

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
ANA CARLA COSTA COTRIM**

**TRIBUTAÇÃO JUSTA: a progressividade do imposto sobre a renda e
proventos de qualquer natureza em consonância com os princípios
constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva**

**Juiz de Fora
2017**

ANA CARLA COSTA COTRIM

TRIBUTAÇÃO JUSTA: a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em consonância com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação do Prof.(a) Dr.(a) Elizabete Rosa de Mello

**Juiz de Fora
2017**

FOLHA DE APROVAÇÃO

ANA CARLA COSTA COTRIM

TRIBUTAÇÃO JUSTA: a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em consonância com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professora Doutora Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Mestranda Lays Gomes Martins
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 13 de novembro de 2017.

RESUMO

Tendo como proposta a busca por uma tributação mais justa, debate-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) no Sistema Tributário Brasileiro com foco no instituto da progressividade. Com fulcro no Estado Democrático de Direito, o Sistema Tributário é um importante instrumento capaz de assessorar o Estado na sua função de amenizar as desigualdades sociais e melhorar a distribuição de renda no nosso país. Sob a égide de um modelo de sistema tributário regressivo, o presente artigo procura evidenciar a força da progressividade frente à procura de uma tributação mais justa e sua grande capacidade de desenvolvimento dentro do imposto sobre a renda. O estudo destaca os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva que asseguram e legitimam a necessidade de uma tributação justa, trata a capacidade do imposto sobre a renda para melhor desenvolver sua progressividade e analisa o referido imposto e suas características em outros países. O artigo questiona se o princípio da capacidade contributiva, em consonância com a progressividade do imposto sobre a renda está sendo devidamente aplicado com máxima eficiência, respeitando o princípio da isonomia e buscando-se uma tributação mais justa. O marco teórico utilizado no artigo é o pós-positivismo, buscando reestabelecer uma ligação entre direito e ética. E as metodologias utilizadas são bibliográfica e crítico dialética.

Palavras-chave: Tributação justa. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Progressividade. Princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

ABSTRACT

Considering the main proposal of a fair taxation, the present work discuss the Brazilian income tax focusing on the institute of progressivity. Based on the Rule of Law, the tax system is an important instrument capable of advising the State in its function of reducing social inequalities and improving the distribution of income in the country. Based on the paradigm of the regressive model of the tax system, the present article intends to show the force of progressivity in face of the seek to a fair taxation and its capacity for development within the income tax law. Therefore, the following study highlights the constitutional principles of fairness and ability to pay that ensure and legitimize the need of a fair taxation. Hence, we work on the analysis of the capacity to the income tax develop the institute of progressivity in a better way as well as we developed a brief comparison between Brazilian income tax and foreign ones. The article questions whether the principle of contributory capacity, in line with the progressivity of the income tax, is being applied with maximum efficiency, respecting the principle of isonomy and seeking a fairer taxation. The theoretical framework used in the article is post-positivism, seeking to reestablish a connection between law and ethics. And the methodologies used are bibliographic and dialectical critic.

Keywords: Fair taxation. Income tax. Progressivity. Principles of isonomy and contributory capacity.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	05
2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	06
3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA, SUA PROGRESSIVIDADE E TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	09
4. A PROGRESSIVIDADE E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA EM OUTROS PAÍSES.....	16
5. CONCLUSÃO.....	19
REFERÊNCIAS.....	20

1. INTRODUÇÃO

O Estado tem como uma de suas funções tentar melhorar a distribuição de renda do país, viabilizando o bem estar dos seus cidadãos. A política tributária é um dos principais instrumentos de uma nação para que efetivamente se alcance determinada função.

O Sistema Tributário no Brasil apresenta um modelo de tributação concentrado, basicamente, em tributos indiretos, o que corrobora para manutenção de um cenário de desigualdades, tornando-o um sistema regressivo. A regressividade, portanto, não é uma característica que favorece uma tributação mais justa, dificultando a melhor efetivação das metas do Estado e devendo, dessa forma, ser evitada. A progressividade, em contrapartida, é um instrumento valioso nesse aspecto.

Um dos tributos, no qual, melhor se consegue verificar a progressividade é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por isso, o presente artigo científico visa tratar sobre a progressividade desse imposto.

Este artigo possui três itens: primeiramente, aborda-se sobre dois princípios constitucionais, princípio da isonomia e da capacidade contributiva, sendo de extrema importância a compreensão da necessidade de respeitá-los no Estado Democrático de Direito. Em segundo plano, trabalha-se o histórico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e em sequência sua progressividade, relacionando-os a uma tributação justa. Por fim, apresenta-se uma breve análise do imposto sobre a renda e sua progressividade em outros países, tais como Dinamarca, Austrália, Bélgica, Canadá, Uruguai, Chile, Bolívia, México.

As metodologias adotadas neste artigo serão bibliográfica e crítico dialética, na medida em que não se aterá apenas a reprodução legislativa, doutrinária e, sim, a uma análise crítica do modelo do Sistema Tributário Brasileiro frente a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sua tributação justa.

Para o desenvolvimento desse artigo será utilizado como marco teórico o Pós-positivismo, baseado no seu modelo de regras e princípios. Através do qual busca-se materializar a relação entre valores, princípios e regras, respeitando a normatividade dos princípios.

