



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS FACULDADE DE
DIREITO DO RECIFE**

**ESTUDOS SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
especial enfoque na tributação de renda**

Orientanda: Daniele Alves da Rocha

Orientadora: Luciana Grassano de Gouvêa Mélo

Recife, 2019

Daniele Alves da Rocha

**ESTUDOS SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
especial enfoque na tributação de renda**

**Monografia apresentada como
Trabalho de Conclusão do Curso de
Bacharelado em Direito pela UFPE.**

Área de conhecimento: Direito Tributário.

Recife, 2019

Daniele Alves da Rocha

**ESTUDOS SOBRE A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
especial enfoque na tributação de renda**

Monografia Final de Curso para Obtenção do Título de Bacharela em Direito pela
Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação : ____ / ____ / _____

Prof^a. Dr^a. Luciana Grassano de G. Mélo

Prof^a.

Prof^a.

À minha mãe, Lúcia de Fátima Alves.
Ao meu pai, Antônio Manoel da Rocha (*in memoriam*),

Dedico.

AGRADECIMENTO

O fim desse ciclo de cinco anos e meio de graduação se aproxima e o sentimento que prevalece é o de gratidão. Primeiramente, agradeço por ter tido a oportunidade de estudar em uma Universidade Pública de qualidade, onde encontrei professores, colegas e funcionários inspiradores e dedicados, que me influenciaram a ser uma pessoa e uma profissional melhores. Agradeço, com muito amor e admiração, à minha família, sem a qual não teria conseguido, por todo o suporte, carinho e amor que me deram. Em especial, minha mãe, Lúcia de Fátima, que torceu e se emocionou comigo como se fosse seu trabalho de conclusão de curso. E, por fim, agradeço a todos os amigos que caminharam junto comigo nesses últimos anos, nos momentos bons e ruins. Que sejamos fortes e corajosos para enfrentar as adversidades que nos esperam.

RESUMO

O presente estudo tem como objeto de análise a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, focando na tributação sobre a renda e em como o Supremo Tribunal Federal se posiciona acerca de termos relacionados à justiça fiscal. Primeiramente, busca-se definir o conceito de Justiça Fiscal e os componentes de um sistema tributário justo, e o que seria um sistema tributário regressivo, proporcional ou progressivo. Em seguida, investiga-se a tributação brasileira sobre o consumo, a renda e o patrimônio, comparando o sistema tributário brasileiro com o dos países da OCDE. Posteriormente, no enfoque sobre a tributação da renda, define-se o conceito de renda, faz-se um breve histórico do imposto de renda brasileiro e analisa-se o caso da isenção dos lucros e dividendos como fator agravante da regressividade, disposta no art. 10, da Lei 9.249, de 1995. Finaliza-se com o papel desempenhado pelo STF na regressividade do Sistema Tributário Brasileiro.

Palavras-chave: sistema tributário brasileiro, regressividade, tributação sobre a renda, STF.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesa e Renda Médias da População Brasileira.....	15
Tabela 2 - Alíquotas Médias dos Tributos Indiretos.....	16
Tabela 3 - Alíquotas Nominais e Efetivas do IRPF.....	18
Tabela 4 - Carga Tributária Total por Classe de Renda	19
Tabela 5 - Distribuição da Arrecadação, da Renda e o Esforço Contributivo por Classe de Rendimento da População	19

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016).....	23
Gráfico 2 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e nos Países da OCDE (2016).....	24
Gráfico 3 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e nos Países da OCDE (2016)	24
Gráfico 4 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e nos Países da OCDE (2016)	25

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. JUSTIÇA FISCAL E REGRESSIVIDADE	11
1.1 A regressividade do sistema tributário brasileiro	11
1.2 A tributação sobre o consumo.....	14
1.3 Tributação sobre a renda	17
1.4 Tributação sobre o patrimônio.....	20
1.5 Comparação da carga tributária brasileira com os países de ocde	22
2. A TRIBUTAÇÃO DE RENDA NO BRASIL	25
2.1 Definição de renda.....	25
2.2 Breve histórico	30
2.3 O caso da isenção dos lucros e dividendos como fator importante da regressividade da tributação de renda no sistema tributário brasileiro	32
3. A POSIÇÃO DO STF QUANTO A QUESTÕES AFETAS À JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO	36
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	43

INTRODUÇÃO

Em um país em que os 10% mais ricos da população detêm mais da metade de toda renda nacional, enquanto a metade mais pobre da população dispõe de pouco mais de 10%, apesar do crescimento econômico observado nas últimas décadas, percebe-se ser o sistema tributário fator importante na busca da justiça social, como o combate à desigualdade social e à concentração de renda.

O objetivo do presente estudo é analisar a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro segundo a justiça fiscal, focando na tributação sobre a renda e o caso da isenção de imposto de renda (IR) sobre a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas, finalizando com a contribuição do Supremo Tribunal Federal na falta de justiça do sistema.

Inicialmente, busca-se definir o que seria Justiça Fiscal e Estado Fiscal, perpassando, conseqüentemente, pelos componentes de um sistema tributário justo, de acordo com os princípios da igualdade, da equidade e da capacidade contributiva. Ademais, define-se o que seria um sistema tributário regressivo, proporcional ou progressivo, os quais exigem uma maior ou menor contribuição de acordo com a renda e a capacidade contributiva. Adentra-se, ainda, no conceito de progressividade e sua correlação com a equidade horizontal e a equidade vertical.

Em seguida, o sistema tributário brasileiro é analisado de acordo com os tributos com base de incidência sobre bens e serviços (isto é, sobre o consumo) e o peso da tributação indireta sobre os diversos estratos sociais, utilizando dados da POF de 2008/9 e dados sobre a concentração de renda e desigualdade social nos últimos anos. Depois, acerca dos tributos diretos e a tributação sobre a renda, ainda com dados da POF, observa-se a carga tributária total por classes de renda e, com dados da declaração do IRPF 2014, analisa-se as alíquotas nominais e efetivas do imposto de renda. Ademais, avalia-se a tributação sobre o patrimônio e, por fim, compara-se a tributação brasileira com a dos países integrantes da OCDE.

Posteriormente, adentrando mais especificamente na tributação sobre a renda, procura-se conceituar renda de acordo com a doutrina e, depois, segundo o ordenamento jurídico brasileiro (art. 43, inc. I, do Código Tributário Nacional). Faz-se

breves considerações sobre o histórico do IR e suas alíquotas ao longo tempo, avaliando a existência ou não de progressividade do sistema tributário.

Logo após, analisa-se o caso da isenção de imposto de renda na redistribuição dos lucros e dividendos para os sócios e acionistas instituído pelo art. 10, da Lei 9.249, de 1995, como um fator agravante da regressividade do sistema. Observa-se a exposição de motivos do projeto de lei e a alegada finalidade extrafiscal que se buscava alcançar, além da teoria por trás desse benefício fiscal - a teoria do trickle-down - e estudos que buscam comprovar sua efetividade.

Por fim, examina-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca dos princípios constitucionais da igualdade (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e o da progressividade (arts. 153, § 4º, I; 156, § 1º, I), com base nos julgados de inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI e do IPTU e o da inconstitucionalidade da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Apresenta-se, então, conclusões acerca da regressividade do sistema tributário brasileiro e a influência do STF nesse aspecto.

1. JUSTIÇA FISCAL E REGRESSIVIDADE

1.1 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Olivier Wendell Holmes, juiz da Suprema Corte norte-americana, já dizia que "os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada"¹. Todos os direitos, "porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado"² possuem custos públicos e os cidadãos, como parte integrante da sociedade/do Estado, possuem o dever de financiá-los através de pagamentos de tributos. Isto porque os direitos e deveres fundamentais se encontram no mesmo plano constitucional³, são faces de uma mesma moeda e, para ser possível a concretização desses direitos, é necessário o seu custeio pelo Estado, tanto dos direitos positivos quanto dos direitos negativos.

Os direitos negativos, na concepção clássica, são aqueles direitos que não impõem o dever de agir do Estado além da proteção dos direitos individuais - propriedade e liberdade contratual - e os direitos positivos, ao contrário, são aqueles que impõem o dever de agir estatal⁴. Apesar dos direitos negativos serem caracterizados como alheios ao custo comunitário por não ser perceptível uma ação direta do Estado⁵, todos os direitos são custeados direta ou indiretamente, uma vez que, até mesmo para manter um estado mínimo, gasta-se com a manutenção da proteção da propriedade privada e das liberdades individuais através do financiamento da proteção e manutenção do Estado, do Judiciário, da Administração Pública, mesmo que de maneira menos perceptível se comparado com os gastos em direitos positivos com programas sociais, como educação, saúde, previdência, custos mais facilmente individualizáveis. Ademais, os custos dos direitos negativos são ainda regressivos⁶, tendo em vista que são ligados ao exercício dos referidos direitos e liberdades individuais, o que significa que as parcelas da sociedade mais abastadas os utilizam em maior proporção.

¹ SILVA, Suzana Tavares; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento**. Imprensa da Universidade de Coimbra / Coimbra University Press, 18 de jul de 2017, p. 19.

² NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. In: Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra Editora: Coimbra, 2003, p. 749.

³ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 738.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 167.

⁵ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 750.

⁶ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 751.

Tendo em vista o custeio estatal através de tributos, o Estado Fiscal, aquele que tem como suporte financeiro os impostos, é o modelo predominante do Estado Moderno⁷. O Estado Moderno não é patrimonialista nem apenas tributarista, uma vez que não é financiado pelo patrimônio e propriedade do Estado ou dos frutos do comércio e da indústria, como eram os estados absolutistas nem possui como base da tributação os tributos bilaterais.

O Estado Fiscal é encontrado tanto nos Estados Liberais quanto nos Estados Sociais, isto porque a estadualidade fiscal se baseia na "separação fundamental entre o estado e a economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto"⁸. O Estado Liberal, um estado mínimo, com tributação restrita ao necessário para manter a máquina administrativa estatal, e o Estado Social, com uma tributação em maior escala, proporcional ao nível de intervenção na economia e no social, ambos possuem base econômica nos impostos, sendo, por isso, estados fiscais. Por isso que os impostos representam o custo que os cidadãos de uma sociedade organizada em um estado moderno pagam para dispor de liberdade e de um mínimo de solidariedade.

Assim, um dos parâmetros para avaliar a justiça de uma sociedade é o seu sistema tributário. O sistema constitucional tributário pode ser definido⁹ como reunião de princípios que, conjuntamente de maneira coerente, dispõe da forma que o Estado pode exigir dos contribuintes as prestações pecuniárias compulsórias, os tributos. De acordo com José Maurício Conti¹⁰, uma estrutura tributária ideal é aquela baseada na igualdade, equidade e justiça fiscal, respeitando o princípio do benefício e o da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva estabelece a igualdade de sacrifício na repartição dos encargos tributários, devendo o sacrifício sentido por cada contribuinte ser proporcional a sua capacidade econômica¹¹.

⁷ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 749.

