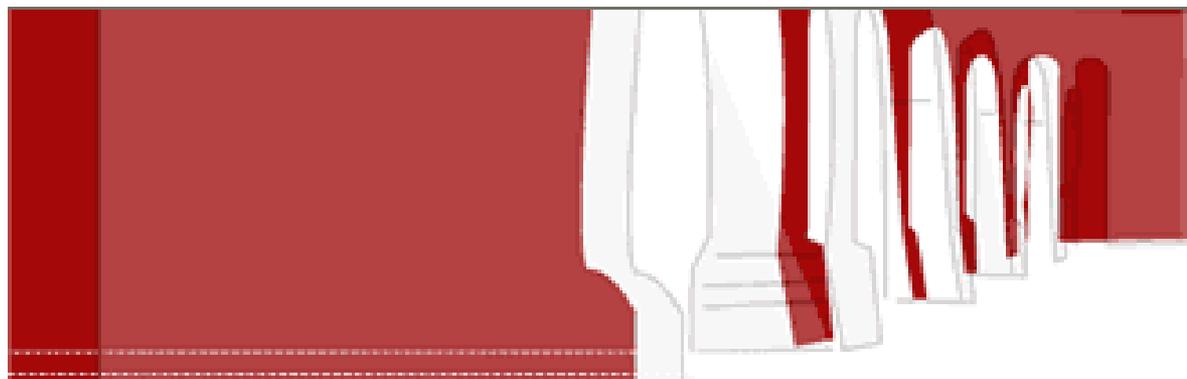


# Princípios Específicos no Direito Tributário

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri



# Princípios Específicos no Direito Tributário



1. Generalidade
2. Universalidade
3. Progressividade, proporcionalidade e regressividade;
4. Não cumulatividade;
5. Seletividade;
6. Regressividade da tributação do consumo, seletividade e progressividade: reflexão conclusiva

# Generalidade



“....generalidade significa que **o imposto deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou provento**, de modo que qualquer acréscimo patrimonial receba o mesmo tratamento que seja atribuído aos demais”.



Ricardo Mariz de  
Oliveira

Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes (...) **36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.**

Constituição de 1934

Generalidade é a exigência de que todos paguem imposto de renda e o façam na medida de sua capacidade

# Universalidade



“O princípio da universalidade significa que **todo o patrimônio** do contribuinte deve ser considerado em sua **integralidade, sem qualquer fracionamento** [...] requer que sejam considerados todos (a universalidade dos) fatores positivos e negativos que compõem o patrimônio no início e no final do período de apuração...”



Ricardo Mariz de  
Oliveira

Mas e os casos de tributação diferenciada (ex. gcap e juros)?

Universalidade é a **exigência de que o imposto de renda alcance todo tipo de rendimento**

Art. 43 (...)

§ 1º A incidência do imposto **independe** da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

# Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) - Alíquota



- Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 2.112	-	-
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

# Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) - Alíquota



R\$ 3.700,00					
Incidência	Isento	7,5%	15%	22,5%	27,5%
Parcela Tributável (R\$)	2.112	714,60	873,36	Inaplicável	Inaplicável
Tributação devida (R\$)	0	53,60	131	-----	-----
Renda líquida	R\$ 3.515,40				



Até  
R\$ 2.112,00



Isenção

De R\$ R\$ 2.112,01  
até 2.826,65



7,5%

De R\$ 2.826,66  
até 3.751,05



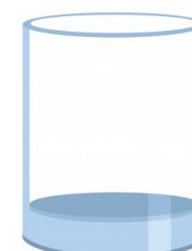
15%

De R\$ 3.751,06  
até 4.664,68



22,5%

Acima de  
4.664,68



27,5%

# Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) - Alíquota



R\$ 3.800,00					
Incidência	Isento	7,5%	15%	22,5%	27,5%
Parcela Tributável	R\$ 2.112	714,60	924,39	48,94	Inaplicável
Tributação devida (R\$)	0	53,60	138,66	11,00	-----
Renda líquida	R\$ 3.596,74				



Até  
R\$ R\$ 2.112,00



Isenção

De R\$ R\$ 2.112,01 até  
2.826,65



7,5%

De R\$ 2.826,66  
até 3.751,05



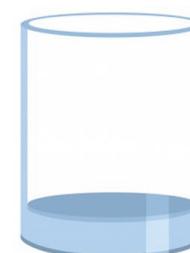
15%

De R\$ 3.751,06  
até 4.664,68



22,5%

Acima de  
4.664,68



27,5%

# Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) - Alíquota



- Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa :

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 2.112,00	-	-
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

# Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) - Alíquota



<b>R\$ 5.000,00</b>					
Incidência	Isento	7,5%	15%	22,5%	27,5%
Parcela Tributável	2.112	714,6	924,4	913,62	335,32
Tributação devida (R\$)	0	53,60	138,66	205,56	92,22
Renda líquida	R\$ 4.509,96				

**490,04**

Ou

<b>Base de cálculo (x) alíquota (-) parcela a deduzir</b>
R\$ 5.000,00 (x) 27,5% (-) 884,96 = <b>R\$ 490,04</b>

# Progressividade no Imposto de Renda



Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

# Progressividade no IPTU



Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)*

I - ser **progressivo em razão do valor do imóvel**; *(idem)*

Fatores comuns  
pela realidade são  
**disparidades reais**  
**contribu**

Como estabelecer um parâmetro de  
progressividade para impostos reais, i.e.,  
que desprezam as **características**  
**pessoais** do sujeito passivo?

de imóvel de alto  
ouena propriedade  
bairro periférico

# Progressividade no ITR



Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural; [...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será **progressivo** e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (*idem*)