2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O objetivo desse item será o estudo dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, ciente da importância dos mesmos no ordenamento, tem como marco teórico o pós-positivismo. Inicialmente, abordar-se o conceito de princípio e depois o conceito de princípio constitucional.

Quando se trata de princípio, em termos gerais, o vocábulo se refere a algo que se inicia, que começa, entretanto, na perspectiva jurídica, princípios seriam como normas que estabelecem de maneira diferente estados ideais e objetivos que devem ser atingidos. Seriam como enunciados lógicos que refletem as ideias de determinado ordenamento jurídico (BARCELLOS, 2005, p. 169).

Dworkin entende princípio da seguinte forma:

[...] Denomino ‘princípio’ um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. [...] Os princípios são proposições que descrevem direitos (DWORKIN, 2007, p. 36 e 141).

É relevante conhecer e respeitar os princípios presentes no ordenamento brasileiro, uma vez que eles são, assim como as regras, normas jurídicas, possuindo força normativa.

Para Alexy os princípios são:

[...] mandados de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas (ALEXY, 2008, p. 90).

Entende Barcellos, que:

[...] Os princípios estão mais próximos da ideia de valor e de direito. Eles formam uma exigência da justiça, da equidade ou da moralidade, ao passo que as regras têm um conteúdo diversificado e não necessariamente moral. [...] (b) Origem e validade. A validade dos princípios decorre de seu próprio conteúdo, ao passo que as regras derivam de outras regras ou dos princípios (BARCELLOS, 2008 p. 51-55).

Os princípios constitucionais por sua vez são os alicerces do ordenamento jurídico. Eles proporcionam ao edifício jurídico sustentabilidade (NUNES, 2002, p. 37).

Ciente da relevância de um princípio e compreendendo o verdadeiro conceito desse perante o âmbito jurídico serão analisados a seguir os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia ou igualdade está previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição (BRASIL, 1988) e é ratificado em outros dispositivos constitucionais. Contudo, é válido ressaltar que apesar da literalidade do artigo 5º evidenciar apenas a igualdade perante a lei é possível compreender que o referido princípio obriga sua aplicação tanto frente à sociedade, que obedece a lei, quanto frente ao legislador, que produz a lei.

A existência de desigualdades entre os homens é real. É dever do Estado, no desempenho das suas funções, buscar amenizá-las sempre que ilegítimas, conforme os preceitos constitucionais, buscando oferecer igualdades de oportunidades para todos, ou seja, almejando uma igualdade jurídica.

No âmbito do Direito Tributário o princípio abordado é reiterado no artigo 150, inciso II, inaugurando, não por acaso, a Seção Das Limitações ao Poder de Tributar da Constituição (BRASIL, 1988). Silva compartilha o seu entendimento a respeito do princípio da igualdade jurídica perante o Direito Tributário ao estabelecer que “[...] O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso, a igualdade será puramente formal” (SILVA, 2000, p. 222).

O artigo 150, inciso II, da Constituição (BRASIL, 1988) trata:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A dificuldade encontrada para a análise desse princípio está em entender em até que ponto o legislador pode atribuir situações discriminatórias e em qual critério deve se apoiar para realizar tal tarefa.

Nesse sentido o princípio da igualdade demonstra que se deve tratar de forma igual os iguais e desigual os desiguais, entretanto, dentro do limite dessa desigualdade, caso contrário essa se torna uma desigualdade inconstitucional.

Entende Araújo que:

[...] A Constituição da República instituiu o princípio da igualdade como um de seus pilares estruturais. Por outras palavras, aponta que o legislador e o aplicador da lei devem dispensar tratamento igualitário a todos os indivíduos, sem distinção de qualquer natureza. Assim, o princípio da isonomia deve constituir preocupação tanto do legislador como do aplicador da lei. No mais das vezes a questão da igualdade é tratada sob o vértice da

máxima aristotélica que preconiza o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida dessa desigualdade (ARAÚJO, 2006, p.131).

Por isso a importância de se observar também o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que este objetiva respeitar a capacidade de contribuição de cada indivíduo.

O princípio da isonomia está intimamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tributar quem expressa mais riqueza significa realizar a busca por uma igualdade material. Para respeitar o princípio da capacidade contributiva o legislador precisa distribuir a carga tributária do imposto proporcionalmente entre aqueles que podem contribuir mais. Por meio de critérios de desigual ação que o legislador realiza a igualdade tributária material, chegando-se ao corolário da igualdade e da capacidade contributiva, que é justamente a garantia de uma tributação justa.

Nesse sentido, o autor Carrazza traz os seguintes ensinamentos:

[...] Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que, em termos econômicos, quem tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem menor riqueza. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública (CARRAZZA, 2001, p. 522).

A capacidade contributiva é um princípio básico de justiça na distribuição da carga tributária, o imposto deve ser cobrado de acordo com a capacidade de contribuição do indivíduo, até o ponto em que o mesmo suportar a tributação. O referido princípio encontra-se disposto no artigo 145, §1º da Constituição (BRASIL, 1988):

Art. 145. [...] §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva só é alcançável devido ao princípio da progressividade, que possibilita que o imposto seja cobrado por alíquotas maiores conforme são aumentadas as bases de cálculo.

