



**PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
NO BRASIL: REALIDADE OU MITO?**

*PERSONAL INCOME TAX PROGRESSIVENESS IN BRAZIL: REALITY OR
MYTH?*

André Felipe Canuto Coelho

Professor dos cursos de Mestrado e de Graduação em Direito da Faculdade Damas da Instrução Cristã – ARIC (Recife-PE, Brasil). Possui Doutorado em Ciência Política pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Mestrado em Direito pela UFPE e Especialização e Graduação em Economia pela UFPE.

Bruna Estima Borba

Professora Adjunta de Direito Tributário e de Direito Financeiro do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE (Recife-PE, Brasil). Possui Doutorado em Direito pela UFPE (2011), Mestrado em Direito pela UFPE (2004), Especialização em Economia pela UFPE (1991).

Editor Científico:

Prof. Dr. Guilherme Amorim Campos da Silva.

Submissão: 20/01/2017

Aprovação: 09/11/2017

RESUMO

O corrente artigo tem por objetivo demonstrar o baixo grau de concretização dos princípios da isonomia tributária e da capacidade econômica do imposto de renda da pessoa física (IRPF) no Brasil sob a ótica da progressividade. Utilizando metodologia de pesquisa qualitativa e método indutivo, parte-se do estudo do significado e da efetividade da progressividade do IRPF, associando-a aos princípios da isonomia e da capacidade econômica. Conclui-se que há reduzido grau de progressividade na incidência do IRPF, em razão de tratamento favorecido e não progressivo dispensado aos rendimentos de capital em detrimento dos rendimentos do trabalho. Dados históricos demonstram ainda a mitigação deste atributo em razão da redução da quantidade de faixas e da diferença entre os limites máximo e mínimo das alíquotas.

PALAVRAS-CHAVES: Capacidade econômica. Imposto de renda. Progressividade.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the low implementation level of tax equality and economic capacity principles in Brazil, from a progressiveness perspective. The analyses sets national constitutional and legal texts relating to income tax, as well as some case law and legal

doctrines as the main theoretical foundations. It's concluded that there is a low level of progressiveness in the incidence of the personal income tax, because of a favorable and a not progressive treatment of the capital income. Besides that, historical data demonstrate the mitigation of this attribute due to the reduction of the amount of taxable income lines and the difference between the maximum and the minimum tax rates.

KEYWORDS: Economic capacity. Personal income tax. Progressiveness.

INTRODUÇÃO: PROGRESSIVIDADE DO IRPF E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A presente investigação possui como objetivo geral analisar a progressividade do IRPF com o fim de demonstrar o pequeno grau de concretização dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade econômica no cenário nacional atual.

A obtenção de receitas públicas necessárias ao financiamento do Estado não pode prescindir da indagação sobre como o ônus da tributação é distribuído entre os membros da coletividade. É nesse contexto que, utilizando o método indutivo e por meio de pesquisa normativa, doutrinária e jurisprudencial, procurar-se-á demonstrar que a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas é atributo imprescindível à concretização dos princípios anteriormente citados.

Em busca deste objetivo serão examinados os princípios da igualdade tributária, da isonomia, da capacidade econômica e da capacidade contributiva e seus significados no âmbito do IRPF. Aditivamente serão estudadas as distintas formas de distribuição do ônus da tributação entre os membros de uma coletividade, como alternativas decorrentes da adoção de teorias do benefício e do sacrifício. Em sequência serão analisados os efeitos da incidência dos tributos diretos e dos tributos indiretos em face dos princípios acima mencionados. Por fim, no contexto das características essenciais do IRPF - a pessoalidade, a generalidade, a universalidade e a progressividade - será investigada a presença do atributo da progressividade na incidência do IRPF, à luz do corpo normativo nacional, em uma breve perspectiva histórica.

A fundamentação teórica, assim como a normativa e a jurisprudencial, constam do corpo no texto.

Como resultado, espera-se demonstrar que o IRPF, apesar de ser constitucionalmente informado pela progressividade, encontra-se regido por um arcabouço legal que não privilegia este atributo.

Tal constatação implica concluir que a configuração atual do IRPF revela reduzido grau de atendimento aos princípios da igualdade fiscal, da isonomia tributária, da capacidade econômica e da capacidade contributiva.

1 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: COMPREENDENDO O PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO CONTEXTO DA TRIBUTAÇÃO

O princípio da capacidade econômica, para além de regramento inscrito no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), representa o anúncio para o cidadão de que o ônus da tributação deve ser distribuído com isonomia.

É um princípio programático¹ indicando que deve ser atribuída a cada um, em concreto, uma carga fiscal de tal forma mensurada que se torne compatível com a carga fiscal atribuída aos demais outros contribuintes que se encontrem em situação equivalente².

Também de forma expressa a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, em seu art. 202, fez constar este princípio: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

Para além dessa concepção, outras teorias procuram explicar a natureza da capacidade econômica em matéria tributária: (i) seria um conceito jurídico indeterminado, posto que subjetivo, uma *empty box* da qual não se pode extrair soluções concretas³; (ii) seria um princípio direcionado ao legislador e que atuaria de forma restritiva, proibindo a tributação que não leve em consideração a aptidão em concreto para pagar tributo como ocorre, por exemplo, com a tributação por capitação. Neste caso, implicaria a adoção de dois limites à imposição: a) o limite inferior, correspondente à manutenção do mínimo vital e impedido qualquer oneração de uma renda mínima a exemplo da primeira faixa da tabela do imposto de renda pessoa física, que é não tributável; b) o limite superior, representando uma

¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.113.

² COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de direito tributário**. São Paulo. v. 55, jan./mar. 1991. pp. 301-302.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 13.

tributação acima da qual se configuraria o efeito confiscatório⁴; (iii) seria um princípio dirigido ao juiz que, ao decidir, declararia inconstitucional a tributação que o ofenda⁵.

Neste caso, José Casalta Nabais explica que o juízo de inconstitucionalidade de uma lei tributária em razão de lesão ao princípio da capacidade econômica não é um juízo binário (norma legal a testar *versus* princípio) mas um juízo terciário (norma legal a testar *versus* norma legal que estabelece o critério de tributação conforme a capacidade econômica *versus* princípio)⁶.

A primeira concepção exposta e aqui adotada decorre da compreensão do princípio da igualdade como uma igualdade que transcende o aspecto formal - uma igualdade perante a lei - e que se impõe, sobretudo, como uma igualdade material - uma igualdade na lei "repetindo-se a fórmula aristotélica segundo a qual deseja-se que 'o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade'"⁷.

É exatamente o que está previsto no art. 150, II, da CF/1988, a título de isonomia tributária, vedando tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção. Enfim, é o "dever de dispensar tratamento equânime às pessoas"⁸.

Do ponto de vista das finanças do Estado, o princípio da capacidade econômica possui raízes pragmáticas⁹. Afinal, consistindo o tributo em uma receita pública derivada, não se podem obter recursos de fontes que não são capazes de produzir riqueza. Nesse sentido o princípio representa uma exteriorização ou manifestação de riqueza tributável, em potencial.

Em uma visão mais abrangente do fenômeno da tributação, Albert Hensel explica que a tributação "ha non soltanto un significato di teoria finanziaria, ma anche di politica statale"¹⁰. De fato, escolhas acerca do perfil da tributação - tributos contraprestacionais - como as taxas e as contribuições de melhoria próprias da teoria do benefício - ou não

⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. pp. 53-56.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 296.

⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. pp. 445-446.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 443.

⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 13.

⁹ PENTEADO, João Caio Goulart. Capacidade contributiva. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária. Resenha Tributária, 1989. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 14, p. 451.

