



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

FACULDADE DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LÊNISSON GABRIEL MACHADO DA COSTA PINHEIRO

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FONTE DE
JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL: UM NOVO IMPOSTO DE
RENDA?**

Salvador

2018

LÊNISSON GABRIEL MACHADO DA COSTA PINHEIRO

**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FONTE DE
JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL: UM NOVO IMPOSTO DE
RENDA?**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Mestre Homero Chiaraba Gouveia.

Salvador

2018

LÊNISSON GABRIEL MACHADO DA COSTA PINHEIRO

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FONTE DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL: UM NOVO IMPOSTO DE RENDA?

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Mestre Homero Chiaraba Gouveia.

Aprovado em _____ de _____ 2018

Banca Examinadora

Orientador: **Prof. Ms. Homero Chiaraba Gouveia**

Professor da Universidade Federal da Bahia, Mestre em Direito pela UFBA

Prof. Iuri Mattos de Carvalho

Professor da Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Kleverton Bacelar Santana

Professor Doutor da Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Dedico este trabalho aos pais dos meus pais, pois com eles aprendi a essência do saber, a partir da simplicidade e do respeito ao próximo. Sem eles, por óbvio nem os meus pais existiriam.

Dedico também aos nordestinos sofridos, os quais fazem das duas certezas da vida (a morte e os impostos) uma peleja diária.

AGRADECIMENTOS

Gratidão eterna ao todo poderoso, criador do céu, da terra, do fogo, do mar, do ar e da Egrégia. Sem Deus, nenhum de nós estaríamos aqui, portanto é uma benção tudo que ele nos concede, pois é sempre em prol da nossa contínua e constante evolução.

Obrigado aos anjos da guarda, nossos amigos espíritos de luzes, que nos conduzem quando estamos em apuros e vibram conosco também, ao envidarmos esforços pelo bem e para o bem.

Agradeço também a todos, indistintamente, encarnados, familiares ou não, que Deus sempre coloca em nossas vidas. Todos vocês têm uma parcela fundamental de contribuição na minha curta trajetória, inclusive neste trabalho acadêmico. Obrigado mesmo, nunca esquecerei de vocês.

Minha estima ao Mestre Chiaraba Gouveia, que além de orientador, lecionou algumas cadeiras, na qual tive oportunidade honrosa de ser seu discente. Obrigado por me fazer crê que a educação não tem limites e por ampliar a visão da ciência jurídica além do pragmatismo, valorizando sempre as infinitas teias interdisciplinares.

Gratidão, por tudo.

Oh! Senhor
Pedi pro sol se esconder um pouquinho
Pedi pra chover
Mas chover de mansinho
Pra ver se nascia uma planta no chão
Planta no chão

Ganância demais
Chuva não tem mais
Roubo demais
Política demais
Tristeza demais
O interesse tem demais!

Ganância demais
Fome demais
Falta demais
Promessa demais
Seca demais
Chuva não tem mais!
(Meu Ceará gozará nova sorte)
Ó Deus...
Só se tiver Deus...
Ó Deus...
(Súplica Cearense , Waldeck Artur de Macedo)

PINHEIRO, Lênisson Gabriel Machado da Costa. **O princípio da capacidade contributiva como fonte de justiça tributária e social. Um novo imposto de renda?** 2018. 69 f. Monografia (Bacharelado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018

RESUMO

A monografia tem como escopo analisar o imposto de renda, no que tange especificamente ao princípio da capacidade contributiva, sua aplicação e procedimento. Para tanto, esta pesquisa, em um primeiro momento, apresentará os principais aspectos sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e seus princípios correlatos: proporcionalidade e progressividade, em relação ao Imposto de Renda bem como uma análise acerca da proteção constitucional do mínimo imune. Em um segundo momento, realizar-se-á uma investigação sobre os possíveis efeitos que poderão advir com a aplicação de uma nova incidência do IR no nordeste brasileiro. Será pesquisado sobre os métodos de incidência do imposto no Brasil. Nesse contexto, far-se-á uma análise de como a interpretação econômica do direito tributário baiano e alemão influi na seara dos referidos princípios e se com a elevação das alíquotas de forma moderada, através da criação de faixas intermediárias acima da atual tabela de incidência do IR, para os contribuintes que estão acima do teto, se isto poderá provocar uma maior justiça tributária e social, ao possibilitar uma maior arrecadação do Estado ante a volúpia corruptiva dos que detém maiores poderes econômicos. Por fim, destaca-se que o presente projeto de monografia busca aprofundar as pesquisas em um assunto relativamente inovador no campo jurídico, sem contudo, ter a intenção de exaurir todas as discussões nesta área de estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Segurança Jurídica do Sistema Tributário. Imposto de Renda. Limites constitucionais tributários. Justiça Tributária. Capacidade Contributiva. Mínimo Existencial

PINHEIRO, Lênisson Gabriel Machado da Costa. **The principle of contributory capacity as a source of fiscal and social justice. A new income tax?** 2018. 69 f. Monograph (Ba-chartered) - Faculty of Law, Federal University of Bahia, Salvador, 2018

ABSTRACT

The purpose of the monograph is to analyze income tax, specifically with regard to the principle of tax capacity, its application and procedure. To this end, this research will, in the first instance, present the main aspects regarding the application of the principle of contributory capacity and its related principles: proportionality and progressivity, in relation to Income Tax as well as an analysis of the constitutional protection of the minimum immune. In a second moment, an investigation will be carried out on the possible effects that can occur with the application of a new incidence of IR in the Brazilian northeast. Will be researched on the methods of incidence of the tax in Brazil. In this context, an analysis will be made of how the economic interpretation of the Bahian and German tax law influences the aforementioned principles and whether the tax rates are moderately increased by creating intermediary bands above the current -the impact of the IR, for taxpayers who are above the ceiling, if this could lead to greater tax and social justice, by enabling a greater collection of the State in the face of the corrupting lust of those with the greatest economic powers. Finally, it should be pointed out that the present monograph project seeks to deepen the research in a relatively innovative subject in the legal field, without, however, intending to exhaust all the discussions in this area of study.

KEY WORDS: Legal Security of the Tax System. Income tax. Constitutional tax limits. Tax Justice. Contributory Capacity. Minimum Existential

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AED	Análise Econômica do Direito
ANFIP	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INESC	Instituto de Estudos Socioeconômicos
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPCA	Índice de Preço Ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e os Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Intervivos
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
RFB	Receita Federal do Brasil

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Gini no Brasil 2000 – 2014.....	35
Gráfico 02 - Carga Vs Concentração de Renda.....	36
Gráfico 03 - Ônus Tributário Indireto.....	38
Gráfico 04 - Ônus Tributário Direto.....	39
Gráfico 05 - Ônus Tributário Total	40
Gráfico 06 - Distribuição da Carga Tributária segundo faixa de salário mínimo.....	41
Gráfico 07 - Participações das Regiões no PIB	43
Gráfico 08 - Maiores Crescimentos entre 2002 e 2014	44
Gráfico 09 - Curva de Laffer.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabelas dos Exercícios de 2013 a 2017	30 e 31
Tabela Reduzida	32
Histórico de Metas de Inflação no Brasil.....	33

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	17
2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO INTEGRADOR ..	17
2.2 DA TEORIA DA CAUSA DO TRIBUTO À SUA CONSAGRAÇÃO COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO.....	18
2.3 SEGURANÇA JURÍDICA E A JUSTIFICAÇÃO DO TRIBUTO.....	19
2.4 PESSOALIDADE E NÃO DISCRIMINAÇÃO EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	21
2.5 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E AS INFLUÊNCIAS DA ESCOLA ALEMÃ E DA ESCOLA BAIANA	22
2.6 A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MÍNIMO IMUNE	25
2.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	27
3 DADOS DO IMPOSTO DE RENDA.....	30
3.1 TABELA DOS ÚLTIMOS 5 ANOS	30
TABELAS PROGRESSIVAS ANUAIS OBTIDAS NO SITE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB).	30
3.2 ÍNDICE DE GINI	34
3.3 DADOS DA DESIGUALDADE BRASILEIRA.....	36
3.4 O TRATAMENTO DADO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO NORDESTE DO BRASIL	42

3.5 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE CENÁRIO ECONÔMICO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	45
4 NOVO IMPOSTO DE RENDA?	49
4.1 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	49
4.2 CARACTERÍSTICAS ATUAIS DO IMPOSTO DE RENDA	51
4.3 FUNÇÃO SOCIAL DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA ATRAVÉS DOS IMPOSTOS E A CURVA DE LAFFER	53
4.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DIANTE DO NOVO MODELO DE IMPOSTO DE RENDA.....	57
CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	64

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem por escopo discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, disposto no art 145, §1º, da Constituição Federal e sua relação com a atualização defasada da tabela de incidência do Imposto de Renda, tabela esta que é corrigida abaixo dos índices inflacionários, o que por sua vez penaliza os assalariados brasileiros.

A todo instante, institutos de pesquisa relatam que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, no que tange à distribuição de renda.

Em que pese estejamos entre as principais potências econômicas¹, mesmo com o cenário de crise política, econômica e social, todos sabem que poucos detem grande percentual da riqueza gerada, enquanto muitos não possuem sequer o mínimo para sobreviver.

Diante do cenário de convulsão social, de perda de direitos, manutenção de privilégios para poucos, observa-se que a Constituição Federal, em seu artigo 3º, pontuou como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e a redução das desigualdades regionais e sociais. Ora, então percebe-se claramente que há uma disparidade entre o projetado pela Constituição e a realidade.

O objetivo geral deste trabalho é analisar a implicação de um novo e possível tratamento conferido ao exercício do poder de tributar o imposto de renda, sem olvidar do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, tendo em vista que a nova sistemática poderá remodelar os meios de arrecadação dos cofres públicos.

O primeiro problema a que este trabalho se propõe é refletir se é possível elevar as alíquotas do imposto de renda para quem tem uma base de cálculo/renda, muito

¹ Segundo o FMI, o Brasil ocupou a posição de 9ª economia do mundo em 2016, com PIB de US\$ 1.789,62 bilhões. Disponível em: <<http://www.funag.gov.br/ipri/index.php/indicadores/47-estatisticas/94-as-15-maiores-economias-do-mundo-em-pib-e-pib-ppp>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

acima das atuais, sem ofender o princípio da capacidade contributiva e do mínimo existencial, diante do cenário de contas públicas deficitárias. O princípio da capacidade contributiva, além de ser o princípio norte dos impostos, também pode-se aplicar às taxas e contribuições.

Grosso modo, tal princípio revela que, só se pode impor a alguém que contribua para o Estado se esse alguém apresentou aptidão para contribuir. Sendo mais claro, para que uma pessoa esteja sujeita a uma imposição estatal da obrigação de dar riqueza, apenas se tiver praticado fato revelador de riqueza e uma riqueza em limite superior ao suficiente para assegurar seu mínimo existencial.

A Receita Federal do Brasil traz ano após ano, atualizações das bases de cálculo do Imposto de Renda que favorecem os possuidores de grandes riquezas. Percebe-se ao analisar as tabelas do IRPF que, a baixa progressividade das alíquotas são insuficientes quanto ao desestímulo à concentração de renda, e a graduação das faixas tributáveis, em evidente dissonância com a realidade econômica brasileira, serve portanto de permanência da injustiça fiscal.

Dentre os objetivos específicos pretende-se observar, a partir de dados econômicos, o perfil brasileiro de concentração de riquezas e como ocorre a capacidade contributiva no âmbito do Imposto de Renda, a sua conceituação, aplicabilidade, papel de princípio protetor da segurança jurídica bem como a interpretação econômica no direito tributário. Investigar-se-à criticamente a tabela do IRPF com intuito de constatar a insuficiência quanto a redistribuição de renda e promoção da justiça social no Brasil, a partir do referido imposto.

A inquietude a partir de constatações e relatos cotidianos, acerca da elevada concentração de renda e carga tributária do Brasil, justifica a escolha do tema. Os contribuintes estão insatisfeitos, pois é desproporcional o retorno em benefícios sociais em contrapartida aos vários impostos que o Estado arrecada, ou seja, o Brasil não segue a tendência da exação tributária que ocorre nos ditos “países de primeiro mundo”, em relação aos detentores de maior capacidade econômica e tampouco presta serviços no mesmo padrão de qualidade prestado por tais países.

Detém o presente estudo relevância social, por trazer à tona tema tão caro à sociedade: o sagrado bolso do contribuinte e a possibilidade concreta de investir numa sociedade menos injusta.

Inserir-se neste trabalho portanto, uma perspectiva interdisciplinar, pois procura coordenar conteúdos que abrangem tanto o campo do Direito Tributário quanto do Direito Constitucional, no intuito de analisar o objeto de estudo em suas características plurais.

