda das pessoas naturais mais isonômica e aderente ao princípio da progressividade conforme a capacidade econômica do contribuinte”²⁷⁵.

Assim, ao se considerar unicamente a ampliação da faixa de isenção, é possível reconhecer a incidência e a efetivação do princípio da justiça tributária nas propostas apresentadas pelo Poder Executivo por meio do Projeto de Lei nº 1.087/2025. Isso, porque, conforme já exposto ao longo deste estudo, entende-se que a efetiva aplicação do princípio da

²⁷² TRISOTTO, Fernanda. Classes D e E já representam mais de metade da população brasileira. **O Globo**, Brasília, 15 out. 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2022/10/classes-d-e-e-ja-representam-mais-de-metade-da-populacao-brasileira-aponta-estudo.ghtml>. Acesso em: 29 maio 2025.

²⁷³ GOMES, João Pedro de Freitas; ARTHEN, Guilherme; MARTINS, Guilherme Klein. Análise de propostas de mudanças no IRPF: ampliação de isenção e imposto mínimo sobre ricos. **Made - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades FEA/USP**, 29 nov. 2024. Disponível em: <https://madeusp.com.br/2024/11/analise-de-propostas-de-mudancas-no-irpf-ampliacao-de-isencao-e-imposto-minimo-sobre-ricos/>. Acesso em: 29 maio 2025.

²⁷⁴ BIFANO, Elidie Palma. Projeto de Lei 1.087/25: estamos diante de mais uma confusão tributária? **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-02/o-projeto-de-lei-1-087-25-estamos-diante-de-mais-uma-confusao-tributaria/>. Acesso em: 29 maio 2025.

²⁷⁵ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 1087, de 18 de março de 2025**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=PL%201087/2025. Acesso em: 28 maio 2025.

justiça tributária somente se concretiza quando harmonizado com os demais princípios constitucionais que regem o sistema tributário.

No âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), é notório e amplamente demonstrado, ao longo dos últimos anos, o excessivo ônus suportado pelos contribuintes pertencentes à classe média, em flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva. Tal constatação pode ser claramente evidenciada pela atual tabela progressiva do imposto, na qual se observa a aplicação da mesma alíquota máxima — 27,5% — tanto aos contribuintes com rendimento mensal de R\$ 4.700,00 (quatro mil e setecentos reais) quanto àqueles que auferem R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), revelando a ausência de proporcionalidade na tributação.

Veja, embora a tabela vigente do Imposto de Renda adote, em tese, o princípio da progressividade, ela não contempla as atuais dinâmicas socioeconômicas da sociedade brasileira. Em razão disso, a meu ver, deixa de observar preceitos constitucionais fundamentais, notadamente o princípio da justiça tributária.

Em comprovação ao alegado, o IPEA apresenta uma análise comparativa relevante entre o sistema tributário brasileiro e os sistemas dos países membros da OCDE. Entre os dados destacados, observa-se que, embora o Brasil possua a menor alíquota marginal máxima (27,5%), essa alíquota incide sobre uma faixa de renda relativamente baixa — cerca de 2.000 dólares americanos —, o menor valor entre todos os países avaliados no estudo realizado pelo instituto²⁷⁶.

Tal fato contribui para que, à medida que os salários dos trabalhadores sejam ajustados pela inflação, eles passem a se enquadrar em faixas superiores da tabela do Imposto de Renda, o que resulta em uma carga tributária mais elevada com o passar do tempo²⁷⁷. Como consequência, “tem tornado os tributos sobre a renda no Brasil menos progressivos”²⁷⁸.

Dessa forma, entende-se que a proposta de ampliação da faixa de isenção prevista no Projeto de Lei nº 1.087/2025 revela sensibilidade às demandas da sociedade brasileira, à luz dos valores e princípios consagrados na Constituição Federal.

A iniciativa de elevar o teto de isenção, portanto, tem como objetivo a redistribuição de renda, na medida em que propõe uma tributação das pessoas naturais de forma mais equânime

²⁷⁶ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota Técnica n. 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. Rio de Janeiro: IPEA, 2024. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em: 25 ago. 2022. p. 5.

²⁷⁷ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica**: elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b. 2 v. p. 35.

²⁷⁸ BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42. p. 288-316, 1º quadrimestre 2024. p. 9.

e compatível com o princípio da progressividade, observando, claro, a capacidade econômica de cada contribuinte.

Concordo com Tânia Teixeira, presidenta do Conselho Nacional de Economia (Cofecon), quando ela afirma que “A reforma do Imposto de Renda não é apenas uma necessidade fiscal para ampliar a faixa de isenção. É, acima de tudo, uma exigência de justiça social”²⁷⁹.

3.3.2 O imposto de renda mínimo e o princípio da justiça tributária

Em um segundo aspecto, o Projeto de Lei nº 1.087/2025 propõe a instituição de um nível mínimo de tributação, denominado “Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo – IRPFM”²⁸⁰, aplicável aos contribuintes que percebem rendimentos elevados. Esse nível mínimo de tributação será efetivado por meio da incidência de uma cobrança mensal e outra de natureza anual.

