

CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA – ASCES/UNITA
BACHARELADO EM DIREITO

JUSTIÇA FISCAL: A INEFICIÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

NADINE RAQUEL GONÇALVES ARAÚJO

CARUARU

2017

CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA – ASCES/UNITA
BACHARELADO EM DIREITO

JUSTIÇA FISCAL: A INEFICIÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado em direito, apresentado ao Centro Universitário Tabosa de Almeida – ASCES/UNITA, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Mestre Marcos Aurélio de Mota Jordão

NADINE RAQUEL GONÇALVES ARAÚJO

CARUARU

2017

BANCA EXAMINADORA

Aprovada em: 12 de abril de 2017.

Presidente: Prof. Mestre Marcos Aurélio de Mota Jordão

Primeiro Avaliador: Prof. Jan Grunberg Lindoso

Segundo Avaliador: Prof. Mestre Alexandre José Costa Lima

Avaliador Suplente: Prof. Adilson Silva Ferraz

Expresso toda gratidão ao amor da minha vida, à minha amada filha Marília, que ilumina a minha vida, que superou e compreendeu minha ausência e que, apesar da pouca idade, nos momentos de aflição, me trazia alívio com palavras de amor e com seu doce sorriso.

AGRADECIMENTOS

Aos mestres que já passaram por minha vida, pois a eles devo parte do meu capital intelectual e por serem inspiração para a minha eternidade, seja aqui ou em qualquer lugar; cada qual com a sua maneira, contribuíram para que eu tivesse orgulho da profissão que escolhi, incentivando-me a buscar conhecimento e a produzir ensinamentos.

Ao meu orientador, Professor Mestre Marcos Aurélio de Mota Jordão, que me orientou e auxiliou-me enormemente no desenvolvimento desta dissertação, pelo constante auxílio e atenção, pelas dúvidas sanadas e também pelas induzidas, sobre as quais a reflexão empenhada resultou no enriquecimento do trabalho.

À minha família, que sempre me acompanha em momentos importantes da minha vida; pela ajuda nos momentos em que o tempo tornou-se escasso e as tarefas abundantes, por acreditarem na realização desde sonho, sonhando ao meu lado, incentivando-me em todos os momentos e comemorando comigo a conquista de cada passo.

Ao meu pai, Luiz, por ter colaborado enormemente na minha formação acadêmica, ademais, ajudou-me inclusive em minhas obrigações profissionais.

A minha amiga e mãe, Helena, que me inspira, pela fortaleza que sempre foi.

Aos contribuintes que fazem muito por este país, principalmente àqueles que possuem uma menor capacidade contributiva.

E ao principal, que é Deus, pois tudo passa, só Deus não muda, a paciência tudo alcança; a quem tem Deus nada lhe falta, só Deus basta.

“Ninguém dá importância ao pão pela quantidade de pão que existe num país ou no mundo, mas todos medem sua utilidade de acordo com a quantidade disponível para si, e isso, por sua vez depende da quantidade total”.

Schumpeter

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar a tributação incidente para os contribuintes de menor capacidade econômica, face aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade, da igualdade, do não-confisco e demais princípios corolários da Justiça Fiscal, envolvendo o debate da justiça no âmbito tributário. Destacou-se nesta pesquisa que a forma de tributação indireta é incontestavelmente o que mais onera o contribuinte de pequena capacidade contributiva. Um estudo do Imposto de Renda foi realizado com a finalidade de verificar a sua incidência sobre a renda auferida pelos assalariados em contrapartida à renda tributada daqueles detentores de capital econômico expressivo e as consequências desse desequilíbrio. Uma pesquisa bibliográfica foi realizada com intuito de contribuir para formação da base teórica do presente trabalho, aliada a realização de uma abordagem quantitativa, que forneceu resultados para demonstrar que a progressividade nas cobranças dos tributos se dá de maneira insatisfatória, havendo falhas a serem corrigidas. Para a construção do presente trabalho, também foi apresentado diversos projetos legislativos e leis nacionais relacionados ao imposto de renda, tido como meio mais eficaz de sanar a desigualdade na distribuição de renda através da tributação. Ao final, apontou-se critérios de concretização do postulado da Justiça Fiscal, onde pode-se entender que o objetivo da busca pela equidade na tributação é reduzir as diferenças entre as classes de renda, que por sinal, é exageradamente grande no Brasil.

Palavras-chave: Justiça Fiscal; Imposto de Renda; Capacidade Contributiva; Tributação; Progressividade.

ABSTRACT

The present study sought to analyze the taxation of taxpayers with lower economic capacity, in view of the principles of legality, taxpayer capacity, progressiveness, equality, non-confiscation and other corollary principles of Fiscal Justice, involving the discussion of justice in the tax sphere. It was highlighted in this research that the form of indirect taxation is undoubtedly the one that most taxes the taxpayer with small contributory capacity. A study of the Income Tax was carried out with the purpose of verifying its incidence on the income earned by the salaried workers in counterpart to the taxed income of those with expressive economic capital and the consequences of this imbalance. A bibliographical research was carried out with the purpose of contributing to the formation of the theoretical base of the present work, together with a quantitative approach, which provided results to demonstrate that progressivity in tax collection occurs unsatisfactorily, with deficiencies to be corrected. For the construction of the present work, several legislative bills and national laws related to income tax were also presented as the most effective means of remedying the inequality in the distribution of income through taxation. At the end, it was pointed out criteria for the implementation of the Fiscal Justice postulate, where it can be understood that the objective of the search for equity in taxation is to reduce the differences between income classes, which, by the way, is exaggeratedly large in Brazil.

Keywords: Fiscal Justice; Income tax; Contribution Capacity; Taxation; Progressivity.

LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 1	15
Tabela 1	16
Tabela 2	17
Tabela 3	28

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1. CAUSAS E EFEITOS DA INJUSTIÇA FISCAL SOBRE OS CONTRIBUINTES DE PEQUENA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL ..	12
1.1 Carga tributária sobre a classe média e sobre as micros e pequenas empresas (contribuintes de pequena capacidade)	14
1.2 Evasão e elisão fiscal dos pequenos contribuintes: causas e efeitos ligados à injustiça fiscal	20
CAPÍTULO 2. TRATAMENTO LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO SOBRE INJUSTIÇA FISCAL NO BRASIL.....	23
2.1 Análise da legislação tributária vigente que prevê equidade fiscal	26
2.2 Análise da produção de projetos legislativos que prevê equidade fiscal	34
2.2 Análise da jurisprudência que prevê equidade fiscal	39
CAPÍTULO 3. NOVOS RUMOS DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL	45
3.1 Análise da Doutrina Sobre as Tendências Legislativas de Justiça Fiscal no Brasil comparado à algumas experiências estrangeiras.....	45
3.2 Análise propositiva de ações para conjugar os interesses estatais de eficiência arrecadadora com a concretização de justiça fiscal	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS	53

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o instituto da Justiça Fiscal no ordenamento brasileiro, diante da existência de previsão legal constitucional que institui princípios que promovem a sua aplicação e da criação de mecanismos que colimam a sua consecução.

A seleção do tema deu-se pela importância do conteúdo, qual seja a consequência econômica que a errônea tributação dos contribuintes tem, principalmente para os contribuintes de menor poder aquisitivo.

A Justiça Fiscal foi compreendida, neste estudo, sob os aspectos da tributação com base na capacidade contributiva e na redistribuição de renda, assim como na observância do princípio da isonomia tributária nas exações cobradas pelo Estado aos contribuintes.

A problemática consiste no fato de que o sistema tributário é concentrado na imposição indireta, incidente sobre o consumo de bens e serviços e que desonera a renda oriunda do capital, o que impõe um ônus mais pesado justamente sobre as camadas populacionais com menor poder aquisitivo.

Para tanto, a pesquisa foi dividida em três capítulos. No primeiro, buscamos levantar apontamentos que revelassem os indícios de iniquidade fiscal no sistema tributário brasileiro, onde foram trazidas inúmeras formas de iniquidades a qual a estrutura brasileira comporta.

No segundo capítulo, o estudo se concentrou na análise da legislação vigente e na produção legislativa, que deveriam ser utilizadas como forma de nivelar as desigualdades sociais existentes, trazendo análise da eficácia desses recursos.

A efetivação do preceito constitucional que prevê a aplicação de alíquotas progressivas para a cobrança do imposto sobre a renda foi discutida, sobretudo, com a apreciação da adoção de padrões diferentes para onerar a renda e proventos através do imposto de renda e como estas escolhas do legislador atingem cada perfil de contribuinte.

Ainda no segundo capítulo, fizemos a análise de propostas legislativas, observando como a decisão política do legislador é influenciadora da estrutura tributária do país, principalmente quando se verifica a correta aplicação dos preceitos de justiça fiscal, com intuito de eliminar causa de iniquidades fiscais existentes.

Ao final do segundo capítulo foi imperioso trazer julgados do Supremo Tribunal Federal e do Supremo Tribunal de Justiça, os quais versam sobre a aplicabilidade dos preceitos da Justiça Fiscal através do Poder Judiciário.

O terceiro capítulo é dedicado a considerar mecanismos que congreguem o instituto da Justiça Fiscal, trazendo para tal o posicionamento doutrinário, além de comparação com sistemas internacionais de países que se assemelham ao Brasil, concluindo o trabalho acadêmico com levantamentos propositivos.

No tocante a escolha do sistema internacional utilizado, preferimos por deliberar acerca da aplicação da alíquota máxima e da base de cálculo sobre a qual incide o Imposto de Renda em países de grande economia frente ao cenário mundial e em países de economia emergente, assim como se encontra a economia no Brasil.

Nestas linhas, trataremos a respeito da importância de um instituto eficaz para a orientação de todo o sistema tributário e seus efeitos na redução da distribuição da renda na distribuição da renda, preceito que apenas se concretizará com a correta aplicação dos princípios corolários da justiça fiscal.

CAPÍTULO 1. CAUSAS E EFEITOS DA INJUSTIÇA FISCAL SOBRE OS CONTRIBUINTES DE PEQUENA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

Dentre muitos questionamentos acerca da ineficiência do governo brasileiro em relação à distribuição de riquezas no país em presença de uma sociedade absurdamente desigual, um tema relevante deveria despontar como uma das principais formas de redução das disparidades sociais e econômicas. Porém, a pauta é abafada dentro dos órgãos pertencentes aos entes federativos e distanciada do conhecimento da população.

Trata-se da utilização de um sistema tributário eficiente, onde todos contribuam para a manutenção do Estado. Entretanto, além de eficiência, deve estar presente os requisitos de equidade como um dos objetivos do sistema tributário, garantindo que cada contribuinte seja onerado na medida de sua capacidade, assim como trata Schoueri ao afirmar que “o papel do tributo ultrapassa a sua função arrecadadora, cabendo verificar seu efeito sobre o mercado, exigindo-se da tributação um ganho de eficiência econômica”¹.

Na esteira deste simplório raciocínio, o tributo seria mais que um mecanismo de arrecadação de recurso para a promoção do Estado, sendo utilizado como um pretense meio de diminuição das diferenças sociais e econômicas que tanto assola o país.

Apesar de o Brasil, de acordo com dados do Fundo Monetário Internacional, está entre as dez maiores economias do mundo², o nível de desigualdade social o país ainda é preocupante, principalmente quando posto em observação com o de outros países que estão no mesmo estágio de desenvolvimento, tendo o país que suportar ainda um elevado nível de disparidade social, conforme nos mostra as variações do Índice de Gini³.

Entre os anos de 2004 e 2014 a variante foi de 0,545 (quinhentos e quarenta e cinco décimos) para 0,490 (quatrocentos e noventa décimos), alteração considerada pequena de

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 41.

² International Monetary Fund. World Economic Outlook Database. Abril, 2016.

³ Índice de Gini: De acordo com Andréa Wolffenbüttel, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, constitui um instrumento para aferir o grau de concentração de renda em cada país, através de uma variante numérica criada a partir da comparação da parcela 20% mais pobre do grupo com a parcela 20% mais rica, onde o número zero representa uma situação de igualdade e o número um representa a concentração da riqueza na mão de uma só pessoa. Disponível em http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2048:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 13.SET.2016.

acordo com o relatório de distribuição de renda publicado pelo Ministério da Fazenda, publicado em maio de 2016⁴.