Surge então, a necessidade de pesquisa acerca de um futuro e possível regramento a ser conferido ao exercício do poder de tributar, de forma democrática e sem jamais esquecer as bases do direito, através dos princípios norteadores do ordenamento jurídico brasileiro e seus efeitos nos direitos: econômico-sociais, financeiro, constitucional e tributário, extensivamente também às esferas da Economia e das Políticas Públicas.

O procedimento metodológico utilizado foi o da pesquisa bibliográfica e documental, que incluiu a consulta à literatura especializada na área, leis nacionais, bem como o acesso a artigos publicados em periódicos indexados e sites que fornecem informações sobre o tema proposto, para a construção deste trabalho de conclusão de curso.

O método adotado foi o hipotético-dedutivo, para se alcançar uma resposta sobre o princípio da capacidade contributiva como ferramenta de distribuição de renda e mitigação das desigualdades sociais brasileiras.

Nesse ínterim, foi feita uma abordagem jurídico-interpretativa, pois utilizou-se um procedimento analítico de decomposição de um problema jurídico nos seus múltiplos aspectos, inclusive como se configura a questão da incidência do imposto.

O primeiro capítulo deste trabalho tem intenção de trazer ao leitor algumas teorias acerca do princípio da capacidade contributiva e dos princípios correlatos, e que apresentam absoluta pertinência com o tema central do trabalho, qual seja, a busca de um novo Imposto de Renda como fonte de justiça social e tributária, a partir do princípio da capacidade contributiva. Também trará à baila a teoria econômica no direito tributário de forma sucinta e as influências das Escolas Alemã e Baiana.

Em seguida, o segundo capítulo trará alguns dados atualizados sobre a distribuição de renda e algumas desigualdades sociais, através das camadas da população brasileira por regiões, assim como o modo de incidência da tributação(impostos) sobre as distintas faixas de renda. Trará também considerações sobre as tabelas do IR e sua relação com o Índice de Gini.

No terceiro e último capítulo debruça-se sobre a análise das características do Imposto de Renda e a função social da distribuição de renda a partir desse imposto bem como a sua vocação para justiça tributária.

Ainda se aborda sobre cenário político-orçamentário brasileiro, por far-se-à necessário compreender minimamente o contexto no qual estamos inseridos, sem obviamente esgotar este plano contextual. Com efeito, em remate, será analisado o princípio da capacidade contributiva diante do novo paradigma de incidência do imposto, como forma de alcançarmos uma sociedade menos desigual e mais justa.

2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO INTEGRADOR

Faz-se mister compreender que historicamente, “o princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamentos na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. Aquele princípio apoiado na ideia de benefício, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da proporcionalidade (TORRES, 2007,p.46).

Assim como Moraes (2006), nos incita a observarmos que:

O princípio da capacidade contributiva se vincula ao princípio da vedação ao confisco e é corolário do princípio da isonomia. Daquela se originam as garantias materiais diretas constitucionais, tais como a generalidade, a igualdade e a proporcionalidade, evidenciando uma das dimensões da isonomia, qual seja, a igualdade na lei

Ao seguir o roteiro do mestre Baleeiro (1950), observa-se que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, posto que, este “importa em igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe, sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações tomadas em consideração”, desde quando a noção de capacidade contributiva implica uma avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária.

Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal). Assim Giardina (1961) explica:

A capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de

determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

Já Regina Helena Costa (2012) aponta que:

A capacidade contributiva objetiva é pressuposto ou fundamento jurídico do imposto e é uma diretriz para eleição das hipóteses de incidência dos impostos ao passo que a capacidade contributiva subjetiva atém-se aos critérios de graduação do imposto e ao limite à tributação.

2.2 DA TEORIA DA CAUSA DO TRIBUTO À SUA CONSAGRAÇÃO COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO

A seguir, Heleno Taveira Torres (2012), tem o condão de apresentar a teoria da causa, nos seguintes dizeres:

A doutrina da capacidade contributiva como “causa” do tributo foi largamente difundida por Benvenuto Griziotti e seus discípulos da chamada “Escola de Pavia”, tanto para a determinação do que poderia servir como fato tributável (hipótese de incidência) como para graduação da prestação tributária. Segundo a orientação adotada pela Teoria da Causa, para que fatos jurídicos pudessem ser colhidos como fundamento da incidência tributária estes deveriam ser reveladores de capacidade contributiva (objetiva), como ocorre na propriedade de bens móveis, na transferência *causa mortis*, na prestação de serviços e outros. Somente os fatos econômicos reveladores de capacidade contributiva poderiam ensejar a cobrança de tributos. Diante disso, o destino ou finalidade do tributo (atender o bem comum, suprir as necessidades do príncipe ou a razão de Estado) deixaria de ser o móvel principal para justificar a criação e cobrança de tributos e, no seu lugar, a capacidade contributiva assumiria a função de princípio fundamental.

Por sua vez (TORRES, 2012, p. 596) dá sequência ao pensamento de Griziotti considerando:

Segundo Griziotti, haveria um vínculo indireto entre a capacidade contributiva e serviços públicos, pelo qual a manifestação da capacidade econômica deveria ser considerada como índice das vantagens gerais ou particulares proporcionadas aos contribuintes pelos gastos dos serviços públicos [...] para o nascimento da obrigação tributária, além dos seus elementos constitutivos, esta deveria atender a outros critérios,

adicionalmente, deveria estar presente a causa jurídica, que consistiria na integração do contribuinte às atividades estatais, do que derivaria a capacidade contributiva como indicio indireto daquilo que ele auferia como riqueza, renda ou patrimônio, em virtude das condições que o Estado lhe oferece como sociedade juridicamente organizada (estabilidade, segurança e outros) [...] o princípio político da capacidade contributiva seria o critério diretivo do imposto.

Já para Cocivera (1965), “a causa jurídica do tributo não é a capacidade contributiva, mas a “fonte” da obrigação, entendida esta como a ocorrência da situação abstratamente prevista na lei”.

Baleeiro relata em seus ensinamentos que não deve nos surpreender o fato de a Constituição de 1988, que tende a concreção e à efetividade, referir no art. 145 §1º, a capacidade econômica e não a capacidade contributiva. Pois, de antemão, o ilustre tributarista alerta que com isso a constituição pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas.

Ainda segundo as lições de Baleeiro (2010) a capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio de verdadeiras forças econômicas do contribuinte como quer também Moschetti. Comunga-se deveras acerca deste posicionamento.

2.3 SEGURANÇA JURÍDICA E A JUSTIFICAÇÃO DO TRIBUTO

Preliminarmente, não é novidade que ao jurista compete a hermenêutica e aplicação do direito tributário e a este jurista, por sua vez não cabem especulações, diante

da doutrina de Torres (2012), posto que, para este tributarista, não cabem especulações acerca dos modelos de tributação por este ser objeto de análises estranhas ao método da dogmática jurídica.

Torres concorda com Kirchhof ao prestigiar Adam Smith, embora outros já se manifestassem semelhantes entendimentos², a elaboração dos critérios técnicos para uma justa tributação, com prevalência da apuração segundo a capacidade contributiva, e não mais o bem comum ou a razão do Estado. Para ele, o pagamento dos tributos proporcionalmente às respectivas capacidades dos contribuintes justificava-se pela vinculação ao “fim” do tributo.

Helena Taveira Torres (2012), de forma clara afirma que o princípio da capacidade contributiva é uma “expressiva forma de realização de segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pelas hipóteses de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido”, com prévio conhecimento das repercussões impositivas.

Todavia é cediço que os tributos não são claros quanto a sua finalidade de destinação de receitas para cobertura das necessidades públicas.

Nesse sentido, sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir desigualdades) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva (COÊLHO, 1996, p.327).

Taveira ainda pondera que a exata determinação de critérios de aferição da capacidade contributiva (certeza) e igualmente, a melhor forma de preservar a justiça tributária são medidas relevantes de segurança jurídica.

² Este é o caso de Montesquieu, para quem “a sabedoria e a prudência devem regulamentar tão bem como a porção que se retira e a porção que se deixa aos súditos. (...) não é pelo que o povo pode dar que se deve medir as rendas públicas, mas sim pelo que ele deve dar; e se as medimos pelo que ele pode dar, é mister que isto seja, pelo menos, segundo o que o povo pode sempre dar” (MONTESQUIEU. Do espírito das leis. São Paulo: Nova Cultural, 2000. Vol.2).

Nessa toada, mesmo entre os juristas, é comum justificar o tributo pelo custo total de gastos públicos ou pelas vantagens individuais, para segregar impostos de taxas e contribuições (NEUMARK, 1964, p.435).

2.4 PESSOALIDADE E NÃO DISCRIMINAÇÃO EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A pessoalidade e a capacidade contributiva possuem relação estreita, quase tangencial, tanto que são princípios previstos dentro do mesmo dispositivo constitucional (art 145, §1º), relembre-se:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo à 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.

De acordo com Leonetti (2003), “pode-se considerar que um conceito completa o outro, e sua eventual aplicação isolada, seria incapaz de produzir efeitos necessários”.

A previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, encontra-se presente no Brasil desde a Constituição do Império, bem como na Constituição brasileira de 1946 e esteve ausente na Carta de 1976/69, e conforme assevera TORRES (2005), coincidiu com o período de repressão vivido, e o motivo de seu retorno deveu-se através da Constituição de 1988, marco da redemocratização Estado Brasileiro.

Não obstante, Baleeiro (2010) reflete claramente que, por sua vez, a existência do princípio independe de proclamação expressa e se manifestou no sentido da necessidade de tributação segundo a capacidade contributiva de cada qual.

De acordo com Ávila (2008), a espinha dorsal do princípio da capacidade contributiva está na personalização de sua aplicação, posto que o poder de exação do Estado é limitado pelo critério da própria capacidade contributiva subjetiva: a progressividade toma como medida o princípio aqui estudado, e amolda-se à capacidade econômica demonstrada por cada contribuinte com base nas suas, justamente nas suas peculiaridades, e conclui ratificando que a instituição de impostos “pessoais” é inconstitucional quando não obedecer à capacidade econômica dos contribuintes.

Então, tem-se que a pessoalidade é critério imperativo para a aplicação da capacidade contributiva do Imposto de Renda.

2.5 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E AS INFLUÊNCIAS DA ESCOLA ALEMÃ E DA ESCOLA BAIANA

“Para muitos, no inferno de Dante estará reservado um círculo aos que ousaram contaminar o Direito com a Economia, ou propor a utilização de método ligado à AED na solução de problemas jurídicos” (FORGIONI, 2005, p. 252). O pensamento de Paula Forgioni demonstra o sentimento de muitos juristas brasileiros quanto à Análise Econômica do Direito (doravante, AED ou análise econômica) e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio: saudada por alguns pela objetividade com que se propõe à resolução de conflitos jurídicos, a AED é “demonizada” por outros por seu caráter técnico e cínico com que analisa as normas e o comportamento humano, propondo soluções que, muitas vezes, vão de encontro a valores morais.

Para Gico Jr. (in TIMM, 2012, p. 14): A Análise Econômica do Direito nada mais é que a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico. Cooter e Ullen (2010, p. 25), por sua vez, assim definem a AED: Generalizando, podemos dizer que a economia fornece

uma teoria comportamental para prever como as pessoas reagem às leis. Essa teoria, baseada em como as pessoas reagem a incentivos, suplanta a intuição da mesma maneira como a ciência suplanta o bom senso.

A doutrina da interpretação econômica do direito surgiu segundo BARROS (1975), por empenho e obra do alemão ENNO BECKER, como uma reação ao entendimento generalizado de que o direito tributário era um mal necessário e , por isso mesmo deveria ser interpretado restritivamente sob forte impulso do formalismo do Direito Privado.

Dentre os expoentes da Escola Baiana destacam-se os ilustres Orlando Gomes, Aliomar Baleeiro, Edvaldo Brito e Johnson Barbosa Nogueira, todos oriundos da Egrégia Faculdade de Direito da Bahia.

Imperioso destacar da frutífera lavra de Nogueira (1982):

Por ser quase contemporânea ao nascimento do novel ramo jurídico, distando apenas nove anos da data tida como marco do Direito Tributário (1910), e por seu deliberado intento de combater o formalismo provativista interpretação do direito tributário, surgiu a interpretação econômica na Alemanha com visível halo de autonomia em relação ao Direito Privado.

Ao participar da elaboração do Código Tributário Alemão, a RAO de 1919, ENNO BECKER projetou suas ideias a respeito da interpretação econômica das leis tributárias inequivocamente no direito positivo. Destarte, o §4º rezava que: “A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.”

Nogueira considera que diante da desordem monetária pela qual passara a Alemanha no tenebroso período pós Primeira Guerra Mundial, esse dispositivo contribuiu particularmente para o desenvolvimento do Direito Tributário, mas excluindo a possibilidade de o trabalho interpretativo substituir a tarefa legislativa de formulação das normas tributárias.