⁸ NABAIS, José Casalta, op. cit. p. 755, 756, 757.

⁹ GONÇALVEZ, Antonio Manoel. **Princípios Constitucionais Tributários**. In: "Caderno de Pesquisas Tributárias 18". Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo, 1993, p. 292.

¹⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. Dialética : São Paulo, 1996, p. 14.

¹¹ SALDANHA SANCHES, J. L (com colaboração de João Taborda Gama). **Justiça Fiscal**. Ensaios da Fundação, Lisboa, 2010, p. 32.

Adentrando nos componentes de um sistema tributário ideal, temos a justiça fiscal. Para Saldanha Sanches¹², a justiça fiscal, como justiça tributária, é uma avaliação quantitativa da distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes. A importância da justiça fiscal varia de acordo com o tipo de estado, levando-se em conta a tributação, a redistribuição de renda e a despesa pública.

Saldanha¹³ ainda afirma que, em um estado mínimo, a justiça fiscal, em razão da limitada carga fiscal, tem diminuta importância, além da justiça da despesa não ser considerada em razão do gasto ser o mínimo possível; quando o estado passa a produzir bens que poderiam ser produzidos pela iniciativa privada, como saúde e educação, há transferência de riqueza, o que faz com que a justiça fiscal passe a se preocupar com a justiça da despesa do Estado; por fim, no Estado Fiscal, há um aumento na complexidade do sistema fiscal, uma vez que há uma cobrança de impostos elevados e um sistema de despesas também complexo, tendo a justiça na tributação e a justiça na distribuição a mesma importância.

Um sistema tributário, de acordo com a relação tributo e capacidade contributiva, pode ser regressivo, proporcional ou progressivo¹⁴. Será regressivo quando houver um aumento na contribuição menor proporcionalmente do que o aumento na renda, fazendo com que a relação entre o tributo e a capacidade econômica seja decrescente com o aumento da capacidade econômica. Por sua vez, um sistema tributário é proporcional quando há um aumento na contribuição proporcional ao aumento na renda, resultando em uma relação tributo/capacidade contributiva constante para qualquer nível de capacidade contributiva. Por fim, é progressivo quando existe um aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento da capacidade contributiva, com a relação tributo/capacidade contributiva aumentando com o nível de renda.

A progressividade, assim, possui relação direta com o princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, é expressão do princípio da igualdade. Funciona, portanto, como instrumento da capacidade contributiva para assegurar a justiça fiscal. A progressividade, então, está ligada aos conceitos de equidade horizontal e equidade vertical. Equidade horizontal é a tributação igual de indivíduos que possuem a mesma capacidade contributiva, sendo o imposto proporcional à

¹² SANCHES, J. L. Saldanha, op. cit., p. 13.

¹³ SANCHES, J. L. Saldanha, op. cit., p. 14-15.

¹⁴ CONTI, José Maurício, op. cit., P.74.

capacidade econômica de cada contribuinte, fazendo com que sofram o mesmo sacrifício, enquanto a equidade vertical procura estabelecer impostos para contribuintes com capacidades contributivas diversas¹⁵.

Desta forma, para que se analise a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, é necessário analisar como este tributa o consumo, o patrimônio e a renda, além de saber qual camada social se encontra sobrecarregada.

1.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Schouri define tributação regressiva aquela com "alíquotas efetivas menores, conforme se incremente a capacidade contributiva"¹⁶. Especificamente quanto à tributação sobre o consumo, afirma que não é difícil reconhecer o seu efeito regressivo, uma vez que o percentual de renda relativo ao consumo é decrescente, conforme incremente a riqueza do contribuinte. Isto porque o tributo sobre o consumo não incide sobre o produto e sim sobre a manifestação da renda no ato do consumo.

Adentrando-se no sistema tributário brasileiro, a tributação sobre bens e serviços corresponde a quase metade da arrecadação (48,44%)¹⁷; o peso da tributação indireta no consumo para as famílias mais pobres é maior do que para as famílias mais ricas e isto pode ser observado na relação entre despesa de consumo e renda familiar. Em 2009, segundo a tabela abaixo, que utiliza dos dados da POF de 2008/9, cerca de 50% das famílias brasileiras, situadas até os limites dos 6º decis de renda, não poupavam, porque a despesa familiar total superava a renda. Padrões de propensão a gastar muito distintos entre a população ocorrem quando a renda não é bem distribuída e há grandes diferenças de renda entre as famílias¹⁸.

¹⁵ CONTI, José Maurício, op. cit., p. 73-74.

¹⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014, p. 407.

¹⁷ RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 5.

¹⁸ ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. In: **Tributação e Desigualdade**. Organizadores José Roberto Afonso – Belo Horizonte(MG): Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 22.

Tabela 1 - Despesa e Renda Médias da População Brasileira

Décimos de renda familiar per capita	Despesa Familiar Total R\$/Mês (a)	Despesa Familiar de Consumo R\$/Mês (b)	Renda Familiar Total R\$/Mês (c)	Despesa Total / Renda (a)/(c)	Despesa Consumo/Renda (b)/(c)	Nº de famílias	
						Unid.	% acum
1º	771	633	507	1,521	1,249	4.253.953	7%
2º	1.035	847	873	1,186	0,970	4.413.073	15%
3º	1.208	985	1.112	1,086	0,886	4.711.314	23%
4º	1.465	1.183	1.410	1,039	0,839	5.134.662	32%
5º	1.578	1.266	1.571	1,004	0,806	5.471.919	42%
6º	1.885	1.477	1.910	0,987	0,773	6.389.305	53%
7º	2.296	1.764	2.376	0,966	0,742	6.389.424	64%
8º	2.803	2.181	2.996	0,936	0,728	6.507.874	75%
9º	4.084	3.108	4.422	0,924	0,703	6.849.679	87%
10º	8.297	5.756	10.522	0,789	0,547	7.570.577	100%

Fonte: POF 2008/9 (microdados). Elaboração: R. B. Siqueira, J. R. B. Nogueira, E. S. de Souza "O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo?", dezembro/2012 (mimeo), tabela 4. **ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: Tributação e Desigualdade / Organizadores José Roberto Afonso – Belo Horizonte(MG): Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.**

Quanto às famílias situadas nos últimos estratos, os dados apresentam os valores com a despesa de consumo menores do que renda, isto é, em média, o nível maior de renda permite tal comportamento, os quais são estáveis no tempo¹⁹.

Assim, com a tributação indireta sobre bens no ano de 2009 constituindo mais da metade da arrecadação total, percebe-se uma "inversa relação entre a renda familiar e a propensão a consumir das famílias, sendo tanto mais acentuada quanto pior distribuída for a renda do país"²⁰.

Desta forma, o peso da tributação indireta aumenta quanto maior for a desigualdade de distribuição de renda da sociedade. Isto porque, uma vez que a renda dos estratos inferiores, por ser menor, tende a ser destinada para o consumo, superando, por vezes, a totalidade da renda, as famílias de estratos superiores conseguem não destiná-la inteiramente para o consumo, não utilizando toda a sua renda. Portanto, o peso da tributação indireta diminui proporcionalmente quanto maior a renda.

¹⁹ ZOCKUN, Maria Helena, op.cit., p. 22.

²⁰ ZOCKUN, Maria Helena, op.cit., p. 19 e 22.

Utilizando-se da mesma Tabela anterior, pressupondo-se uma alíquota única dos tributos indiretos para toda a cesta de consumo,

fica claro da observação da coluna 'Despesa de Consumo/Renda' que a relação Tributos Indiretos/Renda, sendo apenas um múltiplo daquela, repetiria o mesmo perfil: as famílias situadas no primeiro decil, com propensão a consumir de 1,249, teriam uma carga tributária indireta 2,28 vezes a das famílias do último decil, cuja propensão é de apenas 0,547²¹.

A Tabela 2, abaixo, que leva em conta as alíquotas dos tributos indiretos (ICMS, IPI, Imposto de Importação, Cofins, PIS, ISS e Cide-combustíveis) e seus subsídios juntamente com a tendência de consumo das famílias agrupadas por classe de renda, conclui que as alíquotas médias efetivas, tendo em vista o consumo, são praticamente iguais para todos os estratos, em torno de 16,7%. Isto é, além da tendência das famílias dos estratos inferiores utilizarem toda a sua renda em consumo, pode-se dizer que o peso das alíquotas médias efetivas dos tributos indiretos atribui uma igualdade de gastos entre classes econômicas que não existe de fato.

Tabela 2 - Alíquotas Médias dos Tributos Indiretos

Grupos de despesa	Décimos de despesa familiar per capita					
	1º	5º	10º	1º	5º	10º
	Alíquotas dos tributos indiretos - em %			Distribuição do consumo - em %		
Cesta básica	13,2	13,1	12,8	16,9	13,0	5,1
Outros alimentos	17,9	18,3	18,4	11,7	10,9	9,5
Bebidas alcoólicas	41,0	41,0	41,0	0,3	0,4	0,4
Fumo	45,8	45,8	45,8	0,9	0,8	0,3
Vestuário	13,4	13,4	13,6	6,4	6,3	5,3
Comb. doméstico	25,0	24,7	24,7	2,9	1,9	0,5
Eletricidade	42,8	42,8	42,8	3,4	4,0	2,5
Aluguel	0,7	1,0	1,2	19,2	19,4	16,5
Bens e serviços do lar	22,3	21,0	13,7	9,4	8,9	12,1
Comb. automotivo	25,8	25,7	25,5	1,8	2,7	5,5
Transporte	19,1	18,4	17,7	9,6	10,2	14,1
Comunicação	37,2	38,4	39,6	2,3	3,6	4,1
Saúde	23,3	22,6	16,9	5,3	6,0	7,9
Educação	20,4	18,2	11,4	1,1	1,2	2,9
Higiene Pessoal	21,1	20,9	19,6	2,9	3,6	2,7

²¹ ZOCKUN, Maria Helena, op.cit., p. 24.

Recreação e cultura	28,4	28,4	29,0	2,9	2,9	3,6
Outros bens e serviços	13,2	12,2	11,4	3,2	4,2	7,0
Alíquota média / total	16,6	16,9	16,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: Tabela A3.1 - Siqueira, Nogueira e Souza op.cit. (2012), Tabela 1 e Tabela A3.2 - POF 2008/9, elaboração Siqueira, Nogueira e Souza, op. cit. (2012), Tabela 3. **ZOCKUN, Maria Helena. op. cit.**

Assim, segundo dados de estudo realizado pela World Wealth and Income Database²², para um país em que os 10% mais ricos da população detêm 55% da renda nacional, isto é, mais da metade de toda renda nacional, enquanto os 50% mais pobres detêm 12%; e considerando que o crescimento econômico observado no período de 2001 a 2015 foi capturado principalmente pelos 10% mais ricos, os quais obtiveram 61% da expansão observada no período, enquanto a população mais pobre foi beneficiada apenas com 18% desses ganhos - não havendo uma redução efetiva da desigualdade -, uma tributação focada prioritariamente no consumo é uma tributação regressiva, levando-se em consideração a justiça fiscal.