Apesar de não ter uma das maiores cargas tributária do mundo, como muito alegam, o Brasil falha em situações distintas que igualmente prejudicam a parcela menos favorecida em recursos econômicos do país.

Em primeira análise, verificamos que o retorno da arrecadação em serviços públicos é precário, na maior parte dos aparelhos estatais, sejam eles voltados à saúde, à educação, à segurança pública, saneamento ou demais áreas de atuação do Estado.

Para a classificação de serviços públicos Carvalho Filho distingue os serviços públicos econômicos, onde o prestador auferir lucros com a execução da atividade, não sendo estes deficitários, e os serviços públicos sociais, por meio do qual o Estado presta serviços basilares a população, através de comodidades relevantes, serviços assistenciais e protetivos, financiados pelos recursos contraídos sobretudo com a arrecadação de tributos, mas que, todavia, são deficitários, impossibilitando aos contribuinte de desfrutar de uma contraprestação estatal efetiva⁵.

A deficiência nos serviços públicos sociais atinge, por essa ótica, principalmente, a quem pouco ou nada tem, a população carente de recursos econômicos, que não dispõe, por exemplo, de renda para favorecer uma prestigiada educação aos seus filhos e quando acometidos por doença não tem o dinheiro necessário para arcar com despesas médicas.

Segundo, o sistema de arrecadação é complexo e abarca várias situações de iniquidades, a exemplo da forma de tributação que é excessivamente indireta, regressiva, onerando o consumidor final de serviços e produto essenciais e dificultando a percepção do valor total de tributos pagos.

A falta de transparência nos tributos arrecadados de forma indireta, com arrecadação embutida no valor dos produtos, prejudica não apenas o consumidor, como também toda a cadeia de atividades de produção, que além de terem seus preços superfaturados, suportam uma carga tributária má distribuída.

Em detrimento da prefalada carga tributária presente nos insumos e serviço, a tributação que incide sobre os recursos da parcela mais rica da população é insignificante face

⁴ RELATÓRIO da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira: Ministério da Fazenda, 2016.

⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 343.

ao seu poder aquisitivo, a exemplo dos irrisórios impostos incidentes sobre o patrimônio, ao tratamento privilegiado dado a renda proveniente do capital e a omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)⁶, previsto constitucionalmente há quase 30 anos atrás.

No presente estudo, pretendemos observar os aspectos atribuídos a segunda situação elucidada, analisando as injustiças que permeiam a legislação tributária em desfavor dos contribuintes de pequena capacidade contributiva e deixando a análise da precariedade do retorno da arrecadação pública para um estudo posterior.

1.1 Carga tributária sobre a classe média e sobre as micros e pequenas empresas (contribuintes de pequena capacidade)

O estudo sobre a carga tributária incidente sobre contribuintes de pequena capacidade contributiva, compreendendo a classe média e as micros e pequenas empresas, revelou-se de extrema importância, devido a elevada e crescente participação na arrecadação tributária a qual este grupo econômico suporta.

A despeito da inclusão das micros e pequenas empresas, pessoas jurídicas de direito privado, é mister trazer à baila o entendimento de Regina Helena Costa, que preconiza ser cabível tanto as pessoas físicas como as pessoas jurídicas a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva⁷.

Por amparo constitucional, a tributação não pode, para nenhum contribuinte, ser excessiva ou violar direitos individuais, estando presentes nesse entendimento o Princípio da Isonomia Tributária e o Princípio da Vedação ao Confisco, com precedentes no artigo 150 da Carta Magna, incisos II e IV, respectivamente⁸.

É nesse sentido que encontramos no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal⁹ a menção à capacidade econômica do contribuinte, que deveria ser analisada para instituição de

⁶ Constituição Federal, Art. 153, *caput* e inciso VII.

⁷ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. Malheiros, 1993. p. 40.

⁸ Constituição Federal, Art. 150, *caput*, incisos II e IV;

⁹ Constituição Federal, 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.

impostos entre os mais diversos perfis de contribuinte, independentemente da natureza dos impostos.

Tido por correlato ao Princípio da Isonomia, o Princípio da Capacidade Contributiva prediz que o contribuinte que revele uma capacidade econômica mais favorável deve contribuir em maior grau que os demais, garantindo que a quantia despendida por cada um seja ponderada de maneira mais justa.

Para Sabbag a consecução de uma justiça distributiva é oriunda de sacrifício econômico proporcional, com incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que é majorada a base de cálculo, o que difere da aplicação de uma única alíquota incidente sobre inúmeras bases de cálculo¹⁰.

No mesmo sentido, preleciona Paulsen:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém¹¹.

Entretanto, mesmo com disposição constitucional preferencial a adoção de tributos que analisem a capacidade econômica do contribuinte, verifica-se que os tributos indiretos predominam como principal meio de arrecadação do Estado.

Conforme os dados do Conselho de Desenvolvimento Econômico Social (CDES) a população que ganha até dois salários mínimos tem cerca de 45,8% (quarenta e cinco vírgula oito por cento) da renda mensal atingida pelos tributos indiretos, enquanto os mesmos tributos alcançam apenas 16,4% (dezesseis vírgula quatro por cento) da renda dos contribuintes que auferem renda mensal superior a 30 salários mínimos¹².

¹⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 157.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE, 2012. p. 50.

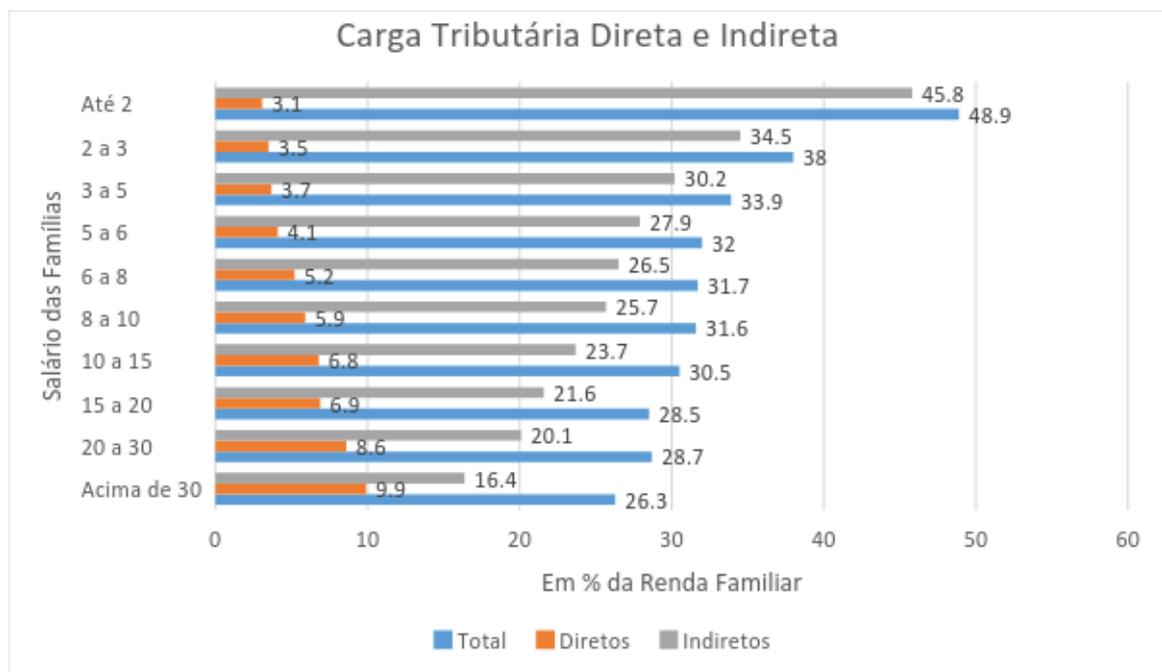
¹² Indicadores de Iniquidades do Sistema Tributário Nacional. Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Social e Econômico. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjrc-t2q3PAhWk3YMKHXFiAH8QFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cdes.gov.br%2Fdocumento%2F2651756%2Findicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html&usg=AFQjCNEfMApoQhNKx5TVk3hkq3tU0MaWQ&bvm=bv.133700528,d.amc>. Acesso em: 07 SET.2016.

Para os impostos diretos, o quadro percentual é diferente, atingindo 9,9% (nove vírgula nove por cento) do salário de quem ganha acima de 30 salários mínimos e 3,1% (três vírgula um por cento) do salário de quem ganha até 2 salários mínimos.

Apesar da maior parcela dos tributos diretos ser direcionada para o detentor de maior capacidade econômica, a soma da incidência de tributos diretos e indiretos é uma amostra clara do quanto o sistema é deficitário em equidade, despontando um total de 26,3% (vinte e seis vírgula três por cento) para os que auferem mais de trinta salários em detrimento de 48,9% (quarenta e oito vírgula nove por cento) do salário de contribuintes que não recebem mais que dois salários.

O Gráfico 1 demonstra o perfil da distribuição do ônus fiscal por faixa de rendimento de acordo com os dados fornecidos pelo Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Econômico Social:

Gráfico 1: Distribuição da Carga Tributária Brasileira Direta e Indireta por Faixa Salarial



Fonte: Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Social e Econômico, 2016¹³.

¹³ Indicadores de Iniquidades do Sistema Tributário Nacional. Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Social e Econômico. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjrc-t2q3PAhWk3YMKHXFiAH8QFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cdes.gov.br%2Fdocumento%2F2651756%2Findicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n->

Notas: Elaboração Própria.

A exemplo de impostos indiretos, temos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), responsável pela maior parcela de arrecadação de impostos no âmbito nacional e que conta com alíquota incidente sobre o valor do produto ou serviço, tendo variação de alíquotas aplicadas a cada produto ou a cada serviço a depender do Estado-membro tributante.

A dificuldade do contribuinte em reconhecer qual parcela do valor pago em contraprestação será destinada indiretamente a arrecadação do governo é agravada pelo fato de cada Estado ter sua legislação específica para aplicação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços¹⁴, com tratamentos tributários distintos para cada operação ou prestação, uma vez que o tipo do produto ou serviço adquirido pelo contribuinte é decisivo para a incidência da alíquota, além da existência de redução da base de cálculo para prestações específicas¹⁵.

São tributos que também incidem sobre o valor dos produtos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II). Da mesma forma que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não são percebidos pelo consumidor, que acredita que o destino da maior parte do valor pago são para a custos com a produção e para o lucro dos sócios da empresa.

A incidência de impostos no valor do insumo adquirido disfarça a parcela de contribuição de cada sujeito para manutenção da máquina pública, penalizando o consumidor de baixa renda, que destina grande parte de sua renda para compra de produtos e serviços básicos, não se vislumbrando nessas situações a aplicação do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.

A excessiva tributação sobre o consumo também implica em significativa oneração do valor do produto, com a conseqüente redução da demanda, restrição à produção, redução da oferta de empregos e prejuízo ao crescimento econômico, que afeta principalmente as micros

2.html&usg=AFQjCNEfMApoQhNKx5TVk3hkq3tU0MaWQ&bvm=bv.133700528,d.amc. Acesso em: 07 SET.2016.

¹⁴ Conselho Nacional de Política Fazendária, CONFAZ: Ministério da Fazenda. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais>. Acesso em 13.SET.2016.

¹⁵ Segundo publicação da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo, a redução da base de cálculo consiste em: “(...) uma regra de diminuição de tributação que beneficia operações e prestações específicas, reduzindo em determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS. O benefício da redução da base de cálculo é apresentado no artigo 51 e no Anexo II do RICMS”. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/contas/reducao.shtm>>. Acesso em 13.SET.2016.

e pequenas empresas, prejudicando não apenas o consumidor, como também toda a cadeia de atividades de produção, que além de terem seus preços superfaturados, suportam uma carga tributária má distribuída.