Com base nos princípios abordados realizar-se-á uma análise do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza no que concerne a sua progressividade e tributação justa.

3. O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA, SUA PROGRESSIVIDADE E TRIBUTAÇÃO JUSTA

Primeiramente, antes de adentrar no tema sobre a progressividade e a tributação justa do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, serão abordados seu conceito e sua historicidade, com intuito de melhor compreendê-lo.

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um tributo, classificado como imposto, que incide sobre a renda de contribuintes residentes no país ou do exterior que recebam rendimentos vindos do Brasil, e incide sobre pessoas físicas ou jurídicas.

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) o termo renda refere-se ao produto do capital, do trabalho ou da combinação entre ambos, já a expressão proventos de qualquer natureza englobaria todos os acréscimos patrimoniais não incluídos ao conceito de renda.

A maioria dos historiadores considera que o surgimento do imposto sobre a renda ocorreu na Inglaterra em 1799. Com o intuito de arrecadar recursos para o financiamento da guerra e sofrendo grandes ameaças de Napoleão Bonaparte, a Inglaterra, no final do século XVIII, propôs ao Parlamento que todos aqueles detentores de alguma renda deveriam emprestar parte dela, contudo, essa ideia não foi adiante (NOBREGA, 2014, p.18).

Em 1797, William Pitt, Ministro da Inglaterra, requereu um aumento na forma rudimentar de taxaço, sobre os gastos como indícios de riquezas que existia na época, as *assessed taxes*. Os contribuintes alegaram que havia sido criado um imposto sobre a renda e sobre o capital, mas Pitt discordou, afirmando ser um imposto sobre as despesas. Esse foi um grande passo para o surgimento do verdadeiro imposto sobre a renda (NOBREGA, 2014, p.18).

Somente em 1799, mesmo com um descontentamento generalizado, o Ministro William Pitt passou a cobrar o real imposto sobre a renda. A repercussão a respeito da instituição do imposto foi grande e se temia que mesmo após o fim da guerra o imposto se mantivesse ativo, acreditava-se até mesmo no surgimento de outros impostos. Em 1802 o imposto foi suprimido devido um período de paz, entretanto, esse momento não perdurou e logo em seguida o imposto sobre a renda foi retomado com algumas modificações (NOBREGA, 2014, p.19).

No Brasil, durante o reinado de Dom Pedro II surgiu a primeira disposição a respeito do imposto sobre a renda, não necessariamente com esse nome. O artigo 23 da Lei nº 317 (BRASIL, 1843) instituiu um imposto progressivo sobre os vencimentos observados pelos cofres públicos. A ação foi rapidamente reprimida, todavia, a mesma deu início aos primeiros movimentos para a criação do imposto sobre a renda propriamente dito (NOBREGA, 2014, p.24).

Na segunda Constituição do Brasil, em 1891, a criação do imposto sobre a renda já era motivo de discursão. Ruy Barbosa e Rodrigues Alves defendiam com fervor a aceitação do imposto, entretanto, a tese não agregava muitos adeptos e foi abandonada por alguns anos (MELLO, 2013, p.5).

Durante o final do Império e ao decorrer da República o imposto foi lembrado por diversas vezes, tendo em vista as complicadas situações econômicas vividas pelo Brasil, sem lograr êxito. Com grande persistência e observando a intensa participação do imposto na arrecadação tributária dos países em que esse já existia, as resistências frente à aplicação do imposto sobre a renda começaram ser vencidas (NOBREGA, 2014, p.28).

No artigo 31 da Lei nº 4.625 (BRASIL, 1922) foi instituído o imposto sobre a renda no Brasil e durante alguns anos o mesmo foi sendo aperfeiçoado (NOBREGA, 2014, p.33).

Na Constituição (BRASIL 1937) o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi explicitado pela primeira vez na legislação brasileira, no seu artigo 20, proporcionando ampliação na receita tributária (MELLO, 2013, p.10).

Em 1941, com o Decreto nº 3.200 (BRASIL, 1941), o imposto sobre a renda apresentou uma característica extrafiscal promovendo incentivo à constituição da família. Cobrava-se um adicional de 15% sobre o valor do imposto aos contribuintes solteiros e viúvos sem filhos, maiores de 25 anos. Sobre os casados, também maiores de 25 anos, sem filho, adicionava-se 10% (MELLO, 2013, p.10).

Houve diversas mudanças no instituto, inclusive com relação às alíquotas. No início, sua maior alíquota progressiva era de 8%. Durante o período de 1926 até 1948 ela variou entre 10 a 50%. Com essas consideráveis alterações o imposto sobre a renda possuía participação cada vez mais valiosa no sistema tributário e em 1943 alcançou o primeiro lugar em arrecadação (NOBREGA, 2014, p.33-61).

Com a Lei nº 4.154 (BRASIL, 1962) a alíquota progressiva alcançou o percentual mais elevado de todos os tempos chegando a 65%. Entretanto, o valor elevado não

representava um grande problema, uma vez que existia uma variedade de alíquotas, ou seja, a alíquota máxima possuía valor alto, mas se destinava, também, ao maior valor da base de cálculo. Tabelas progressivas com alíquotas diferenciadas permitiam maior aproximação entre o pagamento do imposto e a capacidade contributiva de cada contribuinte e, conseqüente, justiça fiscal (NOBREGA, 2014, p.73).