Percebe-se que para a tributação indireta no consumo não ser considerada regressiva, seria necessário que houvesse a distribuição igualitária de renda entre todos os cidadãos, uma vez que se ao menos a média da população desfrutasse de um mesmo nível de renda, as propensões de consumo seriam semelhantes "e, portanto, a carga tributária de impostos sobre o consumo seria a mesma para todas e cada família"²³.

O princípio da seletividade²⁴ e os benefícios fiscais (reduções e isenções) de tributos sobre a cesta básica são medidas políticas que tentam conter o efeito regressivo da tributação indireta. Contudo, esses benefícios são concedidos a produtos e alcançam todos os consumidores desses produtos, independentemente do seu nível de renda, ou seja, tanto as famílias pobres quanto as ricas, o que não diminui a regressividade desse tipo de tributação.

1.3 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

²² PERRIN, Fernanda; PORTINARI, Natália. **Desigualdade de renda no Brasil não caiu entre 2001 e 2015, aponta estudo**. Folha de S. Paulo. Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1916858-desigualdade-no-brasil-nao-caiu-desde-2001-aponta-estudo.shtml>. Acesso em: 25 de abril de 2019.

²³ ZOCKUN, Maria Helena, op.cit., p. 24.

²⁴ Princípio constitucionalmente previsto para IPI e ICMS. Vincula-se à essencialidade, podendo haver alíquotas variadas não em função da base de cálculo, mas sim dos produtos. SCHOURI, op.cit., p. 405.

Já a tributação da renda, tributação direta, levando em consideração as alíquotas efetivas - que consistem na soma do imposto devido com imposto sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte em razão da soma dos rendimentos tributáveis, menos deduções e abatimentos com rendimentos tributados exclusivamente na fonte com rendimentos isentos - do IRPF da Declaração de 2014, ano-base 2013, observa-se que: a) são bem menores do que as nominais, e b) perdem a progressividade, como mostra a Tabela 3 (Declaração do IRPF 2014, ano-base 2013).

Tabela 3 - Alíquotas Nominais e Efetivas do IRPF

Faixa de renda anual R\$ mil	Alíquotas do IRPF em %	
	Nominal	Efetiva
Até 24,4	0,0	0,0
De 24,4 a 40,7	0,7	0,6
De 40,7 a 81,4	5,0	3,5
De 81,4 a 162,7	13,9	8,9
De 162,7 a 325,4	20,2	12,0
De 325,4 a 650,9	22,9	11,3
De 650,9 a 1.301,8	24,2	8,4
Mais de 1.301,8	25,8	7,0
Total / média	11,4	7,0

Fonte: Declaração do IRPF 2014 (ano-base 2013). Elaboração a partir de dados de Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, "Progressividade Tributária: a agenda esquecida", Tabela 4, XX Prêmio Tesouro Nacional 2015, Concurso de Monografias em Finanças Públicas. **ZOCKUN, Maria Helena. op. cit.**

Observando ainda a carga total tributária por classe de renda, na tabela 4 abaixo, percebe-se que o esforço médio contributivo das famílias no primeiro decil de renda é maior quase duas vezes e meia do que o esforço médio das famílias do último decil, evidenciando mais uma vez a regressividade do sistema tributário nacional.

Tabela 4 - Carga Tributária Total por Classe de Renda

Décimo de renda Disponível	Em % da renda familiar monetária			
	Tributos indiretos (a)	Tributos diretos (b)	Carga Tributária Total (a)+(b)	Índice da Carga Tributária Total
1º	47	6	53	241
2º	30	5	35	159
3º	25	6	31	141
4º	23	6	29	132
5º	21	6	27	123
6º	19	7	26	118
7º	18	7	25	114
8º	17	8	25	114
9º	15	9	24	109
10º	10	12	23	100

Fonte: POF 2008/9 (microdados). Elaboração: F. Gaiger Silveira, "Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social", ESAF/Tesouro Nacional, XVII Prêmio TN 2012, Tabela 2.

Nota: Tributos indiretos: ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins, Cide-combustíveis; Tributos diretos: IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU; Renda Monetária: rendas, aposentadorias, pensões, auxílios previdenciários, auxílios assistenciais, seguro-desemprego. **ZOCKUN, Maria Helena. op. cit.**

Quanto ao esforço contributivo, ele diminui com o aumento da renda, como se observa tabela 5, apesar da distribuição da arrecadação total por estrato de renda aumentar de 1,6% no primeiro decil a 43,7% no último decil. Considerando o panorama total, percebe-se que o esforço contributivo é decrescente em relação à renda, evidenciando, mais uma vez, a regressividade do sistema tributário.

Tabela 5 - Distribuição da Arrecadação, da Renda e o Esforço Contributivo por Classe de Rendimento da População

Décimos de renda familiar monetária per capita	Contribuição da classe de renda à arrecadação tributária total (a)	Distribuição da renda total (b)	Esforço contributivo da classe de renda a/b
1º	1,6%	0,7%	2,14
2º	2,4%	1,7%	1,42
3º	3,1%	2,5%	1,25
4º	4,0%	3,4%	1,17
5º	4,9%	4,5%	1,09
6º	6,2%	5,9%	1,05
7º	7,8%	7,7%	1,01
8º	10,7%	10,6%	1,01
9º	15,6%	16,1%	0,97
10º	43,7%	47,0%	0,93
Total	100,0%	100,0%	

Fonte: POF 2008/9. Estimativas baseadas em elaborações de F. Gaiger Silveira (2012) op. cit. Tabelas 2 e 3. **ZOCKUN, Maria Helena. op. cit.**

Desta forma, a escolha política de tributar o consumo prioritariamente, ao mesmo tempo em que a progressividade da tributação direta é atenuada, contribui

para a manutenção de concentração de renda, o que impede a concretização da justiça fiscal.

O que sugere Zockun²⁵, tendo como objetivo a desconcentração de renda, são mudanças na área tributária para promover maior progressividade nos tributos diretos, eliminando as deduções, os abatimentos e os regimes especiais de tributação sobre a renda, concomitantemente com diminuição da tributação indireta no consumo.

1.4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO

A tributação sobre o patrimônio coaduna com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o contribuinte que possui propriedade, em regra, detém maior capacidade econômica em comparação com aquele que não a possui, sendo uma tributação, em razão disso, conforme à justiça fiscal. Por atingir os mais ricos de modo mais direto, é, frequentemente, alvo de lobismo, o qual resulta em isenções, exclusões e outros benefícios tributários²⁶, diminuindo a força de arrecadação desses tributos.

Uma tributação mais forte e progressiva sobre patrimônio contribui também na redistribuição de renda e, conseqüentemente, na redução da desigualdade social. A tendência é que a riqueza patrimonial seja repassada de geração em geração, e a herança representa "a maior parte da riqueza presente, pois já se vê que as heranças e doações representam parcela majoritária da riqueza presente, como se pode ver nos países desenvolvidos"²⁷, constituindo-se em uma sociedade de herdeiros.

Desse modo, a tributação sobre o patrimônio resulta em repasse patrimonial indireto dos mais ricos para os mais pobres, como se viu no século XX²⁸, resultando no aumento de financiamento de serviços públicos, como educação, saúde e previdência²⁹ e evita, assim, a sociedade de herdeiros. Na França, por exemplo, 70% da riqueza presente se origina de sucessão e doação, e se não houver

²⁵ ZOCKUN, Maria Helena, op.cit., p. 29.

²⁶ SALDANHA SANCHES, J. L (com colaboração de João Taborda Gama), op. cit., p. 42.

²⁷ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes. **A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, v. 26, p. 329-347, 2016. P. 335 e 338.

²⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 591.

²⁹ PIKETTY, Thomas, op. cit., p. 766.

mudanças, se reinstalará uma sociedade nos moldes da *Belle Époque* em menos de 100 anos, com grande concentração de renda³⁰.

No Sistema Tributário Brasileiro, a tributação do patrimônio consiste nos seguintes impostos previstos pela Constituição Federal: a) imposto territorial rural - ITR (art. 153, VI, CF); b) imposto sobre grandes fortunas, não instituído (art. 153, VII, CF); c) imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD (art. 155, I, CF); d) imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA (art. 155, III, CF); e) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU (art. 156, I, CF).

Em 2017, a carga tributária bruta, no que se refere ao PIB, foi de 32, 43%³¹. Os tributos com propriedade como base foram responsáveis por 1,49% do PIB e apenas 4,58% da arrecadação tributária total, mesmo seguindo a tendência de crescimento dos últimos anos³², crescimento esse que, em parte, se origina na troca de informações entre as administrações tributárias federal e estaduais/distritais, nos casos do ITCMD, e maior número de veículos automotores³³.

Apesar de a tendência histórica ser o crescimento da porcentagem dos tributos com base na propriedade em relação à arrecadação total, observa-se algumas questões que explicam o baixo nível de arrecadação³⁴: a) problemas na fiscalização e cobrança por parte da Administração, como no caso do ITR; b) bases de cálculo desatualizadas, com o exemplo do IPTU; c) alíquotas reduzidas, como no caso do ITCMD; d) alíquotas tipo *flat*, como IPVA do estado de Pernambuco, o qual a alíquota para automóveis e caminhonetes é de 3% até 180 CV e 4% para aqueles com mais de 180 CV, entretanto, a parcela majoritária dos veículos de passeio automotores tem menos de 180 cv, o que significa, na prática, uma alíquota única³⁵.

As soluções apontadas para essas questões seriam³⁶: a) atualização das plantas de valores venais dos municípios para o IPTU; b) aumento da alíquota

³⁰ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes, op. cit., p.338.

³¹ RECEITA FEDERAL, Carga tributária no Brasil 2017. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 1.

³² RECEITA FEDERAL, Carga tributária no Brasil 2017. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 1.

³³ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes, op. cit., p. 339.

³⁴ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes, op. cit., p. 341.

³⁵ PERNAMBUCO, 2019. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/IPVA/Paginas/Perguntas-e-Respostas.aspx>. Acesso em 18 de abril de 2019.

³⁶ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes, op. cit., p. 342.

sobre sucessões e doações; c) maior efetividade na incidência do ITR, levando em consideração a quantidade de imóveis rurais do país.

Desta forma, percebe-se, na busca pela concretização da justiça fiscal, a tributação sobre o patrimônio ser efetiva é essencial, uma vez que o seu enfraquecimento, por lógica, resulta em majoração das outras bases tributárias, como o consumo³⁷, o que aumenta o peso da arrecadação nas camadas mais pobres da sociedade.

1.5 COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA COM OS PAÍSES DE OCDE

Em uma comparação internacional com países da OCDE no ano de 2016³⁸, ressaltando que tal comparação pode não ser ideal, uma vez que algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outro e há diferenças metodológicas, a carga tributária nacional fica na 23ª posição, com 32,29. Como se observa no gráfico 1, a maior carga tributária dos países da OCDE é da Dinamarca, com 45,9, seguida pela França, com 45,3, e pela Bélgica, com 44,2. Na última posição, com a carga tributária mais baixa, está o Chile, com 20,4. A média da OCDE é 34,3. Assim, percebe-se que, a carga tributária brasileira não é uma das mais altas do mundo, sendo compatível com a de países desenvolvidos e somente 2,01 abaixo da média da OCDE.