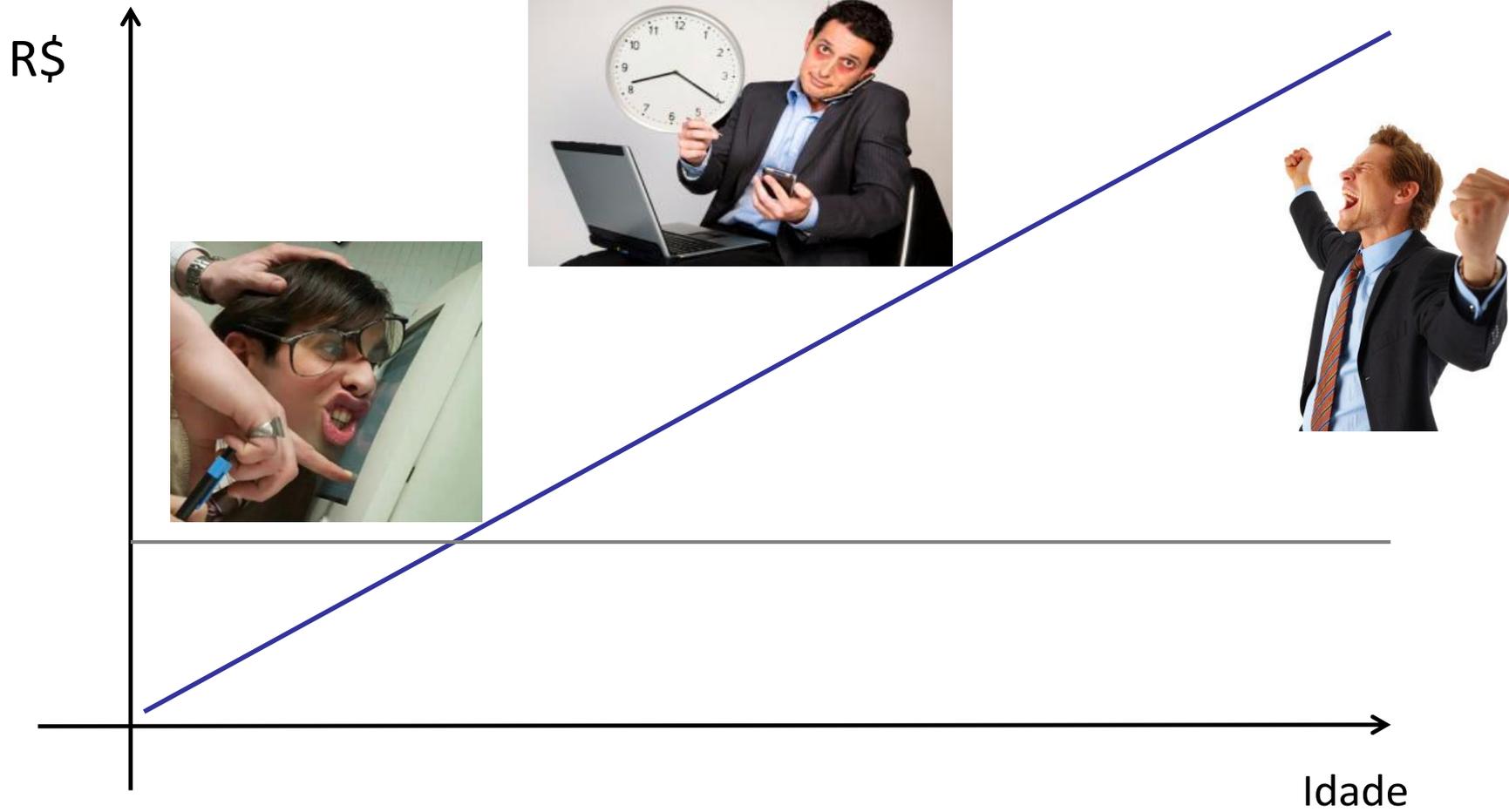
# O Problema da Progressividade



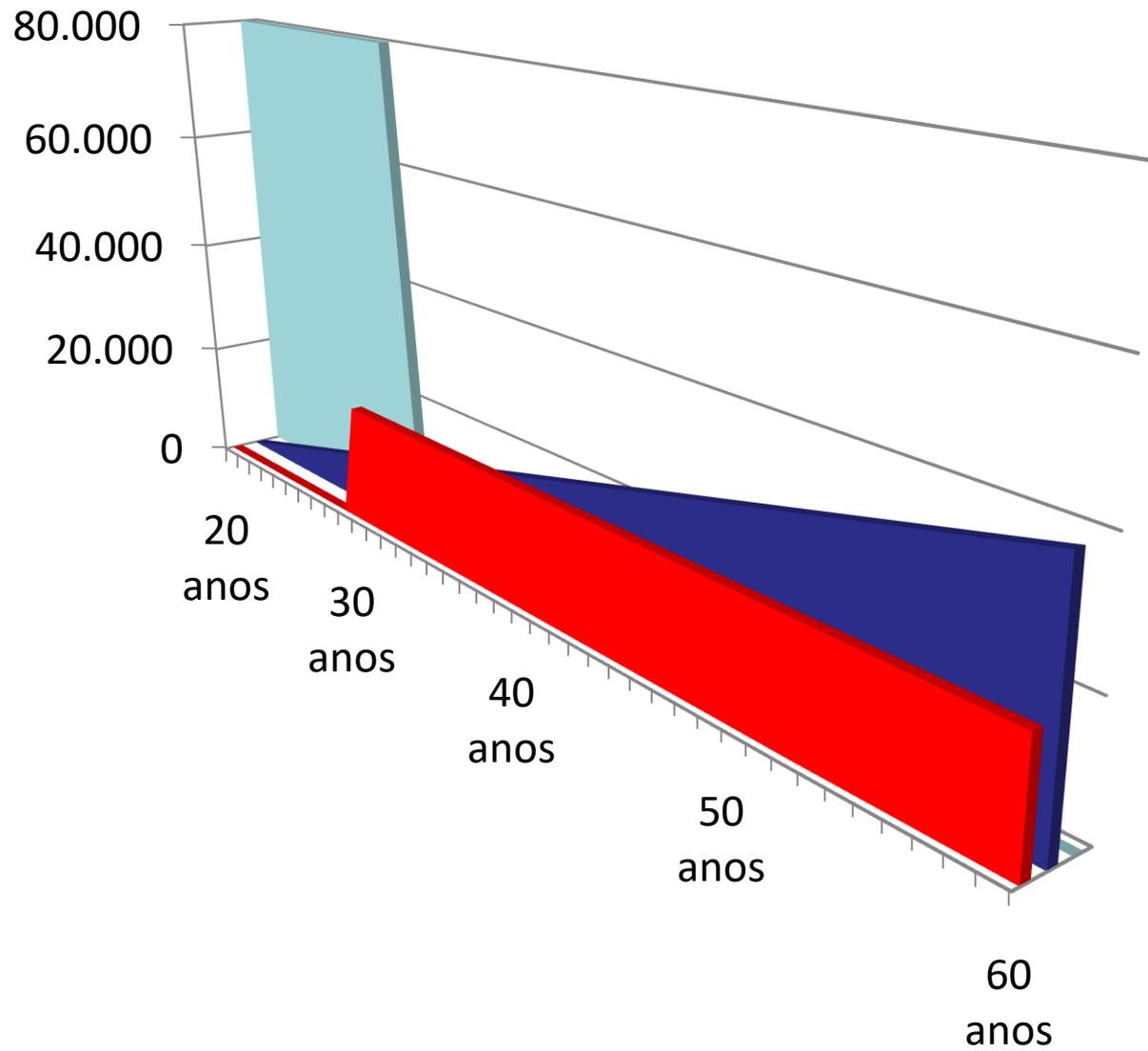
# O Problema da Progressividade



# O Problema da Progressividade



# O Problema da Progressividade



- Funcionário Público
- Advogado tributarista
- Jogador de Futebol

# Progressividade Distributiva/Estrutural



Art. 182, § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, **sob pena**, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana **progressivo** no tempo; [...]

# Progressividade Distributiva/Estrutural



Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município **manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação**, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

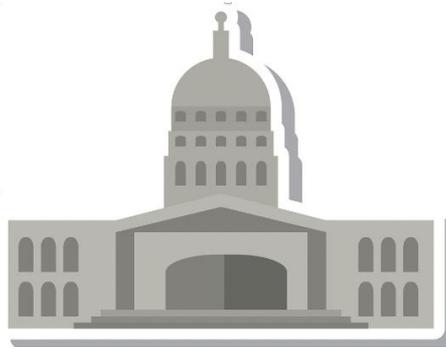
# Progressividade Distributiva/Estrutural



Lei 9.393/1996, Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU ( EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

# Progressividade e Incentivos Fiscais



Incentivos  
Fiscais



Contribuinte com  
renda elevada



Contribuinte com  
renda baixa

# A EC n. 132 e a Progressividade



**Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

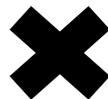
**I - transmissão causa mortis e doação**, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (...)

**VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;**

CR/1988

Progressividade em razão do montante total



Progressividade sobre cada quinhão recebido

# Não cumulatividade



Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;



Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

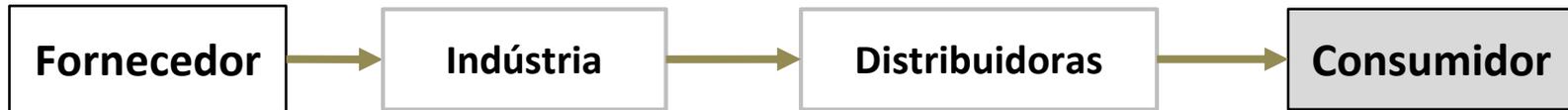
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

# Tributos Monofásicos e Plurifásicos



Um só ponto do  
processo de produção  
e distribuição

**ou**

em cada uma das  
transações?