Nessa perspectiva, a tributação mensal corresponde à aplicação da alíquota de 10% — mediante retenção na fonte a título de antecipação — sobre os valores pagos, creditados, entregues ou utilizados na distribuição de lucros e dividendos por uma mesma pessoa jurídica a uma mesma pessoa física residente no território nacional, quando tais repasses excederem o montante de R\$ 50 mil em um único mês²⁸¹. Essa medida tem como objetivo, em tese, prevenir a evasão da tributação mínima, por meio de um controle mais eficaz e antecipado sobre esses rendimentos²⁸².

No que concerne à tributação anual relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo (IRPFM), estabelece o Projeto de Lei nº 1.087/2025 que a pessoa física que, no

²⁷⁹ TANIA Teixeira: “Reforma do Imposto de Renda é uma exigência de justiça social”. **COFECON**, 23 maio 2025. Disponível em: <https://cofecon.org.br/cofecon/?p=25518>. Acesso em: 30 maio 2025.

²⁸⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 1087, de 18 de março de 2025**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=PL%201087/2025. Acesso em: 28 maio 2025.

²⁸¹ Art. 6º-A A partir do mês de janeiro do ano-calendário de 2026, o pagamento, o creditamento, o emprego ou a entrega de lucros e dividendos por uma mesma pessoa jurídica a uma mesma pessoa física residente no Brasil em montante superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) em um mesmo mês fica sujeito à retenção na fonte do imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo – IRPFM à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o total do valor pago, creditado ou entregue.

§ 1º São vedadas quaisquer deduções da base de cálculo.

§ 2º Caso haja mais de um pagamento, crédito ou entrega de lucros e dividendos no mesmo mês, realizado por uma mesma pessoa jurídica a uma mesma pessoa física residente no Brasil, o valor retido na fonte referente ao IRPFM deve ser recalculado de modo a considerar o total dos valores pagos, creditados, empregados ou entregues no mês.

²⁸² SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

ano-calendário, aufera rendimentos cuja soma exceda o valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) estará sujeita à incidência do referido imposto²⁸³. O objetivo, portanto, é enfrentar a origem da regressividade do sistema tributário, estabelecendo um impedimento ao acúmulo de capital não tributado no âmbito pessoal²⁸⁴.

Ainda, dispõe o referido projeto que, caso a soma da alíquota efetiva aplicada sobre os lucros da pessoa jurídica com a alíquota efetiva do IRPFM incidente sobre a pessoa física beneficiária ultrapasse a soma das alíquotas nominais previstas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, o Poder Executivo Federal deverá conceder um redutor do IRPFM, calculado sobre os lucros e dividendos pagos, creditados, empregados ou entregues²⁸⁵.

O referido artigo também estabelece que o valor do redutor mencionado será calculado multiplicando-se o total de lucros e dividendos pagos, creditados, utilizados ou repassados à pessoa física pela pessoa jurídica pela diferença entre: a soma da alíquota efetiva aplicada sobre os lucros da pessoa jurídica e a alíquota efetiva do IRPFM incidente sobre a pessoa física beneficiária; e o percentual previsto nos incisos I, II e III do § 1º²⁸⁶.

Ademais, a aplicação do redutor está condicionada à entrega das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, elaboradas conforme a legislação societária e as normas contábeis vigentes. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, poderá disponibilizar os dados mencionados neste artigo e calcular o valor do

²⁸³ Art. 16-A. A partir do exercício de 2027, ano-calendário de 2026, a pessoa física cuja soma de todos os rendimentos recebidos no ano calendário seja superior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) fica sujeita ao IRPFM, nos termos do disposto neste artigo. [...]

²⁸⁴ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

²⁸⁵ Art. 16-B. Caso se verifique que a soma da alíquota efetiva de tributação dos lucros da pessoa jurídica com a alíquota efetiva do IRPFM aplicável à pessoa física beneficiária ultrapassa a soma das alíquotas nominais do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, o Poder Executivo federal concederá redutor do IRPFM calculado sobre os referidos lucros e dividendos pagos, creditados, empregados ou entregues por cada pessoa jurídica à pessoa física sujeita ao pagamento do IRPFM de que trata o art. 16-A, na forma de regulamento. [...]

²⁸⁶ Art. 16-B [...]

§ 1º A soma das alíquotas nominais a serem consideradas para fins do limite previsto no caput correspondem a: I - 34% (trinta e quatro por cento), no caso de pagamento de lucros ou dividendos pelas pessoas jurídicas não alcançadas pelo disposto nos incisos II e III deste parágrafo; II - 40% (quarenta por cento), no caso de pagamento de lucros ou dividendos pelas pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização e por aquelas referidas no art. 1º, § 1º, incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e III - 45% (quarenta e cinco por cento), no caso de pagamento de lucros ou dividendos pelas pessoas jurídicas referidas no art. 1º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

§ 2º O valor do redutor de que trata este artigo corresponderá ao resultado obtido por meio da multiplicação do montante dos lucros e dividendos pagos, creditados, empregados ou entregues à pessoa física pela pessoa jurídica pela diferença entre: I - a soma da alíquota efetiva de tributação dos lucros da pessoa jurídica com a alíquota efetiva do IRPFM aplicável à pessoa física beneficiária; e II - o percentual previsto nos incisos I, II e III do § 1º.

reductor na declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física, com base nas informações fornecidas pelas pessoas jurídicas que efetuaram o pagamento dos lucros e dividendos²⁸⁷.