Continuando o comparativo, com relação à carga tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital³⁹, o Brasil é o país da OCDE que menos tributa, ficando na última posição com 6,5, enquanto o país que mais tributa, Dinamarca, o faz com 28,7, vide gráfico 2.

Quanto à carga tributária sobre propriedade⁴⁰, no gráfico 3, observa-se o Reino Unido na primeira posição com 4,2 e a França fica em segundo, com 4,1,

³⁷ GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes, op. cit., p. 331.

³⁸ RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 6.

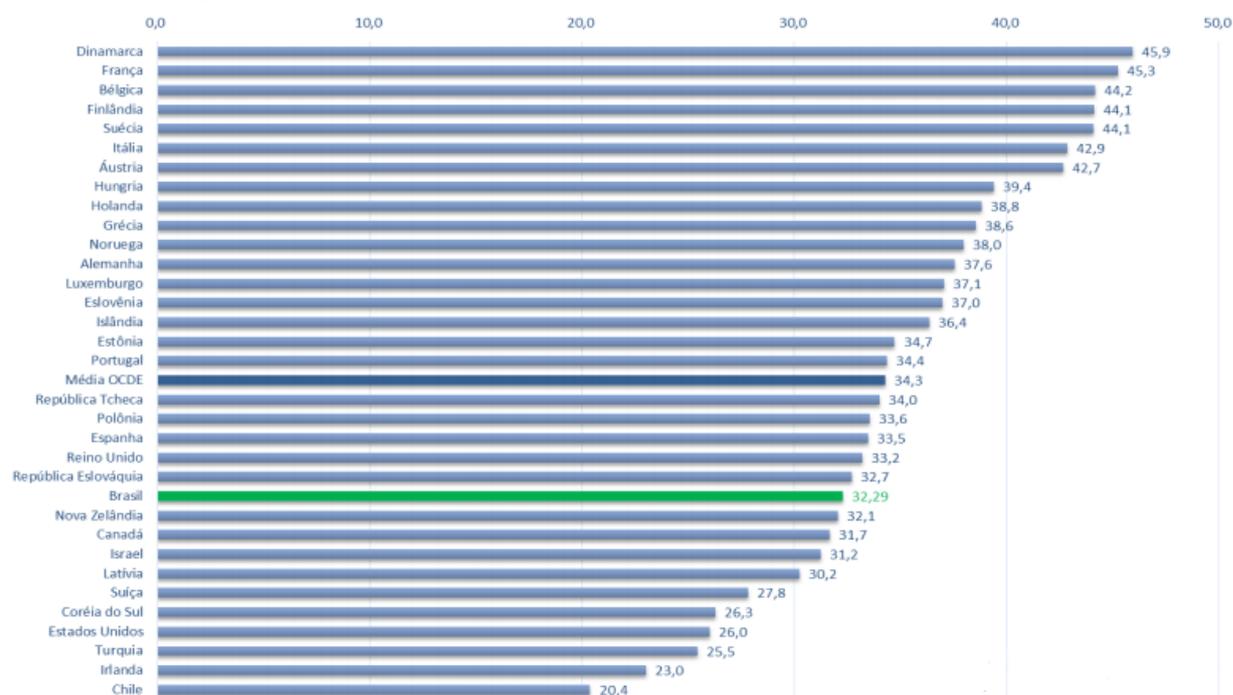
³⁹ RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 7.

⁴⁰ RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 8.

enquanto o Brasil, com 1,5, fica na posição 18ª, abaixo da média da OCDE, que é de 1,9.

Ao contrário, quanto à carga tributária sobre bens e serviços⁴¹, o gráfico 4 demonstra que o Brasil é o terceiro colocado com maior tributação, com 15,4, antecedido pela Hungria com 16,7 e pela Grécia, com 15,8. O país que menos tributa bens e serviços é a Suíça, com 6,0. A média da OCDE é de 11,2.

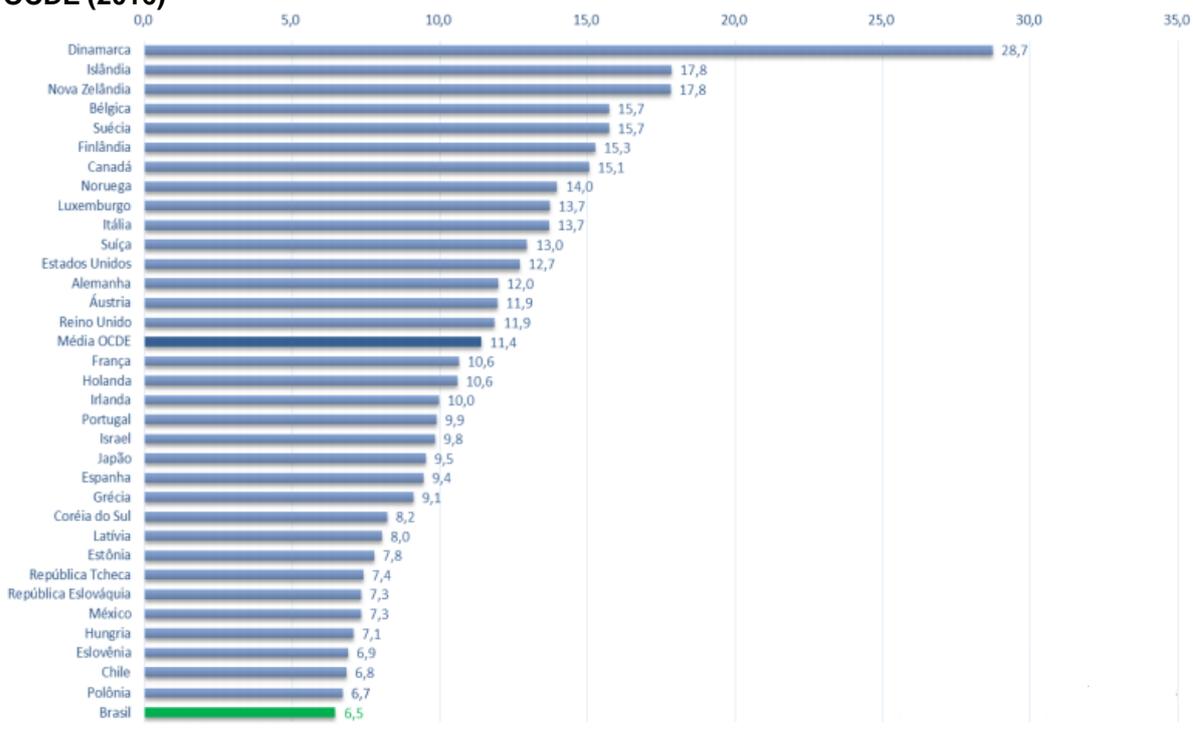
Gráfico 1 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016)



Fonte: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2017).

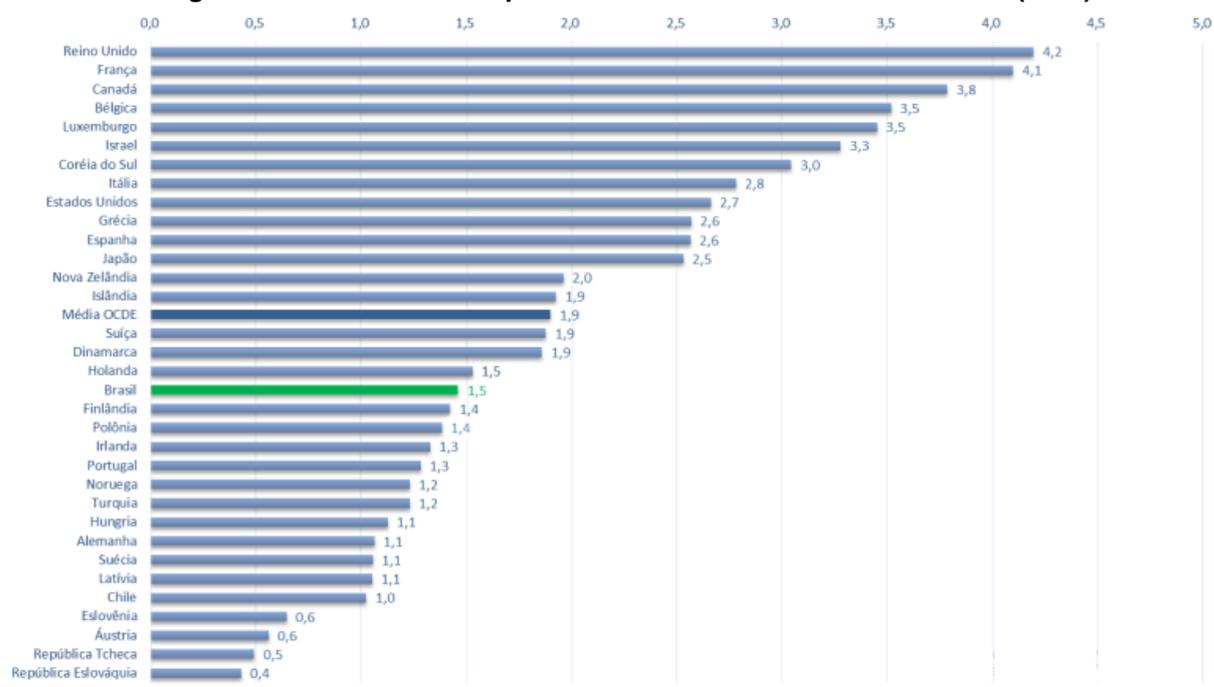
⁴¹ RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019, p. 8.