# Tributos Monofásicos

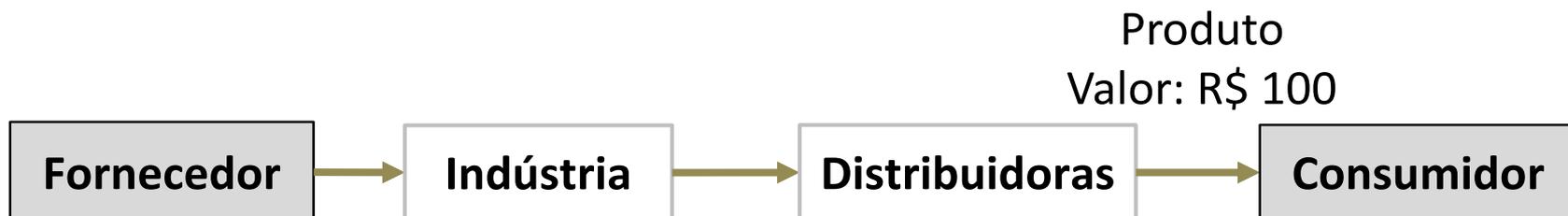
- **Momento da tributação**

**Capacidade contributiva**

**Interesses da fiscalização**



# Tributos Monofásicos



DÉBITO

R\$ 10,00 (10%)

**Valor total = R\$ 110,00**



# Tributos Monofásicos

- No consumo:

## Vantagens

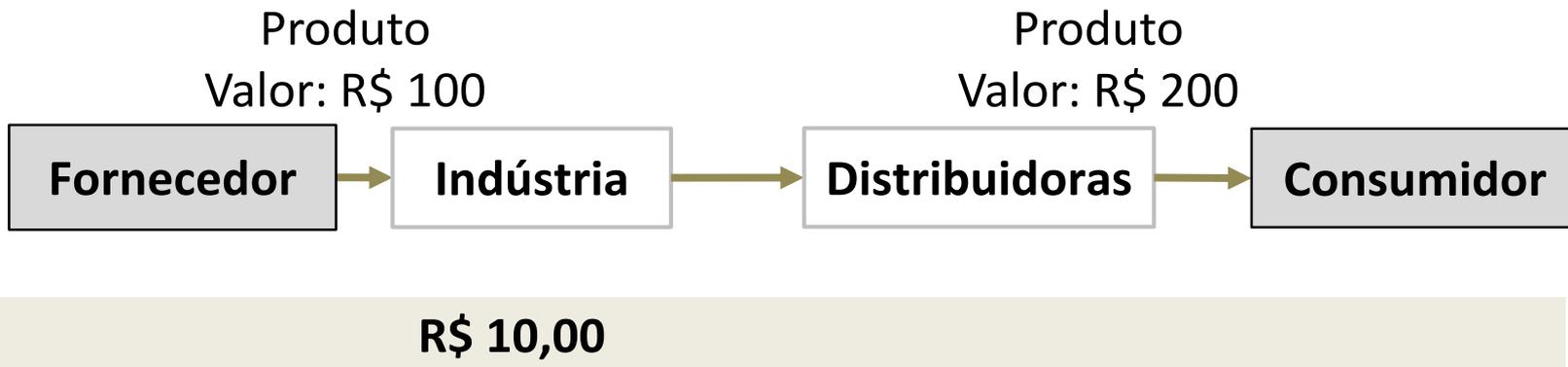
- Capacidade contributiva se revela mais propriamente
- Atinge os contribuintes de acordo com seu consumo efetivo

## Desvantagens

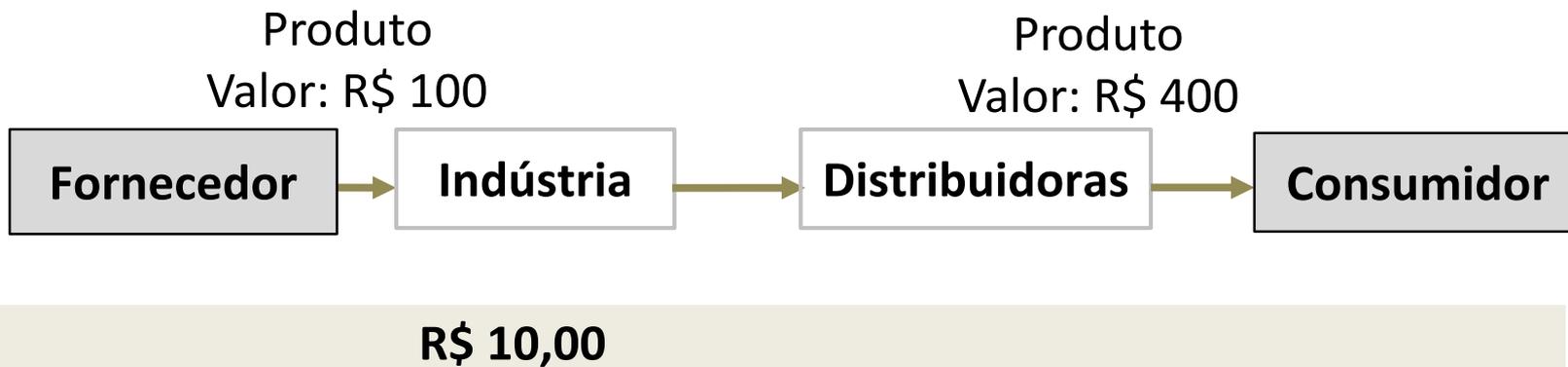
- Difícil fiscalização e controle



# Tributos Monofásicos



Tributação total = 5%



Tributação total = 2,5%



# Tributos Monofásicos

- Na produção:

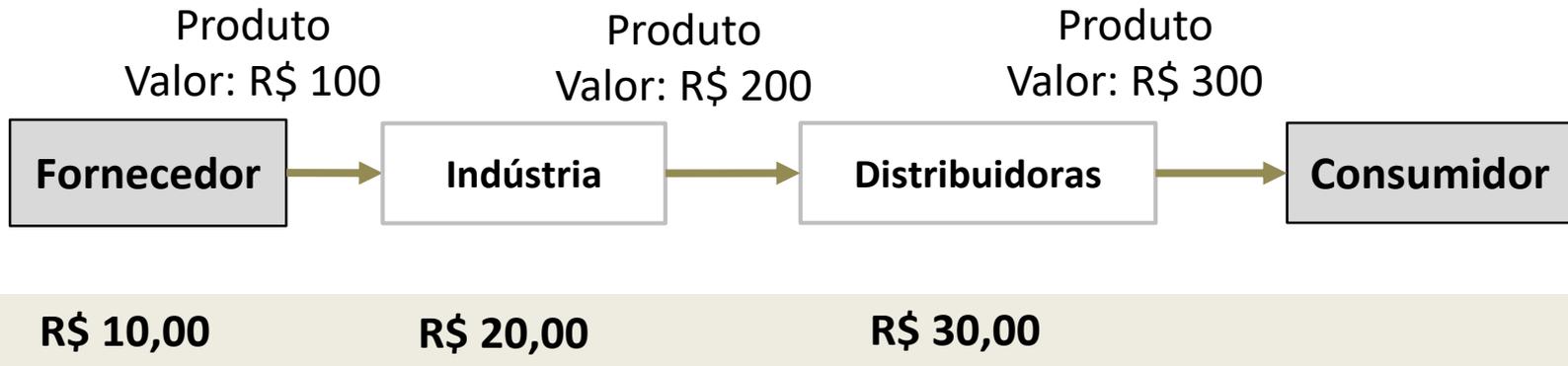
## Vantagens

- Maior facilidade de fiscalização

## Desvantagens

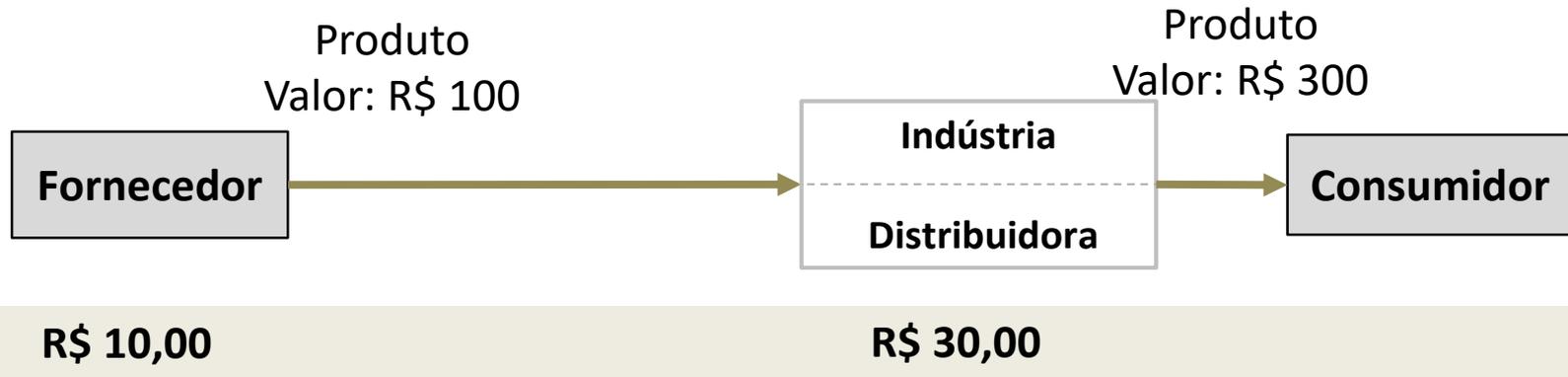
- Ausência de diferenciação segundo a capacidade contributiva
- Quanto maior o preço pago, menor a carga tributária