De forma simplificada, o mecanismo de redução tem como finalidade assegurar que a carga tributária total — resultante da combinação de IRPJ, CSLL e IRPFM — não exceda às alíquotas nominais aplicadas ao lucro das empresas. No caso de dividendos enviados ao exterior, busca-se evitar uma tributação excessiva que possa desestimular o investimento estrangeiro no país²⁸⁸.

Nos termos do Projeto de Lei nº 1.087/2025, assim, consideram-se altas rendas todos os rendimentos percebidos ao longo do ano-calendário, abrangendo não apenas aqueles sujeitos à tributação ordinária, mas também os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, os isentos e aqueles submetidos à alíquota zero ou reduzida, desde que, em sua totalidade, ultrapassem o montante anual de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais)²⁸⁹.

Dessa maneira, o contribuinte que perceber rendimentos classificados como de alta renda deverá calcular a alíquota aplicável do IRPFM por meio da fórmula “(REND/60.000) – 10”²⁹⁰. Caso o montante dos rendimentos ultrapasse o valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), aplicar-se-á, então, a alíquota máxima de 10% referente ao referido tributo.

Cumprе salientar que, além das deduções anteriormente mencionadas, a base de cálculo do IRPFM admite outras hipóteses de exclusão, tais como os rendimentos oriundos de contas

²⁸⁷ Art. 16-B [...]

§ 4º A concessão do reductor de que trata este artigo fica condicionada à apresentação de demonstrações financeiras da pessoa jurídica, elaboradas de acordo com a legislação societária e com as normas contábeis em vigor, na forma de regulamento.
[...]

§ 7º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderá fornecer os dados a que se refere este artigo e calcular o valor do reductor na declaração pré-preenchida do imposto sobre a renda da pessoa física, a partir das informações prestadas pelas pessoas jurídicas pagadoras dos lucros e dividendos.

²⁸⁸ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

²⁸⁹ Art. 16-A. [...]

§ 1º Para fins do disposto no caput, serão considerados todos os rendimentos recebidos no ano-calendário, inclusive os tributados de forma exclusiva ou definitiva e os isentos ou sujeitos à alíquota zero ou reduzida, deduzindo-se, exclusivamente: PL n.1087/2025

I - os ganhos de capital, exceto os decorrentes de operações realizadas em bolsa ou no mercado de balcão organizado sujeitas à tributação com base no ganho líquido no Brasil;

II - os rendimentos recebidos acumuladamente tributados exclusivamente na fonte, de que trata o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, desde que o contribuinte não tenha optado pelo ajuste anual de que trata o § 5º do referido artigo; e

III - os valores recebidos por doação em adiantamento da legítima ou herança. (...)

²⁹⁰ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 1087, de 18 de março de 2025**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=PL%201087/2025. Acesso em: 28 maio 2025.

de poupança, as indenizações decorrentes de acidente de trabalho ou de danos materiais e morais, os proventos de aposentadoria ou reforma concedidos em razão de acidente em serviço, bem como aqueles percebidos por pessoas acometidas por doenças graves, dentre outras situações legalmente previstas.

Em síntese, a obrigatoriedade de recolhimento do IRPFM anual somente se concretiza na hipótese de haver diferença positiva entre o montante apurado a título de IRPFM e o total das deduções admitidas, conforme exposto anteriormente. Assim, apenas nos casos em que referido cálculo resulte em valor negativo, não haverá exigência de pagamento do referido imposto.

3.3.2.1 A natureza jurídica e a base de cálculo do IRPFM

No cenário atual, Elidie Palma Bifano defende a tese de que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo (IRPFM) possui natureza autônoma em relação ao Imposto sobre a Renda tradicional. Segundo a autora, o IRPFM não se enquadra nem no fato gerador nem na base de cálculo previstos para o Imposto sobre a Renda, conforme estabelecido nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional. Assim, para que pudesse ser considerado como tal, o IRPFM deveria atender a esses critérios legais, o que, segundo seu entendimento, não ocorre²⁹¹.

Em sentido contrário, Marciano Seabra de Godoi defende que o IRPFM não constitui um imposto distinto, tratando-se, na realidade, de uma norma que estabelece um patamar mínimo de alíquota efetiva aplicável ao próprio imposto sobre a renda²⁹².

Acerca da classificação jurídica do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo há, portanto, posicionamentos divergentes, havendo quem entenda que se trata de um tributo autônomo e, por outro lado, quem sustenta que o referido imposto se insere na estrutura do próprio imposto de renda.