¹⁰ HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Milano: Dott. A Giuffrè, 1956. pp. 28-29.

contraprestacionais - a exemplo dos impostos e das contribuições especiais, próprios da teoria do sacrifício - são, antes de mais nada, decisões políticas¹¹.

De qualquer modo, em nosso ordenamento tais escolhas devem ser orientadas pelo princípio da capacidade econômica, de obediência obrigatória prevista no art. 145, §1º, da CF/1988.

Acrescente-se que o princípio da capacidade econômica é orientador essencial dos impostos, tributos cuja exigência independe de uma atuação estatal¹².

De fato, não havendo - como há para as taxas e as contribuições de melhoria - uma contraprestação estatal dirigida ao contribuinte que exija a atuação estatal, a aferição do montante a tributar somente pode se basear na condição do particular.

Tratando-se de impostos pessoais, como é o caso do IRPF, mister identificar nessa aferição a situação subjetiva do contribuinte, a partir de suas rendas e suas despesas. Eis então os elementos estruturantes do princípio da igualdade fiscal e do princípio da capacidade econômica relativamente a este imposto: a pessoalidade referida no §1º do art. 145, da CF/1988, e os atributos da generalidade, da universalidade e da progressividade, previstos no inciso I do §2º do art. 153 da mesma Constituição.

Importante diferenciar o princípio da capacidade econômica do princípio da capacidade contributiva, este significando a condição pessoal e concreta de pagar um determinado tributo ou de se submeter a uma certa carga tributária¹³. Ou, como prefere Francisco Escribano, a capacidade contributiva é uma “idoneidad subjetiva, una aptitud para ser llamado al cumplimiento de ese deber”¹⁴.

Os indicadores da capacidade econômica são, ao contrário, objetivos, e no que se refere ao imposto de renda, decorrem da exteriorização da riqueza¹⁵:

- (i) auferida, assim considerada a percepção de rendimentos obtidos de uma fonte contínua oriunda do trabalho ou do capital;
- (ii) de mercado, significando os gastos, o consumo ou as despesas realizadas;
- (iii) acumulada, representada pelo acréscimo ao patrimônio entre dois momentos distintos.

¹¹ HENSEL, Albert. **Direito tributario**. Milano: Dott. A Giuffrè, 1956. pp. 118-142.

¹² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 52.

¹³ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 362.

¹⁴ ESCRIBANO, Francisco. **La configuración jurídica del deber de contribuir**. Perfiles constitucionales. Madrid: Civitas, 1988. p. 259.

¹⁵ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Fabris, 2008. pp. 469-470.

Os indicadores de capacidade contributiva, por outro lado, são subjetivos e devem levar em conta fatores como idade, saúde e estado civil¹⁶. Tratando-se do IRPF, a medida da capacidade econômica é a renda bruta, enquanto a capacidade contributiva se avalia em termos de rendimento líquido, correspondendo ao rendimento bruto menos as deduções legais admitidas pela legislação - dependentes, despesas médicas e de instrução, entre outras¹⁷.

Importante esclarecer que o princípio da capacidade econômica não se fundamenta na solidariedade social. Ao contrário, ele a concretiza. De fato, o dever de pagar tributos é um dever de todos de contribuírem para a realização das tarefas próprias do Estado. Ocorre que este dever tem como destinatárias as pessoas dotadas de capacidade tributária ou, nas palavras de Casalta Nabais, aquelas ‘fiscalmente dotadas’¹⁸.

Segundo Marciano Seabra de Godoi o conceito jurídico de solidariedade surgiu nas Constituições contemporâneas em razão da crescente organização política e sindical das classes trabalhadoras frente às distorções do modelo capitalista: “Ainda que a clássica tríade da Revolução Francesa se formasse também pela fraternidade (“liberdade, igualdade, fraternidade”), tratava-se naquele momento de uma noção excessivamente marcada pela filantropia e pela caridade”. A Constituição italiana de 1947 menciona os deveres inescusáveis de solidariedade política, econômica e social. As referências à solidariedade constam também das Constituições portuguesa, de 1976 e espanhola, de 1978¹⁹.

A passagem do conceito de fraternidade – dever de um indivíduo frente a outro – à concepção da solidariedade – dever de um indivíduo frente a todos os indivíduos – correspondeu aos chamados direitos de terceira geração²⁰, ou direitos sociais. Em relação ao fundamento da solidariedade, Seabra de Godoi²¹ entende que no segundo postulado de John Rawls²², de acordo com o qual as desigualdades na distribuição de bens sociais devem trazer melhorias às expectativas de todos os indivíduos, e não só às expectativas dos mais favorecidos, está incorporado o valor da solidariedade. Dessa forma, os indivíduos podem e

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 330.

¹⁷ SILVA, Fernando A. Rezende da. **O Imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974. pp. 20-22.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186.

¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. pp. 142-143.

²⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 569-570.

²¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 149.

²² RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University, 1997, pp. 12-15.

devem usufruir das diferentes dotações de recursos, “mas apenas na medida em que isso beneficie também os menos favorecidos”²³.

A relação entre capacidade econômica e solidariedade foi assim descrita por Klaus Tipke²⁴: "El fin de obtener ingresos no permite una distribución arbitraria de los impuestos entre los ciudadanos. El principio de capacidad contributiva es adecuado a la materia, está profundamente arraigado y corresponde a una convicción moral general".

Feitas essas considerações, assume-se que os princípios da capacidade econômica e contributiva se fundamentam no princípio da isonomia tributária, significando a representação material do princípio da igualdade previsto no art. 5º, I, da CF/1988. A solidariedade social não é causa, e sim efeito desses princípios.

O Supremo Tribunal Federal (STF) teve oportunidade de se pronunciar sobre o princípio da capacidade econômica por ocasião do julgamento, em 04/10/2011, do RE 406.955-AgR do qual foi relator o Min. Joaquim Barbosa, traçando alguns parâmetros: é um princípio aplicável a todos os tributos - e não apenas aos impostos - sendo passível de avaliação sob três aspectos: objetivo ou relativo à capacidade econômica propriamente dita, subjetivo ou concernente à capacidade contributiva, e proporcional em referência à proporção ou porcentagem da tributação.

É justamente o aspecto da proporcionalidade o objeto da investigação deste artigo: a progressividade do imposto de renda das pessoas físicas é necessária ao atendimento dos princípios da capacidade econômica e da capacidade contributiva?

Antes, contudo, deve-se buscar a compreensão de quais perfis ou desenhos de tributação atendem a esses princípios.

2 REGRESSIVIDADE E PROGRESSIVIDADE: COMO SE DISTRIBUI O ÔNUS DA TRIBUTAÇÃO?

O exame do perfil ou desenho tributário em uma sociedade não se restringe à discussão acerca do volume de recursos que deve ser arrecadado para fazer face aos gastos públicos autorizados. O montante da carga tributária - quer seja fixado em 1%, 10% ou 50% do produto interno bruto - nada revela sobre a distribuição do ônus da tributação entre os membros de uma coletividade.

²³ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 152.

²⁴ TIPKE, Klaus. **Limites de la integración en el derecho tributario**. In.: Rev. Esp. En Derecho Financiero. Nº 34. Córdoba: Civitas, 1982, pp. 182-183.

O desenho do sistema tributário significa a representação de como a carga tributária é repartida entre os cidadãos²⁵ e permite verificar se é atendido o princípio isonomia ou igualdade vertical²⁶.

Evidentemente, em obediência à igualdade formal, um perfil de tributação pressupõe o dever de todos de contribuir. Ao mesmo tempo, em atenção à igualdade material, esse dever de contribuir é exigido de cada um em conformidade com suas respectivas capacidades econômicas.