Dentre os impostos diretos também é possível encontrar disparidades entre a oneração tributária dos vários contribuintes, o que é visto claramente na taxação dos diferentes tipos de Imposto de Renda, cobrado com alíquotas diferentes para renda proveniente do trabalho e do capital.

O Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), que incide sobre a renda e proventos dos contribuintes que recebam rendimentos de fontes no Brasil, atribui alíquota máxima de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) para o sujeito que ganha acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e setenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) mensais¹⁶, o que é previamente considerado equitativo quando observado apenas a progressão de alíquotas pertencente a este imposto.

A Tabela 1 mostra a incidência mensal do imposto de renda das pessoas físicas, através dela, é possível constatar que para os valores recebidos acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e setenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) não haverá mais progressão de alíquotas.

Tabela 1. Incidência Mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física – 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 do Brasil – Ministério da Fazenda. 2016.

¹⁶ Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em 18 SET.2016.

O imposto incidente sobre a renda proveniente do capital, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), não tem progressão estabelecida por base de cálculo, e sim pelo prazo de aplicação. A incidência das alíquotas beneficia aquele que tem maior disponibilidade econômica e que tem recursos disponíveis para aplicação em fundo de investimento, tendo como alíquota máxima 22,5% (vinte e dois e meio por cento) para aplicações de até 180 (cento e oitenta dias), consideradas de curto prazo, com diferença de 05% (cinco por cento) para a alíquota máxima trazida pelo Imposto de Renda de Pessoa Física¹⁷.

Como mostra a Tabela 2, quanto maior disponibilidade econômica que permita o contribuinte investir em prazo maior em aplicações, maior o benefício que este auferirá, em razão das alíquotas regredirem a medida em que o prazo aumenta.

Tabela 2. Incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte nos Fundos de Longo Prazo

Prazo de Aplicação	Alíquota (%)
Até 180 dias	22,5
De 181 dias até 360 dias	20
De 361 dias até 720 dias	17,5
Acima de 720 dias	15

Fonte: Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Ministério da Fazenda. 2015.

As aplicações de longo prazo favorecem demasiadamente o contribuinte que tem o capital disponível, pois, a este tipo de aplicação a alíquota sobre os rendimentos é de apenas em 15% (quinze por cento), sendo esta a alíquota para todos os montantes aplicados com prazo superior a 720 dias (setecentos e vinte dias).

A alíquota de 15% (quinze por cento) incidirá no Imposto de Renda de Pessoa Física para o contribuinte com renda mensal entre R\$ 2.826,66 (dois mil oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e seis centavos) e R\$ 3.751,05 (três mil setecentos e cinquenta e um reais e cinco centavos), valores por demais inferiores aos aplicados nos fundos de investimento a longo prazo.

¹⁷ Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirf-declaracao-do-imposto-de-renda-retido-na-fonte/arquivos-mafon/mafon-2016.pdf>>. Acesso em: 18 AGO.2016. p. 49.

A forma de recolhimento dos impostos de renda é, por si só, uma afronta a busca de um sistema tributário justo, pois, permite que para o mesmo contribuinte sejam aplicados diferentes tipos de alíquotas, deixando de aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva e não se observando ao certo qual a renda final obtida por cada contribuinte.

O estabelecimento de arrecadação segregada pela origem ou natureza da renda aparece como violação não apenas ao Princípio da Capacidade Contributiva, mas também como afronta ao Princípio da Isonomia Tributária, permitindo que um contribuinte que tenha renda tributada na fonte, seja ela exclusiva ou não, arrecade para o Estado baseado em alíquotas menor que outro contribuinte que arrecade através do Imposto de Renda de Pessoa Física e ganhe relativamente igual aquele.

Acerca do tema, dispõe o estudo realizado pelo Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil:

Uma das formas para estabelecer a isonomia tributária é considerar a capacidade contributiva, independentemente da origem ou da natureza da renda, isto é, se de capital ou trabalho, pois a Constituição do país determina o respeito à capacidade econômica para graduação dos impostos. Assim, a existência de tributação exclusiva na fonte, com adoção de alíquotas diferentes daquelas vigentes na tabela progressiva do IR, não respeita os princípios constitucionais de isonomia, capacidade contributiva e progressividade. (...) A legislação tributária, ao permitir a incidência exclusiva na fonte de determinados rendimentos, estabelece discriminações na origem da renda dos contribuintes, pois estes acabam sendo tributados apenas proporcionalmente, fugindo da progressividade. Trata-se de um contraste com o que está estabelecido na Constituição, que não permite discriminação em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos¹⁸.

De acordo com o autor Luciano Amaro, deveria ser vedado a adoção de critério de qualificação nos modelos de incidência do imposto, a justiça seria então alcançada através de um padrão cego e inábil para estabelecer diferenças em relação a natureza da riqueza no momento de submissão ao sistema tributário¹⁹.

1.2 Evasão e elisão fiscal dos pequenos contribuintes: causas e efeitos ligados à injustiça fiscal

¹⁸ TRIBUTAÇÃO no Brasil: Em busca da justiça fiscal. Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília: 2010. Pág. 32.

¹⁹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 30.

Por mais que o contribuinte desconheça sobre como ocorre a tributação ou como são realmente distribuídos os tributos arrecadados, não é difícil encontramos alguém que afirme que não goste de pagar imposto.

De várias formas, o brasileiro encontra um jeito para não contribuir com a arrecadação, seja encontrando brechas na legislação ou até mesmo com práticas ilícitas que cobrem a realidade dos fatos e o exime de pagar certos tributos.

A utilização de meio alternativo para não pagar impostos é constante, mas a Administração Pública furta-se da responsabilidade de fiscalizar mais severamente ao afirmar inviabilidade de verificar se todos os contribuintes estão agindo de forma lícita, se limitando a fazer a fiscalização por “amostragem”, onde apenas um pequeno número de contribuintes é submetido a fiscalização.

As práticas para eximir-se da arrecadação de impostos ocorrem com bastante frequência em Microempresa e Empresas de Pequeno Porte, que apesar de disporem de tratamento tributário diferenciado, ainda assim, são acometidas por comércios ilegais e por grandes empresas que dominam o mercado e que têm capacidade para investir em planejamento tributário.

É impossível competir com aqueles que ainda continuam na clandestinidade, seja ela integral, onde a empresa não preenche nenhuma formalidade legal, ou apenas parcial, tendo a empresa duas formas de registro das operações que abarcam um fato gerador: um conforme a realidade fática e outro fictício, de menor expressão econômica, no qual incide a tributação.

As técnicas encontradas no mercado para reduzir a carga tributária são tituladas de elisão e evasão fiscal²⁰. A elisão consiste em uma conduta exonerada de ilicitude, pois, antes do fato gerador, o contribuinte se utiliza de procedimentos autorizados pela lei, ou por ela não vedados, para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária.

Como caracteriza Andrade Filho, a elisão fiscal é um mecanismo lícito, que funda-se em situações fáticas e legais com intuito de reduzir significativamente o ônus tributária que incidirá sobre o contribuinte²¹. Atenderá sempre os limites estabelecidos por lei, desta forma, será sempre uma maneira lícita de redução da carga tributária.

²⁰ PROENÇA, Fábio Rogério. Planejamento Tributário. Londrina: UNOPAR, 2014. 1º. Ed. p. 13.

²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Atlas, 2007. p. 728.

A prática elisiva, entretanto, tende a beneficiar as empresas de capital econômico expressivo, com acessória jurídica e tributária para melhor orientar nas relações com o Fisco. As empresas que possuem menor capital econômico, por sua vez, não detêm conhecimento para realizações de atos elisivos, autorizados ou não vedados pela lei.

A evasão por sua vez, é uma prática simulatória, consistente em fraude ou sonegação, onde o contribuinte se opõe à lei, com ação consciente, espontânea e dolosa, eliminando ou postergando a obrigação. A evasão fiscal está tipificada na Lei 8.137 de 1990 – Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária e Econômica, que define os crimes contra a ordem tributária e econômica²².

Assim, até mesmo o tratamento dado para as empresas que adotam as citadas modalidades jurídicas empresárias, limitadas por um valor fixo no lucro bruto durante o período fiscal, deverá observar os princípios constitucionais consagrados, garantido que não haja arrecadação injusta, não isonômica e sem observância da capacidade de contribuir, assim dispõe Douglas Yamashita:

É evidente que empresas também têm capacidade contributiva. A melhor forma de mensurar a capacidade contributiva é com base nos rendimentos efetivos (lucro). A forma jurídica de uma empresa nada expressa sobre sua capacidade contributiva. Da mesma forma, o patrimônio social, incluindo os imóveis que servem à empresa, não é, da mesma forma, apropriado para mensurar isonomicamente a capacidade contributiva de uma empresa²³.

Diante das situações apresentadas, o empresário que não tem conhecimento de práticas financeiras e tributárias ou não tem condições para pagar profissional especializado em planejamento tributário, através da elisão, mas que deseja que seu produto seja competitivo no mercado, se vê quase obrigado a adequar seu comércio, serviços ou sua produção industrial as práticas comumente vistas no mercado, vendo na evasão fiscal um caminho para competir e crescer, temendo o desaparecimento da sua empresa no mercado ao curto ou médio prazo no mercado.

²² Lei 8.137 de 1990 – Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária e Econômica.

²³ TIPKE, Klaus Tipke; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. 1º Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CAPÍTULO 2. TRATAMENTO LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO SOBRE INJUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

Como elucidado no capítulo anterior, não são raras as causas que contribuem para as iniquidades presentes no sistema tributário brasileiro, como também não são inofensivos os seus efeitos, sobretudo diante de uma sociedade vastamente desigual, que peca demasiadamente quando falamos em acesso a oportunidades pela população menos favorecida de recursos econômicos.

A situação se agrava diante de um Estado omissivo, que prefere investir em programas de apoio à população que a torne dependente diretamente de recursos do governo, a exemplo programas sociais de distribuição de renda, do que em uma efetiva e justa distribuição da carga tributária, que passasse a onerar aqueles contribuintes que têm maior capacidade financeira de forma mais severa e tornasse os impostos que incidem sobre consumo e serviços mais brandos.

Isto posto, de grande importância é o estudo a respeito da Justiça Fiscal e dos princípios que lhe são corolários, pois, quando estes estão empregados de forma harmônica, são utilizados como instrumentos para suprimir abusos praticados pelo Estado no exercício do direito de cobrar exações ao contribuinte

Podemos conceituar o instituto da Justiça Fiscal como sendo um princípio estruturante do Direito Tributário, o qual seria encarregado de orientar toda a sistemática tributária, com capacidade de determinar fundamentos não apenas formais, mas materiais ao Poder de Tributar do Estado, além de servir como norteador dos demais princípios desta ciência jurídica, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, do princípio da isonomia fiscal e da própria progressividade, assim como leciona o autor Paulo Caliendo, que arremata:

Podemos dizer que a justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como parte do todo (justiça cumulativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva) ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja,

em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.²⁴

A Justiça Fiscal se traduz na utilização do sistema fiscal do país para ajudar na redução das desigualdades, que se dá através da correta aplicação dos princípios constitucionais e tributários, principalmente, no que tange a distribuição da carga tributária sobre os diversos perfis contribuintes, visando a arrecadação em menor grau para os contribuintes de menor capacidade contributiva e em maior grau para aqueles que auferem mais renda e por conseguinte detêm uma maior capacidade contributiva.

Para Arnaldo Godoy, a utilização do sistema está diretamente ligada à aplicação do termo justiça na arrecadação de impostos e na estruturação dos gastos públicos, *verbis*:

A justiça fiscal seria, assim, um combinado de justiças distributivas, comutativas, repressivas, equitativas e legais. Seu exato termo médio consistiria na adequada distribuição de encargos, com a não menos adequada distribuição de resultados, informando instituições justas, punindo os desviantes, sempre, no também não menos importante contexto de leis devidamente discutidas e aprovadas. Justiça fiscal é indicativo de funcionamento de instituições democráticas²⁵. (Grifos do Autor)

Como descrito por John Rawls, *apud* Moraes²⁶, a cooperação da sociedade contribuiria para garantir condições de vida melhor do que cada um conseguiria individualmente. Nestes moldes, as vantagens seriam recíprocas, atingindo a todos, e as instituições sociais seriam as responsáveis para estabelecer e determinar as vantagens de cada cidadão a medida de sua contribuição social, concomitantemente fizesse a distribuição de direitos e deveres.