# Tributos Plurifásicos Cumulativos



**Tributo total= R\$ 60,00**

# Tributos Plurifásicos Cumulativos



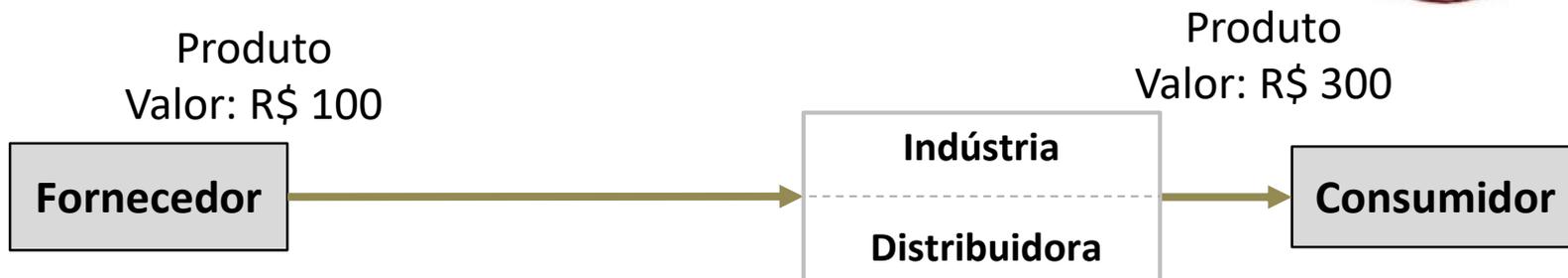
**Tributo total= R\$ 40,00**

# Tributos Plurifásicos **Não** Cumulativos



**Tributo total= R\$ 30,00**

# Tributos Plurifásicos **Não** Cumulativos



**DÉBITO** R\$ 10,00

R\$ 30,00

**CRÉDITO** R\$ 0,00

R\$ 10,00

**A RECOLHER** R\$ 10,00

R\$ 20,00

**Tributo total= R\$ 30,00**

# Crédito Físico vs. Crédito Financeiro



**Crédito Físico**



**CRÉDITO**

**Crédito Financeiro**



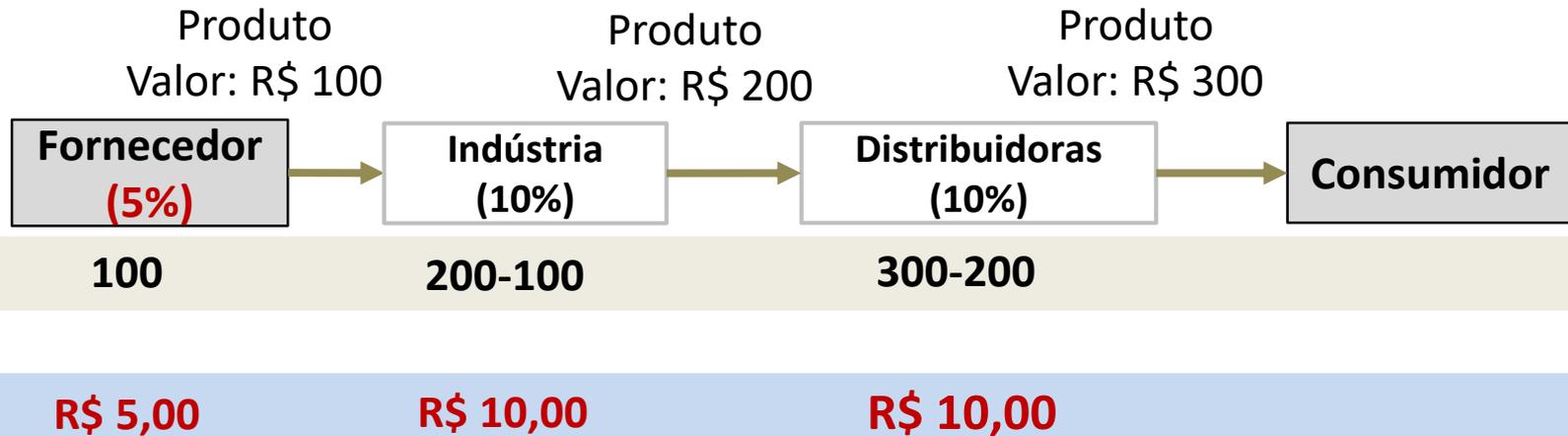
# Momento da apuração: subtração



**Imposto sobre imposto:** deduz-se do montante a ser recolhido o valor já incidente em etapas anteriores.

**Tributo total=**  
**R\$ 30,00**

# Momento da apuração: subtração



**Base sobre base:** onde se apura o valor acrescido a partir da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições em um mesmo período.