Outra controvérsia do PL 1.087/2025 reside na mudança do critério de tributação da renda da pessoa jurídica, que deixa de se basear no lucro fiscal para se apoiar no lucro contábil, utilizando-o como fundamento para a distribuição de dividendos²⁹³.

²⁹¹ BIFANO, Elidie Palma. Projeto de Lei 1.087/25: estamos diante de mais uma confusão tributária? **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-02/o-projeto-de-lei-1-087-25-estamos-diante-de-mais-uma-confusao-tributaria/>. Acesso em: 29 maio 2025.

²⁹² GODOI, Marciano Seabra de. Uma Análise Jurídica e Socioeconômica da Reforma da Tributação da Renda das Pessoas Físicas Proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, a. 43, p. 401-424, 2024. p. 415.

²⁹³ Art. 16-B [...]

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, considera-se: I - alíquota efetiva de tributação dos lucros da pessoa jurídica - a razão observada, no exercício a que se referem os lucros e dividendos distribuídos, entre: (...) b) o

Esclarecendo, o lucro contábil corresponde ao resultado obtido pela confrontação entre as receitas e despesas da empresa, sendo apurado como o lucro líquido. Nos casos em que a empresa estiver sujeita ao regime do Lucro Real, ainda serão deduzidos desse montante o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Por sua vez, o lucro fiscal é derivado do lucro contábil, sendo ajustado por meio da adição de despesas não dedutíveis e da exclusão de receitas isentas, de modo que a base de cálculo final reflita apenas o valor efetivamente tributável²⁹⁴.

Nesse sentido, no âmbito do PL 1.087/2025, a distribuição de dividendos ocorrerá com fundamento no lucro contábil, sem considerar as deduções fiscais que incidem sobre o lucro fiscal. Entretanto, o lucro que já foi tributado em nível societário é o lucro fiscal e, consequentemente, “o lucro contábil distribuído aos sócios, sujeito ao novo IRPFM, é maior do que o lucro fiscal efetivamente tributado pela empresa”²⁹⁵.

Em outros termos, é possível que a empresa tenha recolhido integralmente o IRPJ e a CSLL sobre uma base fiscal reduzida, ao passo que o IRPFM incide sobre uma base contábil superior, o que resulta em um desequilíbrio entre a tributação ocorrida na pessoa jurídica e a que incidirá sobre a pessoa física, anulando “de forma disfarçada, deduções previstas legalmente” e impedindo a “plena fruição de compensações fiscais”²⁹⁶.

Em conclusão, a proposta contida no PL 1.087/2025, ao vincular a incidência do IRPFM ao lucro contábil, gera uma situação em que os dividendos distribuídos poderão superar o lucro fiscal que já foi tributado na pessoa jurídica. Com isso, cria-se uma sobreposição de bases tributárias que compromete a neutralidade do sistema tributário e pode resultar na eliminação indireta de benefícios fiscais, contrariando os critérios atualmente adotados no regime do Lucro Real.

lucro contábil da pessoa jurídica; [...] III - lucro contábil da pessoa jurídica - o resultado do exercício antes dos tributos sobre a renda e das respectivas provisões.

²⁹⁴ FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Thereza Pompa; PAULO, Edilson. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 6, n. 1, pp. 44-61, 2009. p. 47.

²⁹⁵ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**. São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

²⁹⁶ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

Para Júlio César Soares e Márcio Maron, “em vez de promover justiça fiscal, o mecanismo gera uma tributação distorcida sobre o patrimônio, que não reflete a verdadeira capacidade contributiva”²⁹⁷.

3.3.2.2 O IRPFM aplicado à realidade brasileira

Em primeiro momento, resta válido evidenciar que a forma atual de tributação dos ganhos de capital representa uma distorção no sistema tributário brasileiro. Isso porque esses rendimentos estão submetidos a regimes especiais, com isenções, deduções ou alíquotas inferiores às aplicadas sobre a renda do trabalho, o que contribui para a redução da progressividade tributária²⁹⁸.

Nesse sentido, considera-se que a isenção aplicada aos lucros e dividendos distribuídos a sócios ou acionistas, vigente atualmente, configura uma distorção introduzida pela Lei 9.249/95^{299,300}.

Seguindo as pesquisas de Sérgio Gobetti, a política de isentar do IRPF os dividendos distribuídos a sócios de empresas foi adotada também por países como Eslováquia, Grécia e México. No entanto, essas nações posteriormente revogaram essa medida e, atualmente, tributam esses rendimentos como ganhos de capital³⁰¹.

No mesmo sentido, o IPEA confirmou que, apesar de utilizarem mecanismos de integração entre a tributação das pessoas físicas e jurídicas, as principais economias do mundo adotam um modelo que implica a chamada “dupla tributação”³⁰². Em síntese, no tocante aos lucros e dividendos, as maiores economias globais realizam a tributação do imposto de renda

²⁹⁷ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

²⁹⁸ BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 288-316, 1º quadrimestre 2024. pp. 9-10.

²⁹⁹ BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 288-316, 1º quadrimestre 2024. p. 11.

³⁰⁰ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

³⁰¹ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer? In: AFONSO, José Roberto *et al.* (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017a, p. 728-729.