Aplicado a um sistema tributário, os preceitos da justiça distributiva seriam capazes de fazer com que todos contribuíssem para a prestação dos serviços públicos, através de pressupostos que permitissem a participação progressiva de todos os cidadãos na arrecadação.

Argumentando acertadamente, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, entendem que a obrigação de contribuir para a consecução dos fins estatais através da arrecadação de impostos é um dever fundamental, devendo a todos ser imponível. Enfatizam que a contribuição seria

²⁴ CALIENDO, Paulo. Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria o Advogado Editora. 2009. p. 58

²⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Conceito de justiça fiscal na tradição ocidental. Consultor Jurídico, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>. Acesso em 03.ABR.2016.

²⁶ HAWLS, John, *apud* MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. O Conceito de Justiça Distributiva no Estado Democrático de Direito: uma compreensão da justiça distributiva e do acesso à justiça no estado constitucional democrático brasileiro. Belo Horizonte, 2009. 174 páginas. p. 77.

necessária para que assim, o Estado utilize dos recursos e cumpra suas tarefas, sempre atento ao interesse do proveitoso convívio dos cidadãos²⁷. Conseqüentemente, a tributação seria um instrumento eficaz na distribuição de renda.

Na consecução da justiça fiscal, o legislador constituinte consagrou como orientadores o Princípio da Isonomia Tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva. Com base nos dois princípios, a justiça distributiva seria alcançada através a arrecadação da carga tributária em forma proporcional a capacidade de contribuir e isonômica entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação econômica.

O Princípio da Isonomia veda o tratamento diferenciado às pessoas que se encontrem sobre o prisma do mesmo pressuposto fático, encontrando-se neste sentido a existência de um caráter horizontal ao princípio²⁸. Seria, portanto, vedado a exação desproporcional ao contribuinte que se encontrem na mesma situação, exigindo a lei que estes sejam tratados igualmente.

Entretanto, ainda sob a luz deste princípio, é exigido que os contribuintes que estão em situação distintas sejam tratados desiguais, a medida de sua desigualdade, contudo, sem permitir que o tratamento diferenciado admita contornos de distinção discriminatórias²⁹. O Princípio da Isonomia, nestes moldes, seria dotado com acepção vertical, não apenas permitido, mas, tido como obrigatório a luz da Constituição.

Na esteira do pensamento de Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real³⁰.

Destarte, a busca pela justiça no âmbito tributário, permite que haja tratamento diferenciado entre os contribuintes adequado a desigualdade fática existente entre eles, porém, é exigido que haja observância das acepções verticais e horizontais, tendo como principal

²⁷ TIPKE, Klaus Tipke; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. 1º Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 15.

²⁸ Constituição Federal, Artigo 150, inciso II.

²⁹ Constituição Federal, Artigo 5º, *caput* e artigo 19, inciso III.

³⁰ BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. 52 p. p. 26.

parâmetro a capacidade de contribuir dos grupos de contribuintes que se encontram em posições semelhantes.

Com efeito, a observância da capacidade de contribuir permitirá ao Estado cobrar de cada contribuinte uma quantia correspondente a capacidade econômica. Logo, todos contribuiriam, mas na medida de sua capacidade, sendo cobrado mais daqueles que tem maior capacidade e menos dos que tem a capacidade de contribuir mais reduzida, propiciando a correta aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva.

2.1 Análise da legislação tributária vigente que prevê equidade fiscal

Para que se consiga visualizar quais os mecanismos adotados pelo Estado para alcançar a equidade fiscal diante de um complexo sistema tributário, mister se faz a análise da legislação tributária existente. Nas definições de Geraldo Ataliba, o sistema tributário é composto pelo conjunto de princípios constitucionais, responsáveis por informar o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário que estão vigentes no país³¹.

O sistema tributário abarca a totalidade dos tributos cobrados pelo Estado e todas as normas pertinentes à matéria tributária, emanadas dos dispositivos legais oriundos dos poderes estatais aos quais a Constituição confere a competência legislativa.

Seguindo os pensamentos apresentados, o sistema tributário objetiva a regulamentação do poder de tributação Estatal e a definição dos limites de ingerência no patrimônio privado do contribuinte. No cenário brasileiro, a Constituição Federal cria a limitação ao poder de tributar, que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional na instituição de tributos, por intérpretes, pelas autoridades e pelos aplicadores da lei.

Nos tributos vinculados, que são cobrados diretamente ao contribuinte que usufruirá dos serviços e obras estatais, a exemplo do pagamento de contribuição especiais e de taxas, aplicam-se os preceitos de Justiça Fiscal através das isenções ou imunidades, com intuito de desonerar os contribuintes de baixa renda. O Estado cobrará estes tributos regularmente das pessoas que tenham capacidade econômica para fruição dos serviços e obras.

Já para os tributos desvinculados, há separação em relação a forma como a exação será cobrada do contribuinte, subsistindo a separação entre tributos diretos, cobrados diretamente

³¹ ATALIBA, Geraldo. Evolução do sistema constitucional tributário brasileiro. Revista de Informação Legislativa, Brasília: Senado Federal, ano 5, nº 18, p. 63, abr./jun. 1968.

ao contribuinte, independente de prestação estatal, e os tributos indiretos, que também independe de contraprestação estatal, porém, são cobrados de forma integrada ao preço de produtos e serviços.

A justiça no sistema tributário, destarte, é anteparada devido a cobrança de tributos de forma indireta, que impede a identificação do contribuinte, bem como a sua capacidade econômica do adquirente de cada produto ou de cada serviço, inviabilizando a cobrança de tributos de forma progressiva.

Para os impostos, espécies de tributo não vinculada, o texto da Carta Magna adota que “sempre que possível” terão caráter gradual. A graduação do imposto é vista quando, por exemplo, utiliza-se de critério fáticos para que, sobre o mesmo imposto, incidam alíquotas progressivas, onerando de forma desigual diversos perfis de contribuintes.

A progressividade de um tributo não pode ser confundida com sua proporcionalidade. Para essa, a medida da alíquota cresce de acordo com a elevação da base de cálculo. Já na proporcionalidade, a alíquota adotada será fixa, sendo então a base de cálculo responsável para definir o menor ou maior valor do tributo a ser pago.

Para melhor aproveitamento desse estudo, concentraremos nossa pesquisa particularizando os impostos diretos, por ser possível, através dele, analisar como o contribuinte está sendo onerado. Assim:

Para compreender a regressividade e a progressividade é necessário avaliar as bases de incidência econômica, que são: a renda, a propriedade, a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços. Conforme a base de incidência, os tributos são considerados diretos ou indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros. Esses são considerados impostos mais adequados para a questão da progressividade. Os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência para terceiros, em outras palavras, para os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores. Eles é que acabam pagando de fato o tributo, mediado pelo contribuinte legal: empresário produtor ou vendedor. Como o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda, conforme ela aumenta prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. Com isso, a população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, pois mais da metade da arrecadação tributária do país advém de impostos cobrados sobre o consumo, o que não é alterado pela proposta de reforma tributária ora apresentada³².

³²SALVADOR, Evilásio. Proposta de Reforma Tributária muito aquém da justiça social. Instituto de Estudos Socioeconômicos, Inesc. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>>. Acesso em: 01 mar. 2016.

Apesar da expressa disposição constitucional acerca da preferência pela adoção de impostos de caráter pessoal, com a observância do princípio da capacidade contributiva, dos impostos existentes, apenas três observam o preceito constitucional, sendo eles o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Renda (IR) e o Imposto Territorial Rural (ITR).

Observou-se ser necessário o estudo mais aprofundado dos impostos aplicáveis a renda e a proventos de qualquer natureza, verificando atentamente o tratamento dado ao mesmo pelo poder executivo e legislativo que versam sobre Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Diante da pluralidade de tributos em vigência no país, a escolha do Imposto de Renda para análise nesse estudo se dá em razão de seu caráter progressivo, bem como em razão da sua magnitude, sendo este o tributo a maior fonte de arrecadação da União, permitindo que se observe melhor os diversos tipos de contribuinte que são submetidos a essa prestação compulsória.

Apesar de se revelar importante para a arrecadação federal, a comparação do Imposto sobre a Renda com países desenvolvidos, revela que a participação do imposto na carga tributária brasileira é baixa.

Enquanto no Brasil, cerca de 40% (quarenta por cento) da arrecadação dos cofres públicos é oriunda da tributação da renda e proventos, nos países desenvolvidos essa participação representa cerca de 70% (setenta por cento)³³.

O Imposto de Renda, está desvinculado de qualquer contraprestação estatal para com o contribuinte, devendo o valor obtido com sua arrecadação ser empregado na administração e no custeio de atividade estatal. Assim, nos termos do artigo 16 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional (CTN)³⁴, o Estado empregará o fruto da arrecadação em atividades não específicas, que não serão destinadas ao sujeito passivo da relação tributária que realizou o pagamento extintivo do crédito.

O imposto sobre a renda incide no produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte e deve se pautar pelos princípios da progressividade, generalidade, universalidade e capacidade

³³ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 171.

³⁴ Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

contributiva, nos termos dos artigos 153, III, § 2º, I, devendo ser observado o artigo 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988³⁵.

A previsão constitucional para cobrança do Imposto de Renda define a competência para instituição e cobrança de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza à União. Entretanto, o texto constitucional traz apenas de forma implícita o conceito de renda e proventos, deixando a regulamentação nas disposições legais infraconstitucionais.

No Código Tributário Nacional, a regulamentação está disposta no artigo 43, onde o inciso I define como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e o inciso II que define proventos de qualquer natureza por exclusão, sendo eles todos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito legal de renda³⁶. Em ambos os casos, tanto em relação ao ganho de renda quanto de proventos, estaremos diante de um acréscimo da capacidade contributiva.

O critério da universalidade exige que seja tributada qualquer renda e proventos, independente da denominação da receita e do rendimento. Seria, portanto, afirmar que, usado concomitantemente o critério da universalidade e o princípio da isonomia, toda a renda deveria ser tributada de maneira uniforme, não sendo permitido haver distinções entre os diversos modos de auferir renda e as alíquotas a eles empregadas.

A exemplo de Ricardo Alexandre, a doutrina consagra este imposto com detentor de finalidade marcadamente fiscal, cuja finalidade é apenas a obtenção de receitas para os cofres públicos, não se vislumbrando um interesse de influenciar o comportamento socioeconômico do contribuinte³⁷.

Dado o *ex positis*, pedimos vênias para debater acerca da vontade do legislador constituinte em atribuir efeito redistributivo ao Imposto de Renda, não influenciando diretamente o comportamento do contribuinte, mas tendo a intenção de tornar o tributo uma ferramenta hábil a promover a adequada redistribuição de renda.

O efeito redistributivo do Imposto de Renda seria alcançado, sobretudo, com a incidência de alíquota mais gravosa sobre os maiores rendimentos e adoção de alíquotas mais brandas para aqueles contribuintes que menos auferisse renda, além da destinação do produto arrecadado em serviços públicos para aqueles que não tenha meios de provê-los apenas com seus ganhos.

³⁵ Constituição Federal de 1988.

³⁶ Código Tributário Nacional.

³⁷ ALEXANDRE, Ricardo. p. 572.

Não seria possível exigir, a título de imposto de renda, uma quantia fixa para cada contribuinte, até mesmo a cobrança do imposto de forma proporcional em alíquota única entre os mais diversificados tipos de contribuinte, sem observar a presença de uma sociedade economicamente estratificada, seria uma afronta a justiça.

A eficácia da função distributiva fica comprometida à medida que, como apresentado no capítulo 1, o imposto sobre a renda privilegia o topo da pirâmide econômica, aqueles que auferem mais recursos econômicos, principalmente os contribuintes que possuem capital disponível para investir no mercado de capital financeiro.