Ora, humilhados após o Tratado de Versalhes, com elevadas sanções, a Alemanha encontrou-se num cenário diferente a partir de 1918 e os juristas então,

conforme diz Nogueira (1982), foram acordados para dois fatos históricos novos: a obsessiva aspiração pelo desenvolvimento econômico e a violenta transformação da estrutura social. Por conseguinte, tais reflexos trouxeram implicações na seara política e do direito.

Destarte, orientou-se a política legislativa para três metas principais: a reforma dos quadros jurídicos da economia, a revisão dos métodos de captação da realidade jurídica e a reformulação nos modos de participação do Estado na vida social (NOGUEIRA, 1982, p.4).

Depreende-se então que pela época do seu surgimento, a doutrina da interpretação econômica do direito não poderia estar alheia tanto às condições sociológicas quanto às históricas.

Nesse mister, a ânsia arrecadatória através da intervenção estatal ganha um novo paradigma, no qual economia e direito estão intrinsecamente ligados. O revolucionário tributarista alemão ENNO BECKER podera em seu Relatório que “ é essencial ter adequadamente presente o nexa da lei com a economia nacional, e a finalidade que deve ser atingida através da lei”. Atrela-se de tal modo a economia ao direito.

Já a interpretação econômica no Brasil encontra como um de seus defensores Ataliba (1975), sustenta que:

a chamada interpretação econômica – aquela que prestigia o conteúdo econômico acima da forma – só tem cabimento quando se trata de manifesto abuso de forma ou de fraude, justificando o recurso à interpretação econômica para assegurar o princípio constitucional da igualdade de todos.

Edvaldo Brito considera em linhas gerais que, a tributação, nesse repertório, opera efeitos de retroalimentação com a conjuntura econômica, porque poderá servir de catalisador ou inibidor.

Como diz Brito (2016), as transformações na estrutura econômica ocasionam por sua vez, mudanças na consciência social, arrastando o pensamento jurídico a refletir, dando oportunidade também a formação de uma consciência crítica.

2.6 A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MÍNIMO IMUNE

Marialva Calabrich Schlucking introduz o tema explicando inicialmente que a doutrina adota várias denominações para se referir ao “mínimo existencial”, tais como “mínimo vital”, ou “mínimo de sobrevivência” e ainda “mínimo imponible” ou “mínimo isento”.

Ao abarcar as considerações gerais acerca desta proteção constitucional, na fase de Estado de Polícia (final do patrimonialismo), a questão da pobreza passa a ser enxergada como responsabilidade do Estado, sendo retiradas do campo de incidência fiscal as pessoas que não possuíam renda mínima para seu sustento (TORRES, 1999, p.138).

Nessa esteira, (SCHLUCKING, 2009, p.20) pondera que a seguir, no Estado Social, a nova concepção de Estado, emerge da percepção de que a não intervenção do Estado nas relações entre os particulares resultaria em desigualdade entre os indivíduos e ainda nos seus dizeres, o Estado passa, então, a adquirir um papel de fornecedor, notadamente aos mais pobres, de serviços públicos indispensáveis à existência digna, tais como saúde, moradia, educação, etc, garantindo direitos do trabalhador e regulando a atividade econômica.”

Consoante a visão de (SCHLUCKING, 2007, p.52), o uso da expressão mínimo imune é razoável, posto que, trata-se de verdadeiro impedimento ao poder de tributar onde não se manifeste capacidade contributiva, fato é que a exação do IRPF sobre o mínimo existencial é inconstitucional, correspondendo a uma imunidade.

Ainda para Schlucking (2007), “o princípio é um direito subjetivo público do cidadão de não ser tributado naquela parcela de seus rendimentos e de seus bens que é imprescindível para seu sustento e de sua família,”.

Nesse sentido, Baleeiro (2010), destaca que a previsão do mínimo existencial não é apenas uma proteção ao contribuinte de baixa renda, mas um direito de todos de não ser onerado pelo fisco no valor necessário para sua manutenção e de sua família.

O tão almejado mínimo existencial vem expresso no art 7º,IV, CF/1988, abaixo transcrito, que mostra todos os itens que compõem o salário mínimo:

Salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe reservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Nesse sentido, observa-se quão lastimável é a relação entre a realidade e o almejado pela nossa constituição, pois a discrepância é enorme e deveras até então inalcançável.

De acordo com (BRITO 1993, p.60):

Assim, no início do século passado, verifica-se uma tendência mundial de constitucionalização desses direitos, sendo a Constituição do México, de 1917, e a Constituição de Weimar, de 1919, as primeiras a inseri-los em seu texto, servindo de exemplo para vários países. A constituição, desde então, é identificada como repositório de direitos fundamentais, que nascem com o homem e que se revelam de modo imediato à razão, assim reconhecidos pelo Estado, enquanto coordenador da sociedade civil, por legitimação desta.

Para Heleno Taveira Torres (2012), em matéria tributária a preservação do mínimo vital tem origem no princípio de generalidade, cuja função sistêmica consiste em determinar condições uniformes para assegurar a mesma tributação para todos os sujeitos. Ainda para o referido tributarista a generalidade não é sinônimo de igualdade.

Parte da doutrina italiana, representada por MOSCHETTI (2007), defende que a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução das despesas básicas de manutenção.

Neste mister, cumpre destacar que as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica possuem importantes traços distintivos.

2.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

Este princípio tem o propósito de refrear os abusos do Estado no desempenho de suas competências, classificando-se como instrumento de conferência da constitucionalidade material da atuação do poder público.

Neste passo, a prerrogativa outorgada ao Estado, não lhe confere a faculdade de utiliza-lo como expediente de supressão de direitos fundamentais constitucionalmente garantidos aos contribuintes.

No seu aspecto eminentemente fiscal, Ataliba aduz que a progressividade consiste em uma técnica, em um instrumento de tributação que impõe o aumento progressivo das alíquotas, conforme cresce a base de cálculo.

Percebe-se, com isso, que a progressividade aumenta o imposto além da simples proporcionalidade. A doutrina brasileira, em geral, reconhece que a progressividade é uma técnica de tributação que homenageia a capacidade contributiva. Nesse sentido, tratando-se de um instrumento de imposição principiológica inexorável, a progressividade deve, sempre que for possível, ser aplicada aos tributos, apresentando a estrutura de uma regra. (TIPKE, 1984, p.527).

Como destaca Carrazza (2013), “o nosso regime jurídico exige que a progressividade seja aplicada, a princípio, para todos os impostos, justamente porque sua implementação é a forma de concretizar a capacidade contributiva”.

A proporcionalidade pode ser entendida como uma balança ou até mesmo como um filtro às atuações públicas, onde o Poder Público está obrigado a praticar atos razoáveis e moderados.

E deste modo, quando os impostos estiverem afetando a renda mais do que o razoável, a tributação estará sendo regressiva.

A progressividade tributária é um dos princípios que compõe o rol daqueles que tem por finalidade viabilizar e efetivar o princípio da capacidade contributiva, na medida em que há um simples agravamento do ônus tributário conforme muda a posição financeira do contribuinte.

Para Machado (2007), “progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim. ”

Registre-se que, progressividade não se confunde com proporcionalidade.

De acordo com Machado (2007), a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza: “com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”.

Torres (2005), por sua vez, diferencia proporcionalidade e progressividade, pontuando que, no primeiro caso, aplica-se uma alíquota única, que permanece invariável.

No caso da progressividade, a tributação é mais do que proporcional, pois a alíquota, variável, cresce à medida que a base de incidência se eleva. A progressividade melhor atende o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF).

A ideia da proporcionalidade é a razão de que o imposto deve corresponder ao poder econômico do contribuinte, não superando esta capacidade.

Enquanto a progressividade busca a realização do preceito constitucional da isonomia tributária, procurando promover a justiça fiscal ao conferir relevância às características pessoais do contribuinte, na proporcionalidade a diferenciação das alíquotas dá-se em razão proporcional à base de cálculo, como ocorre, por exemplo, no caso do ICMS.

Amaro (2016), por sua vez, bem observou que “a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas da riqueza seja maior”.

Quanto a este princípio, Schoeuri (2017) abaliza que a atuação estatal, sobretudo quando se relaciona com a tributação, não pode ser desmedida, porquanto esta competência acha-se estritamente subordinada ao princípio da razoabilidade. Dessa maneira, também coadunamos com este posicionamento.

3 DADOS DO IMPOSTO DE RENDA

3.1 TABELA DOS ÚLTIMOS 5 ANOS

Tabelas progressivas anuais obtidas no site da Receita Federal do Brasil (RFB).

A partir do exercício 2017, ano-calendário de 2016:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Para o exercício 2016, ano-calendário de 2015:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.499,13	-	-
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5	1.687,43
De 33.477,73 até 44.476,74	15	4.198,26
De 44.476,75 até 55.373,55	22,5	7.534,02
Acima de 55.373,55	27,5	10.302,70

Para o exercício de 2015, ano-calendário de 2014:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 21.453,24	-	-
De 21.453,25 até 32.151,48	7,5	1.608,99
De 32.151,49 até 42.869,16	15	4.020,35
De 42.869,17 até 53.565,72	22,5	7.235,54
Acima de 53.565,72	27,5	9.913,83

Para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 20.529,36	-	-
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5	1.539,70
De 30.766,93 até 41.023,08	15	3.847,22
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5	6.923,95
Acima de 51.259,08	27,5	9.486,91

Para o exercício de 2013, ano-calendário de 2012:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 19.645,32	-	-
De 19.645,33 até 29.442,00	7,5	1.473,40
De 29.442,01 até 39.256,56	15	3.681,55
De 39.256,57 até 49.051,80	22,5	6.625,79
Acima de 49.051,80	27,5	9.078,38

É possível calcular a variação do reajuste na tabela no período amostral compreendido entre 2013 e 2017, no que se refere a faixa de isenção, conforme tabela abaixo.

No exercício de 2013, a base de cálculo do imposto com alíquota com alíquota zero era de R\$ 19.645,32 enquanto no exercício de 2017 a base de cálculo referente à mesma alíquota zero foi de R\$ 22.847,76.

TABELA REDUZIDA:

RFB	ANO 1-2013		ANO 2-2014		ANO 5-2017		Variações entre os exercícios		
IRPF		Alíquota%		Alíquota%		Alíquota%	1/2	2/5	1/5
Base de Cálculo	R\$ 19.645	0,0%	R\$ 20.529	0,0%	R\$ 22.848	0,0%	4,5%	11,3%	16,3%
Parcela a Deduzir	R\$ 1.473	0,0%	R\$ 1.540	0,0%	R\$ 1.714	0,0%	4,5%	11,3%	16,3%

Inicialmente, da análise desses dados comparativos, observa-se que entre os anos de 2013 e 2017 houve uma variação 16,3% no reajuste dessa faixa da tabela. Observaremos na tabela a seguir fornecida pelo Banco Central do Brasil que, o IPCA teve um acréscimo de 36,47% no mesmo período pesquisado.

Destarte, menos pessoas, de forma equivocada a nosso ver, ficaram excluídas da faixa de isenção do IRPF, o que denota um exemplo típico de injustiça fiscal no direito tributário brasileiro, pois os valores reajustados devem ser no mínimo compatíveis e mais próximos da igualdade formal.

Frise-se ainda que a diferença entre a variação das atualizações acumuladas da tabela do IR dos anos de 2013 e 2017 (16,3%) e a inflação efetiva acumulada efetiva (36,47%) é de 123,7%.

Outro ponto que merece destaque, ainda sobre as atualizações das tabelas do IRPF, diz respeito a injustiça do cálculo em relação às parcelas a deduzir (deduções), pois é notório, o baixíssimo reajuste que ocorre ano após ano e coincidentemente foi o mesmo reajuste da base de cálculo.

Segundo constatação de SALVADOR (2016), a partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o imposto de renda começa a perder sua progressividade. Já nas faixas seguintes, até a fatia do topo e acima de 160 salários mínimos, a alíquota começa a diminuir conforme avança a base de cálculo, chegando à alíquota de 3,33%.

Em seguida conclui em sua pesquisa que “quanto maior for a renda recebida pelo contribuinte, menor será a alíquota do IR devido, o que revela uma regressividade do Imposto de Renda para os contribuintes de maior remuneração.