A reforma tributária gerada pela Emenda Constitucional nº 18 (BRASIL, 1965) permitiu a iniciação do processo de conformação constitucional e legal do imposto abordado, através da origem do Código Tributário Nacional (CTN). O imposto sobre a renda passou por mais alterações na reforma e está previsto, atualmente, no artigo 43 do CTN (BRASIL, 1966) (MELLO, 2013, p.510).

Em 2017, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui quatro alíquotas, sendo elas: 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%, conforme estabelece a Lei nº 13.149 (BRASIL, 2015). Essa variedade de alíquotas está intimamente ligada à variação da base de cálculo, quanto maior for a base de cálculo maior será a alíquota, conseqüentemente, maior será o valor a ser pago a título de imposto.

Se a variedade de alíquotas está relacionada com a variação da base de cálculo seria coerente, também, analisar os intervalos de base de cálculo existente no imposto sobre a renda. Será que esses estão sendo aplicados da melhor maneira para se buscar uma tributação mais justa?

Afinal, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui, além da sua função fiscal, função, também, extrafiscal. Busca-se uma melhor distribuição de renda por meio deste (MACHADO, 2008, p. 313).

Ciente dessa função do Estado, conseqüentemente, do próprio imposto sobre a renda e da realidade a respeito da grande desigualdade social existente no Brasil os intervalos de base de cálculo aplicados, especificamente no imposto sobre a renda da pessoa física, não correspondem à essa realidade.

Na tabela a seguir observa-se os intervalos de base cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física:

Tabela 01 – Incidência mensal do imposto sobre a renda da pessoa física

Tabelas de incidência mensal

A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

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

Fonte: Receita Federal. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#calculo_mensal_IRPF>. Acesso em: 21 nov. 2017.

A sistemática acima apontada deve obedecer ao princípio da progressividade, que segundo Torres (2001, p. 83) "[...] progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo".

No que concerne à base de cálculo, prevista no artigo 44, do CTN (BRASIL, 1966) deve ser conceituada como: “[...] o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis [...]”.

Segundo o Machado:

[...] é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda, mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda. [...] A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente (MACHADO, 2006, p.154).

As alíquotas, segundo Carvalho, seriam:

[...] a alíquota não tem, apenas, a função de ser a parte que o Estado chama para si do valor mensurável manifestado pelo fato jurídico tributário [...] a alíquota é um importante instrumento a ser utilizado pelo legislador, visando a fazê-la progredir, continuamente ou por degraus, a fim de assegurar a igualdade, bem assim ao contê-la dentro de limites, evita que a tributação assumam efeitos confiscatórios [...] (CARVALHO, 2007, p.352-354).

As alíquotas e base cálculo do imposto trabalhado variam conforme as condições individuais do contribuinte, o que lhe agrega mais uma característica. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um imposto pessoal. Segundo Baleeiro (1983, p. 282) “[...] os impostos pessoais são aqueles que consideram os aspectos individuais do contribuinte em conformidade com a sua capacidade contributiva”. A necessidade de respeitar-se o princípio da capacidade contributiva e alcançar a característica acima abordada torna viável, por conseguinte, a aplicação do princípio da progressividade. A aplicação de uma mesma alíquota sobre o valor pago por contribuintes com diversos graus de riqueza exigiria dos menos favorecidos economicamente um esforço desproporcional e, portanto, injusto (CATÃO, 2005, p.515).

Justiça não é um termo de fácil abordagem. Não há um consenso doutrinário a respeito do conceito da mesma. Ela, portanto, não deixa de ser uma forma de equilíbrio social (MELLO, 2013, p.39).

Torna-se relevante nesse momento do trabalho relacionar tributação com justiça. Entende Nogueira (2008, p.169) “[...] não basta que a tributação se realize apenas com observância das normas e procedimentos legais (pois se assim não fosse, a tributação se desdobraria para a arbitrariedade), mas também atenda ao paradigma da Justiça”.

Por isso tamanha importância e necessidade da tributação. Segundo Machado (2012, p. 24), “[...] o tributo é, sem sombra de dúvida, a única arma que se tem valido o Estado contemporâneo, numa economia capitalista, para realização dos seus fins sociais”.

A tributação justa, porém, é alcançada com base no modo como os entes Federativos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – cultivam os meios de tributar, almejando associar quantidade de tributos com qualidade (MELLO, 2013, p.40).

Tendo em vista a relação entre justiça e tributação é válido ressaltar o impacto dessa tributação no Brasil frente à sociedade.

Os tributos no Brasil podem ser classificados por meio de um critério econômico, que gera reflexos jurídicos, em diretos e indiretos. Os diretos são aqueles devidos pelo mesmo contribuinte que de fato suporta o ônus do tributo, o contribuinte de direito. Já os indiretos são devidos pelos contribuintes de direito, mas suportados por outro, os contribuintes de fato. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se enquadra no grupo dos tributos diretos, em contrapartida os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) se encontram no grupo dos tributos indiretos (AMARO, 2006, p. 90).

Torna-se importante compreender os princípios constitucionais trazidos no início do artigo. A tributação se dará de forma realmente justa se em seu desenvolvimento respeitar princípios que regem a matéria (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 17).