³⁰² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica n. 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. Rio de Janeiro: IPEA, 2022. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em: 25 ago. 2022. p. 06.

tanto na esfera da pessoa jurídica quanto da pessoa física, variando o peso entre uma e outra. Ainda assim, não há isenção completa desses rendimentos e, em média, a proporção dos lucros arrecadada pelo Estado por meio de tributos é significativamente superior à verificada no Brasil³⁰³.

Assim, vê-se que o PL 1.087/2025 segue a tendência mundial e tenta aplicar tais ganhos capitais no ordenamento jurídico brasileiro. Contudo, considera-se que o Imposto de Renda da Pessoa Física Mínimo (IRPFM) não é eficaz em alcançar esse objetivo.

Sustentando tal afirmação, para Marciano Seabra de Godoi, maioria dos casos em que os contribuintes recebem entre R\$ 600 mil e R\$ 1 milhão por ano, não será necessário pagar um valor extra de IRPFM no ajuste anual, pois grande parte desses rendimentos já terá sido tributada diretamente na fonte. Em exemplo:

Uma diretora de uma grande empresa multinacional cujos rendimentos anuais consistam em R\$ 800 mil a título de salários e R\$ 400 mil a título de juros em aplicações em fundos de investimento de renda fixa terá uma alíquota de IR PFM de 10% (1.200.000/60.000 – 10). O valor devido de IRPFM será, portanto, de R\$ 120 mil, mas o imposto exclusivo na fonte sobre as aplicações financeiras (R\$ 60 mil, 15% de R\$ 400 mil) somado ao imposto incidente sobre os seus salários (no caso de salários desse patamar, a alíquota efetiva quase sempre é superior a 20% do valor do salário, o que no exemplo significaria R\$ 160 mil) superará folgadoamente o montante do IRPFM, que, portanto, terá o valor de zero.³⁰⁴

Acredita-se que, em geral, grandes patrimônios não realizam a distribuição direta de dividendos às pessoas físicas, mas se estruturam por meio de holdings e arranjos jurídicos complexos, que possibilitam a retenção dos lucros no âmbito empresarial e seu reinvestimento contínuo. O IRPFM, nesse contexto, acabaria incidindo com maior intensidade “profissionais liberais, pequenas e médias empresas, ou empresários individuais, que não possuem mecanismos sofisticados de retenção patrimonial, e que retiram regularmente os lucros gerados para o sustento próprio e de sua família”³⁰⁵.

Além disso, como fundamento justificativo do Projeto de Lei 1087/2025, é invocado estudo elaborado por Sérgio Wulff Gobetti, o qual evidencia a elevada concentração de renda no estrato correspondente ao 1% da população brasileira com os maiores rendimentos. Segundo

³⁰³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto et al. (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 168.

³⁰⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Uma Análise Jurídica e Socioeconômica da Reforma da Tributação da Renda das Pessoas Físicas Proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, a. 43, p. 401-424, 1º quadrimestre 2024, p. 415.

³⁰⁵ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

o referido pesquisador, esse grupo é composto por aproximadamente 1,5 milhão de indivíduos, sendo o ingresso nesse segmento condicionado à percepção de rendimentos mensais a partir de R\$ 32 mil³⁰⁶.

Dessa forma, sustenta-se que, no que tange a esse segmento da população, a proposta legislativa em comento adota uma abordagem que se revela passível de questionamentos sob a ótica dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Isto é, “às pessoas desse grupo de 1% que recebem preponderantemente rendimentos do trabalho e aposentadoria, o PL não altera a carga tributária efetiva de IRPF próxima de 20% que vigora atualmente para os rendimentos do trabalho ou aposentadoria que superam 10 salários mínimos mensais.”³⁰⁷.

No mesmo sentido, acertadamente, Godoi conclui que, caso o Projeto de Lei tivesse sido concebido com o propósito de implementar uma reforma do Imposto de Renda da Pessoa Física verdadeiramente pautada nos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, teria estruturado um modelo no qual os rendimentos do trabalho e os rendimentos do capital fossem agregados e submetidos, de forma conjunta, à incidência de alíquotas progressivas³⁰⁸.

Fica claro, portanto, que os instrumentos de tributação mínima dos dividendos previstos no PL 1.087/2025 não garantem, de forma efetiva, o alcance dos objetivos de justiça fiscal e de progressividade tributária almejados pelo governo. Em contrapartida, pode-se “ampliar desigualdades, penalizando indevidamente pequenos empresários e profissionais liberais, ao mesmo tempo em que falha em alcançar os maiores patrimônios protegidos por sofisticadas estruturas empresariais”³⁰⁹.

Assim, é inegável que a intenção do Projeto de Lei nº 1.087/2025 reside na promoção da redistribuição de riqueza no âmbito do Sistema Tributário Nacional. Tal objetivo manifesta-se por meio da proposta de ampliação da faixa de isenção para os contribuintes situados na base da pirâmide socioeconômica, ao passo que — em teoria — se estabelece uma tributação mais incisiva sobre os indivíduos pertencentes ao topo dessa estrutura, notadamente aqueles que auferem rendimentos elevados.