Histórico de Metas para a Inflação no Brasil

Ano	Norma	Data	Meta (%)	Banda (p.p.)	Limites Inferior e Superior (%)	Inflação Efetiva (IPCA % a.a.)
1999			8	2	6-10	8,94
2000	Resolução 2.615	30/6/1999	6	2	4-8	5,97
2001			4	2	2-6	7,67
2002	Resolução 2.744	28/6/2000	3,5	2	1,5-5,5	12,53
2003 ^v	Resolução 2.842	28/6/2001	3,25	2	1,25-5,25	
	Resolução 2.972	27/6/2002	4	2,5	1,5-6,5	9,30
2004 ^v	Resolução 2.972	27/6/2002	3,75	2,5	1,25-6,25	
	Resolução 3.108	25/6/2003	5,5	2,5	3-8	7,80
2005	Resolução 3.108	25/6/2003	4,5	2,5	2-7	5,69
2006	Resolução 3.210	30/6/2004	4,5	2	2,5-6,5	3,14
2007	Resolução 3.291	23/6/2005	4,5	2	2,5-6,5	4,46
2008	Resolução 3.378	29/6/2006	4,5	2	2,5-6,5	5,90
2009	Resolução 3.463	26/6/2007	4,5	2	2,5-6,5	4,31
2010	Resolução 3.584	1/7/2008	4,5	2	2,5-6,5	5,91
2011	Resolução 3.748	30/6/2009	4,5	2	2,5-6,5	6,50
2012	Resolução 3.880	22/6/2010	4,5	2	2,5-6,5	5,84
2013	Resolução 3.991	30/6/2011	4,5	2	2,5-6,5	5,91
2014	Resolução 4.095	28/6/2012	4,5	2	2,5-6,5	6,41
2015	Resolução 4.237	28/6/2013	4,5	2	2,5-6,5	10,67
2016	Resolução 4.345	25/6/2014	4,5	2	2,5-6,5	6,29
2017	Resolução 4.419	25/6/2015	4,5	1,5	3,0-6,0	2,95
2018	Resolução 4.499	30/6/2016	4,5	1,5	3,0-6,0	
2019	Resolução 4.582	28/6/2017	4,25	1,5	2,75-5,75	
2020	Resolução 4.582	28/6/2017	4	1,5	2,5-5,5	

^v A Carta Aberta, de 21/1/2003, estabeleceu metas ajustadas de 6,5% para 2003 e de 5,5% para 2004.

Fonte: <http://www.bcb.gov.br/Pec/metas/TabelaMetaseResultados.pdf>

A inflação acumulada do período entre 2013 e 2017 é obtido através do cálculo da taxa acumulada utilizando as taxas de juros de cada operação elementar. Logo, a inflação acumulada efetiva (I_{acef}) corresponde ao valor total do cálculo abaixo:

$$I_{acef} : 1,0591 \times 1,1067 \times 1,0629 \times 1,0295 = 1,3647 \Rightarrow 1,3647 - 1 = 0,3647 \Rightarrow \mathbf{36,47\%}$$

Ora, depreende-se então do cálculo acima, que a inflação acumulada do período foi de 36,47% e que a correção da tabela do IR não acompanhara a inflação e portanto há uma injustiça fiscal que precisa ser dirimida, no mínimo no que diz respeito à faixa de isenção.

3.2 ÍNDICE DE GINI

Inicialmente, faz-se mister lembrar que para discutir redistribuição de renda, deve-se associar às origens dessa divisão, e para quem ela seria redistribuída.

Nesse compasso, o caráter exploratório da colonização brasileira e da América Latina, feita pelos portugueses e espanhóis, respectivamente, foi a tônica.

Antes de prosseguir à análise dos cenários, cumpre apresentar o notável Índice de Gini.

De acordo com o site do IPEA, o Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele demonstra a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.

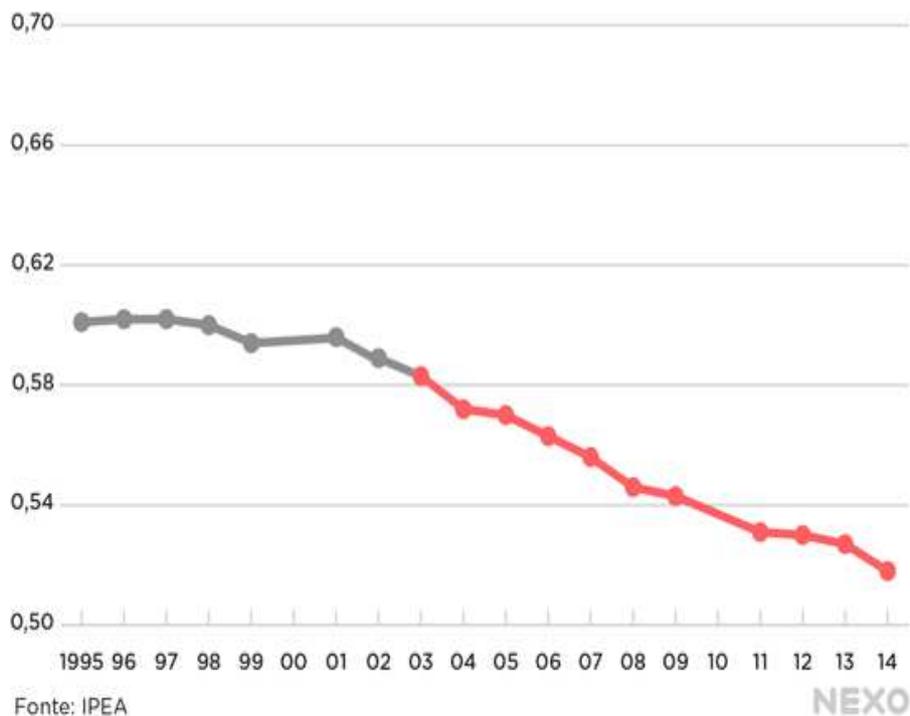
Consoante dados do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, o cenário de desigualdade no Brasil é secular e em série calculada a partir das respostas à Pesquisa Anual por Amostra de Domicílio (PNAD), observou-se a redução da desigualdade social tendo como parâmetro o Índice de Gini de 1995 a 2014, redução esta pequena, mesmo considerando o pouco tempo após a promulgação da Constituição Federal, a qual preconiza o fim da desigualdade social.

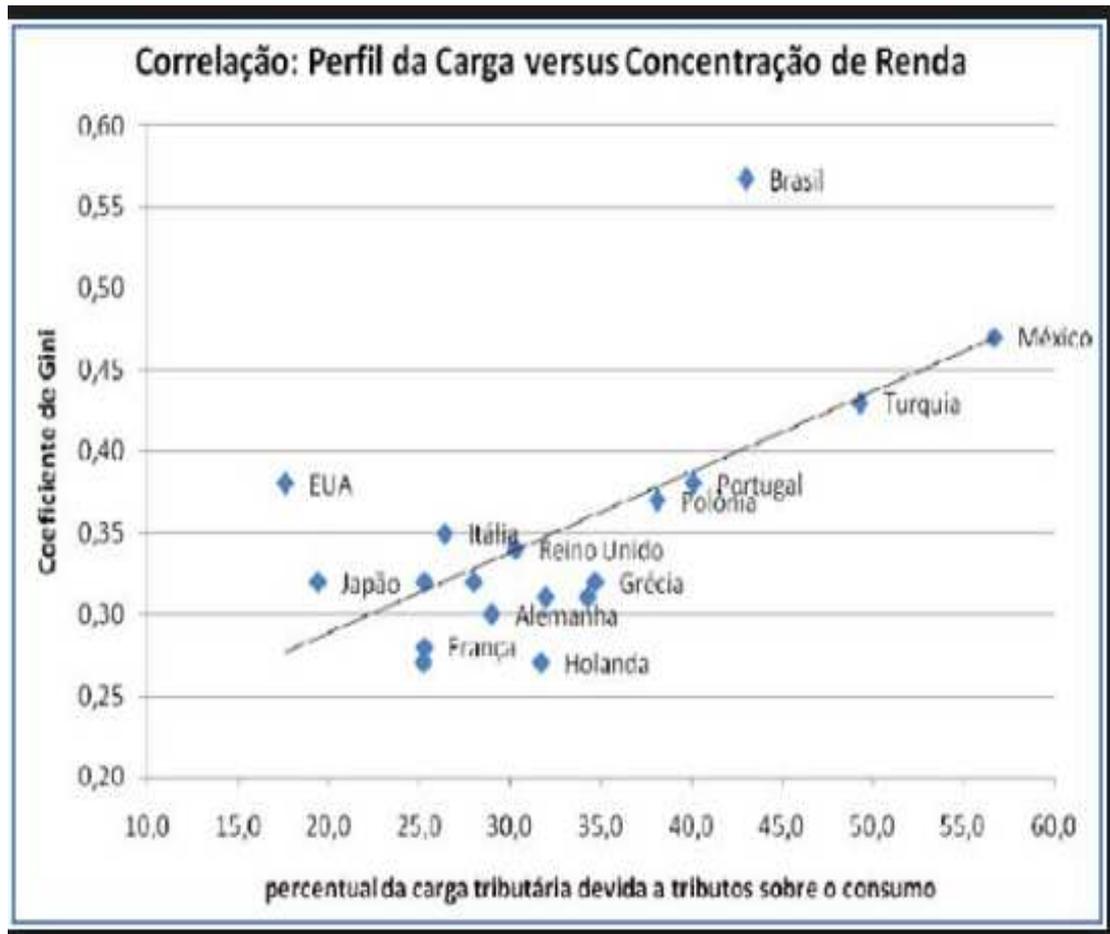
Em relatório feito a partir da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), a Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda demonstrou que nos últimos anos, a maior elevação de renda dos grupos mais pobres em relação aos mais ricos foi determinante para que o Índice de Gini recuasse de 0,545 em 2004 para 0,490 em 2014.

Observa-se então que apesar do avanço ser positivo, o país ainda possui um nível de desigualdade elevado quando comparado outros países em mesmo estágio de desenvolvimento.

9 Desigualdade de renda

COEFICIENTE DE GINI NO BRASIL





FONTE : IPEA

Comparando-se com outros países do mundo é possível observar que somos extremamente concentradores de riqueza.

3.3 DADOS DA DESIGUALDADE BRASILEIRA

Imperioso destacar, inicialmente, sobre o aspecto da redistribuição de renda, que tanto o Brasil quanto os demais países latino-americanos foram colonizados através de um modelo eminentemente exploratório, o que de certa forma revela a despreocupação dos colonizadores quanto à qualidade dos legados que deixariam às gerações seguintes. A tônica era sugar ao máximo e enviar todas as riquezas para Portugal.

Nessa linha, Furtado (1964) aduz que um aspecto fundamental foi, indubitavelmente, **a grande concentração da posse da terra com destaque na economia açucareira colonial**. A vã filosofia do sugar³, sanguessuga, infelizmente ainda permeia nossos dias atuais nas mais diversas esferas sociais, o que tem relação direta, de forma geral, com a concentração de renda (grifo nosso).

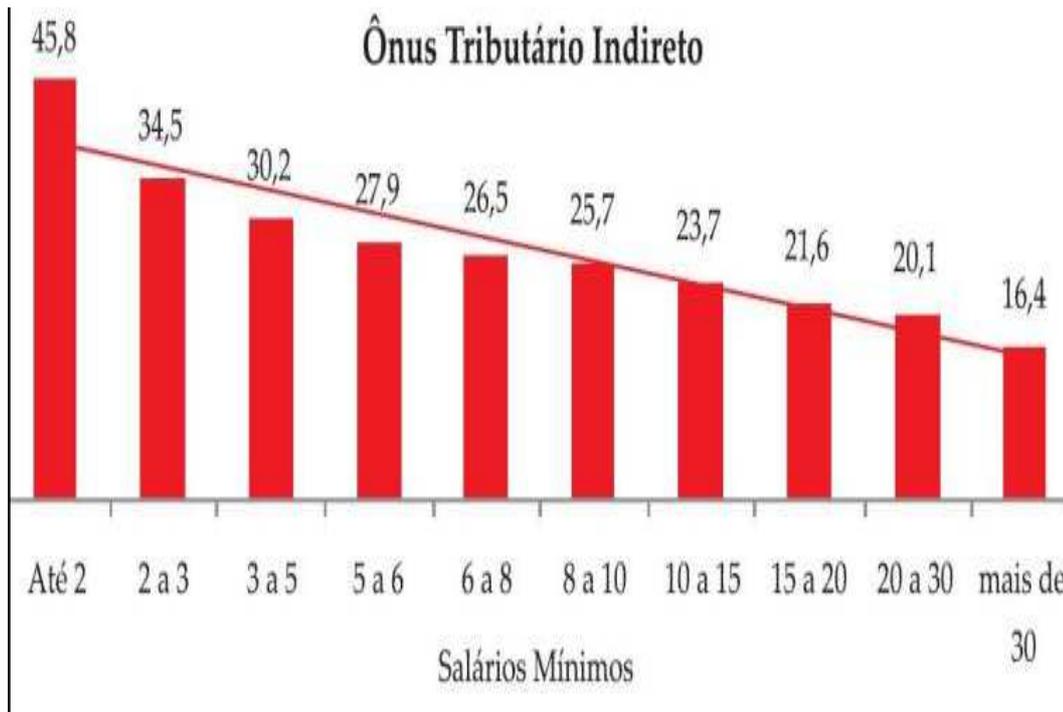
Destaca ainda Furtado (1964) que, a despeito da abolição do trabalho escravo, não houve significativa mudança na forma de organização da produção e mesmo na distribuição de renda.