No que se refere aos impostos, tributos cuja exigência independe de uma atuação estatal, tal igualdade somente pode ser aferida em função do ato ou situação do particular²⁷. De fato, não havendo - como há para as taxas e as contribuições de melhoria - uma contraprestação estatal dirigida ao contribuinte que exija a atuação estatal, a aferição do montante a tributar somente pode se basear na condição do particular.

O primeiro perfil tributário foi desenhado a partir do mais primitivo critério de repartição do ônus da tributação, a repartição. Esse método de tributação “assegurava ao Estado a certeza quanto à soma prevista para cada imposto, enquanto deixava na incerteza a quantia a ser reclamada individualmente dos contribuintes”²⁸. Ao Estado competia fixar o montante total da receita a ser arrecadada, sendo o valor correspondente a cada contribuinte em particular um problema a ser enfrentado pelos próprios cidadãos. Segundo o autor, este método - próprio de estruturas de dominação decorrente de guerras de conquista - vigorou na França para o imposto territorial até 1917.

Exemplo de método de repartição corresponde ao aplicado durante o ciclo de ouro no Brasil do século XVIII, quando era exigida por Portugal a derrama²⁹. Tratava-se de um valor cobrado a título de imposto para complementar a insuficiência de recolhimento do quinto relativamente ao montante estimado pela Coroa Portuguesa. O quinto, por sua vez, correspondia a um imposto com alíquota de 20% sobre o ouro extraído e levado às Casas de Fundação, que passava a pertencer a Portugal³⁰.

²⁵ SLEMROD, Joel e Bakija, Jon. **Taxing ourselves**. Cambridge, Massachusetts, Mit Press, 2004, p. 2.

²⁶ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, pp.66-67.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 52.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 211.

²⁹ AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000, p. 158.

³⁰ COSTA, Alcides Jorge. História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, Saraiva, 2008, pp. 52-77.

O método da repartição não vige atualmente tendo sido substituído pelo método da quotidade em que é “incerto, para o Tesouro, o total a ser arrecadado, mas cada contribuinte encontra na lei a parte que lhe incumbe pagar”³¹.

O método da quotidade pode se basear em procedimentos tabelados ou em procedimentos indiciários³². Os tabelamentos têm por função eliminar apreciações subjetivas na apuração do imposto – sendo um dos mais curiosos casos de tabelamento, estabelecido há quase dois séculos, o método de apuração da renda por meio do número de portas e janelas ou de criados masculinos em cada residência.

Othon Sidou³³ indica os tributos existentes na Roma Antiga à época de Augusto, onde se constata a convivência da repartição com a quotidade:

(i) impostos diretos reais: sobre terras itálicas (*vectigal*) e sobre terras conquistadas (*stipendium*), esses subdivididos em dízimo (*tributum soli*) e em tributo fixo per capita (*tributum capitis*). A tributação direta incidia também de forma censitária (*tributum ex censu*), sacramentária (*sacramentum*) e hereditária (*vicesima hereditatum*) sobre os cidadãos romanos;

(ii) impostos indiretos aduaneiros (*portorium*), sobre mercadorias (*centesima rerum venalium*), sobre escravos (*quinta et vicesima mancipiorum*) e sua emancipação (*vicesima libertatis*).

O critério da quotidade pode se orientar por uma - ou por uma combinação – das seguintes teorias ou princípios: (i) teoria da capitação; (ii) teoria do sacrifício; (iii) teoria do benefício³⁴.

Segundo o princípio da capitação, todos os cidadãos pagam indistintamente o mesmo montante de tributos, quer possuam rendas ou bens, quer tenham maiores ou menores níveis de consumo, quer se utilizem ou não dos serviços públicos³⁵.

De acordo com a teoria do benefício cada contribuinte arca com o ônus tributário proporcional ao bônus, ou aos serviços, recebidos do Estado. Segundo esse princípio, cada um dos cidadãos entrega ao Estado o montante necessário e suficiente para compensar os gastos por ele ocasionados ao Estado e para retribuir os serviços dele recebidos³⁶.

Largamente difundida desde o século XVII, a ideia da retribuição ligada ao benefício ensejou a construção de variadas teorias tributárias, como a de que somente devem pagar

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 212.

³² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 213.

³³ SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 25.

³⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

³⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

³⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

tributos os residentes em determinada localidade – pois apenas eles recebem as prestações estatais – e a de que deve haver linhas específicas de incidência – a exemplo dos pedágios para os usuários das respectivas vias públicas.

Todavia, a aplicação prática da teoria do benefício esbarra em grandes dificuldades, pois requer a identificação “das vantagens que cada pessoa retira da actividade do Estado, ou para que se tributem de forma especial as pessoas ou grupos que gozam de vantagens particulares ou que originam determinadas despesas para a sociedade”³⁷.

Para além dessas dificuldades, ressalte-se que a teoria do benefício tende à injusta distribuição da carga tributária visto que os mais pobres, por mais dependerem das prestações estatais deveriam, segundo este entendimento, pagar mais tributos.

Por outro lado, em conformidade com a teoria do sacrifício, todos os indivíduos devem sacrificar-se de modo equitativo ou isonômico com o fim de financiar o Estado³⁸.

Essas teorias ou princípios deram ensejo à tradicional classificação³⁹ dos tributos em bilaterais ou causais ou ainda contraprestacionais de um lado, e unilaterais ou não-causais ou ainda não-contraprestacionais, de outro. A cobrança do tributo bilateral ou contraprestacional depende de uma atuação ou atividade do Estado em relação ao contribuinte obrigado, a exemplo das taxas e das contribuições de melhoria.

A cobrança de tributo unilateral ou não-contraprestacional, de outra parte, independe de qualquer atuação estatal. São assim classificados os impostos, inclusive porque a Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), por influência de Rubens Gomes de Sousa⁴⁰ explicitou e deu positividade a essa característica em seu art. 16, conceituando o imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A definição de imposto já havia sido formulada por Gaston Jèze como “uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos”⁴¹, centrada, portanto, na unilateralidade.

A teoria dos tributos contraprestacionais e não-contraprestacionais foi de suma importância para a estruturação do Sistema Tributário Nacional brasileiro. Por meio dela

³⁷ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 66.

³⁸ SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979. p. 176-177.

³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Ainda a distinção entre taxa e imposto**. Revista de Direito Público, n. 21, 1972. p. 303.

⁴⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [1954?]. p. 130.

⁴¹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 13.

foram definidas as competências privativas no campo dos impostos e as competências tributárias comuns para as taxas e contribuições de melhoria, significando que desde que realize o serviço, a obra ou exerça o poder de polícia, qualquer dos entes estatais pode criar e cobrar esses dois últimos tributos.

Adite-se que as receitas decorrentes dos impostos são repartidas em função das necessidades das pessoas políticas que compõem a federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de onde se extrai que são também tributos não-vinculados por força do disposto no inciso IV do art. 167 da CF/1988, com as exceções previstas na própria Constituição.

As contribuições especiais, igualmente não-contraprestacionais, seguem o regime da vinculação, visto que instituídas para financiar determinadas necessidades sociais, como a saúde, a assistência social, a previdência, a educação, o combate à pobreza e o desenvolvimento econômico, sempre de caráter geral, como preveem os arts. 177 e 195 da CF/1988. As contribuições especiais encontram-se previstas no texto constitucional nacional nos artigos 149 e 149-A.

Em ambos os casos – impostos e contribuições especiais – ao sujeito passivo onerado não é atribuída qualquer pretensão direta e específica de retribuição por parte do Estado. Consideram-se os tributos de natureza não-contraprestacional naturalmente adequados à teoria do sacrifício em face de sua essência não retributiva.