**Tributo total=**  
**R\$ 25,00**

# Subtração (*base on base*) e Adição (*tax on tax*)



Base on Base

100

200-100

300-200

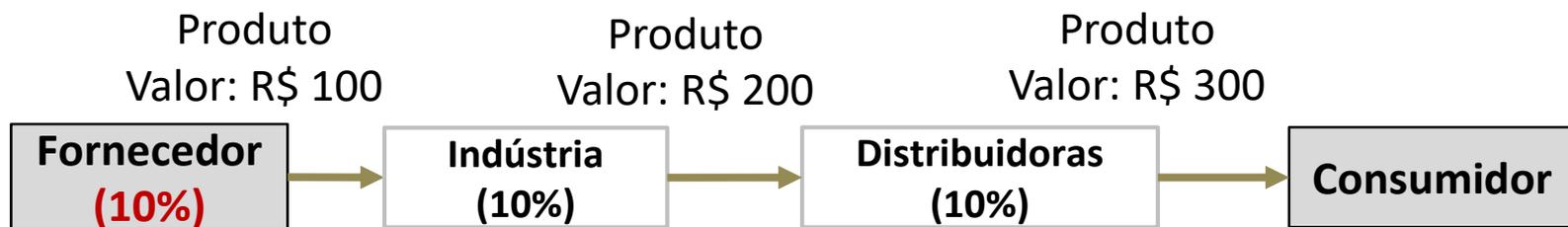
A RECOLHER

R\$ 10,00

R\$ 10,00

R\$ 10,00

Final: R\$ 30,00



Tax on Tax

100

100 + 100

200 + 100

A RECOLHER

R\$ 10

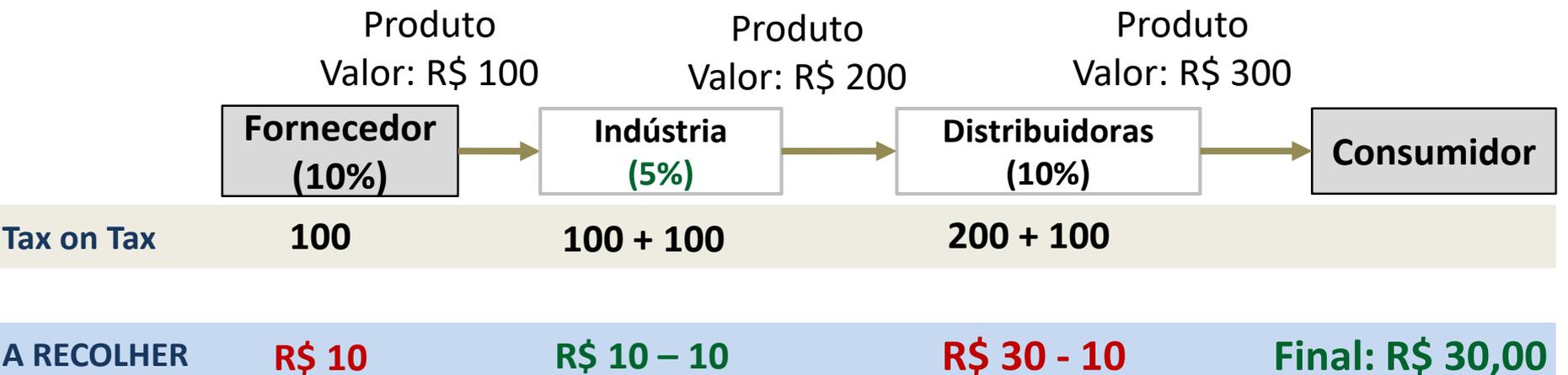
R\$ 20 - 10

R\$ 30 - 20

Final: R\$ 30,00

Os métodos aparentam certa similaridade em seus resultados

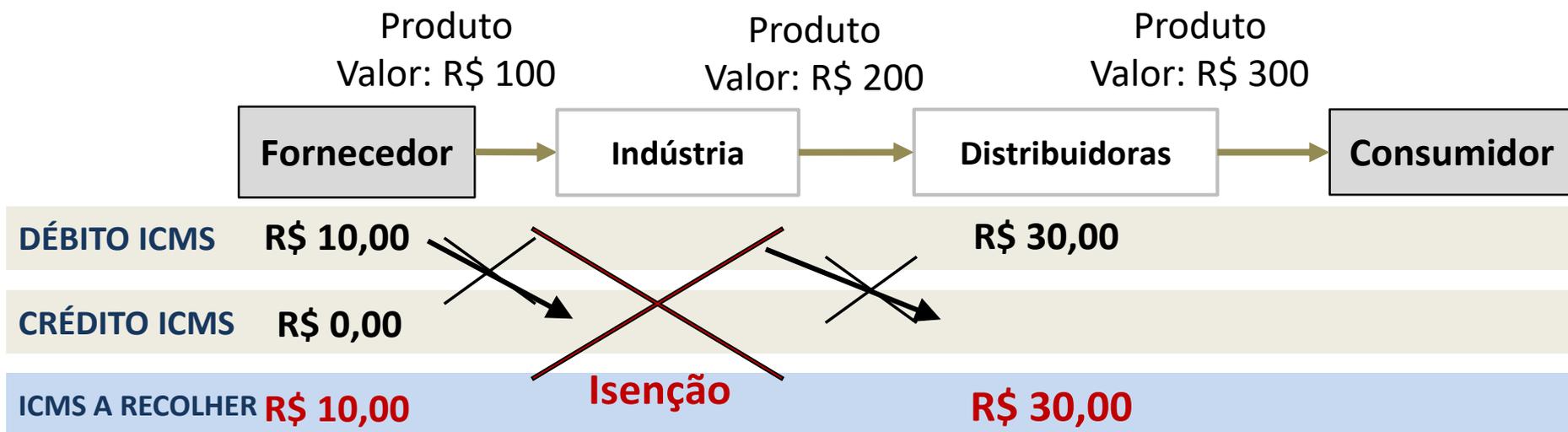
# Subtração (*base on base*) e Adição (*tax on tax*)



Porém, se houver diferença de alíquota no meio da cadeia, seus resultados são distintos

Efeito Recuperação do *Tax on Tax*

# ICMS



[...] a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(art. 155, §2º, II, da CF/88)

**ICMS = R\$ 40,00**

# IPI



Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;



Lei 9.779/199, Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero**, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

# IBS e CBS: Não Cumulatividade *Plena*



“O tributo geral sobre o consumo tem a forma do que parte da doutrina tributária denomina de “IVA Moderno” – base ampla, cobrado “por fora” e no destino, com **não-cumulatividade plena** (...)”

“O IBS adota base ampla, **não-cumulatividade plena**, cobrança “por fora” (sem incidência de imposto sobre imposto), com adoção do princípio de destino (destinação do imposto arrecadado para o Estado onde a mercadoria é consumida ou o serviço é prestado) (...)”

“As duas Casas concordaram que o IBS e a CBS terão base ampla e serão cobrados “por fora” e no destino, com **não-cumulatividade plena**”



Dep. Aguinaldo Ribeiro  
(PP-PB)

Parecer de Plenário à  
PEC n. 45-A, de 2019

## Art. 156-A. (...)

§ 1º O imposto atenderá ao seguinte:

(...)

VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, **será não cumulativo**, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente do bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, **excetuadas exclusivamente as considerações de uso ou consumo pessoal** [...]

CR/1988

Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão:

[...] IV – as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

É preciso que seja não cumulativo de  
uma vez!

# Outros Casos de Não Cumulatividade



Art. 154. A União poderá instituir:

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

Art. 195. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão **não-cumulativas**.



**PIS E COFINS**

# Seletividade



Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - **será seletivo**, em função da essencialidade do produto;



Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

# Seletividade



**Essencialidade**

**Capacidade  
contributiva?**

**Extrafiscalidade?**

# Seletividade



Ricardo Lobo Torres

“[...] o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”

# Seletividade



Min. Ricardo Lewandowski

“[...] a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória”, exigindo que, “mediante a aferição feita pelo método da comparação”, não haja incidência de “alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.



# Seletividade



ICMS - “**poderá** ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”;

25%



12%



# Seletividade



IPI - “**será seletivo**, em função da essencialidade do produto”;

0%



4%



# Imposto Seletivo



## “SEÇÃO III DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

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

VIII - **produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**, nos termos de lei complementar.

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

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I - **não incidirá sobre as exportações** nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - **incidirá uma única vez** sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo; (...)

V - **poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos**;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;

EC n. 132/2023

**O Imposto Seletivo foi concebido como um instrumento para  
mitigação de externalidades negativas**



# Imposto Seletivo



Maçã



Banana



Refrigerante



Beterraba



Rúcula Orgânica



Cenoura

O que é considerado benéfico ou maléfico à saúde?

# Resultados preocupam



Trinta amostras de alimentos foram analisadas e 60% apresentaram algum tipo de irregularidade quanto à quantidade ou ao tipo de pesticida utilizado.



**Morango** – As quatro amostras tinham restos de pesticidas – uma, acima do recomendado. Outras duas possuíam substância proibida para o plantio dessa fruta.



**Alface crespa** – Das quatro amostras, uma delas continha resíduos da substância ditiocarbamato acima do limite máximo permitido pela Anvisa.



**Maçã** – Quatro das cinco amostras tinham agrotóxicos. Em duas delas, foi usado o tiacloprido, que, no Brasil, não é autorizado para o plantio de maçãs.



**Milho** – Duas de três amostras possuíam ácido aminometilfosfônico (Ampa) além do estabelecido pela Anvisa no cultivo de milho.



**Pimentão verde** – Ele é o campeão de resíduos de pesticidas – encontramos 19 tipos nele. Nove não são permitidos para o plantio desse alimento.



**Farinha de trigo** – O agrotóxico detectado foi o glifosato, que não é permitido para esse cultivo. Estudos relacionam a substância ao surgimento do câncer.