Logo, o cenário de desigualdade é secular e de evolução gradativa.

Acerca deste tema, o Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), concluiu que “o orçamento público no Brasil é financiado pelos pobres e apropriado pelos ricos”. Elementos como a ausência de pessoalidade, a proporcionalidade das alíquotas, e a ineficiente seletividade dos impostos indiretos (os quais ensejam a maior fatia da arrecadação), apontam para a forte regressividade do sistema tributário, o que por sua vez torna um óbice para atingir o objetivo de redistribuição de renda.

O sistema regressivo caracteriza-se basicamente, em tributar mais fortemente as camadas mais baixas de renda, de maneira que o percentual de imposto pago é inversamente proporcional ao nível de renda. Assim, gera-se mais concentração de renda nas classes de maior poder aquisitivo (DA CRUZ, 2009, p.32).

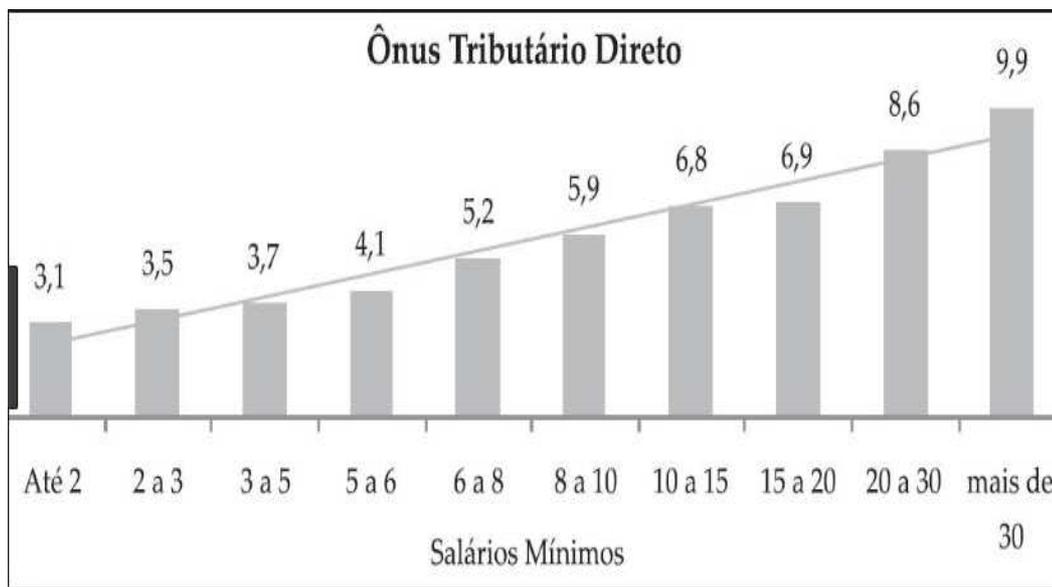
³ Sugar em inglês significa açúcar. E após a extração de pau-brasil este fora também nosso grande produto de exportação.



Os dados do gráfico acima apresentam sobremaneira a injustiça tributária sob o prisma do custeio da arrecadação tributária, que em sua maioria parte do bolso dos que detém menor renda, pois estes arcam com a maior parte da arrecadação de tributos indiretos, principalmente através da tributação sobre o consumo.

A título de exemplo, se o jogador de futebol Neymar Jr. adquire e paga por uma geladeira X Reais e hipoteticamente, João dos Guararapes contribuinte de classe econômica menos favorecida, também adquire a mesma geladeira em “suaves prestações”, é pulsante e notório que com a mesma alíquota de incidência de IPI, João sentirá no bolso a desproporcionalidade deste imposto, pois a proporção de tributos pagos vai diminuindo à medida que aumenta a renda do contribuinte, o que caracteriza um sistema bastante regressivo.

Tanto a aplicação da proporcionalidade como a da progressividade resulta em tributo mais elevado, quanto maior for a base de cálculo. No entanto, a proporcionalidade é obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável, enquanto que pela progressividade as alíquotas sofrem aumento, conforme majoração da base tributável.



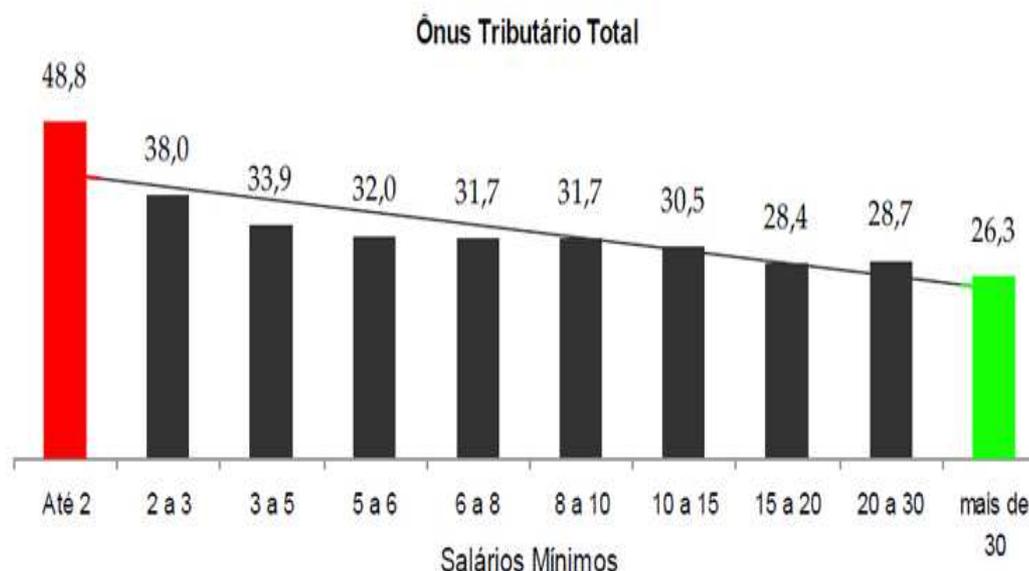
No que tange à tributação direta, a tela é diferente, pois as regras de pessoalidade e progressividade unem-se no intuito de perseguir uma forma mais eficaz a capacidade contributiva. Nesse ínterim, o gráfico acima projetado pelo IBGE, baseado na Pesquisa de Orçamento Familiar 2002/2003, é possível observar que a linha de crescimento de arrecadação tende a aumentar de acordo com o aumento da renda do contribuinte.

Não obstante, a progressividade existente nos impostos diretos é insuficiente para fazer frente às disparidades oriundas da tributação indireta, pois como dito outrora, a maior parte da nossa receita é baseada na tributação sobre o consumo.

Logo, ao analisar a relação de ambos os gráficos anteriores percebe-se que o contribuinte menos abastado é ainda o financiador de parcela significativa do sistema tributário nacional.

Repise-se a seguir, o gráfico do mesmo estudo contendo o ônus tributário total.

Gráfico 1 - Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004
Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Convém ressaltar que a RFB, órgão responsável pela realização dos estudos dos gastos tributários que acompanham as peças orçamentárias no Brasil, é um dos mais blindados ao controle social.

Neste arrimo, a ilustre mineira, Misabel Abreu Machado Derzi (2014) destaca que:

O caráter redistributivo fica prejudicado pela alta regressividade dos tributos sobre o consumo, razão pela qual afirma que a miséria e a desigualdade resistem fortemente, apesar dos bilhões vertidos em favor dos mais pobres através de programas sociais.

Sob tal ambulação, Regina Helena Costa (2003), pondera sobre a prejudicialidade de um sistema tributário dotado de regressividade:

A carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços, que significam 60% do total. Tais dados fazem concluir que o sistema tributário brasileiro apresenta pequeno grau de progressividade, chegando mesmo a ser regressivo, dado o elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. A consequência é a imposição de maior ônus àqueles que ostentam maior aptidão de contribuir às despesas do Estado, posto que, em regra, quem possui renda e patrimônio revela maior capacidade contributiva

Brasil - Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo			
Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta		Dias p/ pagar tributos
	2004	2008	
Até 2 S. M.	48,8	53,9	197
De 2 a 3 S.M.	38,0	41,9	153
De 3 A 5 S.M.	33,9	37,4	137
De 5 a 6 S.M.	32,0	35,3	129
De 6 a 10 S.M.	31,7	35,0	128
De 10 a 15 S.M.	30,5	33,7	123
De 15 a 20 S.M.	28,4	31,3	115
De 20 a 30 S.M.	28,7	31,7	116

A tabela acima por si só é auto-explicativa e revela a elevação da carga tributária entre os anos de 2004 e 2008 em todas as faixas de renda mensal familiar e explicita que quanto menor for a faixa de renda mensal familiar mais dias serão necessários para arcar com os tributos.

3.4 O TRATAMENTO DADO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO NORDESTE DO BRASIL

Qualquer discussão do problema nordestino deve iniciar-se com uma exposição objetiva, e o quanto possível desapaixonada, da realidade econômico-social. Do ponto de vista econômico, o Nordeste apresenta-se como uma das regiões de mais baixo nível de vida do mundo. No fundo da questão está uma sociedade que não proporciona aos seus, oportunidade de realizar-se pelo trabalho criador, que não cria oportunidades de emprego adequado aos homens que ali nascem e vivem (FURTADO, 2009, p.61).

Sabe-se que há polos de tecnologia em Pernambuco, Paraíba e Bahia⁴, contudo não fazem frente aos polos existente no eixo Centro-Sul do Brasil.

Em que pese os problemas da região nordestina sejam diagnosticados por diversos estudiosos, percebe-se que não há vontade política efetiva para resolução dos mesmos, ano após ano os índices de participação econômica e social permanecem praticamente inalterados.

Segundo (Furtado,2009, p.63), o problema econômico do Nordeste é composto por três elementos:

O primeiro elemento desse problema é o fato de que o Nordeste não constitui um sistema econômico nacional: se bem sua economia apresente um elevado grau de individualização, o Nordeste é parte integrante de um sistema econômico maior, que é o Brasil. O segundo elemento do problema é a base de recursos físicos para a agropecuária do Nordeste é sensivelmente inferior à do Centro-Sul do país. O terceiro elemento é que, dadas as dimensões continentais do Brasil,

⁴ Nas cidades paraibanas de Campina Grande (cidade high tech no agreste), Patos, João Pessoa e Cajazeiras, representada por cerca de 400 empreendimentos e pela UEPB, há um celeiro de profissionais que atuam no setor de Tecnologia da Informação (http://www.jornaldaparaiba.com.br/vida_urbana/campina-uma-cidade-tradicional-e-ao-mesmo-tempo-high-tech.html). A capital de Pernambuco é considerada por muitos, como o Vale do Silício brasileiro e representa um polo de tecnologia brasileiro(<https://exame.abril.com.br/tecnologia/recife-o-vale-do-silicio-brasileiro/>), em Salvador fora inaugurado em 2017 um polo de inovação, localizado no Parque Tecnológico, onde possui laboratórios de tecnologia, universidades, empresas incubadoras, grupos de aceleração de empresas, além do já conhecido Polo Industrial de Camaçari- BA.(<http://portal.ifba.edu.br/instituto-federal/noticias2016/polo-de-inovacao-salvador-e-inaugurado>) . Contudo observamos que são ilhas diante do tamanho da região nordeste brasileira.

não se pode nenhuma maneira pensar em deslocar os fatores de produção fixados no Nordeste – mão de obra e capital para outras regiões [...] o desenvolvimento desta região realiza-se em concorrência com o Centro-Sul, concorrência essa que se limita aos mercados de produtos acabados e de capitais, ficando praticamente excluída a mão de obra [...] sendo mais caros os alimentos no Nordeste é necessário que, à igualdade de produtividade, os salários reais sejam mais baixos no setor industrial para compensar aquela diferença e tornar competitiva a indústria nordestina.