A doutrina os classifica ainda em diretos e indiretos. Tributos diretos são aqueles “suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento”⁴². Não admitem a repercussão ou translação, pois não é possível transferir, legalmente, o ônus da tributação. Os tributos diretos caracterizam-se também por haver identidade entre o contribuinte de direito (previsto em lei) e o contribuinte de fato (aquele sobre quem recai o ônus econômico da exigência). Por essa razão, avaliação da capacidade econômica do contribuinte somente faz sentido relativamente aos tributos diretos, a exemplo do imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido.

Na tributação indireta o ônus econômico do pagamento do tributo recai sobre o adquirente do produto, da mercadoria ou do serviço - contribuinte de fato -, ainda que o

⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [1954?], p. 135.

recolhimento caiba ao industrial, ao comerciante ou ao prestador do serviço, contribuinte legal ou de direito. São tributos cujo ônus pode ser transferido do contribuinte legal para o contribuinte de fato por meio do fenômeno denominado repercussão ou translação⁴³. Consequentemente, impossibilitam que a aptidão para os pagar seja verificada de modo direto e, por outro lado, propiciam uma espécie de anestesia fiscal que facilita a sua cobrança.

Relata Montesquieu⁴⁴ que Nero anunciou haver suprimido o tributo exigido pelos *quaestores*, a ser pago pelos compradores de escravos no percentual de 20% sobre o valor da venda. Na verdade, a medida apenas havia transferido do adquirente para o alienante o dever de recolher a vigésima e, como o vendedor passou a incorporar o valor do tributo ao preço de venda, restou a impressão, para o contribuinte de fato - o comprador - que a vigésima não mais era cobrada.

No sentido de demonstrar a invisibilidade da tributação indireta, Pe. Antônio Vieira, em seu sermão às Cortes Portuguesas de 1642, lembrou que se Deus, para criar Eva em benefício de Adão, precisou adormecê-lo para lhe retirar uma costela, mais silenciosamente: "[...] se há de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação"⁴⁵. Continua o autor português atribuindo ao imperador Teodorico o seguinte excerto: "Sentimus auctas illationes, vos addita tributa nescitis: 'Eu sei que há tributos, porque vejo as minhas rendas acrescentadas; vós não sabeis se os há, porque não sentis as vossas diminuídas'"⁴⁶.

Ainda que na atualidade pareça menos justa socialmente, a tributação indireta foi conquista da Idade Moderna, considerada mais isonômica por recair sobre todos indistintamente, em contraposição aos tributos diretos que, até a Idade Média, permitiam a manutenção dos privilégios da nobreza e do clero⁴⁷.

Ocorre que a propensão marginal a consumir - relação entre a variação do consumo e a variação da renda - é tanto maior quanto menor a renda do indivíduo⁴⁸, de

⁴³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [1954?], p. 135.

⁴⁴ MONTESQUIEU, Charles Secondat. Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 225.

⁴⁵ Apud NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: COSTA, José Manuel da (Org). **Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Coimbra, 2003, pp. 737-767, p. 747.

⁴⁶ Apud NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: COSTA, José Manuel da (Org). **Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Coimbra, 2003, pp. 737-767, p. 747.

⁴⁷ ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Books, 2001, p. 285

⁴⁸ SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, pp. 176 e 224.

modo que aqueles que ganham menos gastam proporcionalmente mais e, conseqüentemente, pagam mais impostos indiretos. Donde se conclui que a adoção da teoria do sacrifício, se baseada no critério da renda/gastos, atua regressivamente sobre a renda e, portanto, não atende ao princípio da capacidade econômica⁴⁹.

Por outro lado, dado que a propensão marginal a poupar - relação entre a variação da poupança e a variação da renda - é crescente com a renda⁵⁰, a distribuição da carga tributária segundo o critério da renda/ganhos, com tributação por meio de impostos diretos, não apresenta o efeito regressivo da opção anterior. De fato, aqueles que ganham mais pagam efetivamente mais, desde que estabelecido um sistema de alíquotas adequado.

Baseado nesta percepção, Klaus Tipke distingue a tributação indireta da direta informando que a primeira se baseia no montante do consumo realizado pelo contribuinte, enquanto a última é mensurada pelo valor dos ganhos por ele auferidos⁵¹.

O ordenamento tributário brasileiro adota um perfil de pluralidade tributária⁵² abrangendo tributos contraprestacionais e não contraprestacionais e, entre esses, tributos diretos e indiretos.

Um desenho ou perfil tributário baseado principalmente em impostos diretos é mais capaz de garantir a realização do princípio da capacidade econômica em razão de poder ser mensurado em função da situação do próprio contribuinte. O século XX foi a época da afirmação do imposto de renda justamente por afirmar, sob a ótica da tributação, a isonomia via capacidade econômica. Pode-se afirmar que "The income tax,... is a paradigm of a responsive democracy"⁵³.

Contudo, dados nacionais relativos ao ano de 2014 mostram que 71,50% da arrecadação se originou de tributos indiretos que, por sua própria natureza, são regressivos em função da renda. E que, em consequência, menos de 29% da carga tributária total do País decorreu da arrecadação de tributos diretos, sendo que apenas pequena parte - 17,30% - do ônus da tributação recaiu, em 2014, de forma pessoal sobre os membros da coletividade.

⁴⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 68.

⁵⁰ SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, p. 176.

⁵¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, pp. 33-34.

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 233.

⁵³ WEBBER, Carolyn e WILDAVSKY, Adam. **A history of taxation and expenditure in the Western World**. New York: Simon and Schuster, 1986, p. 529.

Nada indicando ter havido qualquer modificação substancial nessa configuração, cabe investigar se há, no cenário nacional atual, efetiva progressividade na tributação pessoal e direta sobre os membros da coletividade.

3 RENDIMENTOS DO TRABALHO E RENDIMENTOS DE CAPITAL: HÁ PROGRESSIVIDADE NO IRPF?

Foi exposto que os métodos de quotidade se expressam quantitativamente por meio de tributos fixos - um determinado valor em Reais - ou variáveis – quando são apurados por um sistema de alíquotas e bases de cálculo. Nesse caso, podem ser neutros (ou proporcionais), progressivos, regressivos ou degressivos.

Há proporcionalidade quando a alíquota não varia para qualquer valor de base de cálculo. Há regressividade quando as alíquotas diminuem à medida que a base cálculo aumenta. Há progressividade, ao contrário, quando as alíquotas aumentam acompanhando o aumento da base de cálculo. Por fim, o tributo é degressivo quando as alíquotas aumentam até determinado valor de base de cálculo, permanecendo constante a partir deste valor⁵⁴.

O imposto de renda foi dimensionado originariamente de forma proporcional ou horizontal⁵⁵, ou seja, pela aplicação de uma mesma alíquota sobre quaisquer valores de rendimentos. Baseado na ideia de equidade, Adam Smith afirmava em 1776 que os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta sob a proteção do Estado⁵⁶. Esse cânone constou do art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

No Brasil, a Constituição Política do Império de 1824, por ter se inspirado nos ideais revolucionários do final do século anterior, referia-se à proporcionalidade da tributação conforme os haveres do contribuinte: "Art. 179... XV - ninguém será exempto (isento) de contribuir para as despesas do estado em proporção de seus haveres".

⁵⁴ SELIGMAN, Edwin R. A. *L'impôt sur le revenu*. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913, p. 13.

⁵⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73.

⁵⁶ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Volume III. Parte II. Impostos. 3 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 99.

Em uma das primeiras obras sobre tributos no Brasil, Viveiros de Castro associou a capacidade contributiva à proporcionalidade, pois "o ideal de um bom systema fiscal é que cada um pague na proporção de sua renda"⁵⁷.