Gráfico 2 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e nos Países da OCDE (2016)

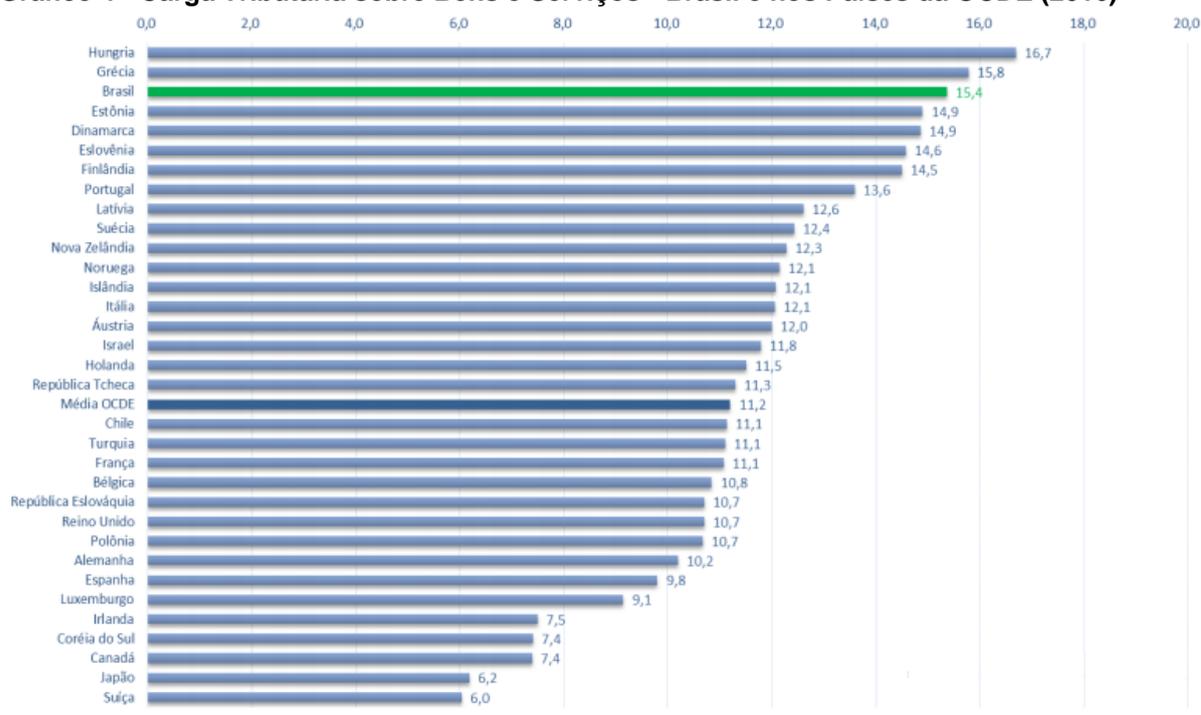


Fonte: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2017).

Gráfico 3 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e nos Países da OCDE (2016)



Fonte: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2017).

Gráfico 4 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e nos Países da OCDE (2016)

Fonte: Ministério da Fazenda - Receita Federal (2017).

Destarte, a tributação sobre o consumo nacional é maior inclusive do que a de países com melhores índices de desenvolvimento e com menos concentração de renda, enquanto que a tributação direta sobre a renda é a menor carga da OCDE.

Aliomar Baleeiro já afirmava que:

se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades e disponibilidades. Tire-se o menos possível de quem apenas pode satisfazer as necessidades essenciais de um padrão de vida compatível com a dignidade humana. Recorra-se a quem colheu o maior proveito da vida social⁴².

Somente nesse sentido será possível utilizar o sistema tributário como ferramenta para reduzir a pobreza e as disparidades sociais.

2. A TRIBUTAÇÃO DE RENDA NO BRASIL

2.1 DEFINIÇÃO DE RENDA

Ao se tratar de tributação, o primeiro questionamento levantado é sobre a distribuição da carga fiscal, isto é, a análise da materialidade a ser tributada: deve-se

⁴² BALEEIRO, Aliomar. Limitações ao poder de tributar. 7ª. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro : Forense, 2003, p. 829.

escolher a renda, o patrimônio, a propriedade, o consumo, as transações financeiras ou uma combinação de todas as manifestações de riqueza⁴³.

Em verdade, todos os impostos, diretos ou indiretos, pagos por pessoas físicas ou jurídicas, recaem, em última análise, sobre a renda das pessoas⁴⁴. Seja sobre a renda, patrimônio e/ou capital, ou consumo, a renda do contribuinte sempre estará em voga: no primeiro caso, será a renda auferida; no segundo, renda acumulada; e, no último, renda consumida, com impostos incidindo sobre gastos, consumo e despesa.

Todos os impostos, segundo o art. 145, § 1º, da Constituição, serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte. A capacidade contributiva se consubstancia na capacidade econômica de suportar impostos, o que significa que o mais adequado e eficaz/efetivo bem tributável será aquele que melhor manifesta capacidade contributiva⁴⁵. Durante o século XVII, o melhor indicador de capacidade econômica contributiva era o solo; na Revolução Industrial, em meados do século XIX, o capital era o melhor bem tributável; no final do século XIX e início do século XX, desenvolveu-se a teoria da "concepção do poder de disposição", a qual atribui a renda *lato sensu* a melhor maneira de medir a capacidade contributiva, através do acréscimo de poder de disponibilidade econômica, abarcando os conceitos de patrimônio, capital e consumo, de acordo com o momento em que se verifica a renda (renda acumulada, renda despendida, renda auferida)⁴⁶.

O imposto de renda como conhecemos teve origem no Reino Unido, final do século XVIII, para financiar o estado nas Guerras Napoleônicas, proposto pelo primeiro-ministro William Pitt para durar temporariamente⁴⁷. Era algo inédito e excepcional, uma vez que a renda não era considerada um bem apto para tributação. Em sua origem, o imposto sobre a renda não foi considerado um

⁴³ HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Doctoral Series, v. 1, Amsterdã: IBFD, 2000, p. 3.

⁴⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade** - Série Doutrina Tributária. Vol. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 96.

⁴⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 77.

⁴⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. op. cit., p. 77-78.

⁴⁷ SANTOS, João Victor Guedes. SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiros e de capitais** - Série Doutrina Tributária Vol. VIII - São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 160-161.

instrumento para fomentar a igualdade social e, por isso, a proporcionalidade, e não a progressividade, era o método utilizado para sua medida.

Desse modo, com caráter excepcional e com objetivos de financiamento bélico, o imposto de renda foi sendo instituído. Passadas as guerras, percebeu-se que o Imposto de Renda cumpria seu objetivo de financiamento estatal, o que o consolidou como um imposto regular.

No Brasil, entretanto, o imposto geral sobre a renda, instituído pela Lei 4.625, de 1922, dispôs que deveria ser pago "sobre o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem" e não teve justificativa bélica, apenas a necessidade de quitar as despesas estatais ordinárias. O imposto incidiria sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem (universalidade), mas, com relação aos não residentes, alcançaria a renda apurada em solo nacional (territorialidade), contudo, a lei não foi colocada em prática, mas o imposto de renda foi exigido dos contribuintes ainda na década de 1920, sendo 1922 o ano em que a proposta foi aceita e aprovada pela maioria do Congresso⁴⁸.

É preciso, então, conceituar o que seria a renda. Kevin Holmes⁴⁹ afirma que o conceito de renda, por ser bastante amplo e depender do campo que se estuda, pode ser resumido a uma pirâmide: na base, os economistas; no centro, os contabilistas; e, no topo, os juristas. A ideia central é que o conceito seja mais amplo na base, possuindo várias definições de acordo com a vertente escolhida e, ao contrário, no campo jurídico, o conceito de renda seria mais estreito, em decorrência do que foi definido como renda pelo ordenamento jurídico, que requer algo concreto, mensurável e prático.

Há duas teorias principais acerca do conceito de renda: a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial⁵⁰. Na primeira, consiste a renda no fruto periódico de uma fonte permanente, ou seja, o capital e/ou o trabalho. Bernhard Fuisting afirma que renda seria os bens materiais, de um determinado período (ano), que estão à "disposição de um indivíduo como rendimentos de uma fonte permanente de produção de bens, para financiamento das necessidades pessoais próprias ou de pessoas legalmente dele dependentes para sua subsistência"⁵¹. Albert Hensel

⁴⁸ SANTOS, João Victor Guedes, op. cit., p. 162.

⁴⁹ HOLMES, Kevin, op. cit., p. 241.

⁵⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 79.

⁵¹ FUISTING, B., **Die Preussischen direkte Steuern**. t. 4 ("Grundzüge der Steuerlehre"). Berlim, 1902. P. 110. apud TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 79.

explicita que "rendimentos que não remontassem a essa fonte permanentemente produtiva (heranças, remunerações únicas de uma obra literária ou de um parecer, prêmios de loteria etc.) estariam fora da tributação de renda"⁵², assim como alienação ou aquisição da própria fonte, ganhos de capital e doações.

Desta forma, a teoria da fonte definiria renda como frutos dos bens do capital, colocando em foco apenas o que a fonte poderia dar, sem considerar ganhos e perdas de capital da fonte em si: "a renda advinda do fruto é tributável; já o ganho do capital advindo da venda do pomar não é tributável"⁵³.

A teoria do acréscimo patrimonial, por sua vez, entende que a renda é o acréscimo de patrimônio em uma economia durante um dado período. Von Schanz afirma contar como renda:

todos os rendimentos líquidos, inclusive valorizações não realizadas, todos os valores de utilização, ou seja, também todo consumo imediato que esteja no uso de uma casa própria, de um cavalo próprio, de um jardim próprio ou também no gozo da possibilidade de uma tal utilização, prestações de terceiros equivalentes a um valor monetário, todos os presentes, heranças, legados, prêmios de loteria, capitais segurados, aposentadoria segurada, lucros conjunturais de qualquer tipo⁵⁴.

A renda seria definida de forma bastante ampla, refletindo todo e qualquer crescimento da riqueza de uma pessoa em um determinado período de tempo⁵⁵.

No sistema constitucional tributário, a Constituição, no art. 153, inc. III, dispõe que é de competência da União instituir impostos sobre "renda e proventos de qualquer natureza". Para Tipke e Yamasha, "proventos de qualquer natureza" significa que escolheu-se uma teoria mais ampla que a teoria da fonte, impedindo uma interpretação restritiva do conceito de renda⁵⁶.

O art. 146, III, alínea "a", estabelece a necessidade de lei complementar definir o conceito de "tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes". O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966, traz os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza no art. 43. Define renda, no inciso I, como "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e

⁵² HENSEL, Albert. **Steuerrecht (Direito Tributário)**. Reimp. da ed. de 1933. Berlim, Neue Wirtschafts-Briefe, 1986. P. 232. apud TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 79.

⁵³ GUTIERREZ, Miguel Delgado, op. cit., p. 49.

⁵⁴ SCHANZ, Georg von. **Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze**. Finanz Archiv 13. 1896, P. 24 (tradução livre) apud TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 80.

⁵⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado, op. cit., p. 51.

⁵⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 82.

proventos de qualquer natureza, no inciso II, como "acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Desta forma, apesar do inciso I do art. 43 parecer adotar a teoria da fonte, a definição disposta no inciso II de "proventos de qualquer natureza" como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior "não deixa dúvidas de que, no seu todo, o art. 43 aderiu à teoria do acréscimo patrimonial"⁵⁷.

Enquanto a teoria da fonte tem um conceito de renda muito restrito, com a exclusão da incidência de ganhos e perdas de capital da fonte em si sendo incompatível com o princípio da capacidade contributiva, a teoria do acréscimo patrimonial tem um conceito de renda muito amplo. Como dito, o conceito de renda que melhor se adéqua ao direito não é o utilizado pela economia ou contabilidade, mas o que se ajusta ao Sistema Tributário Nacional definido na Constituição em vigor. Isto significa que a teoria do conceito de renda recepcionada pela Constituição sofre restrições para o pleno cumprimento do princípio da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, dos princípios da segurança jurídica e do federalismo, com sua rígida discriminação de competências tributárias.