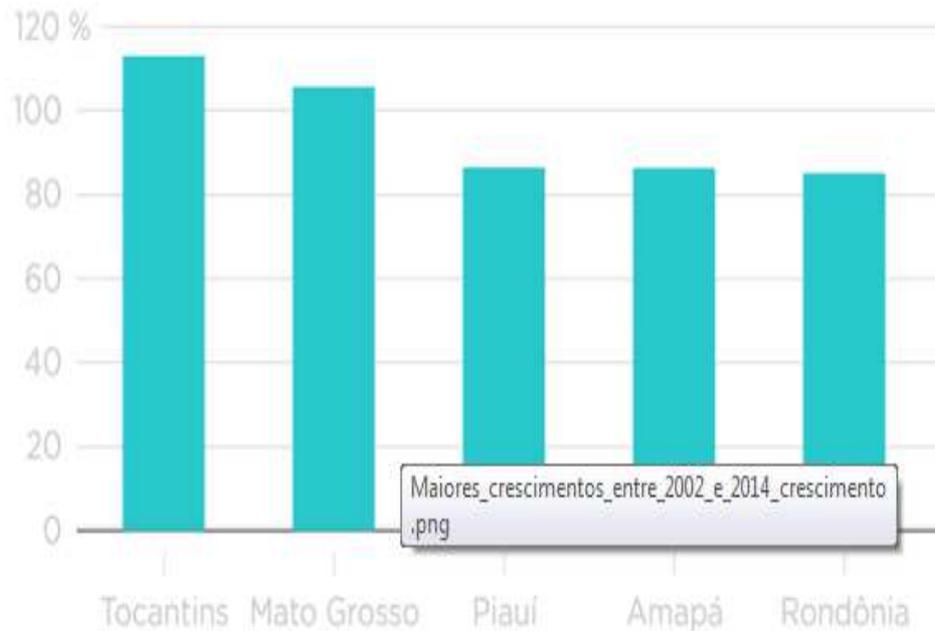
Vislumbra-se então a necessidade de industrializar a região de forma moderna, para que os fluxos de capitais permaneçam na região, e, por conseguinte atraia novos investimentos que possibilitem o desenvolvimento da região.

Objetivamente, os gráficos abaixo trazem à tona dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que revelam a baixa participação da região Nordeste no cenário brasileiro, no que diz respeito ao montante do PIB em 2014.



No gráfico a seguir, reitera-se que nenhum dos estados nordestinos estavam entre os estados que mais cresceram entre 2002 e 2014.

Maiores crescimentos entre 2002 e 2014



Fonte: IBGE

NEXO

Depreende-se, portanto da análise desse contexto de baixa participação que a capacidade contributiva dos contribuintes, encontra-se comprometida e abaixo da capacidade quando comparada com indicadores dos estados do eixo centro-sul.

Em que pese Furtado sustente que o problema do Nordeste não seja baseado apenas sob tônica financeira, mas também operacional, é salutar a observação que maiores arrecadações no país como um todo, propicia que hajam maiores planejamentos acerca da destinação dos recursos. Nesse mister, entendemos que uma maior arrecadação do imposto de Renda vinculados aos princípios descritos neste trabalho, apontem para um possível incremento no desenvolvimento econômico e social da região nordeste e do Brasil num aspecto mais amplo.

3.5 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE CENÁRIO ECONÔMICO ORÇAMEN- TÁRIO BRASILEIRO

Cumpramos observarmos diante desse cenário em que patamar econômico-financeiro e orçamentário o Brasil se encontra, como estão as arrecadações e suas perspectivas.

De acordo com o Relatório da Secretaria do Tesouro Nacional⁵ no início de 2017, a atividade econômica doméstica apresentava um cenário de recuperação lenta e gradual, após dois anos de recessões significativas (-3,5% tanto em 2015 quanto em 2016).

No âmbito fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2017 estimava um déficit para o setor público consolidado de R\$ 143,1 bilhões. Nos meses iniciais do ano, a mediana das expectativas de mercado projetava um déficit do setor público de R\$ 144,4 bilhões (ou 2,2% do PIB) e o não cumprimento da meta de resultado fiscal. No dia 15 de agosto de 2017 foi anunciada a revisão da meta para R\$ 163,1 bilhões.

Apesar da revisão, a arrecadação nos últimos meses do ano foi mais favorável do que o antecipado, contribuindo para o resultado fiscal no ano.

Constata-se, portanto, que buscar receitas advindas de contribuintes, que tenham maior potencial de contribuir, sem olvidar do mínimo existencial, é uma das opções para reerguimento do caixa e o equilíbrio mais rápido das contas públicas (grifo nosso).

Entretanto, os principais desafios da economia doméstica permaneceram no âmbito fiscal. Ao longo do ano de 2017, apesar de ingressos de receitas extraordinárias, a frustração recorrente da arrecadação levou o governo a editar decretos de programação financeira com fortes contingenciamentos até novembro de 2017.

⁵ Disponível em <http://www.stn.gov.br/documents/10180/269444/RAD+2017/73b6e764-0a77-4c99-9f79-3a3d9e7c5c1f>

Nos dois últimos meses do ano, as receitas governamentais surpreenderam positivamente, porém, as despesas obrigatórias apresentaram crescimento acima da inflação ao longo do ano, exigindo forte controle nos desembolsos financeiros das despesas discricionárias, sobretudo, despesas de investimento.

Para os próximos anos, a agenda de reformas será primordial para garantir um desempenho fiscal capaz de gerar resultados primários que garantirão a sustentabilidade da dívida pública no longo prazo.

Vale lembrar que a dívida pública passou a crescer mais substancialmente, a partir de 2014, em um contexto de déficits fiscais primários, recessão econômica e aumento das taxas de juros.

Estes aspectos contribuíram para que a DBGG (Dívida Bruta do Governo Geral) alcançasse 74,4% do PIB em novembro de 2017.

Contudo, o conjunto de medidas econômicas que foram adotadas recentemente, bem como as expectativas a respeito da aprovação de novas reformas econômicas, podem contribuir para melhorar os cenários fiscais e de trajetória da dívida.⁶

Por detrás das chamadas desonerações tributárias e dos incentivos fiscais encontra-se um conjunto de medidas legais de financiamento público não orçamentário de políticas públicas (econômicas e sociais), constituindo-se em renúncias tributárias do fundo público, geralmente em benefício das empresas.

Trata-se dos chamados gastos tributários, que são desonerações equivalentes a gastos indiretos de natureza tributária.

Portanto, são renúncias que são consideradas exceções à regra do marco legal tributário, mas presentes no código tributário com o objetivo de aliviar a carga tributária de uma classe específica de contribuintes, de um setor econômico ou de uma região.

⁶ Fonte: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/269444/RAD+2017/73b6e764-0a77-4c99-9f79-3a3d9e7c5c1f>

Diante do agravamento da crise econômica internacional, essas medidas foram ampliadas em 2012. A seguridade social enfrenta dificuldades desde o seu nascimento, em consequência, entre outros fatores, da não implantação do orçamento da forma prevista na CF de 1988.

A lei orçamentária, em cada ano, tratava de forma homogênea as despesas e receitas das esferas fiscal e da seguridade social em uma única peça orçamentária, denominada “orçamento fiscal e da seguridade social”, ou seja, um orçamento meramente virtual.

Não existe nenhum instrumento público ou instância oficial que garanta a relação da sociedade civil organizada com a Receita Federal.

O órgão, por exemplo, não apresenta estudos que demonstrem a eficácia e a efetividade na concessão dos gastos tributários.

As desonerações desses segmentos da economia estão consubstanciadas em quatro leis (12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013 e 12.844/2013) originárias de medidas provisórias, sendo ainda que as medidas provisórias 601/2012 e 612/2013 tiveram seus prazos de vigência encerrados em 1º de agosto de 2014, sem a aprovação do Congresso Nacional.

Essas medidas perderam a validade e, com isso, pelo menos 14 segmentos da economia não foram beneficiados pela desoneração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

Nos termos das referidas leis, a contribuição patronal dos setores beneficiados passa a incidir sobre o faturamento, com dedução quando for o caso da parcela exportada. As empresas dos setores beneficiados passaram a contribuir sobre o seu faturamento – 1% da indústria, 1% do comércio, 2% dos serviços, 2% dos transportes – como contribuição patronal para a previdência social.

De acordo com a RFB, são necessários dois passos para identificar os gastos tributários: a) determinar todas as desonerações tributárias, tendo-se como base um

sistema tributário de referência; e b) avaliar, utilizando-se um conjunto de critérios definidos, quais desonerações são gastos indiretos e passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas de governo.

4 NOVO IMPOSTO DE RENDA?

4.1 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Abordar-se-à adiante um breve histórico do IR em nosso país bem como o conceito de renda pela doutrina.

A tabela do IRPF chegou a ter 13 faixas de renda, antes das reformas sofridas no final da década de 1980, cujas alíquotas variavam de 0% a 55%, até sofrer a primeira redução para duas faixas. De acordo com Leonetti (2003), até a referida década o imposto era efetivamente informado pelo critério da progressividade, que ficou prejudicado com a edição da lei 7.713/88, que além de diminuir a quantidade de alíquotas, reduziu o percentual correspondente a alíquota máxima de maneira brusca, pois decresceu de 55% para 25%.

Em 1995 vigoraram três alíquotas, todavia entre 1998 e 2008, haviam somente duas alíquotas, quais sejam: 15% e 27,5%. Depreende-se portanto, que a progressividade ficara prejudicada diante da redução do número de faixas de incidência. Ademais, houve no período em tela, ausência de correção monetária dos índices, tabela e limites de dedução.

De acordo com Carraza (2009), como à época o aumento dos salários não era acompanhado pela correção dos valores da tabela, isso resultou deveras em majoração do tributo em até 50%, o que por sua vez tinha como efeito precípua da situação, a mudança de faixa do contribuinte sem real aumento do poder de compra, e desta maneira, pagou-se mais imposto de renda do que era realmente e do que seria devido segundo sua capacidade contributiva.

Nessa toada, Carraza ainda critica com veemência o sistema de tabela do IRPF, pois relata que o sistema é aparentemente progressivo, garantindo no máximo uma progressividade parcial, pois constata que a partir de certo patamar de renda, a progressividade vai, paulatinamente, desaparecendo.

Nesse mesmo sentido, a partir de informações divulgadas pelo Ministério da Fazenda, Evilásio Salvador realizou estudo nos quais, os dados informam que na faixa de 40 a 80 salários mínimos, a alíquota efetiva de imposto de renda é de 10,09%, enquanto na faixa de 80 a 160 salários mínimos ela é reduzida para 6,65. Já na faixa acima de 160 salários mínimos, chega-se a 3,33%, isto é, há neste caso uma alíquota similar à existente na faixa de 5 a 10 salários mínimos.

A partir desse estudo de Salvador é possível começar construir uma provável resposta sobre uma das questões a que esse trabalho monográfico se propõe, qual seja: se seria possível aumentar as alíquotas sem ofender o princípio da capacidade contributiva? Ao nosso olhar, possivelmente não afete tal princípio, posto que tendesse a preservação do mínimo imune com certa , e que não possibilitaria uma ofensa à dignidade da pessoa humana.

Conforme estudos sobre distribuição de riquezas e propostas de redução da desigualdade social, do economista Atkinson (2015), sua labuta defende a proposta do aumento da tributação da renda no topo. Nesse espectro, observa-se que seus estudos vislumbram a aferição de qual seria a alíquota ideal para incidir nas rendas mais elevadas no Reino Unido, de tal forma que pudesse maximizar a arrecadação, sem ensejar à fuga de capitais. Mais adiante trataremos em tópico específico, sobre estas possíveis fugas de capitais, [leia-se corrupção e evasão de divisas] a partir da Curva de Laffer.(grifo nosso).

Em que pese não seja prudente afirmar sua proporcionalidade absoluta, em razão do imposto de fato apresentar diferentes alíquotas para distintas faixas de renda, a ínfima distribuição das faixas de renda, com valores muito reduzidos, torna por sua vez, com que o topo da hierarquia de renda da tabela seja um valor relativamente baixo para a realidade de desigualdade da população brasileira.

De acordo com a narrativa de Aliomar Baleeiro, os estudos para implantação de um imposto sobre a renda no Brasil datam do século XIX, sob influenciadas instituições britânicas, contudo sua arrecadação, apenas ocorreu em 1924, baseada na lei orçamentária 4.783/23, a qual adotara o modelo cedular tradicional.

4.2 CARACTERÍSTICAS ATUAIS DO IMPOSTO DE RENDA

Sob o esboço de Brito (2016), quanto à técnica do imposto de renda e o princípio da capacidade contributiva, o elemento objetivo da hipótese do fato gerador do imposto de renda é a aquisição de um acréscimo patrimonial, aferido este, nas pessoas naturais, em razão de um período de 12 meses correspondente ao ano civil e, portanto, tendo como termo inicial o primeiro dia do ano.

A seguir é importante a compreensão da regra matriz de incidência do IR e seus respectivos critérios: informativos e quantitativos:

Quanto aos critérios informativos dispostos no artigo 153, §2º, CF, sejam eles, a universalidade, a generalidade e progressividade, segundo os dizeres de Leonetti (2003), “devem ser respeitados a fim de preconizar o princípio da igualdade”. Já em relação ao critério quantitativo daremos um pequeno salto e o analisaremos ainda neste tópico do quarto capítulo. Avancemos.

Sob o enfoque de Paulo de Barros Carvalho (2009), o nobre tributarista aprofundou o estudo dessa estrutura normativa da regra tributária e os seus elementos e criou o conceito de Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que seria a norma tributária *stricto sensu*. Segundo o autor, o antecedente dessa norma consiste na descrição de um fato que pode ser identificado por um critério material, um critério espacial e um critério temporal, enquanto o conseqüente, ao descrever uma relação jurídica obrigacional, possui um critério quantitativo, composto por alíquota e base de cálculo, e um critério pessoal que identifica os sujeitos que compõem a relação.