³⁰⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. **Nota Técnica**, Carta de Conjuntura IPEA n. 65, 4º trimestre 2024, p. 2.

³⁰⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Uma Análise Jurídica e Socioeconômica da Reforma da Tributação da Renda das Pessoas Físicas Proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, a. 43, p. 401-424, 1º quadrimestre 2024,

³⁰⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Uma Análise Jurídica e Socioeconômica da Reforma da Tributação da Renda das Pessoas Físicas Proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, a. 43, p. 401-424, 1º quadrimestre 2024. p. 420.

³⁰⁹ SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

Em outros termos, acredita-se que o PL, ao tentar promover maior equidade na repartição da carga tributária entre os diferentes estratos sociais, buscando concretizar os princípios constitucionais da justiça tributária, da progressividade e da capacidade contributiva.

Na prática, torna-se incontestável a existência das lacunas — como o deslocamento da base de cálculo do IRPFM; a incidência sobre profissionais liberais e pequenas empresas; o não respeito, em verdade, aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade — no projeto apresentado pelo Poder Executivo, evidenciando-se a premente necessidade de se adotar um modelo tributário mais equitativo, no qual os rendimentos oriundos do trabalho e do capital sejam devidamente integrados e submetidos, de maneira conjunta, à incidência de alíquotas progressivas.

Tal sistemática permitiria uma efetiva observância ao princípio da capacidade contributiva, assegurando, de forma consequente, a concretização da justiça tributária no Sistema Tributário Nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia teve como objetivo analisar a constitucionalização do princípio da justiça tributária e sua aplicação na tributação da renda, com foco específico na análise do Projeto de Lei nº 1087/2025. A pesquisa partiu de uma abordagem teórico-filosófica a respeito dos conceitos e concepções de justiça, construindo, a partir disso, uma base argumentativa capaz de fundamentar juridicamente a exigência de um sistema tributário mais equânime e compatível com os preceitos do Estado Democrático de Direito.

Verificou-se que a noção de justiça, embora universal e milenar, admite múltiplas interpretações, moldadas por contextos históricos e pelas correntes filosóficas. A distinção proposta por Ronald Dworkin entre conceito e concepções de justiça revelou-se essencial para o desenvolvimento do trabalho, pois permitiu uma análise mais profunda das diversas formas de implementação prática da justiça, especialmente no âmbito tributário.

A partir da contribuição de autores como Hans Kelsen, Chaïm Perelman, John Rawls, e o próprio Dworkin, foi possível construir um panorama normativo e filosófico que sustenta a necessidade de revisão crítica do sistema tributário brasileiro. As teorias da justiça distributiva apresentadas por esses pensadores fornecem critérios válidos para avaliação da legitimidade das normas fiscais, em especial quanto à sua capacidade de promover a equidade e corrigir desigualdades históricas.

No decorrer do trabalho, observou-se que, mesmo antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, o ordenamento jurídico já comportava princípios que permitiam a existência implícita do princípio da justiça tributária. Princípios como a igualdade, a capacidade contributiva, a progressividade e a vedação ao confisco sempre atuaram, em uma perspectiva de justiça tributária, como vetores interpretativos das normas do Sistema Tributário Nacional.

Com a inclusão expressa do princípio da justiça tributária na Constituição Federal, consolidou-se um marco jurídico que confere maior densidade normativa à matéria. A meu ver, o movimento de constitucionalização fortalece o papel das normas tributárias como instrumentos de concretização dos direitos fundamentais, especialmente no que se refere à promoção do bem comum, à justiça social e à redução das desigualdades econômicas. O tributo, ainda mais, deixa de ser mero instrumento arrecadatório e passa a constituir mecanismo fundamental para a realização dos direitos sociais.

A justiça tributária, portanto, não deve ser compreendida apenas como um ideal abstrato, mas como uma diretriz constitucional de observância obrigatória, cuja concretização

é indispensável para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme preceitua o art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, ao examinar o Projeto de Lei nº 1087/2025, constatou-se que a proposta legislativa apresenta inegáveis avanços na estruturação de um modelo mais justo de tributação da renda, notadamente por sua ênfase na progressividade e na tentativa de corrigir distorções históricas.

Em outras palavras, no tocante à ampliação da faixa de isenção, é possível reconhecer a incidência e a efetivação do princípio da justiça tributária nas propostas apresentadas pelo Poder Executivo por meio do Projeto de Lei nº 1.087/2025. Isso se justifica pelo entendimento, desenvolvido ao longo deste estudo, de que a concretização do princípio da justiça tributária ocorre apenas quando este é compatibilizado com os demais princípios constitucionais que estruturam o sistema tributário.

Por outro lado, verifica-se que existem lacunas e desafios que comprometem, em certa medida, a concretização plena da justiça tributária, sobretudo no que diz respeito à eficácia redistributiva das medidas propostas.