No Brasil, contudo, a maior parte da arrecadação tributária se baseia nos tributos indiretos, aqueles que são pagos por grande parte da população e não respeitam a capacidade contributiva de cada indivíduo, ocasionando o fenômeno da regressividade.

Infelizmente, o fenômeno acima mencionado já está presente no nosso ordenamento tributário por bastante tempo. Nem mesmo a reforma tributária da década de 1960 tinha como objetivo maior a busca por uma justiça distributiva. Desde a década de 1970 que os impostos indiretos incidiam intensamente sobre os contribuintes de baixa renda, a carga direta não conseguia sozinha corrigir essa discrepância. Nesse período as famílias que recebiam entre 1 e 2 salários mínimos tinham quase 32% da renda comprometida com pagamento de tributos (PAYERAS, 2008, p.30).

Ciente da situação tributária no Brasil passar-se-á tratar do importante papel da progressividade no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Favorecendo a busca pela tributação justa, a progressividade, portanto, possui um efeito estabilizador. Com o aumento da renda total a receita tributária também aumenta, permitindo ao governo maiores opções de melhoria dos serviços públicos e combate às desigualdades sociais. Essa progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ajuda na compensação da regressividade gerada pelos outros impostos indiretos e que não se sustentam com base na pessoalidade (LAMBERT, 2001, p.178).

A progressividade é um importante instrumento para se concretizar o princípio da isonomia e se alcançar uma justiça distributiva. Com o advento do princípio da capacidade contributiva a progressividade, conseqüentemente, ganhou mais forças, reconhecendo-se a legítima tributação progressiva (PIKETTY, 2014).

A Constituição (BRASIL, 1988), no seu artigo 145, indica que a progressividade seja obrigatória, reafirmando o respeito necessário à capacidade contributiva do contribuinte. Portanto, a tributação deveria ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressivo, de modo a atingir a justiça social por meio de tratamento tributário igualitário.

Piketty afirma:

[...] Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI (PIKETTY, 2014, p.484).

Dessa maneira é sabido que a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de grande relevância para se alcançar uma tributação justa, respeitando os princípios constitucionais e objetivando diminuir as desigualdades sociais existentes no Brasil, por isso, a necessidade de efetivá-la da melhor e mais eficiente forma possível.

Decerto, existe, nos dias de hoje, progressividade do imposto sobre a renda, mas essa progressividade deveria ser aumentada, permitindo um Sistema Tributário mais justo.

Para Afonso:

[...] É preciso fazer uma mudança integral do Imposto de Renda, dos indivíduos e das empresas, da tributação das vendas e da tributação da folha salarial, ou seja, precisa um outro sistema tributário. O atual está tão torto que qualquer remédio pontual provoca tantos efeitos colaterais que a situação pode ficar pior do que já está.

Diminuir a regressividade do Sistema Tributário Nacional é preciso e por isso a importância de se buscar desenvolver o máximo a progressividade do imposto sobre a renda. A progressividade possibilita a graduação da cobrança do imposto sobre a renda através da variação de base de cálculos e alíquotas, respeitando a capacidade contributiva de cada contribuinte.

O que se questiona é se a progressividade adotada no Brasil condiz com a real capacidade contributiva dos seus contribuintes. O princípio da capacidade contributiva, combinado com a necessária e imperativa progressividade do imposto de renda, está sendo realmente aplicado com sua máxima eficiência, atendendo, conseqüentemente, o princípio constitucional da isonomia e buscando-se a tributação justa?

A utilização de várias alíquotas é uma tentativa de imprimir ao imposto sobre a renda um caráter mais pessoal. Entretanto, a simples utilização das mesmas não garante uma tributação realmente justa. As alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas, por exemplo, são, como já mencionado no artigo, apenas quatro (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), de fato muito pouco para englobar todo universo dos rendimentos mensais auferidos pelos contribuintes (CARRAZZA, 2006, p.92-93).

Acredita-se que o aumento da quantidade de alíquotas viabilizaria uma tributação mais justa, aumentando a efetividade da progressividade.

Dessa forma passar-se-á para uma análise sobre o imposto sobre a renda e a progressividade nos sistemas tributários de outros países, com intuito de observar possíveis mudanças cabíveis no Sistema Tributário Brasileiro.