Uma recente alteração legislativa, a Lei Nº 13.259, de 13 de março de 2016³⁸, modificou a incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza. O artigo 21 da Lei Nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995³⁹, antes tratava:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

II - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

III - 25% (vinte e cinco por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais);

IV - 30% (trinta por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

A nova redação, alterou substancialmente a arrecadação oriunda dos contribuintes com maior disponibilidade econômica. Dispões a nova redação da Lei:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

³⁸ Lei nº 13.259, de 13 de março de 2016.

³⁹ Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

Assim, a alíquota máxima de 30% (trinta por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), foi minorada para apenas 22,5 % (vinte e dois e meio por cento) e incidirá apenas sobre a parcela dos ganhos que ultrapassarem o valor de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais). Vejamos a comparação:

Tabela 1. Alteração das Alíquotas e Bases de Incidência da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995

Ganho de Capital	Alíquota Anterior	Ganho de Capital	Alíquota Atual
Até R\$ 1.000.000,00	15%	Até R\$ 5.000.000,00	15%
Até R\$ 5.000.000,00	20%	Até R\$ 10.000.000,00	17,5%
Até R\$ 20.000.000,00	25%	Até R\$ 30.000.000,00	20%
Acima de R\$ 20.000.000,00	30%	Acima de R\$ 30.000.000,00	22,5%

Fonte: Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 alterada pela Redação da Lei 13.259 de 13 de março de 2016.

Planalto. 2016.

Notas: Elaboração Própria

Esta alteração legislativa nos deixa dúvida em relação a intenção do legislador infraconstitucional em dar ao imposto o caráter progressivo que o deveria compor, mostrando que o sistema fiscal está sendo flexível com uma parcela de privilegiados, compactuando com a vontade de ricos e empresas de grande capacidade econômica que querem pagar cada vez menos impostos.

Além da progressão de alíquotas, integram o cálculo do imposto de renda um sistema de deduções, através do qual, é possível diminuir a base de cálculo caso ocorra uma das hipóteses previstas na legislação. Os gastos feitos com saúde, a exemplo das consultas

médicas, exames laboratoriais e radiológicos, planos de saúde⁴⁰, podem ser integralmente deduzidos, ajudando a reduzir a base de cálculo.

Entretanto, o sistema de deduções é insuficiente e incapaz de garantir que se observe o Princípio da Capacidade Contributiva sobre os contribuintes de pequena capacidade econômica, sobretudo em se considerando que estes contribuintes têm grande parte de sua renda mensal atingida pela incidência de impostos indiretos. Assim, nos ensinamentos de Fábio Avila de Castro:

No caso do Brasil, **as deduções do imposto apurado possuem baixíssima representatividade econômica**. A progressividade do imposto apurado resulta, de um lado, do efeito da estrutura de alíquotas aplicável à renda tributável líquida (efeito alíquota ou progressividade direta) e de outro das deduções legalmente permitidas à renda tributável bruta (efeito base ou progressividade indireta)⁴¹. (Grifo nosso).

Conclui-se que, ao mesmo tempo de um sistema de alíquotas progressivas e de deduções legalmente constituídas, são necessários outros mecanismos legais que possibilitem individualizar os contribuintes.

É neste sentido a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas também prevê casos de isenções do pagamento do Imposto de Renda, a exemplo da renda decorrente da aposentadoria dos contribuintes que são portadores de certas doenças, como Síndrome da Imunodeficiência Adquirida (AIDS), Cegueira, Doença de Parkinson, Esclerose Múltipla, entre outras⁴². Conforme a Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, as pessoas físicas que se enquadrem no rol do artigo 6º, inciso XIV, estão isentas pagamento do Imposto de Renda sobre os proventos recebidos a título de aposentadoria⁴³.

Diante da presença de inúmeros impostos incidentes sobre o consumo, a arrecadação obtida com o imposto de renda se torna insuficiente, irrisória, chegando a ser regressiva. Com razão, assevera Castro:

⁴⁰ As despesas médicas dedutíveis no Imposto de Renda 2016. Exame. Abril. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/as-despesas-medicas-dedutíveis-no-imposto-de-renda-2016/>>. Data da publicação: 07 mar. 2016. Acesso em: 02 nov. 2016.

⁴¹ CASTRO, Fábio Avila de. Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição. 2014. Brasília – DF. Pág. 58.

⁴² ISENÇÃO do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para Portadores de Moléstia Grave. Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-do-irpf-para-portadores-de-molestia-grave>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

⁴³ Lei Nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988.

As alíquotas são baixas quando se lembra, por exemplo, que a alíquota marginal mínima do IRPF trabalho é 7,5% e a alíquota marginal do capital é, grosso modo, de 15%. Isso denota claramente a progressividade do imposto, uma vez que a maioria dos contribuintes é tributada a uma alíquota efetiva muito baixa e somente os contribuintes com renda elevada (última faixa) são tributados a alíquotas efetivas mais elevadas.⁴⁴

Apesar do imposto de renda ser um tributo de competência federal, nos termos do artigo 153, inciso III da Carta Magna e do artigo 43 do Código Tributário Nacional, a arrecadação do Imposto de Renda beneficia também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como também as autarquias e fundações que estes entes instituírem e mantiverem.

Estabelece o artigo 157, *caput* e inciso I da Constituição Federal, o produto da arrecadação do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza, sobre os rendimentos pagos a qualquer título pelos Estados, pelo Distrito Federal, suas autarquias e fundações, incidentes na fonte, deverão pertencer ao Estado respectivo ou ao Distrito Federal⁴⁵.

Da mesma forma, aos Municípios pertencerá o produto da Arrecadação sobre os rendimentos que forem pagos pelos Municípios, as autarquias e fundações por eles criadas e instituídas, também incidentes na fonte, conforme estabelecido no artigo 158, *caput* e inciso I do mesmo diploma legal⁴⁶.

A elevação da arrecadação obtida com o Imposto de Renda acarretaria uma maior fonte de receitas a todos os Entes Federativos, em razão do Fundo de Participação dos Municípios, a qual é destinado 24,5% (vinte quatro inteiros e cinco décimos por cento) do valor arrecadado, e ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, que recebe o montante de 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) de todo o valor obtido através do Imposto de Renda⁴⁷.

A distribuição feita aos Municípios é calculada através de faixas populacionais, mensuradas pelo número de habitantes e devidamente fixadas. A faixa populacional determinará qual coeficiente será aplicado, onde o mínimo será de 0,6 (seis décimos) para os Municípios com número de até 10.188 (dez mil cento e oitenta e oito) habitante e o

⁴⁴ CASTRO, Fábio Avila de. Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição. 2014. Brasília – DF. Pág. 49.

⁴⁵ Constituição Federal, artigo 157, inciso I.

⁴⁶ Constituição Federal, artigo 158, inciso I.

⁴⁷ Constituição Federal, artigo 159, inciso I.

coeficiente máximo será de 04 (quatro) para os Municípios que tenham acima de 156.000 (cento e cinquenta e seis mil) habitantes⁴⁸.

Além da distribuição aos demais entes federativos, cuida a Constituição Federal, no artigo 159, inciso I, alínea c, em estabelecer a destinação de 03% (três por cento) do valor arrecadado com o Imposto de Renda aos programas de desenvolvimento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, sendo estas as regiões do país onde a desigualdade social é mais alarmante.

Ao permitir que haja destinação de uma acentuada quantia para as regiões em que o grau de desenvolvimento é menos elevado em relação às demais e que sofrem severamente com questões de desigualdade social, a supracitada norma constitucional torna-se efetivamente uma amostra de que o legislador constituinte se preocupou com o desenvolvimento de uma sociedade justa, livre de diferenças.

Colaciona-se de forma clara com o Princípio da Isonomia Tributária, pois, permite as regiões que mais necessitam de intervenção estatal sejam beneficiadas em maior proporção que as demais. Logo, independentemente do valor arrecadado pelas regiões beneficiadas, consecutivamente estará presente o auxílio estatal através dos programas de desenvolvimento do setor produtivo.

Em outras palavras, a isonomia será garantida através de um equilibrado regime entre as situações e posições distintas, tendo como pressuposto a existência de condições e situações econômicas diferentes entre as regiões. A diferença é exatamente o que permite que lhes sejam assegurados tratamentos jurídicos equilibrado diferenciado, vedado de qualquer forma meios de descriminalização.

2.2 Análise da produção de projetos legislativos que prevê equidade fiscal

Atualmente, existem no Congresso Nacional, diversos projetos de leis que visam a reforma do sistema tributário nacional. As citadas reformas, entretanto, não parecem prosperar, seja por causa de divergências políticas ou de inércia dos parlamentares na análise

⁴⁸ Fundo de participação de Estados e Municípios, um novo modelo de distribuição a ser proposto. DireitoNet. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6318/Fundo-de-participacao-de-Estados-e-Municipios-um-novo-modelo-de-distribuicao-a-ser-proposto>>. Acesso em: 04 set. 2016.

das propostas legislativas, evidenciando o desinteresse dos representantes do povo em priorizar necessitadas alterações.

Podemos mencionar como viabilizadores de projetos de reforma do sistema tributário nacional as seguintes Propostas de Emendas à Constituição (PEC): PEC da CERF de 1992; PEC 175 de 1995; PEC 175 de 1997; PEC 41 de 2003; e PEC 233 de 2008⁴⁹. Porém, todos os projetos de emendas constitucionais tramitam a anos no Congresso Nacional, não havendo perspectiva alguma para aprovação dos mesmos.

De forma mais atinada, algumas propostas de alteração da lei tributária, visam, não a reforma do sistema tributário nacional, mas apenas a correção de alguns dispositivos já previstos na legislação ou na criação de novos mecanismos que modifiquem a forma do Estado de tributar, em busca de uma melhor forma de cobrança tributos.

As propostas são dotadas das mais diversas modificações da legislação tributária, a exemplo da mudança na tabela progressiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, aumentando o número de alíquotas, da ampliação dos limites de isenção ou alternativas para as formas de dedução das despesas na base de cálculo. A maioria das propostas sugerem a ampliação ou criação de privilégios a certos contribuintes⁵⁰.

Um projeto legislativo que desperta bastante interesse é o proposto pelo Projeto de Lei de nº 1.960 de 2015, alvitado na Câmara dos Deputados, que prevê a alteração da lei que dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivos, alterando os limites de dedução do imposto de renda devido.

Aponta o artigo 1º, *caput* e parágrafo 1º, inciso I da Lei 11.438 de 29 de dezembro de 2006, atualmente em vigor:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2022, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

§ 1o As deduções de que trata o caput deste artigo ficam limitadas:

⁴⁹ Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência. Sindicato dos Contadores Nacional. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/cooperacao/ReformaTributariaNEF.pdf>>. Acesso em 02 nov. 2016. Pág. 548. p. 67.

⁵⁰ SOUZA, Susany Mendonça De. UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: estudo da alíquota efetiva. FLORIANÓPOLIS 2008. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis. 73 p./ p. 66.

I - relativamente à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido, observado o disposto no § 4o do art. 3o da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração;⁵¹

A previsão do Projeto de Lei 1.960 de 2015, é que o limite, atualmente estabelecido em 1% (um por cento), seja elevado para 10%, com o intuito de fomentar o investimento privado no incentivo de práticas esportivas. Segundo o artigo 1º da proposta legislativa:

Art. 1º Esta Lei eleva para 10% (dez por cento) o limite de dedução, do imposto de renda devido em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, dos valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte⁵².

Ao incentivar o investimento privado no apoio a prática de esporte, o Estado transfere parcela de sua responsabilidade no desenvolvimento deste setor. É uma forma de amenizar os efeitos da prestação de serviços públicos ineficiente, beneficiando comunidades de vulnerabilidade social que serão atingidas por estes investimentos:

Artigo 2º (...) § 1o Poderão receber os recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei os projetos desportivos destinados a promover a inclusão social por meio do esporte, preferencialmente em comunidades de vulnerabilidade social.