Observe-se que a proposta apresentada no PL 1.087/2025, ao atrelar a cobrança do IRPFM ao lucro contábil, pode ocasionar uma situação em que os dividendos distribuídos excedam o lucro fiscal previamente tributado na pessoa jurídica. Além disso, acredita-se que, em geral, grandes patrimônios não realizam a distribuição direta de dividendos às pessoas físicas, e o IRPFM, por sua vez, irá incidir com mais intensidade profissionais liberais, pequenas e médias empresas, e empresários individuais.

Evidencia-se, portanto, que os mecanismos de tributação mínima dos dividendos propostos no PL 1.087/2025 não asseguram, de maneira efetiva, a realização dos objetivos de justiça fiscal e progressividade tributária pretendidos pelo governo. Ou seja, apesar de a intenção do PL nº 1087/2025 ser promoção da redistribuição de riqueza no âmbito do Sistema Tributário Nacional, há incontestáveis lacunas na aplicação da justiça tributária.

A meu ver, para a efetiva concretização desse princípio, é necessário se adotar um modelo tributário mais equitativo, no qual os rendimentos oriundos do trabalho e do capital sejam devidamente integrados e submetidos — de maneira conjunta — à incidência de alíquotas progressivas, respeitando, claro, os diversos outros princípios que fortalecem a justiça tributária dentro do Sistema Tributário Nacional.

Conclui-se, por fim, que a análise da justiça tributária, especialmente à luz do PL nº 1087/2025, representa uma oportunidade valiosa para o aprimoramento do sistema tributário nacional. Trata-se de uma exigência jurídica, ética e política do Estado Democrático de

Direito, que impõe ao legislador, ao intérprete e ao administrador o dever de construir um modelo fiscal que seja, verdadeiramente, justo e comprometido com a dignidade da pessoa humana.

Por fim, concordo com Eduardo Jobim quando ele afirma que “o Estado que se distanciar da justiça tributária corre o risco de inviabilizar o fim último de justiça social, na medida em que a tributação injusta acentua as desigualdades sociais existentes, intensifica a diferença entre ricos e pobres e desorganiza os agentes econômicos, ensejando a desordem social”³¹⁰.

³¹⁰ JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 518.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Renan. **História do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ARISTOTLE. **Nicomachean Ethics**. Trad. Roger Crisp. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito - Teorias da Argumentação Jurídica**. São Paulo: Landy, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. Comentário ao preâmbulo. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça social - gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 50, pp. 19-56, 2003.

BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the Principles of Morals and Legislation**. New York: Barnes & Noble, 2008.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2004.

BIFANO, Elidie Palma. Projeto de Lei 1.087/25: estamos diante de mais uma confusão tributária? **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-02/o-projeto-de-lei-1-087-25-estamos-diante-de-mais-uma-confusao-tributaria/>. Acesso em: 29 maio 2025.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e Desafios da Tributação Progressiva sobre a Renda

e seus Efeitos sobre a Desigualdade no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 288-316, 1º quadrimestre 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016].

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966**. Brasília, DF: Senado, 1966.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei nº 1087, de 18 de março de 2025**.

Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filenome=PL%201087/2025. Acesso em: 28 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de Dezembro de 1995**. Brasília, DF: Senado, 1995.

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

CAMPBELL, Tom. **Justice**. London: MacMillan Education, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. **RDDT**, v. 154, p.109, jul. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros Ed., 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DE MITA, Enrico. **Principi di Diritto Tributario**. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2011. p. 87.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, jan. 2004.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1964.

DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Octávio Luiz Motta. Justiça distributiva para formigas e cigarras. **Novos Estudos** - Cebrap, [s.l.], n. 77, mar. 2007. Disponível em: <http://ref.scielo.org/gnd669>. Acesso em: 25 de abril de 2025.

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Thereza Pompa; PAULO, Edilson. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 6, n. 1, p. 44-61.

FRANCISCO, Rangel Mendes. A teoria da justiça de Ronald Dworkin e uma análise jurídica de programas de ações afirmativas. **Revista de Direito**, Viçosa, v. 13, n. 3, 2021. Acesso em: 28 de abril de 2025.

FRANCO, António Luciano de Sousa. **Finanças públicas e Direito Financeiro**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto *et al.* (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b.

GODOI, Marciano Seabra de. Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o Princípio da Justiça Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAMPOS, Diogo Leite de; ROLIM, João Dácio (Coords.). **A dignidade da pessoa e o direito fiscal**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2025.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma Análise Jurídica e Socioeconômica da Reforma da Tributação da Renda das Pessoas Físicas Proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, a. 43, p. 401-424, 1º quadrimestre 2024.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003.

GOMES, João Pedro de Freitas; ARTHEN, Guilherme; MARTINS, Guilherme Klein. Análise de propostas de mudanças no IRPF: ampliação de isenção e imposto mínimo sobre ricos. **Made Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades FEA/USP**, 29 nov. 2024. Disponível em: <https://madeusp.com.br/2024/11/analise-de-propostas-de-mudancas-no-irpf-ampliacao-de-isencao-e-imposto-minimo-sobre-ricos/>. Acesso em: 29 maio 2025.