Contudo, a progressão das alíquotas já havia sido mencionada na criação de um imposto de renda - a *decima scalata* - em Florença no séc. XV e em 1404 na Inglaterra em razão de necessidade de guerra, ambas provisoriamente⁵⁸. Não há registro documental de nenhuma das duas. Somente quando da instituição em definitivo do imposto de renda na Inglaterra de 1799⁵⁹ atribuída a Sir William Pitt e destinado a custear a guerra contra Napoleão, há registro formal da progressividade.

Essa mudança de paradigma da capacidade econômica - da proporcionalidade à progressividade - é associada à teoria utilitarista de John Stuart Mill⁶⁰. Se o dever de pagar tributos corresponde a um sacrifício, a isonomia reside em reparti-lo igualmente, sendo o ônus de cada contribuinte avaliado a partir da utilidade marginal da renda individual destinada ao pagamento do imposto. Sendo a utilidade marginal da renda decrescente⁶¹, quanto maior a renda, menor, proporcionalmente, o sacrifício da sua perda⁶².

Como explica Vittorio Berliri: "[...] por cada alíquota uniforme de impuesto proporcional, existe un cierto nivel de renta cuyo titular se encuentra en posición de equilibrio: entre la utilidad de los consumos privados a los que debe renunciar para pagar el impuesto y la utilidad 'de disfrute' de los servicios públicos correspondientes al gasto cubierto con el mismo impuesto"⁶³.

Enfim, somente a progressividade permite que o sacrifício do indivíduo de menor renda seja igual ao de maior renda, realizando a equidade vertical⁶⁴.

⁵⁷ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos impostos**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910, p. 159.

⁵⁸ ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Books, 2001, p. 343.

⁵⁹ ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Books, 2001, p. 349

⁶⁰ SILVA, Fernando A. Rezende da. **O Imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974, p. 25.

⁶¹ SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, p. 457.

⁶² SILVA, Fernando A. Rezende da. **O Imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974, p. 29.

⁶³ BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 252.

⁶⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 74.

Edwin Seligman informa que a primeira conformação à progressividade se concretizava pela adoção de uma *super-tax*⁶⁵, isto é, um percentual adicional aplicável à renda que superasse determinado valor.

Estudos demonstram haver limites à progressividade, visto que percentuais muito elevados levam à redução da renda disponível para consumo, podendo causar efeitos recessivos à economia. Por outro lado, a curva de Laffer demonstra que alíquotas excessivas sobre a renda não são capazes de gerar mais arrecadação, em razão justamente de efeitos econômicos adversos⁶⁶.

Há ao menos quatro teorias acerca da natureza jurídica da progressividade. Para a primeira, a progressividade é mera técnica de apuração de tributo utilizada para fins de classificação doutrinária⁶⁷.

De acordo com a segunda, a progressividade seria um princípio necessário⁶⁸ à satisfação do princípio da capacidade econômica.

A terceira via, abrangendo as duas perspectivas, defende ser a progressividade ao mesmo tempo um princípio obrigatório e uma técnica de apuração do imposto de renda⁶⁹.

Por fim, parte da doutrina atribui à progressividade função extrafiscal, caracterizando-a como instrumento de redistribuição de renda⁷⁰ e manutenção do *welfare state*. Nessa ótica, a progressividade estaria associada ao princípio da solidariedade social e não ao da capacidade econômica⁷¹.

De fato, a progressividade desempenha função redistributiva de renda. Dados relativos à concentração de renda medida por meio da curva de Lorenz, coletados antes e depois da incidência do imposto progressivo demonstram o deslocamento da curva para mais perto da linha de igualdade, inclinada a 45^o⁷².

⁶⁵ SELIGMAN, Edwin R. A. *L'impôt sur le revenu*. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913, p. 258.

⁶⁶ ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Books, 2001, pp. 481-484

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios da tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 135.

⁶⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 80.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 362.

⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 150.

⁷¹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário**. V. I. Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 202.

⁷² SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, p. 182.

Alcides Jorge Costa, entretanto, pondera que um sistema tributário baseado principalmente em tributos diretos progressivos não garante justiça social e tampouco redistribuição de riqueza, se as despesas públicas "favorecerem as classes mais abastadas... porque a massa de recursos vai beneficiar o mesmo segmento social de onde proveio"⁷³.

Por outro lado, as críticas se concentram em dar à progressividade conotação política, sendo "um instrumento da luta de classes, um ideal socialista que não promove a justiça fiscal e pode assumir um caráter discriminatório"⁷⁴.

O ordenamento jurídico nacional, ao tratar do imposto de renda dotou-o de três características - generalidade, universalidade e progressividade - previstas no §2º do inc. I do art. 153 da CF/1988. De onde se pode concluir que a progressividade é atributo obrigatório deste tributo.

Defende-se, neste estudo, que essa característica torna o IRPF obediente ao princípio da capacidade econômica: os contribuintes dotados de rendas maiores pagam proporcionalmente mais imposto, uma vez que a utilidade marginal da renda dessas pessoas é menor que a dos indivíduos de menor renda.

A progressividade esteve presente no IRPF desde sua instituição definitiva por meio do art. 31 da Lei nº 4.625/1922: "Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem". Não tendo sido exigido de imediato, coube à Lei nº 4.783/1923 estipular em seu art. 3º as alíquotas aplicáveis a rendimentos superiores a 10:000\$, variando de 0,5% a 8% entre nove faixas tributáveis previstas na Lei nº 4.783/1923, conforme dispostas na Tabela 1.

Tabela 1	
Imposto progressivo anual - Exercício 1924	
Base de cálculo - Mil Réis (Rs)	Alíquota (%)
Até 10:000\$	-
Entre 10:000\$ e 20:000\$	0,5%
Entre 20:000\$ e 30:000\$	1%

⁷³ COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. Revista de direito tributário. São Paulo. V. 55, jan/mar 1991, p. 301.

⁷⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 387.

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: REALIDADE OU MITO?

Entre 30:000\$ e 60:000\$	2%
Entre 60:000\$ e 100:000\$	3%
Entre 100:000\$ e 200:000\$	4%
Entre 200:000\$ e 300:000\$	5%
Entre 300:000\$ e 400:000\$	6%
Entre 400:000\$ e 500:000\$	7%
Acima de 500:000\$	8%

A partir de então as alíquotas nominais foram paulatinamente se elevando, chegando ao máximo de 65% previsto na Lei nº 4.154/1962 para os anos-calendário de 1962 a 1964⁷⁵.

Mais recentemente - do ano-calendário de 1992 até o ano-calendário de 2008 - a alíquota mínima do IRPF foi fixada em 15%, variando a máximo entre 25% e 35%, como dispostas na Tabela 2. Desde o ano-calendário de 2009 há quatro faixas de rendimentos tributáveis sobre as quais são aplicáveis alíquotas progressivas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

Alíquotas do IRPF		
Ano-calendário	Exercício	Alíquotas
1992 a 1993	1993 a 1994	15% e 25%
1994 a 1995	1995 a 1996	15%, 26,6% e 35%
1996 a 1997	1997 a 1998	15% e 25%
1998 a 2008	1999 a 2009	15% e 27,5%
2009 a 2016	2010 a 2017	7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%

⁷⁵ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014, pp. 346-351.

⁷⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Tributos**. IRPF. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incidencia-mensal>>. Acesso em 21/07/2016.

Partindo do pressuposto de que a progressividade do IRPF visa a atender ao princípio da capacidade econômica, passa-se a examinar a realidade normativa, buscando examinar a efetividade da progressividade na incidência deste imposto.

A Tabela 3 contém informações sobre a quantidade de faixas de renda tributável, a maior e a menor alíquota aplicável em cada um dos anos no Brasil desde sua instituição até o presente. Nota-se que a tendência à redução da quantidade de faixas e da própria progressividade, em face da aproximação entre os limites máximo e mínimo das alíquotas.