Na prática, além de deduções fiscais, o patrocínio conduzido pelas empresas para as atividades desportivas também atua com finalidade promocional e institucional de publicidade, sendo este um engenho permitido pela Lei 11.438 de 2006, nos termos do artigo 3º, inciso I, alínea a.

Em 02 de agosto de 2016, foi proposto na Câmara dos Deputados, o projeto de lei nº 5.874, que altera o inciso XV, do artigo 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Atualmente, o artigo 6º da referida lei define as isenções do imposto de renda dos rendimentos recebidos por pessoas físicas, em seu inciso XV isenta os rendimentos dos aposentados maiores de 65 (sessenta e cinco) anos idade.

Esta proposição se adequa corretamente ao artigo 1º do Estatuto do Idoso – Lei nº 10.741 de 1º de outubro de 2003, que fixa a idade de 60 anos para delimitar a regularização

⁵¹ BRASIL, Lei Nº 11.438 de 29 de dezembro de 2006.

⁵² Projeto de Lei 1.960 de 2015. Câmara dos Deputados.

dos direitos assegurados ao idoso⁵³. Com a alteração proposta, a isenção do imposto de renda abarcaria os rendimentos dos aposentados e pensionista maiores de 60 (sessenta) anos de idade, passado o inciso XV do dispositivo legal a vigorar com a seguinte redação:

Art. 6º (...)

XV - os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto (...)⁵⁴.

A proposta não prevê alteração do valor limite da base de cálculo para as isenções, o que nos permite afirmar que o legislador está cedendo à arrecadação, reconhecendo as necessidades que vinculam fortemente os orçamentos dos idosos. Em virtude de tal reconhecimento, se faz necessário o tratamento mais benéfico em virtude da observância da capacidade contributiva.

No Senado Federal, de forma admirável, a proposta de Lei 588 de 2015 pretende a alteração do artigo 10 da lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que prevê a isenção da tributação da renda de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real⁵⁵.

A proposta visa instituir a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a distribuição de lucro e dividendos. O artigo será modificado com a seguinte redação:

Art. 10 Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 2016, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, deverão:

I – estar sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) calculado à alíquota de 15% (quinze por cento) a título de antecipação e integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de o beneficiário ser pessoa física residente no País;⁵⁶

⁵³ Estatuto do Idoso – Lei 10.741/2003: Art. 1º É instituído o Estatuto do Idoso, destinado a regular os direitos assegurados às pessoas com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos.

⁵⁴ Projeto de Lei Nº 5.874. Câmara dos Deputados.

⁵⁵ BRASIL, Lei 9.249 de 1995: Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

⁵⁶ Projeto de Lei Nº 588/2015. Senado Federal.

A isenção dos lucros e dividendos, de acordo com a proposta legislativa, seria mantida para os empresários que auferisse a renda de empresas devidamente inscritas no Simples Nacional, que auferiram, em cada ano calendário, até o limite superior da receita bruta fixada no inciso II do artigo 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006⁵⁷, não integrando a base de cálculo prevista no *caput* do artigo.

A aprovação do Projeto de Lei 588 de 2015, permitirá que o Estado arrecade novamente de contribuintes com grande capacidade contributiva, que se beneficiaram durante 20 anos com a isenção concedida. Enfim, são muitas as propostas de alteração na legislação do IRPF, coube aqui retratar apenas algumas mais recentes e inerentes ao assunto abordado no trabalho.

Em 2008, foi proposto na Câmara dos Deputados a emenda constitucional de número 233⁵⁸, que trata principalmente da simplificação do sistema tributário em relação a arrecadação incidente sobre tributos cobrados indiretamente nos produtos, através do estabelecimento de novos mecanismos para repartição de competência para auferir impostos.

Com a promulgação da Emenda Constitucional, a competência para auferir o ICMS passaria dos Estados para a União, que trataria da arrecadação através da instituição de um imposto único em todo território nacional, com adoção de alíquotas uniformes, chamado de Imposto sobre o Valor Agregado⁵⁹.

O Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) trata-se de imposto único federal que incidirá sobre as despesas ou o consumo do contribuinte, sem que haja cumulação dos tributos.

Foi amplamente aceito no cenário internacional devido a simplificação da cobrança de impostos, porém, apesar da aceitação na esfera jurídica internacional, fazem oito anos que o projeto tramita no Congresso Nacional e recebe influência de setores progressistas que defendem a distribuição da carga tributária com análise do perfil do contribuinte, mas também de daqueles que buscam apenas a redução da carga tributária, continuando a privilegiar aqueles com maior poder econômico.

⁵⁷ Brasil, Lei complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.

⁵⁸ Proposta de Emenda à Constituição, PEC 233 de 2008. Câmara dos Deputados.

⁵⁹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos. ICMS: Distorções e Medidas de Reforma. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em file:///C:/Documents%20and%20Settings/Ponto%2010/Meus%20documentos/Downloads/Dissertacao_Mestrado_Monica_Vasconcellos_versao_final_Janeiro_2013.pdf. Acesso em 02.JUN.2016.

O IVA adotado na maior parte do mundo é um imposto aplicado na União Européia que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efectuadas pelo contribuinte. Aqui no Brasil, este imposto é dividido em três impostos IPI (Imposto sobre produtos industrializados) de competência da União, ICMS de competência dos Estados Membros e do DF (Distrito federal) e o ISSQN de competência dos Municípios⁶⁰.

Não se pode esquecer, de fato, que um dos principais males da tributação no Brasil é a presença de tributos altamente regressivos. Malgrado a instituição de um imposto único, com incidência sobre o valor agregado, signifique um importante avanço para as empresas⁶¹, devido a simplificação do recolhimento tributário, a alteração na estrutura tributária não irá modificar o caráter regressivo, que onera desproporcionalmente os contribuintes.

As propostas de alteração infraconstitucionais apresentadas, se promulgadas, não irão interferir na alta carga de impostos regressivos que oneram o contribuinte de pequena capacidade contributiva e que violam os postulados da Justiça Fiscal, demonstrando o desinteresse dos parlamentares em promover mudanças no sistema tributário para utilizá-lo como meio auxiliar na redução das desigualdades.

2.3 Análise da jurisprudência que prevê equidade fiscal

Ao observar as decisões jurisprudenciais em que pese estarem presentes a aplicabilidade dos preceitos tributários constitucionais, decisões estas que se revestem marcadamente da judicialização das questões tributárias, principalmente nos casos de omissão legislativa e detonada pela busca da consecução da Justiça Fiscal pelo judiciário, verificamos o quanto é difícil a discussão acerca da incidência da tributação no âmbito tributário, sobretudo diante do fato de que as veneráveis decisões comumente só atingem as partes litigantes e não toda a comunidade contribuinte.

Para consecução da Justiça Fiscal temos que adotar como premissa a afirmação de que a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário. Para tanto, exprime-se que a tributação deve ser idêntica para pessoas e atividades que se encontrem em situação igual e

⁶⁰ ARAUJO, Ulisses Gomes. Imposto sobre valor agregado (IVA) a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro. *Âmbito Jurídico*. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746> Acesso em: 25 ago. 2016

⁶¹ Proposta de Reforma Tributária muito além da justiça social. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>>. Acesso em 06 out. 2016.

desigual para aquelas pessoas e atividades que entre si se desigualem, na medida da desigualdade existente no plano fático.

Portanto, para os princípios corolários do instituto da Justiça Fiscal, sobretudo o Princípio da Isonomia Tributária, não há impedimento quanto a discriminação na tributação. A legitimidade do tratamento discriminatório encontrasse quando este for a razão da discriminação, exigindo-se apenas que a discriminação seja razoável, incapaz de exorbitar a discricionariedade do legislador.

A decisão para a correta discriminação fica, em boa parte dos casos, nas mãos do Poder Judiciário, sobretudo diante da dificuldade de se estabelecer uma regra geral ou definição capaz de englobar todos os diversos casos ligados a capacidade de contribuir de cada cidadão.

Malgrado o acima prefalado, a tarefa do judiciário não se restringe apenas a submeter a discriminação do legislador ao julgamento de validade, vez que, sua decisão não deve substituir o julgamento deste, bem como não deverá também substituir a discricção, o senso de oportunidade e de conveniência.

O tema relativo a discriminação da renda de determinados contribuintes foi levado ao Supremo Tribunal de Justiça, inicialmente em relação a não integração ao cálculo da Declaração de Rendimentos Anuais das isenções fiscais concedidas aos contribuintes maiores de 65 (sessenta e cinco) anos, nos moldes do artigo 8º, parágrafo primeiro, da Lei Nº 9.250 de 1995⁶². O *leading case* também tratou a respeito da tributação recolhida diretamente pela fonte pagadora, sobre o qual foi discutida a incidência de diversas alíquotas para o mesmo contribuinte.

Trata-se do RESP 1462709/RS RECURSO ESPECIAL 2014/0151217-4, Data do Julgamento em 03 de março de 2016 e Data de Publicação em 24 de maio de 2016, Ministro Relator Herman Benjamin, cuja discussão calcou-se em legislação de Nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que estabelece em seu artigo 8º, parágrafo primeiro que não deverão integrar a base de cálculo do imposto de renda os rendimentos percebidos durante o ano-calendário correspondentes a parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - IRPF. ISENÇÃO PARA PARCELA DOS RENDIMENTOS DE

⁶² Lei Nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995.

APOSENTADORIA E PENSÃO RECEBIDOS POR MAIORES DE 65 ANOS. LIMITE ESTABELECIDO POR CONTRIBUINTE E NÃO POR FONTE PAGADORA. 1. A tributação na fonte realizada pelas várias fontes pagadoras representa simples antecipação do valor do imposto efetivamente devido, a ser apurado na entrega da Declaração de Ajuste Anual, onde será apurado o saldo de imposto a pagar ou a ser restituído. 2. Na Declaração de Ajuste Anual são reunidos todos os rendimentos do contribuinte, salvo aqueles que a lei considera imunes, isentos ou sujeitos à tributação exclusivamente na fonte ou definitiva. 3. Do total dos rendimentos são dedutíveis as parcelas estabelecidas em lei, em especial no inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95, bem como a parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria e pensão pagos aos maiores de 65 anos (§ 1º do mesmo art. 8º). 4. Os limites estabelecidos por lei tanto para as deduções quanto para a parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria e pensão pagos aos maiores de 65 anos dizem respeito ao contribuinte e o total dos seus rendimentos, não sendo estabelecidos por fonte pagadora. 5. Especificamente quanto à parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria e pensão pagos aos maiores de 65 anos, o limite da isenção é fixado pelo art. 6º, XV, da Lei 7.713/88, que não se refere a limite "por fonte pagadora". 6. Somente a lei pode estabelecer isenção de tributos (art. 150, § 6º, da Constituição). A lei que outorga isenção tributária interpreta-se literalmente (art. 111, II, do Código Tributário Nacional). 7. Estabelecer limites de isenção de proventos de aposentadoria por fonte pagadora implicaria tributação diferenciada, a depender do número de fontes pagadoras, para contribuintes com idênticos rendimentos recebidos a esse título, violando o princípio da isonomia tributária, estabelecido no art. 150, II, da Constituição. 8. Precedentes: EDcl no REsp 1462065/RS, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 21/05/2015, DJe 30/06/2015; REsp 1467043/RS, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 26/08/2014, DJe 01/09/2014. 9. Recurso especial não provido⁶³. (*Grifos nossos*)

Ao analisar o tema, o Supremo Tribunal de Justiça decidiu por bem reconhecer a isenção relativa a natureza da renda auferida, qual seja os rendimentos percebidos pelos aposentados e pensionistas maiores de 65 (sessenta e cinco) anos, e que a não integração ao cálculo da Declaração Anual de Rendimentos se dá em razão desta natureza e não face a realização da tributação diretamente a fonte pagadora.

A isonomia tributária não resta ofendida em relação a concessão de isenção a determinada faixa etária, sobretudo quando diante da necessidade da terceira idade em direcionar grande parte dos rendimentos mensais à gastos com saúde e a outros gastos que se tornam necessários em razão da idade mais avançada.