Conceituando então renda e proventos de acordo com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, tem-se que, para Luciano Amaro, "proventos" abrange todos os proveitos auferidos por alguém; o capital e o trabalho, que estão dentro do conceito de renda, também geram proventos, como os juros, aluguéis, salários, honorários. Assim, para o autor, a Constituição utiliza sinônimos imperfeitos quando opta por "renda e proveitos de qualquer natureza"⁵⁸, a locução "de qualquer natureza" teria sido utilizada para deixar claro que todo o ingresso de riqueza nova no patrimônio de alguém, qualquer que seja a sua origem, é passível de incidência do tributo. No caso do inciso I ou II, há o acréscimo de patrimônio.

Rubens Gomes de Sousa conceitua renda distinguindo-a do patrimônio ou capital. Patrimônio seria "o montante de riqueza possuído por um indivíduo em um determinado momento" e renda, "o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo"⁵⁹.

⁵⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, op. cit., p. 83.

⁵⁸ AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: Curso de direito tributário. 9, ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 352.

⁵⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S. A., 1954, p. 197-198.

Patrimônio, por sua vez, pode ser definido como:

complexo de direitos e obrigações pecuniariamente apreciáveis de uma pessoa. No patrimônio compreendem-se todas as coisas, os créditos e os débitos, em suma, todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais participa a pessoa, ativa ou passivamente. O patrimônio seria a representação econômica da pessoa. Integrariam o patrimônio: os direitos reais, como o de propriedade e o de usufruto; os direitos pessoais, como os de crédito; os direitos intelectuais, como os direitos autorais e os de propriedade industrial⁶⁰.

O fato gerador do Imposto de Renda ocorre, dessa forma, quando houver aquisição de um direito real ou pessoal que acresça o patrimônio do indivíduo.

De acordo com o art. 153, § 2º, CF, o imposto de renda "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei". A generalidade implica alcançar o maior número de contribuintes com a exação, sem deixar determinados indivíduos ou grupos de pessoas alheios à tributação de renda; a universalidade significa alcançar a totalidade de renda do contribuinte, não tratando obrigatoriamente diferente as modalidades de ganhos e rendimentos; a progressividade é a imposição de alíquotas maiores quanto mais elevada for a base de cálculo do contribuinte⁶¹.

A progressividade do Imposto de Renda contribui com a distribuição da carga tributária entre os contribuintes e, conseqüentemente, diminui as desigualdades na distribuição de renda; alguns argumentam também que todo contribuinte recebe alguns benefícios em razão do funcionamento do governo e eles aumentam na medida em que a renda aumenta, o que justificaria a cobrança de impostos progressivos⁶².

Gutierrez⁶³, que entende que os critérios estabelecidos pelo art. 153, § 2º, da Constituição são de observação compulsória, argumenta que a progressividade condiz com a função social do sistema tributário; o objetivo é tributar mais gravosamente aqueles que possuem maior capacidade contributiva, para que o produto da arrecadação seja utilizado como instrumento de redistribuição de renda para diminuição das desigualdades sociais.

2.2 BREVE HISTÓRICO

⁶⁰ GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 177.

⁶¹ SANTOS, João Victor Guedes, op. cit., p. 167-169

⁶² GUTIERREZ, Miguel Delgado, op. cit., p. 249-250.

⁶³ GUTIERREZ, Miguel Delgado, op. cit., p. 253.

O IRPF brasileiro nasceu com alíquotas moderadas, uma máxima de 8%, com uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho, como demonstra o estudo de Gobetti e Orair⁶⁴: em 1944, a alíquota máxima chegou aos 20% e foi para 50% em 1948, pós Segunda Guerra Mundial; em 1961, o presidente Jânio Quadros elevou a alíquota para 60%, e, posteriormente, João Goulart a aumentou para 65%, o mais alto percentual de toda a história brasileira, antes do golpe militar de 1964, que, por sua vez, abaixou a alíquota máxima para 50%. A alíquota do IRPF era considerada bastante progressiva, uma vez que a alíquota máxima era alta, havia doze faixas de tributação e por incidir tanto no capital quanto no trabalho.

Ainda de acordo com Gobetti e Orair⁶⁵, em 1989, o presidente José Sarney reduziu o número de faixas do IRPF de onze para apenas três, e a alíquota máxima de 50% para 25%, uma mudança em sintonia com a americana de Reagan. Desse modo, logo na época da Constituição Cidadã, que introduzia as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro, o IRPF deixou de ter a estrutura progressiva do passado. Ademais, na década de 90, no que se refere aos rendimentos do capital, houve a isenção de lucros e dividendos e com a consolidação de uma estrutura de tributação com baixo grau de progressividade. Atualmente, as alíquotas por faixas do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) são divididas em quatro⁶⁶, a depender da faixa de renda do declarante: 7,5% (de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65), 15% (de R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05), 22,5% (de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68) e 27,5% (acima de R\$ 4.664,68).

Estudo recente da Oxfam⁶⁷ mostra que super-ricos pagam pouco imposto de renda, uma vez que contribuintes com renda de 320 salários mínimos mensais pagam alíquota efetiva, isto é, a alíquota após descontos, deduções e isenções, similar a daqueles contribuintes com renda de cinco salários mínimos mensais, e, ainda, quatro vezes menor em comparação com declarantes de rendimento de 15 a

⁶⁴ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. IPEA, Rio de Janeiro, abril de 2016, p. 12.

⁶⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio, op. cit., p. 12.

⁶⁶ RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 27/04/2019.

⁶⁷ GEORGES, Rafael. Coordenado por Katia Maia. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. Oxfam, Brasil. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_a_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 27/04/2019, p. 45.

40 salários mínimos mensais. Esse estudo afirma⁶⁸ também que a progressividade das alíquotas cresce até a faixa dos 20 a 40 salários mínimos de rendimentos, caindo a progressividade após essas faixas, justamente no topo da pirâmide; conclui que a inversão decorre de duas distorções no imposto de renda: a isenção de impostos sobre lucros e dividendos e a limitação de alíquotas no Imposto de Renda Pessoa Física.

Destarte, percebe-se que a progressividade do Imposto de Renda, apesar de prevista constitucionalmente, não ocorre de fato. Tal imposto, que deveria redistribuir renda e diminuir as desigualdades sociais, tendo em vista a realidade social brasileira, não cumpre seu objetivo.

2.3 O CASO DA ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS COMO FATOR IMPORTANTE DA REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE RENDA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Apesar da crise financeira, somente três famílias brasileiras (Setubal, Villela e Moreira Salles), nos anos de 2013 a 2018, receberam 9,1 bilhões em dividendos e juros sobre capital próprio (JCP) do banco Itaú⁶⁹. Ainda de acordo com a reportagem, o Itaú, em 2017, foi o maior pagador de dividendos e JCP entre as empresas de capital aberto do País pelo segundo ano consecutivo: pagou R\$ 17,6 bilhões em proventos aos acionistas, 76% a mais do que no ano anterior e mais que o dobro pago pela Ambev, a segunda maior pagadora de dividendos. Ademais, afirma-se que nos últimos cinco anos, o total distribuído em dividendos pelo Itaú somou R\$ 46,6 bilhões.

Em relação aos dividendos, a Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 10⁷⁰, estabeleceu a isenção de imposto de renda em relação aos lucros e

⁶⁸ GEORGES, Rafael. Coordenado por Katia Maia. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. Oxfam, Brasil. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_a_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 27/04/2019, p. 45.

⁶⁹ MARQUES, Felipe; LUCCHESI, Cristiane. **Famílias donas do Itaú receberam R\$ 9 bilhões em dividendos na crise**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/familias-donas-do-itaue-receberam-r-9-bilhoes-em-dividendos-na-crise/>>. Acesso em: 27/04/2019.

⁷⁰ Art. 10º Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de**

dividendos distribuídos aos sócios e acionistas. O que significa que, dos 46,6 bilhões de reais distribuídos em dividendos pelo Itaú nos últimos anos, não incidiu nenhuma alíquota de imposto de renda na pessoa física.

Na exposição de motivos do projeto de lei⁷¹, essa isenção foi criada para que houvesse a integralização entre a pessoa física e a pessoa jurídica, concentrando a tributação na segunda. Buscava também a simplificação dos controles e a inibição da evasão, além de estimular o investimento nas atividades produtivas por causa da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis.

Entretanto, cabe esclarecer desde logo que não consiste em "bis in idem" a tributação dos lucros e dividendos na pessoa jurídica e na pessoa física, uma vez que se trata de fatos geradores distintos:

"um consiste no recebimento de lucros, decorrentes de investimentos no capital da pessoa jurídica pela pessoa física, portanto renda desta"; já o outro se trata da "produção de lucros pela pessoa jurídica, decorrentes de suas atividades produtivas, portanto renda da pessoa jurídica", razão pela qual o mesmo ente político tem competência para tributar dois fatos geradores distintos, em sua materialidade e temporalidade, por um mesmo tributo⁷².

A teoria por trás da isenção de imposto de renda dos lucros e dividendos dos sócios e acionistas é a teoria do "trickle-down" (gotejamento), a qual afirma que os benefícios concedidos aos que se encontram no topo da pirâmide social, pessoas físicas ou jurídicas, "gotejariam" para as camadas inferiores, com aumento do investimento nas atividades produtivas (ampliação de investimentos, do consumo e da oferta de empregos)⁷³.

Contudo, as pesquisas não demonstram isso: nos Estados Unidos, por exemplo, o resultado da diminuição da tributação no topo da pirâmide social foi "o aumento da rentabilidade sobre a caça à renda"⁷⁴, que significou crescimento em ritmo mais lento e aumento da desigualdade, ao contrário dos países que

dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 27/04/2019.

⁷¹ BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 913/95.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=184392>>. Acesso em 27/04/2019.

⁷² FERRARESI, Luiz Carlos. Isenção de imposto de renda para lucros distribuídos. In: **Revista Linhas Jurídicas (UNIFEV)**, v. 1, n. 2, p. 112-119, nov. 2010.

⁷³ VIEIRA, Danilo Miranda ; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. **A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia.** Revista Direito E Desenvolvimento, v. 8, p. 76-94, 2017. P. 85.

⁷⁴ STIGLITZ, Joseph E.. **O grande abismo.** Sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016. P. 179.

aumentaram a faixa de tributação mais elevada, os quais não obtiveram crescimento mais lento. Piketty endossa essa posição, ao afirmar que, comparando os Estados Unidos e Reino Unido, que implantaram a redução de alíquotas para as camadas mais altas, com os outros países desenvolvidos, como Alemanha, França, Japão, Dinamarca e Suécia, que não implantaram, ao contrário do que a teoria da oferta previa, “a redução da taxa marginal superior e o aumento das rendas elevadas não parecem ter estimulado a produtividade (...), ou pelo menos não o bastante para que isso seja estatisticamente perceptível no contexto econômico como um todo”⁷⁵, de acordo com o crescimento do PIB desde os anos de 1970-1980.