4. A PROGRESSIVIDADE E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA EM OUTROS PAÍSES

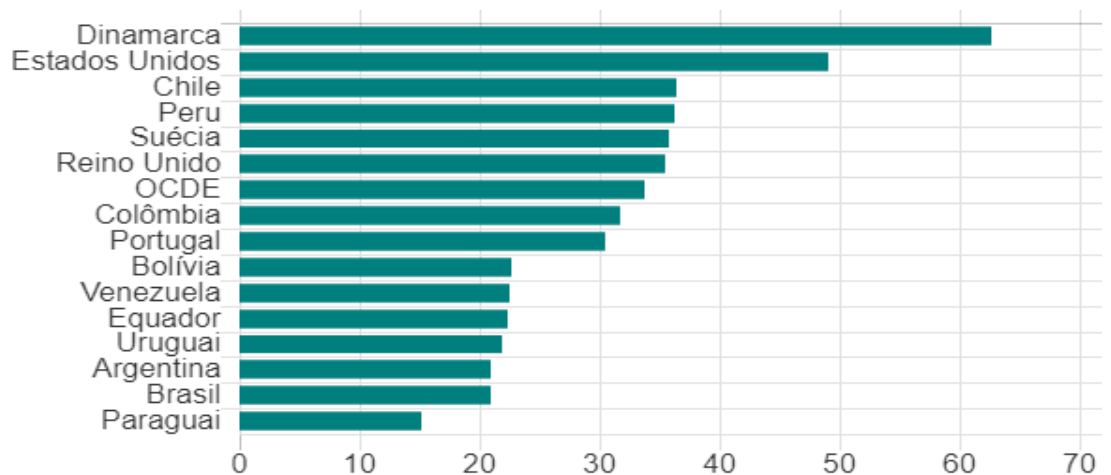
A média tributária de outros países, segundo dados fornecidos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é por volta de 35,5% do PIB, estando esse valor bem próximo do valor da carga tributária no Brasil. A questão é que a maioria dos países que integram a OCDE são países desenvolvidos e que possuem renda bem mais elevada que o nosso país.

Quando se passa a analisar a situação na América Latina, composta pelos seguintes países: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, Equador, El Salvador, Guatemala, Haiti, Honduras, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana, Uruguai e Venezuela, o quadro se altera. Nesse cenário o Brasil possui uma das mais elevadas cargas tributárias (CASTRO, 2014, p.41).

Ainda no cenário da América Latina é relevante observar o percentual de cada base de incidência na carga tributária desses países. A maioria dos países dessa região, assim como o Brasil, concentra a tributação sobre bens e serviços e não sobre a renda e seguridade social, ou seja, maior enfoque nos tributos indiretos (CASTRO, 2014, p.42).

A respeito do imposto sobre a renda, especificadamente, em um cenário mundial temos que a Dinamarca é o país, no qual, o referido imposto apresenta maior participação percentual no PIB e na arrecadação. Já no Paraguai essa participação é bem inferior. A seguir uma tabela referente à participação do imposto sobre a renda na arrecadação tributária:

Tabela 02- participação do imposto sobre a renda na arrecadação (em %)



Fonte: OCDE (Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2017)

A criação do imposto sobre a renda na América Latina se deu a partir dos anos 1920 e 1935. Em cada país existem denominações diferentes para o referido imposto. Na Argentina é “impostos das ganâncias”, em Cuba se referem a ele como “imposto sobre utilidades e imposto sobre os ingressos pessoais” (CAMARGO; OLIVEIRA, 2016, p.11).

Os países escandinavos possuem poucas alíquotas, sendo essas poucas também baixas devido à existência de tributação da renda da pessoa física por parte dos governos locais. Para Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Suécia e Reino Unido a representatividade desse imposto é grande. Ele também se destaca na arrecadação tributária total na Austrália; Canadá, Dinamarca, Estados Unidos e Nova Zelândia. Outra questão relevante é que nos países de menor renda, como Turquia, Portugal e Polônia não há limite de isenção no imposto sobre a renda (CATRO, 2014, p.46).

Restringindo o estudo à América Latina já se encontra uma maior dificuldade com relação à arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O título de maior participação percentual no PIB fica com o Uruguai (CASTRO, 2014).

Quando se observa a participação percentual do imposto sobre a renda na arrecadação tributária total e a participação percentual da tributação sobre a base de incidência renda e lucros é perceptível certas assimetrias (CASTRO, 2014).

O Brasil, portanto, em comparação aos países da OCDE, não dá ao imposto sobre a renda como um todo, tanto referente à pessoa física, quanto à jurídica, tanta relevância como os países integrantes da organização citada acima, porém, perante a América Latina a participação do mesmo frente ao PIB é praticamente o dobro da média dos países dessa região. Com arrecadação total bem maior que a média da América Latina como um todo (CASTRO, 2014, p.52).

Com relação às alíquotas do imposto de renda da pessoa física, a quantidade delas no Brasil, quatro, é razoável frente a quantidade de alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física dos outros países que compõem a OCDE, todavia, tendo a América Latina como referência esse número já não se adequa tão bem. O México possui oito alíquotas, Argentina e Chile possuem sete, a renda desses países é mais semelhante à do Brasil (CASTRO, 2014, p.53).

Em 2000, dez países apresentavam alíquotas máximas entre 25% e 35%, tendência que se manteve em 2005 e que subiu para onze em 2010. A alíquota mais elevada

entre os países da América Latina é a do Chile de 45%. Já as menores alíquotas máximas foram encontradas na Costa Rica, 15%. O Uruguai é um caso à parte, já que o país não tributava a renda da pessoa física até 2007, mas, em 2010, a alíquota máxima já estava em 25% (PAES, 2014).

A alíquota, na Bolívia, de 12,5% é aplicada sobre os rendimentos dos profissionais liberais, já a de 13% sobre os rendimentos de pessoa física e sucessões. No Chile de 5% a 40% são tributados os rendimentos dos trabalhos individuais e serviços pessoais. Em 17% os exercícios comerciais e industriais das pessoas físicas. No Peru, temos uma alíquota única de 4,1% que taxa toda distribuição de dividendos, sendo o contribuinte residente ou não no país. Já a Guatemala diferencia as rendas impostas (receita bruta menos receita isenta), das rendas líquidas (receitas menos custos). Tributa a 5% aquelas e a 31% essas. Certos setores econômicos, como agropecuário, mineiro e petrolífero, ganham regimes especiais de tributação. Na Venezuela, por exemplo, as rendas provenientes do setor agropecuário são isentas. (CAMARGO; OLIVEIRA, 2016, p.12).