Percebendo a estrutura da norma tributária e a diferença dos seus elementos, fica mais fácil compreender que a capacidade contributiva deve atuar de maneira distinta em cada parte dessa estrutura.

A capacidade contributiva atua no antecedente impondo que o legislador seleccione determinados fatos com conteúdo econômico para ensejar tributação, claramente restringindo a discricionariedade do legislador. Nesse caso, fala-se na capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Por outro lado, a capacidade contributiva atua no consequente da norma jurídica tributária, impondo a discriminação entre os sujeitos passivos, com a necessária consideração de aspectos individuais que permitam identificar a capacidade de contribuir destes, bem como uma graduação equilibrada da distribuição do ônus das despesas públicas entre os sujeitos, utilizando-se dos elementos quantitativos do consequente, que são a base de cálculo e a alíquota. Fala-se agora na denominada capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

Com efeito para Ataliba (2012), o aspecto pessoal se divide em sujeito ativo e sujeito passivo. O primeiro é o credor da obrigação tributária, e sua determinação é dada constitucionalmente pela divisão de competências, podendo ainda ter sua arrecadação delegada na forma da lei. O sujeito passivo é o devedor, chamado também de contribuinte. É quem terá diminuição do seu patrimônio em favor do sujeito ativo (Fisco).

No IRPF, o contribuinte é aquele que auferiu renda, mas como sujeito passivo existe também a figura do responsável, este ocorre com a fonte pagadora em caso de retenção na fonte pagadora.

Quanto ao critério quantitativo, Paulo de Barros Carvalho (2015) nos explica que é o que define a dívida tributária conjuntamente pela base de cálculo e pela alíquota. Da combinação destes dois elementos resulta a definição de *debitum* tributário.

De acordo com o art 44 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto de renda é, em princípio, o valor líquido da renda ou dos proventos tributáveis.

Assim, chega-se ao montante líquido abatendo-se da renda bruta os gastos necessários a obtê-la, mais o mínimo vital, isto é, a importância imprescindível para que a pessoa física possa adequadamente manter-se e a seus dependentes econômicos (CARRAZA, 2009).

Carraza também pondera que renda ou proventos potenciais, passíveis de serem percebidos, até por meio de execução forçada não podem integrar a base de cálculo do IRPF.

Leonetti (2003) aduz que:

A base de cálculo efetiva do imposto, por sua vez, depende da modalidade de tributação, que pode ser mensal, anual (na declaração de ajuste), na fonte ou definitiva. Qualquer que seja a modalidade de tributação escolhida, imposto incide na data do pagamento ou creditação dos rendimentos (critério temporal), ainda que esses se refiram a outro período. Já a incidência mensal ocorre através do “carnê leão”, também conhecido como sistema de bases correntes. Neste caso, a base de cálculo do imposto é a diferença entre a soma dos rendimentos sujeitos à incidência mensal e a soma das deduções permitidas em lei.

Nesse sentido Paulsen (2013) explicita de forma clara acerca da base de cálculo do imposto:

A base de cálculo do imposto apurado na declaração é a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e a soma das deduções permitidas ou o desconto simplificado.

Paulsen ainda afirma que “o contribuinte deve prestar a declaração anual de ajuste, a fim de prestar ao fisco informações relativas à renda e proventos auferidos no exercício anterior”. Conclui posteriormente, que “trata-se apenas de ajuste referente ao tributo já recolhido, em que, a depender do resultado da apuração, pode ter saldo a pagar ou restituição a receber”.

4.3 FUNÇÃO SOCIAL DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA ATRAVÉS DOS IMPOSTOS E A CURVA DE LAFFER

Ao tratar da função social dos impostos é impossível não associar ao tratamento adotado pela justiça e pela igualdade na tributação. Neste caso, quanto ao Imposto de Renda, implica em abordar em que consiste a efetivação dos compromissos constitucionais previstos no artigo 3º, mais precisamente no inciso III, da Constituição Federal através da redistribuição de renda.

Merece destaque a visão e influência trazida pelo filósofo norte americano John Rawls (2011), posto que defende a redistribuição compensatória, ou seja, os que recebem maiores vantagens têm o dever de compensar a parcela maior recebida em decorrência do que a sociedade lhe proporcionou. Aplica-se aqui a progressividade do imposto de renda de maneira igualmente compensatória, de forma a incidir conforme a capacidade contributiva.

Para Santa Helena (2008), “a contribuição da teoria da Justiça de John Rawls foi especialmente significativa para falarmos de intervenção estatal e distribuição de riqueza por um viés liberal”. Mais adiante demonstra entendimento acerca do ponto de vista libertário que “a distribuição justa é aquela realizada por meio de trocas livres das pessoas no mercado” e analisa a seguir que:

A postura liberal igualitária diverge dessa conduta, e caminha para o conceito de justiça que, além de liberdade, agrega igualdade, sob o aspecto redistributivo, com cerne a compensação das desigualdades através da um tratamento desigual na tributação.

Segundo John Rawls (2000):

Hoje as sociedades democráticas têm a pretensão de construir uma comunidade princípios que possibilitem a concretização do valor justiça. Ideias e valores que visam garantir o máximo de liberdade aos seus cidadãos para reduzir as desigualdades existentes a patamares aceitáveis e, ainda assim, que essa desigualdade não inviabilize a ascensão social e a realização dos projetos existenciais de cidadãos livres e iguais.

Nesse sentido, assim como em toda teoria liberal, na qual o contratualismo ocupa um papel significativo, Rawls defende que o Estado é responsável pelo fornecimento dos bens públicos e sua distribuição equitativa. Portanto, entende-se que é possível utilizar a teoria de Rawls, pois através da isonomia material espreita-se a condição de realizar-se a justiça fiscal, posto que, conforme assevera Santa Helena (2008) diante da visão de Rawls:

A teoria de Rawls, propõe assim a correção da distribuição desigual de recursos sem impor limitações. A desigualdade, desde que mitigada pelo princípio da diferença, é capaz de fornecer ao cidadão meios suficientes para fazer uso da sua liberdade e viver com dignidade.

Santa Helena (2008) ainda reforça esta fundamentação, ao elucidar que Rawls acredita, **assim como nossa tese objeto de estudo**, que “as desigualdades podem ser justas se produzirem uma compensação de equilíbrio em relação aos menos favorecidos” (grifo nosso).

Já para Ricardo Lobo Torres (2009), “o valor justiça envolve princípios, como a redistribuição de renda e a capacidade contributiva”.

Para Torres, inexistente um princípio ideal, devendo se operar com um sincretismo metodológico. Em que pese grande parte dos doutrinadores asseverarem que o princípio da capacidade contributiva seja o princípio chave para a construção da justiça fiscal, coadunamos com o sentido exposto por Torres, pois apesar de fundamental, não é o único, posto que a justiça social através do IRPF, dá-se pela confluência dos princípios constitucionais tributários, os quais estão intrinsecamente ligados.

Consoante a estimada visão de Baleeiro (2012):

No caso do Imposto de Renda, por ser o mais pessoal dos impostos tem especial missão relativa à redistribuição de renda em um ordenamento jurídico, através do seu caráter essencialmente subjetivo e que, ajustam-se, adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes (1998) o referido princípio está atrelado ao ideal de justiça distributiva:

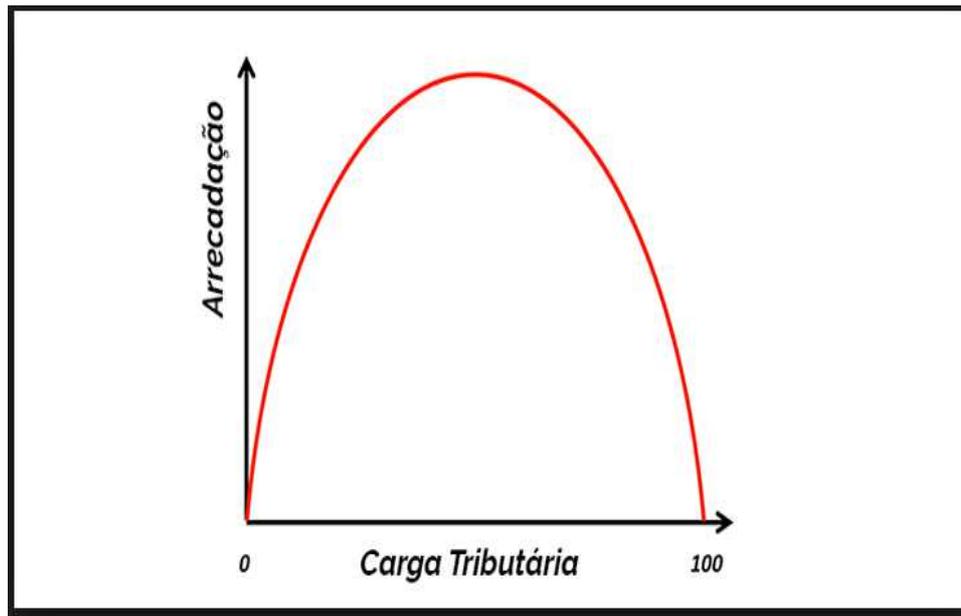
O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

Moraes (1998) ainda defende que a busca pela justiça fiscal persegue a noção de equidade e pondera desta maneira que:

Para os economistas, a equidade está na distribuição correta dos recursos pela sociedade. Essa equidade se dá, ainda na visão dos economistas, de forma horizontal (tratamento igual para indivíduos iguais, contribuindo igualmente os que possuem igual capacidade de pagar) e na forma vertical (tratamento desigual para indivíduos considerados desiguais, contribuindo desigualmente os que possuem desigual capacidade de pagar).

Outrossim, busca-se inicialmente, e de forma genérica e primária ao pensar em justiça, que ao arrecadar mais, oportuniza-se então a possibilidade de investir mais e redistribuir os recursos de forma efetiva na sociedade, contudo alguns vieses estão presentes, dentre eles a famigerada corrupção, esta tão intrínseca ao sistema político brasileiro.

Nesse diapasão, em que pese a distribuição de renda através dos impostos tenha uma função social relevante, não podemos olvidar acerca da Curva de Laffer, gráfico no qual diz, em linhas gerais, o seguinte: mostra como o nível de alíquotas afeta a receita tributária (devido ao economista americano Arthur Laffer). Com base nessa curva é que alguns defendem a redução de alíquotas como forma de aumentar a receita tributária, pois a partir de certo ponto, maiores alíquotas reduziriam a arrecadação.



Não é raro ouvir um candidato, seja qual for a sua orientação política, em época de campanha dizer que reduzir a carga tributária aumenta a arrecadação e gera crescimento econômico. Parece uma situação ótima, em que todos saem ganhando, mas não é o que acontece. Nem no mundo real nem no mundo ideal.

Essa “teoria” foi apresentada pelo economista, em 1974, a membros da equipe do então presidente dos EUA, o Republicano Gerald Ford — que exerceu o mandato de 1974, após a renúncia de Nixon, até 1977, sendo o único presidente não-eleito da história dos EUA.

4.4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DIANTE DO NOVO MODELO DE IMPOSTO DE RENDA

Neste ponto, pretende-se que seja corrigida a tabela na faixa de isenção do imposto e seja criado faixas intermediárias acima das atuais existentes (27,5%), até o limite de 33%⁷. A partir do princípio da democracia coletiva, que será explicado

⁷ Em que pese os contextos dos países sejam diferentes, utilizar-se-à este limite como o obtido pelos estudos dos economistas que deram suporte ao Governo de Barack Obama, porém nada obsta que tal limite seja alterado posteriormente, para mais ou para menos.

oportunamente um pouco mais adiante, será protocolizada intenção de alteração na Defensoria Pública da União (DPU), bem como em anexo entregue este trabalho monográfico como fonte de subsídios para que a DPU ajuíze ação, cujo pedido principal seja atualização da tabela do imposto de renda de tal modo que respeite os princípios constitucionais tributários, dentre eles o da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva.

Nesse sentido, partindo do individual para o coletivo, no dizer expressivo de Homero Chiaraba Gouveia:

O desenvolvimento do que conceitua-se como cidadania coletiva na sociedade brasileira é acompanhado, assim, à medida que o princípio participativo se constrói no processo histórico brasileiro, da emergência dos espaços de participação e deliberação institucionalizados, tais como os conselhos, conferências e assembleias consultivas. E muito embora tenha se defendido até o presente momento a autonomia dos sujeitos, ao qual associamos ao conceito de demodiversidade, é imprescindível assumir a importância dos espaços institucionalizados de participação, notadamente os conselhos de políticas públicas. Tais espaços não são novos, a exemplo do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujas origens remontam os Conselhos de Contribuintes do Imposto de Renda, instituído pelo decreto 16.80 de 04.09.1924.