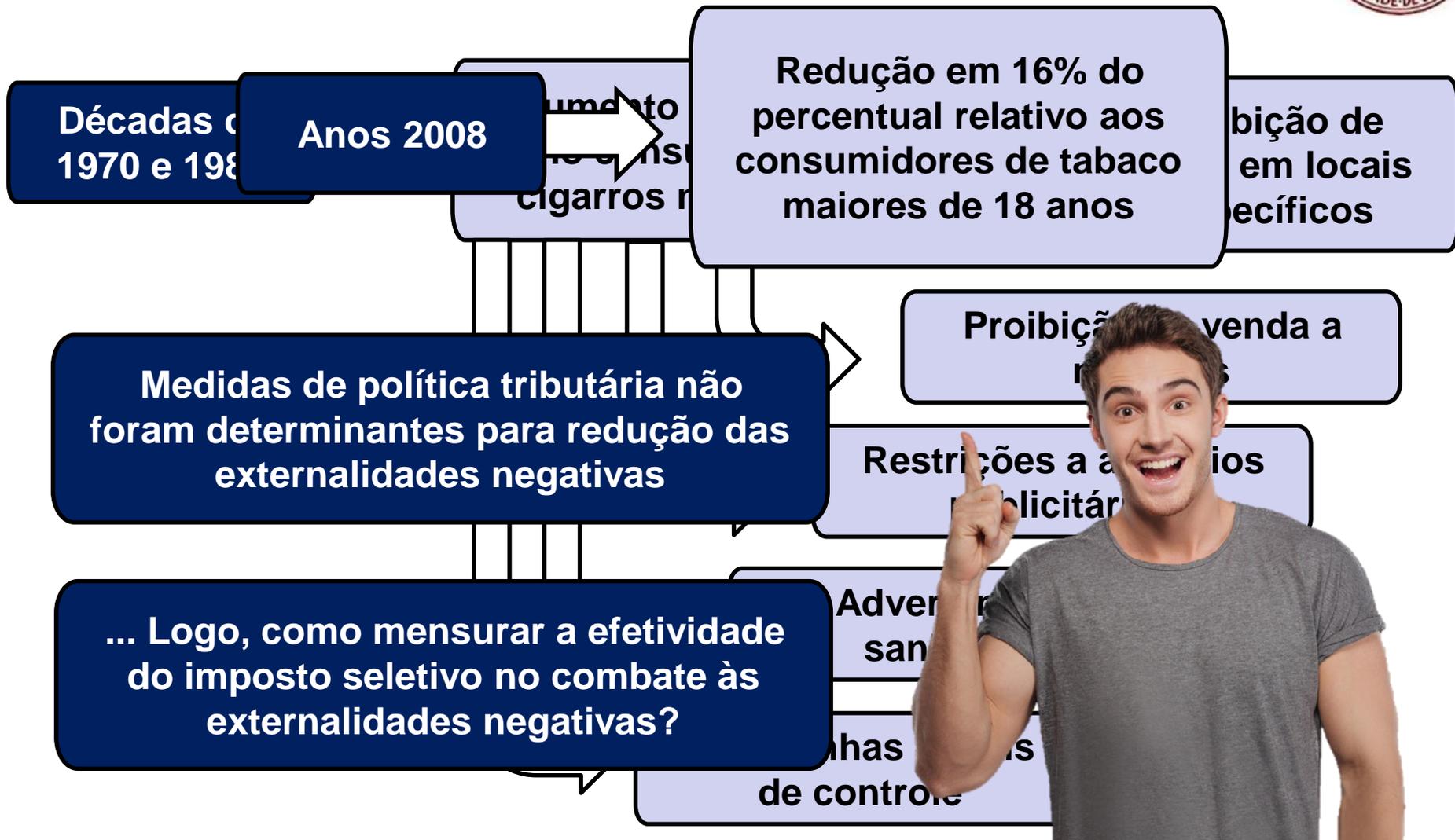


**Tomate** – Uma das amostras apresentou a substância oxamil, que foi proibida pela Anvisa, já que não se sabe seus efeitos a longo prazo para a saúde.



**Soja** – Em todas as amostras, achamos resíduos de ditiocarbamato, glifosato e Ampa. Estes dois estavam bem acima do limite autorizado.

# Imposto Seletivo



Fonte: MINISTÉRIO DA SAÚDE. O controle do tabaco no Brasil: uma trajetória. Rio de Janeiro, 2012.

# Outros Critérios para Seletividade



Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

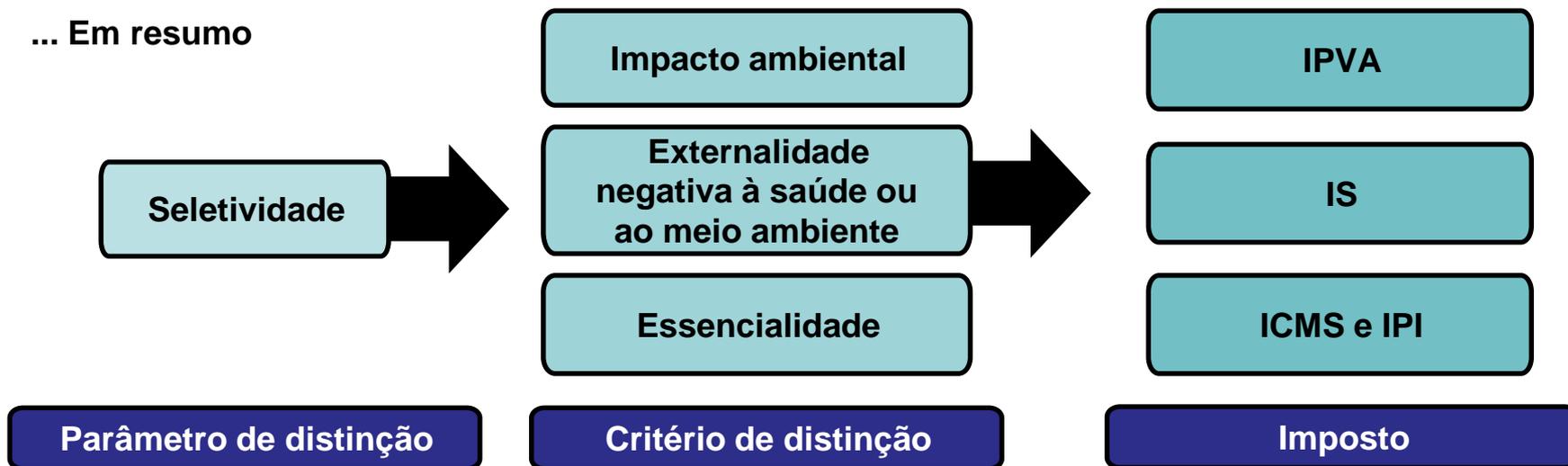
III - propriedade de veículos automotores.

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (...)

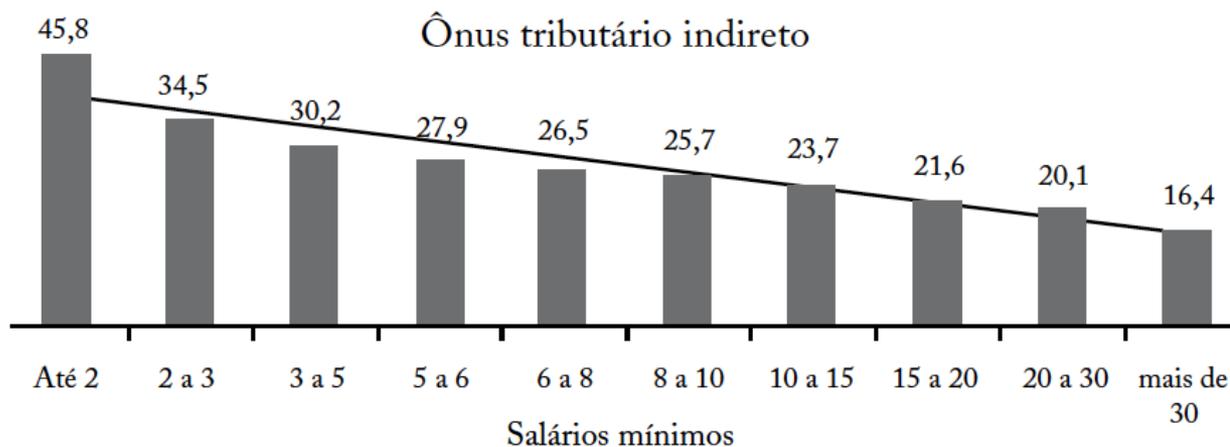
II - poderá ter **alíquotas diferenciadas em função** do tipo, do valor, da utilização e **do impacto ambiental**;