Os sistemas tributários da América Latina estão em constante modificação o que dificulta a adequação dos contribuintes e dos administradores dos mesmos, portanto, as mudanças devem ser bem pensadas para que não tragam prejuízos ao invés de vantagens.

No que concerne à progressividade verifica-se que vários países a adotam nos seus sistemas tributários, uns expressamente, outros indiretamente. A Constituição italiana, por exemplo, adota esse instrumento de forma expressa no seu artigo 53¹. A Constituição espanhola também faz alusão expressa, semelhante à italiana, acreditando ser a progressividade um bom meio para se alcançar o princípio da capacidade contributiva.

Na Alemanha o comportamento não é o mesmo, o princípio da capacidade contributiva e a progressividade não se apresentam expressamente, mas a jurisprudência da Corte Constitucional Alemã protege a aplicação dos mesmos, acreditando ser essa plenamente viável em razão dos direitos fundamentais, do princípio da igualdade e por decorrência do Estado Social (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2016, p.12).

Há momentos na análise que um comportamento é perceptível. O Brasil ora se assemelha aos países pertencentes à OCDE, ora se assemelha aos países da América Latina. Com relação à participação do imposto sobre a renda no PIB do país, por exemplo, a média

¹ “Articolo 53: Ognuno ha l'obbligo di contribuire alla spesa pubblica nella misura della sua capacità di contribuire. Il sistema fiscale è ispirato ai criteri di progressività”. Artigo 53: Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade. Tradução da autora desse artigo. Disponível em: <[http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20\(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano\)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf](http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf)>. Acesso em: 04 nov. 2017.

tributária dos países mais ricos está próxima da média brasileira. Já com relação à importância que se dá ao imposto sobre a renda no Sistema Tributário como todo percebe-se que o Brasil tem uma tendência mais presente nos países da América Latina, nesses países o foco da tributação é sobre os impostos indiretos, assim como no Brasil.

A respeito das alíquotas não é diferente, mais uma vez o Brasil se assemelha com os países desenvolvidos, uma vez que a quantidade de alíquotas referentes ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, por exemplo, sendo apenas quatro, aproxima-se da quantidade de alíquota dos países mais ricos. Analisando os países da América Latina, o número de alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas no Brasil é pequeno, tendo em vista que esses países possuem sete, oito alíquotas, como já tratado acima. Portanto, ter mais alíquotas abarcaria de forma mais justa e abrangente a capacidade contributiva de cada contribuinte, aumentando a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

5. CONCLUSÃO

Este artigo observou a importância de se cumprir os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, com intuito de evidenciar, especificadamente, a aplicação desses princípios para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Verificou-se que a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ajuda a equalizar a distribuição de renda antes de sua incidência, de forma a ajudar o Estado a cumprir seu papel redistributivo.

Analisou-se, também, a repercussão do referido imposto em outros países e ficaram nítidas certas discrepâncias entre o Sistema Tributário no Brasil e os sistemas dos outros países. Em momentos o Brasil muito se assemelha a países desenvolvidos e se difere dos países da América Latina, a grande questão é que a situação fática do nosso país está mais próxima dos países da região latina.

Tendo em vista ser o Brasil um país que concentra sua tributação nos impostos indiretos, portanto, um país com Sistema Tributário predominantemente regressivo, trabalhar melhor o desenvolvimento do imposto sobre a renda no que concerne à progressividade é uma saída para se evitar a manutenção dessa característica.

A progressividade existente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, contudo, não é instituída na sua forma mais eficaz, aumentando a desigualdade

social entre os contribuintes. O aumento do número de alíquotas, por exemplo, poderia viabilizar uma tributação mais justa, capaz de assegurar que a capacidade econômica de cada contribuinte fosse respeitada.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALLEGRO, Leonardo. **Imposto de renda e seus princípios**. Jusbrasil, Artigos, 2016. Disponível em: <<https://leoallegro.jusbrasil.com.br/artigos/397921850/imposto-de-renda-e-seus-principios>>. Acesso em: 29 set. 2017.

ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente**. Boletim Jurídico. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876>>. Acesso em: 24 out. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Direito Constitucional: Princípio da Isonomia e a Constatação da Discriminação Positiva**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

BARCELLO, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. **Constituição (1946)**. Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Lex. Brasília, DF, 06 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. **Lei nº 13.149, de 21 de junho de 2015.** Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Lex. Brasília, DF, 22 jul. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Lei nº 317, de 21 de novembro de 1843.** Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercícios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. Lex. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM317.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Lei nº 4.154, de 28 de dezembro de 1962.** Dispõe sôbre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza. Lex. Brasília, DF, 30 nov. 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4154.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Lex. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017.

CAMARGO, Júlio César Rodrigues de; OLIVEIRA, Rodrigo Rios Faria de. **O imposto de renda no direito comparado.** E-locação, 2016. Disponível em: <<file:///C:/Users/Ana%20Carla/Downloads/103-440-1-PB.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos).** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006

_____. **Curso de direito constitucional tributário.** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CASTRO, Carem Barbosa. **Teoria geral dos princípios.** Âmbito Jurídico, Trabalho. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12251&revista_caderno=25>. Acesso em: 19 set. 2017.