Inclusive, há estudos que demonstram haver relação inversamente proporcional entre maior concentração de renda dos 20% mais ricos e crescimento econômico, o que vai de encontro a teoria do gotejamento⁷⁶.

Em relação aos países da OCDE, de acordo com as alíquotas vigentes no ano de 2015, dentre os 34 países, apenas a Estônia – país que, após o fim do domínio da URSS, se tornou uma das economias mais liberais e desiguais da União Europeia - e o Brasil isentam totalmente os lucros e dividendos; os demais países praticam a dupla tributação, adotando mecanismos que integram a taxação dos lucros na pessoa física e na pessoa jurídica⁷⁷. A média da tributação sobre os lucros e dividendos dos países da OCDE, do ano de 2015, era de 43,1% ou 47,9%, se ponderado pelos PIBs, indo de 20% na Estônia a 64,4% na França⁷⁸.

Ademais, se a redução de impostos dos mais ricos for proporcional a um maior esforço empreendedor que significaria crescimento da renda deles, o qual poderia gerar mais empregos, os tributos coletados desses novos empregados serviria para compensar a tributação inferior dos mais ricos, ou seja, a consequência de aumento de renda do 1% do topo da pirâmide por causa da diminuição dos tributos somente é possível em razão da tributação dos outros contribuintes, pois “em termos de atividade empreendedora, eles podem estar pescando no mesmo lago, e o aumento da renda do topo reduz as oportunidades para os outros”⁷⁹.

⁷⁵ PIKETTY, Thomas, op. cit., p. 496-497.

⁷⁶ DABLA-NORRIS, Era et al. **Causes and consequences of income inequality: a global perspective.** International Monetary Fund. Strategy, Policy and Review Department. June 2015. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>>. Acesso em: 27/04/2019, p. 7.

⁷⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada.** Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, Rio de Janeiro: 2016. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf>. Acesso em: 27/04/2019, p. 15.

⁷⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio, op. cit., p. 15.

⁷⁹ ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015, p. 228-229.

Ainda há a possibilidade da isenção sobre os lucros e dividendos acabar incentivando a distribuição dos lucros para os sócios aos invés do reinvestimento na atividade da empresa, o que acabaria por desestimular o investimento em atividades produtivas, contrariando o escopo da lei de estimular o investimento nas atividades produtivas⁸⁰.

Gobetti e Orair concluem que, apesar de não haver provas dos benefícios da isenção de IR da distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas ampliaram os investimentos no país, "se pode afirmar de maneira inequívoca é que consolidaram o quadro de subtributação do lucro no país e contribuíram para a baixa progressividade do IRPF"⁸¹.

Assim, a isenção de IR na distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas é regressiva, uma vez que os mais ricos, com maior capacidade contributiva, acabam por contribuir menos proporcionalmente. De 2007 a 2013, a monta de lucros e dividendos distribuídos no Brasil aumentou de 149 bilhões de reais a 278 bilhões de reais, beneficiando 7,9% dos declarantes de Imposto de Renda, que equivalem a 2,1 milhões de pessoas e representavam 72% dos declarantes de rendimentos superiores a 1,3 milhão de reais e que possuíam, em média, dois terços do total de seus rendimentos isenta, com a isenção crescendo quanto maior era a renda⁸². Isto é, além de estarem no topo da pirâmide, os contribuintes que recebem os lucros e dividendos ainda possuíam a maior parte da renda isenta de IR.

Salvador, com dados de 2013, calculou a alíquota média efetiva do imposto de renda (imposto devido em relação aos rendimentos tributáveis somados aos isentos e não tributáveis) e concluiu que a tendência é a diminuição dessas alíquotas quanto maior for a faixa de rendimento:

a partir da faixa de 40 a 80 salários mínimos, o imposto de renda começa a perder sua progressividade. Nesta faixa, a alíquota é rebaixada para 10,09%; na faixa de 80 a 160 salários mínimos, é reduzida para 6,65%; e, na faixa acima de 160 salários mínimos, a 3,33%, ou seja, uma alíquota similar à existente na faixa de 5 a 10 salários mínimos. Portanto, os contribuintes com rendimentos acima de 40 salários mínimos passam a pagar proporcionalmente menos IR do que os contribuintes nas faixas salariais inferiores. Em conclusão, quanto maior for a renda recebida pelo contribuinte, menor vai ser a alíquota do IR devido (...)Esses contribuintes são os principais privilegiados das alterações realizadas nas leis tributárias do país após

⁸⁰ VIEIRA, Danilo Miranda ; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa, op. cit., 2017, p. 86.

⁸¹ GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio, op. cit., p. 14-15.

⁸² GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio, op. cit., p. 17-18.

1995, destacadamente a isenção do IR sobre lucros e dividendos distribuídos e a criação do mecanismo de juros sobre capital próprio⁸³.

Já segundo dados da Receita Federal de 2016, os contribuintes:

com rendimentos mensais superiores a 80 salários mínimos (R\$ 63.040,00109) têm isenção média de 66% de impostos, podendo chegar a 70% para rendimentos superiores a 320 salários mínimos mensais (R\$ 252.160,00). Por outro lado, a isenção para a classe média (considerando as faixas de 3 a 20 salários mínimos, R\$ 2.364,00 a R\$ 15.760,00) é de 17%, baixando para 9% no caso de quem ganha 1 a 3 salários mínimos mensais⁸⁴ (R\$ 788,00 a R\$ 2.364,00).

Portanto, percebe-se que perdura a tendência de os contribuintes do topo da pirâmide contribuírem menos, proporcionalmente, do que aqueles posicionados no meio e na base.

Desta forma, a isenção de lucros e dividendos em relação ao imposto de renda estabelecida pelo art. 10, da Lei 9.249, vai de encontro ao princípio constitucional da igualdade, por não respeitar os preceitos da capacidade contributiva e da progressividade, uma vez que favorece aqueles que possuem maior capacidade econômica fazendo-os contribuir proporcionalmente menos. Ademais, não há provas concretas de que a finalidade fiscal de promover "investimentos nas atividades produtivas" é cumprida, ao passo de que o seu efeito regressivo é evidente.

3. A POSIÇÃO DO STF QUANTO A QUESTÕES AFETAS À JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO

O Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, define o caminho a ser tomado na interpretação constitucional. Por essa razão, além das normas base de direito tributário estarem disciplinadas na Constituição Federal, o que torna matéria de ordem constitucional, o STF é importante peça na análise da regressividade do Sistema Tributário Brasileiro.

⁸³ SALVADOR, Evilásio. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013**. Instituto de Estudos Sócioeconômicos - INESC. Brasília: 2016. Disponível em: < <https://www.oxfam.org.br/publicacoes/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 29/04/2019, p. 40.

⁸⁴ GEORGES, Rafael. Coordenado por Katia Maia. A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras. Oxfam, Brasil. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_a_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 27/04/2019, p. 46.

Os princípios constitucionais tributários importantes para essa análise, que visam à equidade social e possuem função extrafiscal são: o princípio da igualdade (art. 150, II), o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e o princípio da progressividade (arts. 153, § 4º, I; 156, § 1º, I). Observa-se, a seguir, como a Corte Constitucional vem aplicando esses princípios no sistema tributário.

Referente aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal editou dois enunciados de súmula: 656 e 668, que tratam, respectivamente, da inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do ITBI - Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis - e do IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

A súmula 668, referente ao IPTU, determina: "é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana"⁸⁵.

Percebe-se, então, que houve uma mudança de entendimento a partir da Emenda Constitucional 29⁸⁶, a qual trouxe previsão expressa da possibilidade de progressividade do imposto em razão do valor do imóvel; além de ser possível a instituição de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. O Supremo Tribunal Federal, até então, não reconhecia a progressividade de impostos incidentes sobre o patrimônio com fundamento na diferença entre tributos reais e pessoais.

Os impostos são classificados em pessoais ou reais de acordo com a predominância de características subjetivas ou objetivas do fato gerador, "se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz pessoal; real será o tributo que ignorar esses aspectos"⁸⁷. Tem-se ainda que impostos pessoais se refeririam a pessoas, e

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁸⁶ A redação original da CF1988 previa, no art. 156 § 1º "o imposto previsto no inciso I **poderá** ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade". Assim, o STF entendia que não poderia aplicar o art. 145, § 1º, em relação ao IPTU por ser um imposto real.

⁸⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 111.

impostos reais a coisas⁸⁸. Dessa forma, que os tributos reais, enquanto tomam por parâmetro coisas e não pessoas, não poderiam ser progressivamente majorados, sem que para tanto houvesse maior reflexão e aprofundamento sobre o alcance da ideia de capacidade contributiva subjetiva.

Assim, o entendimento da Corte Constitucional acerca da progressividade da alíquota do IPTU, por muito tempo, foi de inconstitucionalidade, vide súmulas 589⁸⁹ e 668, que apesar de reconhecer a constitucionalidade, a define apenas após a EC 29/2000, confirmando o entendimento do STF anterior, como se observa no RE 355046/SP⁹⁰.

Explica a relatora que

o entendimento desta Corte fundamenta-se no fato de que a progressividade, salvo exceção constitucional, deve ser reservada aos impostos de cunho pessoal em que se pode aferir subjetivamente a atual e efetiva capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição). Desse modo, sendo o IPTU imposto real, a sua progressividade em função do valor venal só se viabilizou constitucionalmente com o advento da EC 29/2000. O legislador Municipal não poderia, no período anterior a tal emenda constitucional, ter estabelecido graduação progressiva do montante devido pelos contribuintes a título de IPTU, tendo como critério o valor do imóvel.⁹¹

A súmula 656, por sua vez, dispõe: "é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel"⁹².

No RE 346.829 AgR/MG⁹³, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 08 de fevereiro de 2011, o Município de Belo Horizonte arguiu que o imposto

⁸⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. P. 542.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n° 668**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1977]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2300>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 355046/SP**. Direito tributário. IPTU. Progressividade antes da EC 29/00. Impossibilidade, ainda que pela via oblíqua de isenções graduais [...]. Recorrente: Delta Metal Ltda. Recorrido: Município de Diadema. Relatora: Ellen Gracie, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626873>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 355046/SP**. Relatora: Ellen Gracie, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626873>. Acesso em: 01 mai. 2019. P. 15-16.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n° 656**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 34468829 AgR/MG**. Imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – alíquotas progressivas – inconstitucionalidade – verbete n° 656 da súmula do supremo. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel. Recorrente: Município de Belo Horizonte.

era constitucional, em razão da diferenciação da alíquota aplicada à cobrança do ITBI apenas refletir na aplicabilidade do princípio da igualdade. A Turma negou provimento, fundamentando-se na súmula acima.

Contudo, no julgamento do RE 562.045⁹⁴, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, foi reconhecida a constitucionalidade da progressividade da alíquota de Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens - ITCMD por maioria.