Tabela 3⁷⁷

Tabelas de incidência do IRPF no Brasil				
Ano-Calendarário	Exercício	Nº de faixas tributáveis	Menor alíquota	Maior alíquota
1923 e 1924	1925 e 1926	9	0,5%	8%
1925 a 1929	1926 a 1930	11	0,5%	10%
1930 a 1934	1931 a 1935	12	0,5%	15%
1935 a 1942	1936 a 1943	12	0,5%	18%
1943 e 1944	1944 e 1945	13	0,5%	20%
1945 e 1946	1946 e 1947	12	1%	20%
1947 a 1950	1948 a 1949	15	1%	50%
1951 a 1955	1950 a 1956	14	3%	50%
1956 a 1959	1957 a 1960	13	3%	50%
1960	1961	16	2%	50%
1961	1962	17	1%	60%
1962 a 1964	1963 a 1965	14	3%	65%
1965	1966	12	3,3%	55%
1966 a 1975	1967 a 1976	12	3%	50%
1976 e 1977	1977 e 1978	15	4%	50%

⁷⁷ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília, Receita Federal, 2014, pp. 287-457.

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: REALIDADE OU MITO?

1978 a 1982	1979 a 1983	11	5%	55%
1983 a 1985	1984 a 1986	12	5%	60%
1986 e 1987	1987 e 1988	10	5%	50%
1988	1989	8	10%	45%
1989 a 1991	1990 a 1992	2	10%	25%
1992 e 1993	1993 e 1994	2	15%	25%
1994 e 1995	1995 e 1996	3	15%	35%
1996 e 1997	1997 e 1998	2	15%	25%
1998 a 2008	1999 a 2009	2	15%	27,5%
2009 a 2016	2010 a 2017	4	7,5%	27,5%

Contudo, outro aspecto se mostra ainda mais relevante visto que a lei tributária estabeleceu distintas formas de oneração para diferentes modalidades de rendimentos, algumas delas não conformadas à progressividade.

Para fins da presente análise pode-se dividir em duas grandes categorias a tributação da renda das pessoas físicas:

(A) os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício) e não assalariado (sem vínculo empregatício) - salários, pensões, aposentadorias, comissões, gratificações, honorários, - os rendimentos de aluguéis, os valores recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior e os rendimentos oriundos da atividade rural; e

(B) os rendimentos oriundos do capital, a exemplo dos rendimentos de aplicações financeiras, do ganho de capital e dos juros sobre o capital próprio. Os dividendos recebidos por sócio ou acionistas em decorrência dos lucros apurados pela sociedade são isentos de tributação do IRPF.

Os rendimentos da categoria (A) se submetem à tabela progressiva - Tabela 4. No ano-calendário de 2016 referida tabela é formada por quatro alíquotas - 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% - incidentes sobre os valores mensais recebidos pelas pessoas físicas com renda anual superior a R\$ 1.903,98, em cada um dos meses de 2016. Ao lado da tributação mensal os rendimentos auferidos entre 1º/01 e 31/12 de cada ano devem ser somados e submetidos à tributação por meio do ajuste anual (Declaração de Ajuste Anual), realizado em abril do ano

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: REALIDADE OU MITO?

seguinte, utilizando a tabela anual - Tabela 5 -, igual a doze vezes os valores da tabela mensal - Tabela 4. Ambas as tabelas estão previstas na Lei nº 13.149/2015.

Tabela 4		
Imposto progressivo mensal - Exercício 2017, ano-calendário de 2016		
Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela 5		
Imposto progressivo anual - Exercício 2016, ano-calendário de 2015		
Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.499,13	-	-
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5	1.687,43
De 33.477,73 até 44.476,74	15	4.198,26
De 44.476,75 até 55.373,55	22,5	7.534,02
Acima de 55.373,55	27,5	10.302,70

Enfim, a renda do trabalho é submetida às Tabelas 4 e 5, mensal e anual, respectivamente, que retratam a progressividade graduada⁷⁸, como se nota pela existência das parcelas a deduzir de cada faixa de rendimento.

A progressividade simples resulta da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, sem qualquer equalização da transição entre as faixas de rendimentos. Suponha por exemplo

⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [1954?], p. 136-137.

que o contribuinte tenha auferido no ano-calendário de 2016 renda líquida mensal salarial de R\$ 5.000,00. A apuração do IRPF pela progressividade simples irá resultar em um imposto igual a R\$ 1.375,00, calculado pela multiplicação da alíquota de 27,5% pelo valor da renda, R\$ 5.000,00.

Já o cálculo do IRPF, de acordo com a progressividade graduada, resultará em R\$ 505,64, assim apurado: $IRPF = (R\$5.000,00 \times 0,275) - R\$ 869,36 = R\$ 505,64$.

Isso porque a progressividade graduada torna contínuo o ônus do imposto quando das mudanças de faixas de renda, como se demonstra abaixo:

Rendimento até R\$ 1.903,98: $IRPF = 0$

Rendimento de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65: $IRPF = R\$ 922,66 \times 7,5\% = R\$ 69,20$

Rendimento de R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05: $IRPF = R\$ 924,39 \times 15\% = R\$ 138,66$

Rendimento de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68: $IRPF = R\$ 913,62 \times 22,5\% = R\$ 205,57$

Rendimento acima de R\$ 4.664,69: $IRPF = R\$ 335,32 \times 27,5\% = R\$ 92,21$

Total de rendimento R\$ 5.000,00: $IRPF = R\$ 0,00 + R\$ 69,20 + R\$ 138,66 + R\$ 205,57 + R\$ 92,21 = R\$ 505,64$

As tabelas elaboradas pela Secretaria da Receita Federal e postas à disposição dos contribuintes no sítio da instituição objetivam simplificar a apuração do imposto, haja vista tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Por essa razão, trazem, para cada faixa de rendimentos, a parcela a deduzir correspondente, o que possibilita a equalização da transição entre as diversas faixas sem que o contribuinte necessite apurar os vários montantes de imposto.

Utilizando a tabela que indica as parcelas a deduzir, o imposto é calculado de modo mais simples, da seguinte forma: $IRPF = (R\$5.000,00 \times 27,5\%) - R\$ 869,36 = R\$ 505,64$

A doutrina diferencia os conceitos de alíquota nominal, efetiva e marginal⁷⁹. Chama-se alíquota nominal a alíquota na qual recai a renda do contribuinte. No exemplo, para a renda mensal igual a R\$ 5.000,00, a alíquota nominal é 27,5%.

Chama-se alíquota efetiva a alíquota que representa, de fato, o percentual de oneração da renda. No caso, a alíquota efetiva é igual a 10,11% (imposto de R\$505,64 / renda de R\$ 5.000,00).

⁷⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2011. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: 21/07/2016, p. 168.

Chama-se alíquota marginal a alíquota incidente sobre a última unidade monetária da renda. Neste exemplo, a alíquota marginal é 27,5%.

Esses distintos conceitos de alíquota só são relevantes quando há progressividade graduada, uma vez que a progressividade simples apresenta as alíquotas nominal, efetiva e a marginal coincidentes.

Como exposto, as parcelas a deduzir têm a função de tornar contínuo o ônus do imposto, equalizando as alíquotas progressivas. A quantificação dessas parcelas a deduzir é feita por meio de cálculos, como explanado a seguir. Considerando-se as faixas de renda e alíquotas consoante a Tabela 4, tem-se que a primeira parcela a deduzir é sempre zero, correspondente à faixa de renda não tributável.