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição.** 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e->

aduaneiros/trabalhos-academicos/07-2014-fabio-irpf-comparacoes-internacionais-completo>. Acesso em: 2 out. 2017.

COSTA, Helena Regina. **Imposto de renda e capacidade contributiva**. Centro de Estudos Judiciários, 2003. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/560/740>>. Acesso em: 13 out. 2017.

COSTA, Luis Alberto. **A questão da progressividade do imposto de renda em face da realidade econômica brasileira**. Conteúdo Jurídico, 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-questao-da-progressividade-do-imposto-de-renda-em-face-da-realidade-economica-brasileira,42730.html>>. Acesso em: 14 out. 2017.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Imposto de renda pessoa física: proposta para uma tributação mais justa**. 2017. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2017/notaTec169IRPF.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2017.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ESMERELLES, Fabio Seiki. **Conceito constitucional de renda e compensação de prejuízos**. Âmbito Jurídico, Tributário. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13205&revista_caderno=26>. Acesso em: 15 out. 2017.

GABRIEL, Sergio. **O papel dos princípios no direito brasileiro e os princípios constitucionais**. Prolegis, Conteúdo jurídico, 2007. Disponível em: <<http://www.prolegis.com.br/o-papel-dos-princ%C3%ADpios-no-direito-brasileiro-e-os-princ%C3%ADpios-constitucionais/>>. Acesso em: 20 set. 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf>. Acesso em: 18 out. 2017.

GOMES, Marcus Lívio; Antonelli, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de direito tributário brasileiro**. v. 1. São Paulo: *Quartier Latin*, 2005.

ITÁLIA. **Constituição Federal**, de 27 de dezembro de 1947. Disponível em: <[http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20\(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano\)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf](http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf)>. Acesso em: 04 nov. 2017.

LOPES FILHO, Luiz Antônio Alvares; QUINTILIANO, Felipe Langoni; WOLFF, Gustavo. **Definição de “renda e proventos de qualquer natureza” para fins de tributação**. Revista de Direito Público, 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10732/9438>>. Acesso em: 20 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008

MACHADO NETO, Marcello Lavenère; GASSEN, Valcir. **Matriz tributária e progressividade na tributação**. Migalhas, 2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria/112,MI244590,11049-Matriz+tributaria+e+progressividade+na+tributacao>>. Acesso em: 24 set. 2017.

MEDRADO, Luiz Flávio Matos. **A regressividade da tributação indireta e o princípio da capacidade contributiva do Brasil**. Seara Jurídica, 2010. Disponível em: <http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf>. Acesso em: 15 out. 2017.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MOTA, Camilla Veras. **Na América do sul, só Paraguai tem imposto de renda menor que o do Brasil**. BBC, Brasil, 2017. Disponível em <<http://www.bbc.com/portuguese/brasil-40895471>>. Acesso em: 23 set. 2017.

NASCIMENTO, Eduardo Solto do. **Base de cálculo é essencial e deve ser analisada na RMIT**. Consultor Jurídico, 2011. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2011-nov-02/base-calculo-essencial-regra-matriz-incidencia-tributaria>>. Acesso em: 12 out. 2017.

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

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física**. 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Imp.%20Renda.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2017.

NOGUEIRA, Alberto. Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NUNES, Luiz A. R. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana**: Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2002.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Dados disponíveis em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/income-tax-and-social-security-contributions-2008_20758510-table1>. Acesso em: 16 out. 2017.

PAES, Nelson Leitão. **Imposto de Renda da Pessoa Física** - Uma análise comparativa do Brasil em relação à América Latina. 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-06182014000200008>>. Acesso em: 05 out. 2017.

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

RIOS, José Lázaro Carneiro. **Justiça tributária constitucional e distribuição mais igualitária da renda e da aceleração do desenvolvimento**. Boletim Jurídico. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1300>> Acesso em: 20 out. 2017.

RODRIGUES, Hugo Thamir; OLIVEIRA, Antônio Furtado de. **A regressividade do sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/download/16449/4096>>. Acesso em: 18 out. 2017

SALVADOR, Evilasio. **O regressivo sistema tributário brasileiro**. Carta Capital, Economia, 2014. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 19 out. 2017.

SANTOS, Sabrina Laura Diógenes dos. **O princípio da seletividade como direito do contribuinte**. 2014. Disponível em: <https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/906/1/SabrinaLDS_Monografia.pdf>. Acesso em: 16 de out. de 2017.

SAPUCAIA, Rafael Vieira Figueiredo. **O modelo de regras e princípios em Robert Alexy**. Âmbito Jurídico, Filosofia. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10552>. Acesso em; 19 set. 2017.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. **Princípio da igualdade tributária como fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. E-GOV, 2013. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/princ%C3%ADpio-da-igualdade-tribut%C3%A1ria-como-fundamento-na-jurisprud%C3%A4ncia-do-supremo-tribunal-fed>>. Acesso em: 25 set. 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

XIMENES, Fernando Braz. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal**. Boletim Jurídico. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2470>> Acesso em: 24 out. 2017.