Neste julgamento, o governo do Rio Grande do Sul, autor dos nove recursos (REs 544.298, 544.438, 551.401, 552.553, 552.707, 552.862, 553.921, 555.495 e 570.849), se opôs à decisão do TJRS, que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCMD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei estadual 8.821/89, e determinou a aplicação da alíquota de 1%.

O relator, ministro Ricardo Lewandowski, sustentou ser impossível aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD e que, embora não esteja vedada para os impostos reais como forma de graduação dos tributos, a progressividade prevista no § 1º do artigo 145 para os impostos de natureza pessoal, apenas seria aplicável a alguns impostos reais em hipóteses de extrafiscalidade expressamente definidas no texto da Constituição.

O ministro Marco Aurélio, acompanhando o relator, “sem aderir à interpretação atribuída pelo relator ao artigo 146, parágrafo 1º, da Lei Maior, no sentido de que só a Constituição poderia autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais”⁹⁵, argumentou que a questão precisa ser analisada sob o ângulo do princípio da capacidade contributiva, isto é, contribuir na medida de sua capacidade tendo em vista a manutenção do Estado, sem prejuízo da própria sobrevivência. Para ele, a regra instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul admitiu a progressão de alíquotas sem considerar a situação econômica do contribuinte, no

Recorrido: Rodolfo de Lima Gropen. Relator: Marco Aurélio, 08 de fevereiro de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619975>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da constituição da república. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso extraordinário provido. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Relator: Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 mai. 2019. P. 77.

caso, o destinatário da herança. Conforme o ministro, “a herança vacante acaba por beneficiar o próprio Poder Público, deixando abertas as portas para a expropriação patrimonial por vias transversas”⁹⁶, podendo a progressão de alíquotas até compelir alguém a renunciar à herança simplesmente para evitar a sujeição tributária.

Ambos ficaram vencidos. O voto do Ministro Eros Grau, aposentado, a favor da tese, dispõe que todos os impostos “estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante”⁹⁷. Alega, por fim, que a capacidade contributiva realiza a igualdade tributária.

Há ainda julgamento do Plenário do STF quanto à possibilidade de incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. O RE 379572⁹⁸ foi interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que julgou constitucional o artigo 5º, II, da Lei estadual 948/85 e o artigo 1º, parágrafo único do Decreto 9.146/86, que instituíam a incidência de IPVA sobre proprietários de veículos automotores, incluindo embarcações e aviões.

O relator ministro Gilmar Mendes votou no sentido de impossibilidade da incidência, afirmando que o IPVA se originou da Taxa Rodoviária Única, que não incluía embarcações ou aeronaves, utilizando-se de interpretação formal, histórica e literal. Trouxe os julgados RE 134509⁹⁹ e RE 255111¹⁰⁰, que possuem o mesmo entendimento. Os ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Ayres Britto e Sepúlveda Pertence seguiram o relator.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Relator: Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 mai. 2019. P. 76.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Relator: Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 mai. 2019. P. 36.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 379572/RJ**. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Gilmar Mendes, 11 de abril de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>. Acesso em: 01 mai. 2019.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 134509/AM**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Relator: Sepúlveda Pertence, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 01 mai. 2019.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 255111/SP**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Recorrente: Adriano Coselli S/A Comércio e Importação. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Sepúlveda Pertence, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>. Acesso em: 01 mai. 2019.

Já o ministro Joaquim Barbosa entendeu que:

a expressão 'veículos automotores' é ampla o suficiente para abranger embarcações, ou seja, veículos de transporte aquático. (...) A exemplo do que se sustentou no voto do eminente ministro Marco Aurélio, o dispositivo constitucional tem aptidão para abranger a propriedade de qualquer veículo que tenha propulsão própria e sirva ao transporte de pessoas e coisas¹⁰¹.

Após pedido de vista, o ministro Marco Aurélio acompanhou a divergência e os ministros Cezar Peluso e Cármen Lúcia votaram com o relator. O recurso foi provido por maioria.

Portanto, o que se pode observar em relação ao STF e a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, é que ainda não há um sistema coerente, harmônico com os princípios constitucionais, o que o torna injusto. Isto porque os princípios tributários, que, em teoria, contribuiriam para um Sistema Tributário mais isonômico, são aplicados restritamente pelo Tribunal, de maneira formal e literal, tanto em relação à quantidade de casos quanto em sua abrangência, o que foi visto na aplicação da progressividade aos impostos reais¹⁰² e na interpretação formal e histórica na discussão acerca do conceito de veículos automotores, o que não contribui para o alcance da justiça fiscal.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 379572/RJ**. Relator: Gilmar Mendes, 11 de abril de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>. Acesso em: 01 mai. 2019. P. 6.

¹⁰² LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade social: fundamentos constitucionais e precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)**. In: **Tributação e Desigualdade** / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]... – Belo Horizonte(MG): Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

CONCLUSÃO

Viu-se que um sistema tributário é denominado regressivo quando há um aumento na contribuição por contribuinte proporcionalmente menor ao aumento da renda, fazendo com que a relação entre o tributo e a capacidade econômica seja decrescente em relação ao aumento da capacidade econômica.

O sistema tributário brasileiro é considerado regressivo porque: a) a tributação sobre bens e serviços equivale a quase metade da arrecadação total de 2017, isto é, 48,44% e o peso da tributação indireta no consumo para as famílias mais pobres é maior do que para as famílias mais ricas; b) o imposto de renda da pessoa física possui apenas quatro alíquotas, sendo que a última corresponde a uma faixa de renda muito baixa, caindo a progressividade no topo da pirâmide, justamente onde deveria arrecadar mais; c) o patrimônio é fracamente tributado.

Ainda sobre a tributação da renda, o caso da isenção de imposto de renda em relação a distribuição de lucros e dividendos estabelecida pelo art. 10, da Lei 9.249, vai de encontro ao princípio constitucional da igualdade, por não respeitar os preceitos da capacidade contributiva e da progressividade. Desta forma, contribui para a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro justamente porque favorece aqueles que possuem maior capacidade econômica, fazendo-os contribuir proporcionalmente menos, sem que haja justificativa constitucional para isso.

Por fim, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal contribui para a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, uma vez que não há um sistema de interpretação harmônico com os princípios constitucionais. Isto porque os princípios tributários, que, em teoria, contribuiriam para um Sistema Tributário mais isonômico, quando aplicados de maneira restrita, formal e literal, tanto em relação à quantidade de casos cabíveis quanto em sua abrangência, como nos casos aplicação da progressividade ao impostos reais e na interpretação formal, literal e histórica da discussão acerca do conceito de veículos automotores, perde-se a oportunidade de fazer uma interpretação em conformidade com a justiça material, o que não contribui para o alcance da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. **Imposto de Renda: Regime Jurídico**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). In: Curso de direito tributário. 9, ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 7^a. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 913/95**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=184392>>. Acessado em 27/04/2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acessado em 27/04/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 355046/SP**. Relatora: Ellen Gracie, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626873>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Relator: Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 379572/RJ**. Relator: Gilmar Mendes, 11 de abril de 2007. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 134509/AM**. Relator: Sepúlveda Pertence, 29 de maio de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 255111/SP**. Relator: Sepúlveda Pertence, 29 de maio de 2002. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 34468829 AgR/MG**. Relator: Marco Aurélio, 08 de fevereiro de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619975>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668.**: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2300>. Acesso em: 01 mai. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. Dialética : São Paulo, 1996.

DABLA-NORRIS, Era et al. **Causes and consequences of income inequality: a global perspective**. International Monetary Fund. Strategy, Policy and Review Department. June 2015. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513>>.

FERRARESI, Luiz Carlos. **Isonção de imposto de renda para lucros distribuídos**. In: Revista Linhas Jurídicas (UNIFEV), v. 1, n. 2, p. 112-119, nov. 2010.

FUISTING, B., **Die Preussischen direkte Steuern**. t. 4 ("Grundzüge der Steuerlehre"). Berlim, 1902.

GEORGES, Rafael. Coordenado por Katia Maia. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. Oxfam, Brasil. 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_a_distancia_que_nos_une.pdf>. Acessado em 27/04/2019.

GOBETTI, Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, Rio de Janeiro: 2016. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf>. Acessado em 27/04/2019.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

GONÇALVES, Antonio Manoel. **Princípios Constitucionais Tributários**. In "Caderno de Pesquisas Tributárias 18". Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo, 1993.

GRASSANO G. MELO, Luciana; CAMPOS, Giovani Christian Nunes. **A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, v. 26, p. 329-347, 2016

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade** - Série Doutrina Tributária. Vol. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HENSEL, Albert. **Steuerrecht (Direito Tributário)**. Reimp. da ed. de 1933. Berlim, Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.

HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. Doctoral Series, v. 1, Amsterdã: IBFD, 2000. P. 3. in SANTOS, João Victor Guedes. Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiros e de capitais - Série Doutrina Tributária Vol. VIII - São Paulo: Quartier Latin, 2013.

LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade social: fundamentos constitucionais e precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)**. In Tributação e Desigualdade / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]... - Belo Horizonte(MG): Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

MARQUES, Felipe; LUCCHESI, Cristiane. **Famílias donas do Itaú receberam R\$ 9 bilhões em dividendos na crise**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/familias-donas-do-itaú-receberam-r-9-bilhoes-em-dividendos-na-crise/>>. Acessado em 27/04/2019.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. in Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra Editora: Coimbra, 2003.

PERNAMBUCO, 2019. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/IPVA/Paginas/Perguntas-e-Respostas.aspx>. Acesso em

PERRIN, Fernanda; PORTINARI, Natália. **Desigualdade de renda no Brasil não caiu entre 2001 e 2015, aponta estudo**. Folha de S. Paulo. Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1916858-desigualdade-no-brasil-nao-caiu-desde-2001-aponta-estudo.shtml>. Acessado em 25 de abril de 2019.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RECEITA FEDERAL, **Carga tributária no Brasil 2017**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em 18 de abril de 2019.

RECEITA FEDERAL. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 27/04/2019.

SALDANHA SANCHES, J. L (com colaboração de João Taborda Gama). **Justiça Fiscal**. Ensaios da Fundação, Lisboa, 2010.

SALVADOR, Evilásio. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013**. Instituto de Estudos.

SCHANZ, Georg von. **Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze**. Finanz Archiv 13. 1896.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. - São Paulo : Saraiva, 2014. Sócioeconômicos - INESC. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/publicacoes/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acessado em 29/04/2019.

SILVA, Suzana Tavares; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento**. Imprensa da Universidade de Coimbra / Coimbra University Press, 18 de jul de 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S. A., 1954.

STIGLITZ, Joseph E.. **O grande abismo. Sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016. P. 179. In VIEIRA, Danilo Miranda ; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Op. Cit. 2017. P. 86.

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

VIEIRA, Danilo Miranda ; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. **A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia**. Revista Direito E Desenvolvimento, v. 8, p. 76-94, 2017.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. In Tributação e Desigualdade. Organizadores José Roberto Afonso – Belo Horizonte(MG): Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.