A 2ª parcela a deduzir é sempre igual à 1ª alíquota (7,5%) vezes o limite de não incidência (2ª faixa de renda - correspondente à primeira faixa tributável -, igual a R\$1.903,99). Para a tabela anual de 2016: $7,5\% \text{ de R\$ } 1.903,99 = \text{R\$ } 142,80$.

A 3ª parcela a deduzir é igual à 2ª alíquota (15%) vezes o valor da 3ª faixa (R\$2.826,66), menos a diferença entre os valores da 3ª e 2ª faixas, vezes a 1ª alíquota. Isto resulta no seguinte cálculo: $3^{\text{a}} \text{ parcela a deduzir} = (15\% \times \text{R\$ } 2.826,66) - [7,5\% \times (\text{R\$ } 2.826,66 - \text{R\$ } 1.903,99)] = \text{R\$ } 424,00 - [7,5\% \times \text{R\$ } 922,67] = \text{R\$ } 424,00 - \text{R\$ } 69,20 = \text{R\$ } 354,80$.

A 4ª parcela a deduzir é igual à 3ª alíquota (22,5%) vezes o valor da 4ª faixa (R\$3.751,06), menos a diferença entre os valores da 4ª e 3ª faixas vezes a 2ª alíquota, e menos ainda a diferença entre os valores da 3ª e 2ª faixas, vezes a 1ª alíquota. Isto resulta no seguinte cálculo: $4^{\text{a}} \text{ parcela a deduzir} = (22,5\% \times \text{R\$ } 3.751,06) - [15\% \times (\text{R\$ } 3.751,06 - \text{R\$ } 2.826,66)] - [7,5\% \times (\text{R\$ } 2.826,66 - \text{R\$ } 1.903,99)] = \text{R\$ } 843,99 - [15\% \times \text{R\$ } 924,40] - [7,5\% \times \text{R\$ } 922,67] = \text{R\$ } 843,99 - \text{R\$ } 138,66 - \text{R\$ } 69,20 = \text{R\$ } 636,13$.

Por fim, a 5ª parcela a deduzir é igual à 4ª alíquota (27,5%) vezes o valor da 5ª faixa (R\$4.664,68), menos a diferença entre os valores da 5ª e da 4ª faixa vezes a 3ª alíquota, deduzidos ainda: a diferença entre os valores da 4ª e 3ª faixas vezes a 2ª alíquota, e a diferença entre os valores da 3ª e 2ª faixas, vezes a 1ª alíquota. Isto resulta no seguinte cálculo: $5^{\text{a}} \text{ parcela a deduzir} = (27,5\% \times \text{R\$ } 4.664,68) - [22,5\% \times (\text{R\$ } 4.664,68 - \text{R\$ } 3.751,06)] - [15\% \times (\text{R\$ } 3.751,06 - \text{R\$ } 2.826,66)] - [7,5\% \times (\text{R\$ } 2.826,66 - \text{R\$ } 1.903,99)] = \text{R\$ } 1.282,78 - [22,5\% \times \text{R\$ } 913,62] - [15\% \times \text{R\$ } 924,40] - [7,5\% \times \text{R\$ } 922,67] = \text{R\$ } 1.282,79 - \text{R\$ } 205,56 - \text{R\$ } 138,66 - \text{R\$ } 69,20 = \text{R\$ } 869,36$.

Perguntas acerca do valor da renda mínima não tributável, do escalonamento das alíquotas e, principalmente, se há categorias de rendimentos privilegiadas, no sentido de não se submeterem à progressividade, são questões que dizem respeito à efetividade da própria progressividade e, conseqüentemente, do atendimento ao princípio da capacidade econômica.

Pode-se associar o limite de renda não tributável ao montante mínimo de rendimentos suficiente à manutenção da vida digna, visto que o Supremo Tribunal Federal, ao tratar do princípio da proibição do confisco no julgamento em 17/06/1998 da ADI 1.075-MC, da qual foi relator o Min. Celso de Mello, considerou confiscatória a tributação que compromettesse "pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas". Em termos quantitativos, a renda não-tributável não deve ser maior que a renda *per capita* - resultado da divisão do produto nacional bruto pelo número de habitantes da região. No Brasil a renda *per capita* mensal em 2015 foi igual a R\$ 1.113,00. O limite mínimo deve consistir no valor fixado para o salário mínimo, nos termos do at. 7º, IV, da CF/1988 que, neste mesmo ano de 2015 foi estipulado pelo Decreto 8.381/2014 em R\$ 788,00. Acima do maior desses valores pode-se estabelecer qualquer montante para a faixa de rendimentos não tributáveis, o que é feito normalmente a partir de uma decisão política.

Em relação à graduação das alíquotas, estudos indicam que deve haver limites à progressividade. A curva de Laffer⁸⁰ mostra que a elevação excessiva das alíquotas leva à redução da arrecadação, e não ao aumento, em razão dos efeitos negativos sobre as atividades econômicas sujeitas à tributação.

Há, aditivamente, questões relacionadas à erosão da base fiscal, isto é, às chamadas 'válvulas de escape'⁸¹ decorrentes da previsão legal de isenções, deduções da renda e alíquotas reduzidas para determinadas modalidades de rendimentos. As deduções legais - como despesas médicas e de instrução - são aspectos da tributação do imposto de renda que visam ao atendimento do postulado da pessoalidade, característica também inerente ao IRPF em razão da subjetividade própria deste tributo.

As isenções e as alíquotas diferenciadas, contudo, podem indicar desatendimento à progressividade. No caso do Brasil atual os rendimentos classificados na categoria (B) - rendimentos de capital, a exemplo dos rendimentos de aplicações financeiras, do ganho de

⁸⁰ THE LAFFER CENTER. **The Laffer curve**. Disponível em: < <http://www.laffercenter.com/the-laffer-center-2/the-laffer-curve/>>. Acesso em 21/07/2016.

⁸¹ SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. V. I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, p. 183.

capital, dos juros sobre o capital próprio e os dividendos recebidos por sócio ou acionistas - têm tratamento privilegiado.

Essa questão é de extrema relevância, pois se refere ao binômio capital e trabalho. Enquanto a renda do trabalho é obtida a partir do esforço humano atual, a renda de capital se origina do passado, do trabalho anterior acumulado. É verdade que essa diferenciação, que leva em consideração o esforço humano na obtenção dos rendimentos, pode ser reduzir ao longo do tempo pois, "na medida em que aumenta o patrimônio individual essa relação deva apresentar-se progressivamente menos importante, em virtude do vulto dos rendimentos constituir-se em fonte de recursos para aumento do patrimônio, que aumentaria por seu turno o volume anual de rendimentos"⁸². Contudo, quanto maior a distância entre a oneração dos rendimentos do capital e a do trabalho, menos presente estará a progressividade, visto que ela atingirá desigualmente a renda das pessoas físicas.

Dados dispostos na Tabela 6, levantados a partir da arrecadação do IRPF no ano-calendário de 2014, mostram que a incidência do imposto sobre rendimentos de capital representou, naquele ano, apenas 21,66%, da arrecadação total deste imposto. Seria este um forte indício de que os rendimentos do trabalho sofrem maior tributação relativamente aos rendimentos de capital.

Tabela 6⁸³

Arrecadação do IRPF - Ano de 2014 (valores em R\$ milhões)			
Item	Arrecadação	Part. % no IRPF	Part. % na arrecadação
IRPF - Pagamento de quotas no Ajuste Anual	28.562,00	15,18	
IRRF - Retenção na fonte sobre rendimentos do trabalho	89.289,00	47,46	
IRRF - Retenção na fonte sobre rendimentos de residentes no exterior	19.187,00	10,20	
IRRF - Retenção na fonte sobre outros rendimentos	10.335,00	5,49	

⁸² SILVA, Fernando A. Rezende da. **O Imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974, p. 12.