Ao tratar da consecução da justiça fiscal através do imposto de renda, verificamos que se trata de matéria mais jurídica do que econômica. Porém, a matéria ainda é pouco e insuficientemente judicializada, o que impressiona, sobretudo diante das várias causas de

⁶³ Superior Tribunal de Justiça. Direito Tributário. Recurso Especial Nº 1462709-RS. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 03 de março de 2016.

iniquidades do sistema tributário, a exemplo das já apresentadas no Capítulo 1. Tal situação, nos deixa crente de que a população desconhece da capacidade instrumental do tributo na busca de uma sociedade mais justa.

A posição do Supremo Tribunal Federal é clara quanto ao julgamento de matérias que versem sobre a adoção de critérios para discriminação do contribuinte, deixando transparecer em suas decisões a preocupação com a fixação de critérios arbitrários, que beneficiam um determinado perfil de contribuinte ao invés de tentar igualar materialmente as condições dos contribuintes.

No julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade Nº 4259/PB (Paraíba), Data de Julgamento 03 de março de 2016, Data de Publicação 16 de março de 2016, Ministro Relator Edson Fachin, a Corte Suprema entendeu por julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade em desfavor da Lei Estadual 8.736 de 2009, do Estado da Paraíba⁶⁴. *In verbis*:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCENTIVO FISCAL. ESPORTES. AUTOMOBILISMO. IGUALDADE TRIBUTÁRIA. PRIVILÉGIO INJUSTIFICADO. IMPESSOALIDADE. LEI 8.736/09 DO ESTADO DA PARAÍBA. PROGRAMA “ACELERA PARAÍBA”. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. 1. A Lei estadual 8.736/2009 singulariza de tal modo os beneficiários que apenas uma única pessoa se beneficiaria com mais de 75% dos valores destinados ao programa de incentivo fiscal, o que representa evidente violação aos princípios da igualdade e da impessoalidade. 2. A simples fixação de condições formais para a concessão de benefício fiscal não exime o instrumento normativo de resguardar o tratamento isonômico no que se refere aos concidadãos. Doutrina. Precedentes. 3. Ação direta de inconstitucionalidade procedente⁶⁵.

Tal decisão cautelar entendeu que a particularização do contribuinte da forma descrita na lei se dá de tal forma que inviabiliza a correta isenção para os contribuintes da categoria, o que afronta o Princípio da Isonomia Tributária, pois, o contribuinte que conseguir se enquadrar nas formalidades exigidas pela lei terá tratamento diferenciado e mais benéfico que os outros contribuintes que também se encontram em posição semelhante.

A eficácia da citada Lei nº 8.736 de 2009, do Estado da Paraíba, encontrasse suspensa haja vista a Medida Cautelar da citada Ação Direta de Constitucionalidade, o que se faz por razão da mais lúdima justiça, haja visto o privilégio injustificadamente concedido.

⁶⁴ Lei Estadual Nº 8.736/2009. Paraíba.

⁶⁵ Superior Tribunal Federal. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.259. Ministro Edson Fachin: Brasília, 15 mar. 2016.

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal acolheu o Recurso Extraordinário de Nº 562.045, que versava a respeito da progressividade na cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), após a decisão do TJ-RS que considerou inconstitucional a aplicação de alíquotas progressivas entre 1% (um por cento) e 8% (oito por cento).

A possibilidade da cobrança progressiva nos impostos reais foi admitida pela Suprema Corte, confrontando com a Súmula 656 que descobre acerca da inconstitucionalidade das leis que estabelecessem alíquotas progressivas nas transmissões “*inter vivos*”⁶⁶, concluindo que a progressividade nos impostos reais não é incompatível com a Constituição Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO⁶⁷.

O Ministro Marco Aurélio, em voto vencido, entendeu pela impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas. Segundo o Ministro, a cobrança progressiva fere o princípio da capacidade contributiva, pois, não considera a situação econômica do contribuinte, no caso, destinatário da herança.

O julgado alterou o entendimento do artigo 145, parágrafo 1º da Constituição, em claro processo informal de mudança do texto da Carta Magna, permitindo que este esteja conectado com a realidade do país. Dispôs o julgado que os postulados da capacidade contributiva devem ser aplicados a todos os impostos, independente da atribuição de caráter real ou pessoal aos mesmos.

O Ministro Eros Grau, adotou a posição de que “o artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido”.

Além da aplicação de alíquotas progressivas ao Imposto de Transmissão Causa Mortes e Doação, conclui-se ser aplicável o entendimento a todos os impostos de caráter real,

⁶⁶ Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

⁶⁷ Superior Tribunal Federal. Direito Tributário. Recurso Extraordinário Nº 562.045 / RS. Ministro Ricardo Lewandowski: Brasília, 06 fev. 2013.

tornando constitucional a progressividade e a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva em tais impostos. Porém, a Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal continua em vigor, sendo vedado a aplicação de alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de bens imóveis com base no valor venal do imóvel.

A Corte não vislumbrou presença de incompatibilidade entre a técnica da progressividade e o caráter real do Imposto de Transmissão Causa Mortes e Doação, uma vez que a progressividade constitui forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária. Por fim, pela decisão exarada, tem-se como possível aferir a capacidade econômica do contribuinte de imposto reais, desse modo, não haveria motivos concretos capazes de impedir a progressividade através da adoção de diversas alíquotas.

Tributando mais gravosamente a propriedade que manifesta mais claramente a riqueza e capacidade econômica, garante-se de certo modo, uma distribuição mais equânime dos ônus tributários, sendo mais benéfico ao sistema como um todo a aplicação de alíquotas progressivas aos impostos reais.

Daí, portanto, o acerto das decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, que têm reconhecido no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988, o fundamento para que todos os impostos do ordenamento serem progressivos, independentemente de sua natureza real ou pessoal. Não há, nesse sentido, sequer a necessidade de autorização constitucional específica.

CAPÍTULO 3. NOVOS RUMOS DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

O nosso atual sistema tributário limita os efeitos das políticas de redução das desigualdades promovidas a partir de gastos sociais do Estado, pois, por mais que o governo direcione as políticas públicas de desenvolvimento e inclusão para a população que delas necessitam, é esta parcela da população que mais sofre com exações cobradas de forma regressiva.

Os valores arrecadados com tributos servem, em sua correta aplicação, para custear as despesas necessárias à execução dos fins do Estado. Deverão ser aplicados na manutenção da máquina pública, bem como nos diversos serviços públicos prestados. Sem a tributação não há como executar os serviços inerentes ao Estado, restando-se claro a importância da contribuição de todos. Nas palavras de Andréa Viol:

É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida⁶⁸.

3.1 Análise da doutrina sobre as tendências legislativas de justiça fiscal no Brasil, comparando a algumas experiências estrangeiras

Visualizamos o quanto o sistema tributário brasileiro é equivocado quando o comparamos com os sistemas adotados internacionalmente. De forma conveniente, a própria constituição de Portugal cuida de elencar em seus artigos 103º e 104º quais os mecanismos serão usados para que haja a justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Reza o artigo 104º da Constituição da República Portuguesa de 1976:

Artigo 104.º
Impostos

⁶⁸ VIOL, Andréa Lemgruber Viol. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.

Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 02.JUN.2016.

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo⁶⁹.

Percebe-se que os valores de justiça e de equidade estão empregados de forma explícita, não abrindo margem para outras interpretações. Assim, caberá ao legislador constitucional e aos legisladores infraconstitucionais se aterem a finalidade empregada pela norma constituinte originária quando da instituição dos impostos.

Na Constituição Federal do Brasil, o legislador constitucional se limita a fixar a diretriz para a instituição de impostos de carácter pessoal e graduados segundo a capacidade económica do contribuinte, o que faz no mencionado artigo 145, parágrafo 1º, porém, sem estabelecer conexão dessa diretriz com a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, previsto no texto do artigo 3º, inciso III da Carta Política.

Além de deixar a desejar no tratamento da equidade, a distribuição da carga tributária no Brasil quando posta em comparação as legislações estrangeiras, revela o quão mal está distribuído as exações cobradas. Assim com estudo no capítulo 2, o Imposto de Renda, tributo potencialmente eficaz na consecução de uma Justiça Fiscal, tem carga mal distribuída e alíquotas não condizentes com as aplicadas em outros países.

A tributação sobre o rendimento pessoal em Portugal emprega alíquota mínima de 11,5% (onze e meio por cento). Para os rendimentos acima de € 153.300 (cento e cinquenta e três mil euros) é empregado a alíquota de 46,5% (quarenta e três e meio por cento), claramente superior a alíquota máxima adotada no Brasil⁷⁰.

Enquanto a alíquota máxima do imposto de renda no Brasil é de 27,5 (vinte e sete e meio por cento), na Alemanha a alíquota máxima é de 45% (quarenta e cinco por cento) e na Suécia chega a 56,7% (cinquenta e seis inteiros e sete décimos), o que evidencia o quanto está defasada a alíquota aqui aplicada.

⁶⁹ PORTUGAL, Constituição da Republica Portuguesa de 02 de abril de 1976. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em 01 nov.2016.

⁷⁰ SISTEMA Fiscal. Portugal Global. Disponível em: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/PrincipaisImpostosPortugal.aspx>. Acesso em 26 out. 2016.

Nos Estados Unidos, a alíquota máxima de 39,6% (trinta e nove inteiros e seis décimos por cento) incidirá para os contribuintes, pessoas físicas, que ganham mais de US\$ 400,000 (quatrocentos mil dólares) por ano.

Entretanto, a elevação da alíquota do imposto de renda incidente sobre os rendimentos do trabalho das pessoas físicas, por si só, não é capaz de aliviar os efeitos de uma carga tributária mal distribuída⁷¹, existindo outros fatores que da mesma forma prejudicam a arrecadação de forma equânime.

É a partir desse pensamento que visualizamos a importância de tributar os ganhos de capital e dividendos, conforme proposto no Projeto de Emenda Constitucional de nº 588/2015 do Senado Federal. Ao contrário da isenção concedida pela legislação brasileira, a legislação dos Estados Unidos determina que sobre os ganhos de capital e dividendos incida a alíquota de 20% (vinte por cento)⁷².

Dos 35 (trinta e cinco) países que compõem a Organização para a Cooperação e desenvolvimento Econômico (OCDE)⁷³, apenas o Brasil e a Estônia isentam os lucros e dividendos de tributos. A intenção do legislador ordinário no texto do artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 seria integrar a pessoa jurídica à pessoa física, através da definição do momento da tributação da renda, ocorrendo esta quando da apuração do lucro e não quando ocorre a distribuição ao sócio.

Apesar da intenção de integrar a pessoa jurídica à pessoa física, conforme disposto acima, não há como justificar a desoneração do capital, excluindo da incidência do Imposto de Renda os lucros e dividendos distribuídos aos sócios das empresas, porém, submetendo os rendimentos do trabalho à tabela progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

A desoneração do capital nos coloca diante de uma legislação que adota um sistema capitalista nefasto, que como consequência aumenta a regressividade dos tributos, se afastando da tão sonhada justiça fiscal e contrariando aos modelos de tributação que quase todos os países desenvolvidos adotam.

3.2 Análise propositiva de ações para conjugar os interesses estatais de eficiência arrecadadora com a concretização de justiça fiscal

⁷¹ <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/09/14/imposto-sobre-lucros-e-dividendos-geraria-r-43-bi-ao-ano-diz-estudo>

⁷² País deixa de arrecadar R\$ 196 bilhões com isenções de tributos aos mais ricos. JC Online. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/economia/nacional/noticia/2016/01/10/pais-deixa-de-arrecadar-r-196-bilhoes-com-isencoes-de-tributos-aos-mais-ricos-216052.php>>.

⁷³ List of Countrys. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 01 nov. 2016

Não se nega que o sistema tributário necessita de atualizações substanciais e mudanças, sobretudo diante da constitucionalização promovida em 1988, que se destina a assegurar a justiça como valor supremo de uma sociedade fraterna, nos termos de seu preâmbulo⁷⁴. Face ao artigo 3º, inciso III, do texto da Carta Magna, vislumbra-se a intenção do legislador constituinte em erradicar as diferenças sociais.