CR/1988

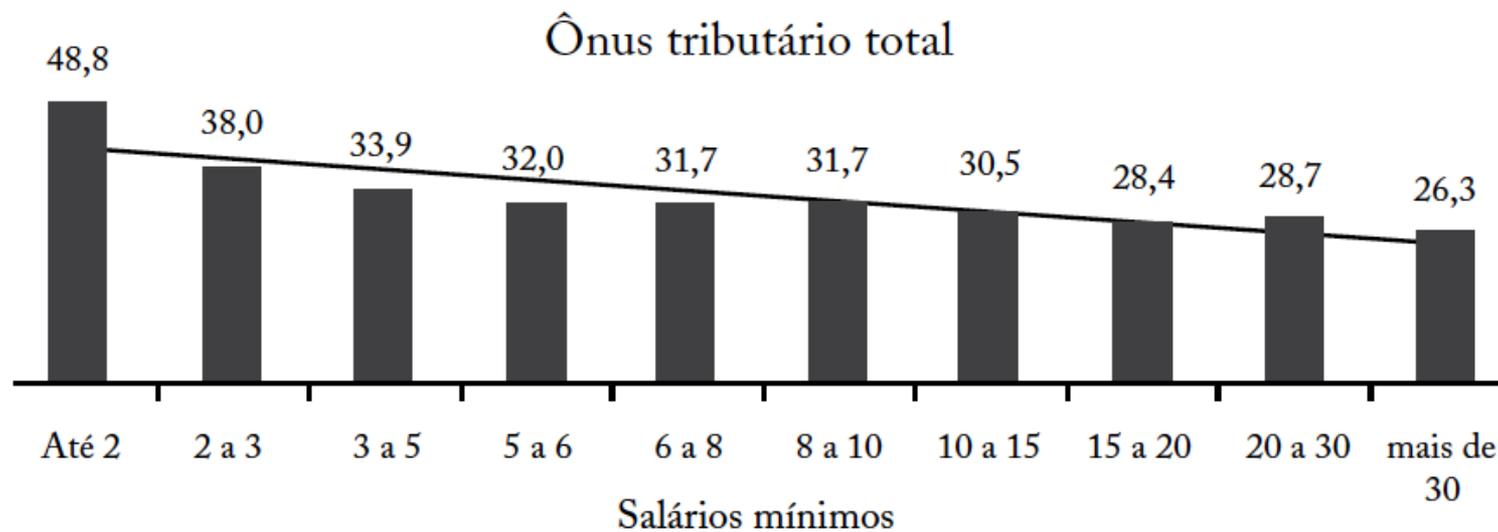
... Em resumo



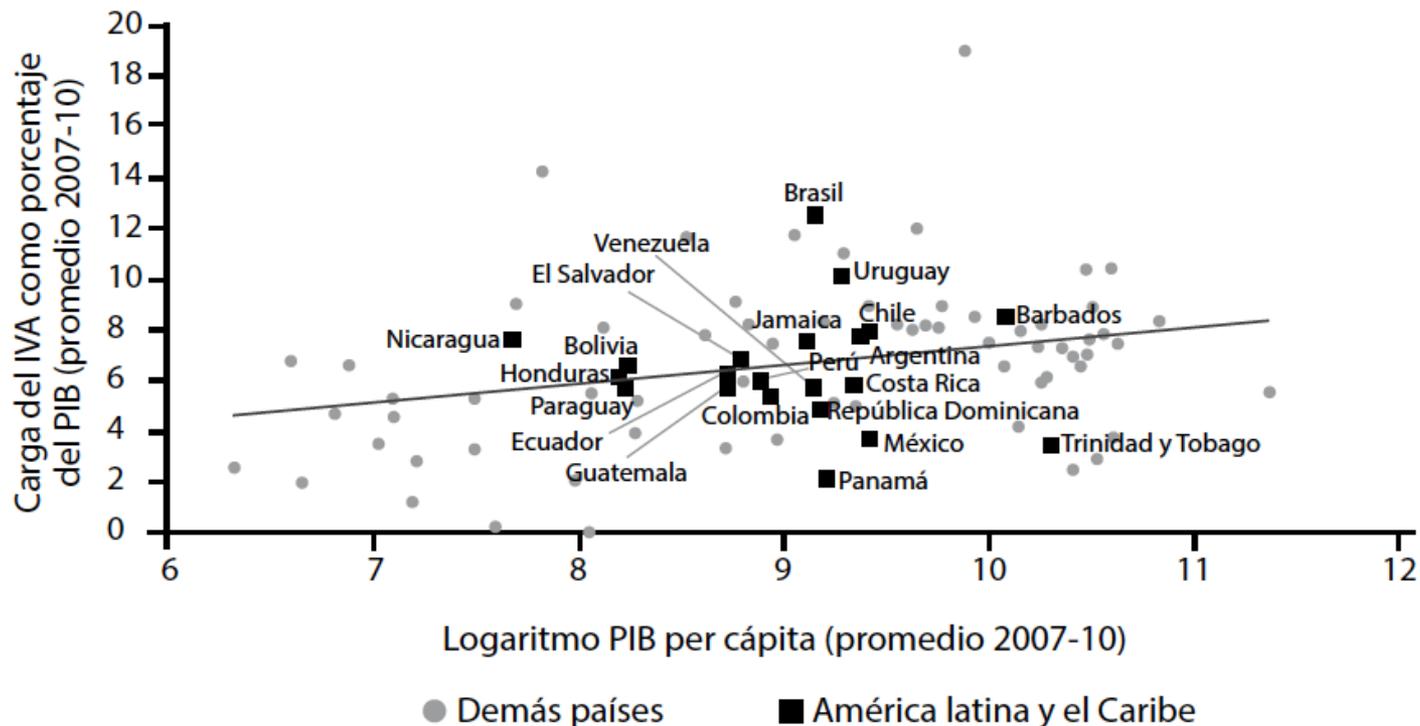
# Regressividade da tributação do consumo, seletividade e progressividade



# Regressividade da tributação do consumo, seletividade e progressividade



# Regressividade da tributação do consumo, seletividade e progressividade



# Regressividade da tributação do consumo, seletividade e progressividade



<b>Décimos de renda familiar <i>per capita</i></b>	<b>Tributos Indiretos (%)</b>	<b>Tributos Diretos (2) (%)</b>	<b>Tributos Diretos e Indiretos (%)</b>
1	15,4	0,3	15,7
2	14,7	1,1	15,8
3	14,5	1,8	16,3
4	14,4	2,1	16,5
5	13,7	2,7	16,4
6	13,6	2,1	15,7
7	13,3	3,2	16,5
8	13,1	3,6	16,7
9	12,7	4,1	16,8
10	10,9	9,4	20,3