Ainda sob o prisma de Gouveia (2017), “a falta de institucionalização não pode ser uma cláusula de barreira para impedir que um determinado sujeito coletivo não possa participar das coisas da República”. Logo, entende-se que a busca de esforços agregados, transforma o indivíduo em sujeito coletivo.

Nesse enfoque, o princípio da ampla participação, na visão de Gouveia (2017), decorreria então diretamente da legítima busca por participação dos diversos grupos identitários nas questões políticas que têm direta interferência em suas vidas. Ora, contextualiza-se aqui um cenário necessário, o qual enseja uma atuação frente aos desígnios pelo Estado, representado neste estudo pela Receita Federal do Brasil e demais secretarias e ministérios ligados às áreas fiscais e orçamentárias.

Nesse mister, (GOUVEIA, 2017, p.103) entende que:

É dito ainda como a participação, enquanto um bem jurídico em si mesmo, impõe-se ainda como marco hermenêutico, propondo uma releitura da chamada dignidade humana que, ao invés de um princípio, seria um postulado racional, sem conteúdo jurídico. E como esta mudança de paradigma interpretativo resulta em um respeito pelas identidades individuais e coletivas.

Um importante marco no âmbito da cidadania coletiva é o ocorrido na pós-modernidade, que se dá na busca por grupos historicamente marginalizados em busca de acesso à Direitos e serviços sociais. Desta maneira, Maria da Glória Gohn (2011), acertadamente, obtempera a respeito da cidadania coletiva:

Diz respeito à busca de leis e Direitos para as categorias sociais até então excluídas da sociedade, principalmente do ponto de vista econômico (lutas pela terra a partir de favelados, por exemplo, categoria social antes considerada como marginal ao sistema econômico, hoje étnicas etc). Assim, a cidadania coletiva privilegia a dimensão socio-cultural, reivindica Direitos sob a forma da concessão de bens e serviços, e não apenas a inscrição desses Direitos em lei; reivindica espaços sociopolíticos sem que para isso tenha de se homogeneizar e perder sua identidade cultural vista como parte dele, como bolsão da miséria e do subemprego) e do ponto de vista cultural (lutas contra a exclusão social de certas categorias sociais, como as mulheres, as minorias.

Observa-se então que, as questões políticas, sociais, culturais, fiscais, econômicas, tributárias estão interligadas e merecem atenção para que os mais diversos problemas sejam resolvidos, inclusive os da seara tributária e fiscal.

O princípio da capacidade contributiva é justificado pelo utilitarismo, conceito segundo o qual a utilidade da renda após a incidência dos impostos ou a diminuição desta utilidade deve ser a mesma para todos os contribuintes, de modo que, nenhum deverá ser mais onerado do que o outro. Logo, todos os contribuintes devem ter a mesma “perda” de capital em relação à renda que possuem.

Quanto a este princípio, a sua concretude é de fácil verificação, de modo que não estará sendo progressiva caso o coeficiente de tributação seja superior ao da renda.

Assim, a oneração tributária não pode ignorar a situação econômica do contribuinte, devendo ter como marco a renda que este ostenta e o quanto é viável ou não comprometer parte daquela renda com a carga tributária.

Enquanto a progressividade busca a realização do preceito constitucional da isonomia tributária, procurando promover a justiça fiscal ao conferir relevância às características pessoais do contribuinte, na proporcionalidade a diferenciação das alíquotas dá-se em razão proporcional à base de cálculo, como ocorre, por exemplo, no caso do ICMS.

Tanto a aplicação da proporcionalidade como a da progressividade resulta em tributo mais elevado, quanto maior for a base de cálculo.

CONCLUSÃO

Todo o exposto autoriza concluir que a justiça social opera no campo da imposição tributária quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade econômica do contribuinte.

Indubitavelmente, outrossim, que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal e assim a filiação desse estudo coaduna-se com o pensamento do Mestre Edvaldo Brito, no entanto compreende-se a dificuldade em alcançar esse fim, posto que os impostos indiretos apresentam peculiaridades que não satisfazem a praticidade do cotidiano. Muito embora, observa-se avanços no que tange a seletividade das alíquotas do ICMS, incidentes em função da essencialidade do produto.

Ainda acompanhando sua linha de raciocínio, conclui-se que, sem dúvida, ainda que esses critérios expostos no início da conclusão devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar os processos fiscais capazes de corrigir as injustiças da estruturação social.

Deveras, logo, tanto o legislador quanto o aplicador da norma terão de adotar fórmulas como a do “justo e razoável” para viabilizar o princípio, mediante adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributada espécie aquinhoadada pela norma constitucional.

Contemplou-se a historicidade e as origens da Interpretação econômica do direito tributário e a influência dos grandes doutrinadores baianos no cenário brasileiro.

Comungamos que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro do cálculo da progressividade, que requer critérios alinhados com a busca da igualdade tributária. Com isto, o princípio da capacidade contributiva, serve não apenas para promover exação mais intensa sobre os mais ricos, mas também tem o espectro de proteção aos mais pobres, sob o prisma do valor básico para a manutenção de suas necessidades vitais.

Defendeu-se não apenas o aumento da carga tributária aos mais ricos, sem olvidar da importância do mínimo existencial, mas a busca do equilíbrio fiscal, pois as alíquotas atuais são insuficientes para atender ao princípio da progressividade.

Conclui-se também, em complemento à postura firmada anteriormente, ainda seguindo os passos de Brito (2016) que conseqüentemente, a personalização dos impostos (inclusive do imposto de renda) e sua progressividade em razão da capacidade de pagar de cada pessoa são critérios preferenciais na técnica de imposição que o legislador há de adotar cada vez que instituir espécies tributárias.

O princípio da capacidade contributiva é essencial para o exercício da igualdade e da justiça tributária, na orientação de um sistema tributário mais justo, igualitário, impondo o ônus da tributação nos limites da capacidade contributiva da pessoa, sem prejuízo deste comprometer o sustento próprio e de sua família.

Trouxemos à baila que faz-se necessário atualizar as tabelas do Imposto de Renda de forma paralela aos índices de inflação, para que destarte o contribuinte, principalmente, o que tem parcas rendas, contribua enfim, se for o caso, de forma justa e conseqüentemente mitigue as injustiças tributárias reveladas no presente estudo.

Pretende-se que a partir deste trabalho, seja protocolado intenção de reajuste das tabelas do Imposto de Renda junto à Defensoria Pública da União, para que seja valorizado sobremaneira o estatuto do contribuinte (princípios constitucionais tributários), dentre eles o qual fora o objeto deste trabalho monográfico.

Coaduna-se com a visão de cidadania coletiva de Gohn, no que tange à busca de leis e direitos para categorias sociais até então excluídas da sociedade, tanto os miseráveis quanto os subempregados e até empregados, que a cada dia têm direitos reduzidos no âmbito trabalhista e previdenciário.

É possível desigualar contribuintes em situações bjetivas equivalentes, mas que são corretamente distinguidos uns dos outros em razão exatamente dos aspectos pessoais.

Notadamente, com o intuito de corrigir as distorções, no âmbito tributário, no que tange às tabelas do imposto de renda, que afetam milhões de pessoas, vislumbrou-se a obtenção de justiça social e tributária, obviamente, não de forma absoluta, mas como um caminho a se perseguir, a partir da efetivação democrática da participação coletiva no Estado brasileiro.

Ainda no que se refere ao princípio da pessoalidade, de sede constitucional, determina ao legislador normatizador do IR, que leve em consideração aspectos da vida pessoal de cada contribuinte para que tais aspectos interfiram na definição dos valores da prestação tributária a ser paga em favor do Estado.

Ora, diante do que fora exposto, conclui-se o presente trabalho acadêmico, que para a preservação do princípio da capacidade contributiva, disposto no art 145, §1º da Constituição Federal do Brasil, a ser garantido pelo Estado e para o bem da sociedade brasileira de uma forma geral, que depende de um sistema financeiro, orçamentário e tributário efetivo, no que tange ao Imposto de Renda, é de suma importância que haja equilíbrio na relação fisco-contribuinte, para a existência e o bom funcionamento da máquina Estatal e portanto a utilização do princípio da capacidade contributiva é um caminho basilar para atingir esse objetivo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, São Paulo: RT, 1968.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Imunidade de instituições de educação e assistência**. *RD Tributário* 55/136/142. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.

_____. **Debates do VII Curso de Especialização em Direito Tributário**, *PUC/SP-IDEPE, RD Tributário* 4, 1978, p. 125/156.

_____. **IPTU – Progressividade**. *Revista de Direito Público (RDP)*.

_____. **Progressividade e Capacidade Contributiva**. n. “*Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Brasileiros*”. Edição IDEPE/RT – separata da *Revista de Direito Tributário*, 1991.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010

BERCOVICCI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out 1966. Seção 1.

_____. Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Poder Executivo, Brasília, DF, Seção 1 – 27/12/1995.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria de Política Econômica. **Relatório da Distribuição Pessoa de Renda e da Riqueza da População Brasileira- Dados d o IRPF 2015/2014**. Brasília: SPE,2017, p.5.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tabela anual Do IRPF a partir do exercício 2017, para o ano-calendário de 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rápido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em 12 de fev. 2018.

BRITO, Edvaldo. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. *E-BOOK*.

BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In **Capacidade Contributiva**. Coord. Ives Gandra. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989.

_____. **Aspectos constitucionais da tributação**. In. Vertentes do Direito Contemporâneo. Coord. Ives Gandra Martins. Estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. 1.Ed. São Paulo: Atlas,2016

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZA, Elizabeth. **IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá Editora, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 2ª edição, 1990.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. RDTributário 55/ 297/302. São Paulo, RT, 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4. ed. revista atualizada e ampliada – São Paulo: Saraiva, 2014.**

CRETON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993**. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores.

_____. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. In “Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Princípios Constitucionais Tributários”. Edição IDEPE/RT – separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

_____. **O princípio da não afetação de receitas de impostos e a justiça distributiva**. In: Direito Econômico e Tributário: Estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. Editora Quartier LAtin, São Paulo, 2014.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FURTADO, Celso. **A Pré-Revolução Brasileira**. Recife: Universitária da FPE, 2009.

GIARDINA, Cleber; ATALIBA, Geraldo. **Intributabilidade das Correções Monetárias – Capacidade Contributiva**. In. COSTA, Alcides Jorge et. al. *Princípios Tributários No Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 137-179, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. **Imunidade Tributária**. In **Imunidades Tributárias**. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

_____. **Formação Econômica do Brasil**, 32. Ed. 1. Reimp. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GOUVEIA, Homero Chiaraba. **Cidadania Coletiva: Política da Diferença e o Princípio da Participação**. Curitiba: Ed. Juruá, 2017.

HICKMAN, Clair Maria; SALVADOR, Evilásio da Silva. **10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil**. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2007.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Dados e indicadores sobre distribuição de renda, pobreza, educação, saúde, previdência social e segurança pública**. 2014, Disponível em < <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. > Acesso em: 4 fev. 2018

_____. **Receita Pública. Quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado da presidência n. 22, 29 jun.2009.

_____. **Equidade Fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Comunicados do IPEA. 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1.

MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e Seletividade no IPTU**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et al. IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

_____. **Princípios Constitucionais Tributários**. In —Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18II. Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A Imunidade Tributária e os seus Novos Aspectos**. In. *Revista Dialética de Direito Tributário* 34/19-40. São Paulo: Dialética, Julho de 1998

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

_____. —Profili Generalill. In: MOSCHETTI, Francesco. (*a cura di*). **La Capacità Contributiva**. Padova, Cedam, 1993

NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica do Direito**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** - 8ª Ed. 2017 – Saraiva.

_____. Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** – 7ª Ed. Revista e Atualizada. 2012 – Livraria do Advogado.

_____. Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** - 16ª Ed. 2014 – Livraria do Advogado.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**, tradução Monica Baumgarten de Bolle. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SALVADOR, Evilásio. **Renúncias Tributárias: os impactos no financiamento das políticas sociais**. Brasília: INESC, 2015

_____. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária** – com base nos declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007 – 2013. Brasília: INESC, 2016.

_____. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda**. 1. Ed. Brasília: INESC, 2014

SANTA HELENA, Eber Zoehler. **Justiça distributiva na Teoria da Justiça como Equidade de John Rawls**. Brasília a. 45 n. 178 abr/jun. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 146/150.

SIMONS, Henry. **Personal Income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. 6. tir. Chicago, IL: university of Chicago Press, 1938, p.61, apud LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p.21.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução Bento da Silva Lisboa. São Paulo: Hunter Books, 2014.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Sobre a natureza da rde urídica Tributária**. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo ILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais**. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, jul/set 1989.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2000.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1995.