GRAU, Eros Roberto. Comentário ao art. 170 da CF/88. In: GOMES CANOTILHO, J. J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio. (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, a. 42, p. 752-780, 1º quadrimestre 2024.

GUEST, Stephen. **Ronald Dworkin**. Tradução de Luís Carlos Borges. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2009. 201 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 2009.

HART, Herbert. **O Conceito de Direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. Oxford University Press, 1994.

HUMBERTO, Ávila. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica n. 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. Rio de Janeiro: IPEA, 2022. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>. Acesso em: 25 ago. 2022.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo** (trad. de Dejalma de Campos). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JOBIM, Eduardo. **A Justiça Tributária na Constituição**. 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.

JÚNIOR, Fernando Osório de Almeida. **Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KALVEN JR., Harry; BLUM, Walter J. The anatomy of justice in taxation. **University of Chicago Law Occasional Paper**, n. 7, pp. 3-37, 1973.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda**: Capacidade Contributiva, Desigualdade e Direitos Fundamentais. São Paulo: IBDT, 2020.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LIMA, Hermes. **Introdução à Ciência do Direito**. 29. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

LOPES, José Reinaldo de Lima. **O Direito na História**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACIEL, Everardo. Tributação e a guerra das palavras. **Blog do Noblat**, Metrópoles, 5 out. 2023. Disponível em: <https://www.metropoles.com/blog-do-noblat/artigos/tributacao-e-a-guerra-das-palavras-por-everardo-maciel>. Acesso em: 19 maio 2025.

MARX, Karl. **Critique du Programme de Gotha**. Paris: Editions Sociales, 2008.

SIMPSON, Evan. Socialist justice. **Ethics**, v. 87, n. 1, pp. 1-17, 1976.

MARX, Karl. **O capital**. Trad. Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1974. v. 4, p. 224.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **The Communist Manifest**. London: Pluto Press, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NERY JÚNIOR, Nélon. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. **Rev. Jur.**, Brasília, v. 9, n. 84, p.195-207, abr./maio 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e direito**. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PLATÃO. **Górgias**. Trad. Carlos Alberto Nunes. Belém: EDUFPA, 2002.

PUFENDORF, Samuel. **Os Deveres do Homem e do Cidadão de Acordo com as Leis do**

Direito Natural. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004. p. 38.

RAWLS, John. **A Teoria de Justiça.** Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 6.

REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

REALE, Miguel. **Lições preliminares do Direito.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica:** elementos de tributação redistributiva para o Brasil do séc. XXI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b. 2 v.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal:** Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. Curitiba: Juruá, 2015. p. 96.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M. O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira. *In: Anais [...] SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA*, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 31 maio 2025.

ROTHBARD, Murrey. **For a new Liberty:** The libertarian manifesto. New York: Libertarian Review Foundation, 1973.

SANDEL, Michael. **Justiça - O que é fazer a coisa certa.** Tradução: Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 24. edição. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017. p. 84.

SANTOS, Antonio Ricardo Surita dos. Uma breve análise dos dois princípios da teoria da justiça de John Rawls e suas implicações para a questão econômica. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, Encontro Virtual, v. 7, n. 1, jan./jul. 2021. Acesso em: 28 abr. 2025.

SANTOS, Igor Moraes. Direito e Justiça em Ulpiano: Reflexões Sobre o Justo dos Gregos aos Romanos. **Revista Duc In Altum**, Cadernos de Direito, v. 10, n. 22, set./dez. 2018. Disponível em: <https://revistas.faculdedamas.edu.br/index.php/cihjur/article/view/981>. Acesso em: 18 abr. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 648.

SILVA, Jorge Luiz Garcia da; COSTA, Yendis. As garantias dos direitos fundamentais as faixas do imposto de renda como instrumento de proteção ao mínimo existencial. **Revista**

Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 162, pp. 165-180. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/29>. Acesso em: 27 maio 2025.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOARES, Júlio César; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2 maio 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/>. Acesso em: 1º jul. 2025.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUTO MAIOR BORGES, José Souto. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

STRECK, Lenio L; MORAIS, José Luis Bolzan de. Comentário ao Estado Democrático de Direito. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

THOMAS AQUINAS, Saint. **The Summa Theologica**: Complete Edition. Trad Fathers of the English Dominican Province. New York: Catholic Way Publishing, 2014. (IIa, IIae, q.58).

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, 177, pp. 29–49, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v177.1989.46113>. Acesso em: 1º jun. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. IV - Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRISOTTO, Fernanda. Classes D e E já representam mais de metade da população brasileira. **O Globo**, Brasília, 15 out. 2022. Disponível em:

<https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2022/10/classes-d-e-e-ja-representam-mais-de-metade-da-populacao-brasileira-aponta-estudo.ghtml>. Acesso em: 29 maio 2025.

ULPIANO D. I, 1, 10, §1º; Inst. I, 1, 1. Cf. JUSTINIANO. **Cuerpo del Derecho Civil Romano**: Instituta. Digesto. Trad. D. Ildefonso L. García Del Corral. Barcelona: Kriegel, Hermann y Osenbrüggen, 1889.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

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