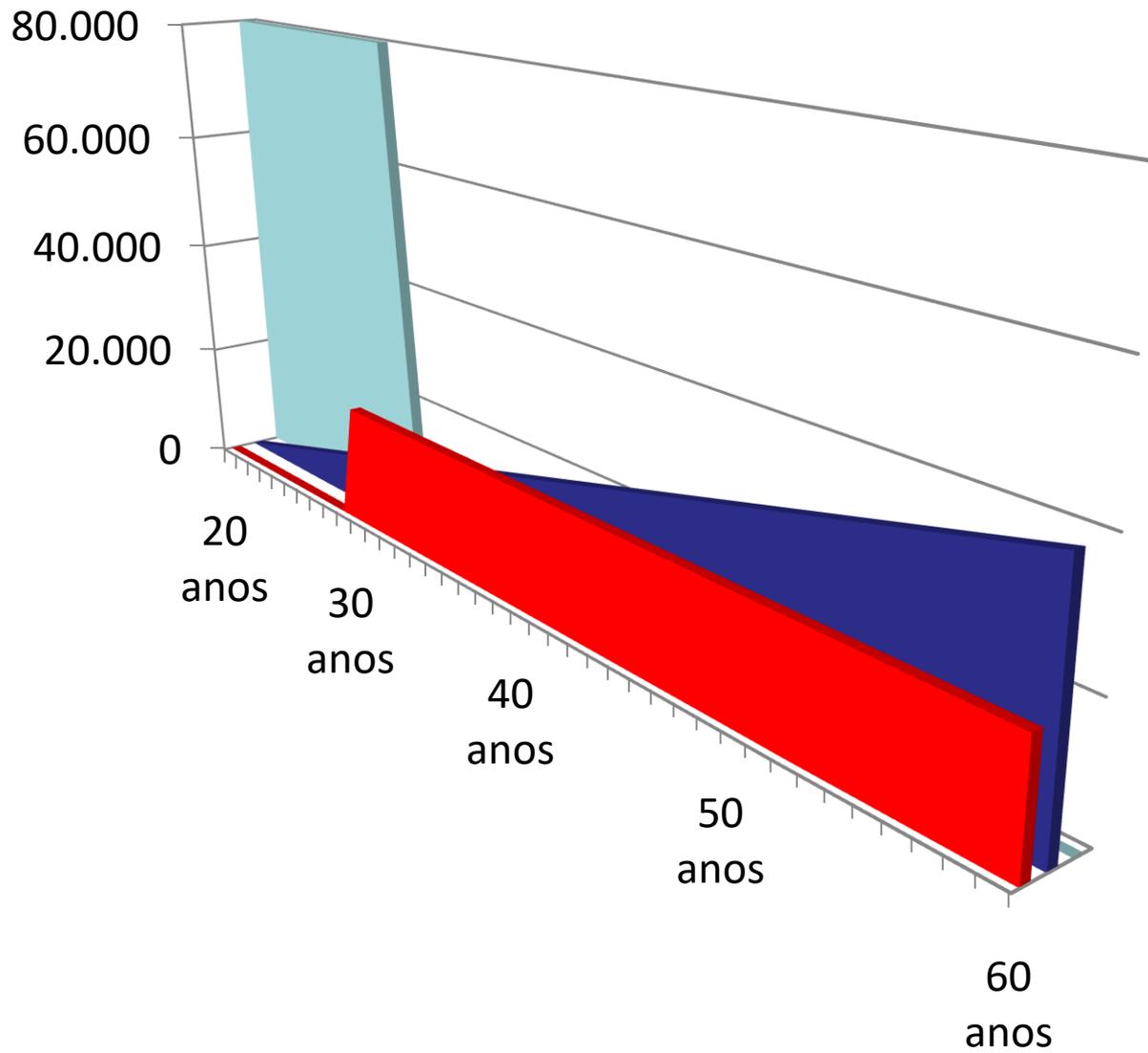
# Regressividade da tributação do consumo: consumo vs. renda

**Se o critério é a renda,  
a regressividade é  
imediata**

**No entanto, o consumo  
poder servir de critério de  
distribuição de  
desigualdades**

**O consumo é muito mais  
constante que a renda  
auferida no ato de**

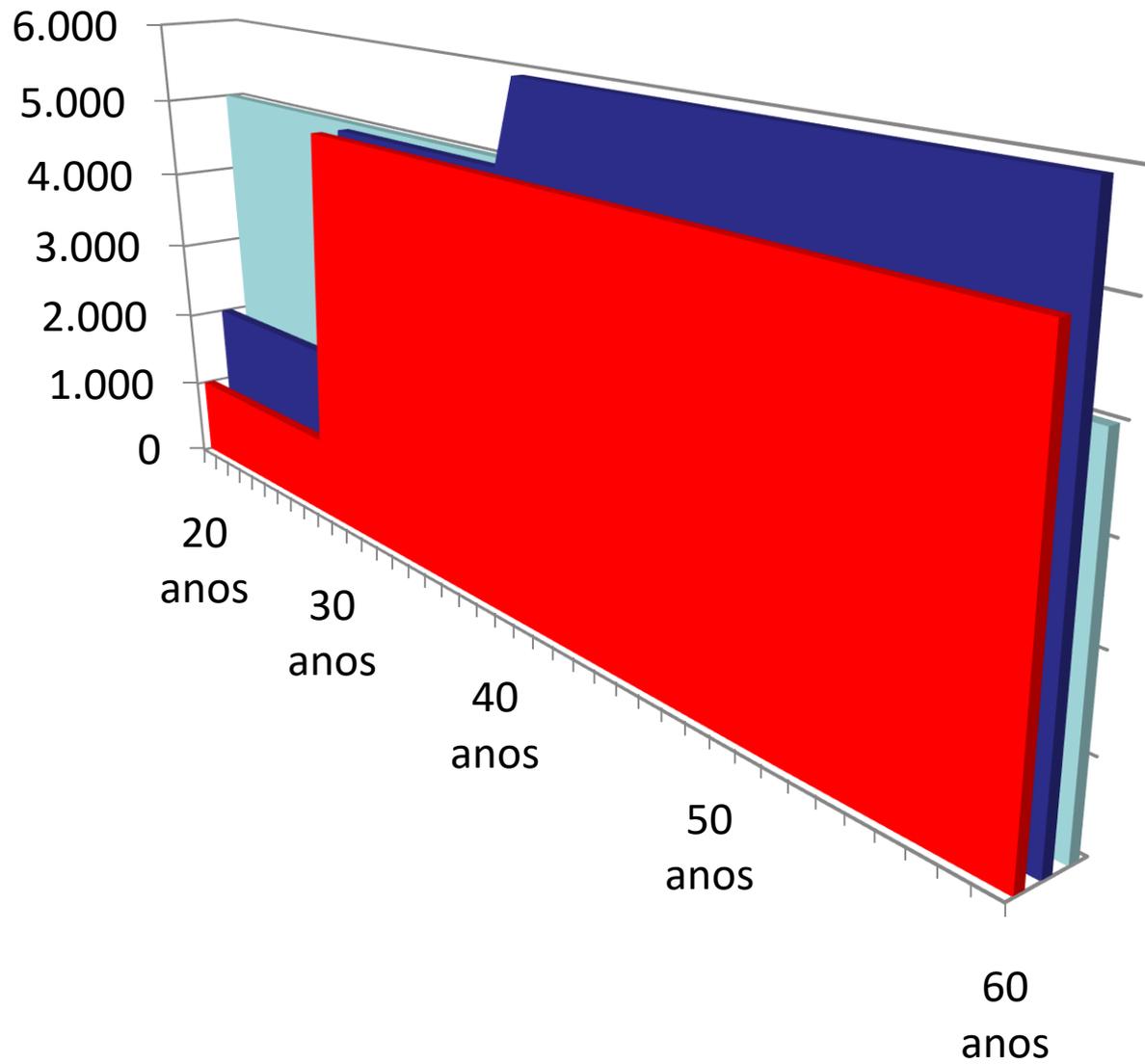
# Regressividade da tributação do consumo: consumo vs. renda



**A renda pode variar muito: picos de progressividade e de regressividade**

- Funcionário Público
- Advogado tributarista
- Jogador de Futebol

# Regressividade da tributação do consumo: consumo vs. renda



**Adaptando-se o quadro para renda consumida: maior comparabilidade**

- Funcionário Público
- Advogado tributarista
- Jogador de Futebol

# A EC n. 132 e a Regressividade



Dep. Aguinaldo  
Ribeiro (PP-PB)

IBS: progressividade  
via restituição

Cash Back

Art. 156-A.(...) § 5º Lei complementar disporá sobre: [...]

VIII - as hipóteses de **devolução do imposto a pessoas físicas**, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de **reduzir as desigualdades de renda**;

“Como esclarecido pela doutrina especializada, contudo, a experiência internacional tem demonstrado que a **destinação direta de recursos às finalidades sociais** almejadas é mais efetiva do que a adoção de modelos de **desonerações fiscais**, especialmente porque, na maioria dos casos:

- (i) **os benefícios fiscais estabelecidos não são necessariamente transferidos** em sua totalidade para o consumidor final; e
- (ii) **a redução da tributação frequentemente beneficia em maior proporção as classes sociais com maior poder aquisitivo** a ajuda a reproduzir os níveis de desigualdade existentes na sociedade.



Obrigado