⁸³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais dezembro/2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/2014/dezembro2014/analise-mensal-dez-2014.pdf>>. Acesso em 21/07/2016.

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: REALIDADE OU MITO?

IRRF - Rendimentos de capital	40.748,00	21,66	
Total do imposto de renda das pessoas físicas	188.121,00	100	
Total da arrecadação federal	1.220.030,00		12,08

Na verdade, tais valores podem ser compreendidos a partir de informações contidas no sítio da Receita Federal do Brasil relativas às alíquotas aplicáveis aos rendimentos do trabalho, onde é possível constatar que essas rendas sofrem tributação máxima (27,5%) superior à maior oneração que recai sobre rendimentos de capital (22,5%) e maior, inclusive, que a incidente sobre rendimentos de origem não conhecida, ocultamente mantidos no exterior (15%), como se verifica na Tabela 7.

Tabela 7⁸⁴

Alíquotas aplicáveis na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física

Alíquota máxima	Modalidade	Modalidade de rendimento	Matriz legal
27,5%	Rendimentos do Trabalho	Salários, gratificações, honorários, aposentadorias, pensões...	Leis nº 13.149/2015, art. 1º
		Participação dos empregados nos lucros.	Lei nº 10.101/2000, art. 3º
22,5%	Rendimentos de Capital	Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.	Leis nº 11.033/2004, art. 1º
		Rendimentos de aplicações financeiras em fundos de investimentos.	
		Ganhos de capital na alienação de bens e direitos.	Lei nº 13.259/2016, art. 1º
20%		Rendimentos de aplicações em fundos de investimento imobiliário.	Lei nº 8.668/1993, art. 10

⁸⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Tributos**. IRPF. Rendimentos de capital. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#rendimentos-de-capital>>. Acesso em: 07/07/2016.

15%	Rendimentos de aplicações financeiras em fundos de ações. Juros sobre o capital próprio. Rendimentos de origem não conhecida, não declarados e mantidos no exterior.	Lei nº 9.491/1997, art. 31 Lei nº 12.973/2014, art. 9º Lei nº 13.254/2016, art. 6º
-----	--	--

Enfim, no caso dos rendimentos de capital e dos rendimentos de origem desconhecida, a própria lei ofende a progressividade, à medida em que não gradua a incidência do imposto de renda na proporção em que a base de cálculo - o rendimento auferido – eleva-se.

Ademais, considerando-se apenas os rendimentos do trabalho - que se sujeitam à tabela progressiva - constata-se tendência à redução da própria progressividade, haja vista a diminuição do número de faixas de rendas tributáveis, e o encurtamento da diferença entre os limites máximo e mínimo das alíquotas, conforme dados da Tabela 3.

Pode-se concluir, portanto, que a progressividade, atributo obrigatório do IRPF que deveria conduzi-lo ao pleno atendimento dos princípios da capacidade econômica e da isonomia tributária, não se encontra por inteiro presente na configuração normativa deste imposto.

CONCLUSÃO: BAIXO GRAU DE PROGRESSIVIDADE DO IRPF E LESÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE ECONÔMICA E DA ISONOMIA

Ao lado de distribuir competências tributárias aos entes da federação, a Constituição estabeleceu limites ao poder de tributar, entre os quais os princípios da igualdade fiscal e da capacidade econômica. No que se refere ao imposto de renda da pessoa física, o legislador originário preocupou-se em conceituá-lo como tributo pessoal e indicar suas características essenciais: a generalidade, a universalidade e a progressividade.

Procurou-se demonstrar, neste estudo, que os princípios da capacidade econômica e contributiva se fundamentam no princípio da isonomia, direito fundamental previsto no art. 5º, I, da CF/1988, significando a representação material do princípio da igualdade. A solidariedade social não é causa, e sim efeito desses princípios.

A análise das formas de repartição do ônus da tributação entre os membros da coletividade resultou na compreensão de que um perfil tributário baseado principalmente em impostos está em conformidade com a teoria do sacrifício e, sendo tais impostos diretos, como é o caso do IRPF, estará ele essencialmente vocacionado para a realização do princípio da capacidade econômica.

Entretanto, o exame das normas que regem a incidência do IRPF indica que a progressividade, atributo obrigatório deste imposto e que deveria conduzi-lo ao pleno atendimento dos princípios da capacidade econômica e da isonomia tributária, não se encontra por inteiro presente. Tal fato se deve ao menos a dois fatores: (i) a tributação por meio de alíquotas proporcionais favorecidas incidentes sobre os rendimentos do capital em comparação com as alíquotas progressivas aplicadas aos rendimentos do trabalho; (ii) a tendência à mitigação da progressividade sobre os rendimentos do trabalho decorrente da redução da quantidade de faixas de rendimentos tributáveis e da diminuição da diferença entre os limites máximo e mínimo das alíquotas.

Em suma, pode-se apontar, com certa segurança, o baixo grau de progressividade do IRPF, fato indicador de lesão aos princípios da igualdade fiscal e da capacidade econômica.

Com tal conclusão espera-se que a compreensão crítica da matéria estimule alterações na configuração do IRPF, de modo a direcioná-lo ao encontro de sua inerente característica, que é a progressividade.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2.ed. Lanham: Madison Books, 2001.

AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BERLIRI, Antonio. **Principi generali del diritto tributario**. Bologna: Prof. Riccardo Pàtron, 1962.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE divulga renda domiciliar per capita 2015. 2016.** Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Renda_domiciliar_per_capita/Renda_domiciliar_per_capita_2015_20160420.pdf>. Acesso em: jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária 2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais dezembro/2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/2014/dezembro2014/analise-mensal-dez-2014.pdf>>. Acesso em: jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Tributos**. IRPF. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incidencia-mensal>>. Acesso em: jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Tributos**. IRPF. Rendimentos de Capital. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#rendimentos-de-capital>>. Acesso em: jan. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>>. Acesso em: jan. 2017.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos impostos**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

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

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo. v. 55, jan./mar. 1991.

_____. História da Tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo, Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed.São Paulo: Malheiros, 2003.

ESCRIBANO, Francisco. **La configuración jurídica del deber de contribuir**. Perfiles constitucionales. Madrid: Civitas, 1988.

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

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php>. Acesso em: jan. 2017.

HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Milano: Dott. A Giuffrè, 1956.

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

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MONTESQUIEU, Charles Secondat. Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: COSTA, José Manuel da (Org). **Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Coimbra, 2003.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

PENTEADO, João Caio Goulart. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária. Resenha Tributária, 1989. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 14.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2009.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University, 1997.

SAMUELSON, Paul. **Introdução à análise econômica**. Rio de Janeiro: Agir, 1979. v.1.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELIGMAN, Edwin R. A. **L'impôt sur le revenu**. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Fernando A. Rezende da. **O Imposto sobre a renda e a justiça fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

SLEMROD, Joel e Bakija, Jon. **Taxing ourselves**. Cambridge, Massachusetts, Mit Press, 2004.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: impostos**. 3 ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público**, n. 21, 1972.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [1954?]

THE LAFFER CENTER. **The Laffer curve**. Disponível em: <<http://www.laffercenter.com/the-laffer-center-2/the-laffer-curve/>>. Acesso em: jan. 2017.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Fabris, 2008. v.1.

TIPKE, Klaus. Limites de la integración en el derecho tributario. **Rev. Esp. En Derecho Financiero**, n. 34. Córdoba: Civitas, 1982.

_____. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

WEBBER, Carolyn e WILDAVSKY, Adam. **A history of taxation and expenditure in the Western World**. New York: Simon and Schuster, 1986.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.