Visto que a tributação brasileira está sustentada fortemente em impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços, acreditamos que a principal alteração que o sistema tributário brasileiro necessita é desoneração dos itens de consumo e a maior oneração do contribuinte através de imposto diretos.

Ademais, concluímos que os postulados da Justiça Fiscal deveriam incidir sobre todos os tipos de impostos, pois, não se pode conceber um sistema tributário parcialmente justo, onde poucos e determinados institutos de tributação adequam-se aos princípios que permeiam a ordem tributária e todos os outros não, desrespeitando os critérios de graduação e de equidade estabelecidos na Ordem Constitucional.

Destarte, o Sistema Tributário Nacional impescinde de leis e de mecanismos tributários materialmente mais justos, adequando os demais tipos tributários aos preceitos constitucionais tributários, a exemplo da expansão dos efeitos do Princípio da Capacidade Contributiva, conforme era disposto no artigo 202 da Constituição Brasileira de 1946 que rezava que todos os tributos seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Diante da exoneração excessivamente indireta e elevada que onera gravemente aqueles contribuintes que auferem menos renda e detêm uma menor capacidade contributiva verificamos a mitigação do Princípio do Não-Confisco em relação a estes contribuintes.

O Princípio da Capacidade Contributiva tutela a igualdade material do tributo, além de proteger a liberdade de iniciativa e também a propriedade privada, os quais são elevados ao nível de garantias constitucionais da República Federativa Brasileira. O Princípio da Igualdade por sua vez, se inspira no ideal de justiça, trazido para o âmbito tributário.

Como visto no item 2.1, um instrumento com capacidade para tal é o Imposto de Renda, porém, nos moldes com ele está sendo cobrado, há dúvidas quanto à atual eficácia do

⁷⁴ Constituição Federal. Preâmbulo

seu efeito distributivo⁷⁵. A expectativa é que se imprima maior progressividade às alíquotas do Imposto de Renda, bem como haja melhoramentos na fixação da base de cálculo, cumprindo assim, efetivamente, os anseios da Constituição Federal, segundo qual, devem suportar uma carga tributária mais alta os contribuintes que possuam maior capacidade de contributiva.

A instituição de novas alíquotas para o imposto de renda é uma alternativa para correção da distorção que há no sistema tributário, e associado a outras medidas, a exemplo do fim da isenção que incide sobre lucros e dividendos recebidos por pessoas físicas de empresas, acarretariam na maior arrecadação aos cofres públicos.

O efeito da maior arrecadação com imposto de renda dever ser, de forma sucessiva, a diminuição dos impostos indiretos e regressivos que incidem sobre o consumo, tornando o sistema tributário progressivo e justo, adequado a analisar o perfil do contribuinte dos cidadãos, das instituições e das empresas de acordo com a capacidade econômica.

Nesta baila, lentamente, o sistema tributário se tornaria um instrumento estatal eficaz que, associado a outras políticas públicas, tenha capacidade para reduzir a desigualdade social e econômica que assolam o país.

Na ocorrência de cada cidadão observar atentamente a incidência de tributos e todos aqueles que auferissem renda contribuíssem na medida de sua capacidade, dada as evasões fiscais, a corrupção e sonegação existentes hoje, possivelmente abriríamos uma margem capaz de diminuir a carga de tributos que incide sobre cada cidadão que esteja sendo onerado erroneamente.

Nas palavras de Douglas Yamashita e Klaus Tipke:

O dever de pagar imposto é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade⁷⁶.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/560/740>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

⁷⁶ TIPKE, Klaus Tipke; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva. 1º Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

Igualmente a atuação do Estado, para aplicação de um sistema tributário isonômico concreto, é necessário que a sociedade entenda o que é o instituto da Justiça Fiscal e queira fazê-la funcionar de forma equânime e efetiva. Em outras palavras, é imprescindível que todos se sintam integrantes de uma mesma sociedade e igualmente responsáveis pela eliminação das situações que prejudicam o crescimento econômico e a qualidade de vida.

O contribuinte tem, então, papel fundamental e independente de qual classe social integre, deve se sentir parte de um todo, um conjunto e responsável pela realização do Princípio da Solidariedade Social, que permeia a ordem social da Constituição Federal. Porém, os contribuintes são incrédulos quanto a justiça no sistema tributário nacional, sobretudo diante de sérios problemas com a má-gestão de recursos públicos e da corrupção que tanto assolam os cofres do Estado.

O sistema de alíquotas progressivas que analisem a capacidade econômica do contribuinte está no cerne da consecução da Justiça Fiscal, aliado ao Princípio da Isonomia Tributária Vertical, que permite uma tributação não uniforme entre os que estão em diferentes níveis sociais, na proporção de suas desigualdades, constituem o âmago da tributação em um Estado Democrático de Direito.

O estudo da carga tributária, entretanto, necessita de estudos sociais e econômicos, capazes de melhor estruturar os perfis de contribuintes, não apenas por sua renda mensal, mas analisando as suas características individuais, a exemplo do número de dependentes e suas necessidades básicas atendidas de forma preferencial, para que assim, o direito tributário prova-se de sentido material, e que este seja a promoção da melhor e mais justa distribuição dos recursos na sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se que um dos grandes entraves na distribuição progressiva da tributação consiste na necessidade de atender aos anseios de uma sociedade amplamente desigual. Somado ao fato, temos a utilização de vários meios para tributar o contribuinte com a competência de arrecadação distribuída entre os entes federativos, ainda aliadas à má distribuição da carga tributária e complexidade das normas, o que ocasiona diversas situações conflitantes de competência, de difícil resolução pela legislação.

Apesar dos impostos diretos se adequarem ao instituto da Justiça Fiscal, percebe-se que a grande parte da estrutura tributária não é oriunda de deste tipo de imposto. Está baseada fortemente em impostos indiretos, ou seja, não incidentes sobre a renda e a propriedade, mas sim, sobre o consumo de bens e serviços.

Diante dos resultados obtidos na pesquisa, foi possível concluir que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza não é, de acordo com a legislação tributária vigente no país, um instrumento eficaz na busca de um sistema tributário equitativo e que apesar de ser um imposto direto, do qual é possível identificar o contribuinte, e que sua exação é cobrada progressivamente, não preenche os requisitos necessários para cumprimento dos postulados do princípio da capacidade contributiva.

Então, temos que a arrecadação no Brasil incide muito fortemente sobre o consumo. A tributação da renda e de proventos decorrente do trabalho tem alíquota máxima definida em 27,5 % (vinte e sete e meio por cento) para aqueles que auferem mais de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) por mês, enquanto as aplicações de capitais em fundos de investimento a longo prazo têm alíquota de 15% (quinze por cento) para prazo superior a 720 (setecentos e vinte) dias independentemente do valor do montante da aplicação e a renda decorrente da tributação de lucros e dividendos é isenta de Imposto de Renda desde de promulgação da Lei n° 9.249 de 1995⁷⁷.

A população é distanciada da real situação que se encontra a estrutura tributária, restringindo seu conhecimento apenas a informação de que a carga tributária no Brasil é alta, sem realmente ter conhecimento que os contribuintes de menor potencial econômico são os realmente onerados pelo sistema.

⁷⁷ Valores referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-base de 2015.

A grande consequência da ignorância que paira na sociedade é a indignação e falta de compreensão acerca da importância dos tributos, que são responsáveis pelo fornecimento de serviços públicos essenciais e pela manutenção do aparelho estatal.

A partir das considerações expostas, resta cristalino o quão é relevante debater a necessidade de um justo sistema de tributação no Brasil, trazendo o Direito Tributário como um meio auxiliar na busca de melhor distribuição de renda e diminuição das desigualdades sociais.

Além, é necessário que seja discutido a importância de proporcionar ao contribuinte um aparelho eficaz de Justiça Fiscal, para que os tributos sejam fixados com a análise do Princípio da Capacidade Contributiva, do Princípio da Isonomia Tributária e da Proporcionalidade.

Em suma, o nosso atual sistema tributário limita os efeitos das políticas de redução das desigualdades promovidas a partir de gastos sociais do Estado, pois, por mais que o governo direcione as políticas públicas de desenvolvimento e inclusão para a população que delas necessitam, é esta parcela da população que mais sofre com exações cobradas de forma regressiva.

Completamos que, os postulados da Justiça Fiscal deveriam incidir sobre todos os tipos de tributos, pois, não se pode conceber um sistema tributário parcialmente justo, onde poucos e determinados institutos de tributação adequam-se aos princípios que permeiam a ordem tributária e todos os outros não, desrespeitando os critérios de graduação e de equidade estabelecidos na Ordem Constitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10º ed. São Paulo: Saraiva, 2004

ARAUJO, Ulisses Gomes. Imposto sobre valor agregado (IVA) a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro. **Âmbito Jurídico**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746> Acesso em: 25 ago. 2016

ATALIBA, Geraldo. **Evolução do sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília: Senado Federal, ano 5, nº 18, p. 63, abr./jun. 1968

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 728.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 11.438 de 2006**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Estatuto do Idoso**. Lei Nº 10.741 de 01 de outubro de 2003. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei Nº 13.259 de 13 de março de 2016**. In: Vade Mecum Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. Direito Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.259. Ministro Edson Fachin: Brasília, 15 mar. 2016. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4259%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/hjm2b>>. Acesso em 02 ago. 2016.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. Direito Tributário. Recurso Extraordinário Nº 562.045 / RS. Ministro Ricardo Lewandowski: Brasília, 06 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=562045&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 02 ago. 2016.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Direito Tributário. Recurso Especial Nº 1462709-RS. Ministro Herman Benjamin, Brasília, 03 de março de 2016.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria o Advogado Editora. 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 30. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. Brasília – DF.

CONSELHO Nacional de Política Fazendária, CONFAZ: **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais>. Acesso em 13.SET.2016

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros, 1993.

COSTA, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/560/740>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

FUNDO de participação de Estados e Municípios, um novo modelo de distribuição a ser proposto. **DireitoNet**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6318/Fundo-de-participacao-de-Estados-e-Municipios-um-novo-modelo-de-distribuicao-a-ser-proposto>>. Acesso em: 04 set. 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Conceito de justiça fiscal na tradição ocidental. **Consultor Jurídico**, 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>. Acesso em 03 abr. 2016.

HAWLS, John, *apud* MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. **O Conceito de Justiça Distributiva no Estado Democrático de Direito: uma compreensão da justiça distributiva e do acesso à justiça no estado constitucional democrático brasileiro**. Belo Horizonte, 2009. 174 páginas.

INDICADORES de Iniquidades do Sistema Tributário Nacional. **Relatório de Observação do Conselho de Desenvolvimento Social e Econômico**. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjrsct2q3PAhWk3YMKHXFiAH8QFggcMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cdes.gov.br%2Fdocumento%2F2651756%2Findicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html&usq=AFQjCNenfMApoQhNKx5TVk3hkq3tU0MaWQ&bvm=bv.133700528,d.amc>. Acesso em: 18 ago. 2016.

INSTITUTO de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Disponível em http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2048:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 13 set. 2016.

International Monetary Fund. **World Economic Outlook Database**. Abril, 2016.

ISENÇÃO do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para Portadores de Moléstia Grave. Receita Federal do Brasil – **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/isencoes/isencao-do-irpf-para-portadores-de-molestia-grave>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

LIST of Countrys. **Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>. Acesso em: 01 nov. 2016

MANUAL do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. **Ministério da Fazenda**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirf-declaracao-do-imposto-de-renda-retido-na-fonte/arquivos-mafon/mafon-2016.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2016.

País deixa de arrecadar R\$ 196 bilhões com isenções de tributos aos mais ricos. **JC Online**. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/economia/nacional/noticia/2016/01/10/pais-deixa-de-arrecadar-r-196-bilhoes-com-isencoes-de-tributos-aos-mais-ricos-216052.php>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

PARAÍBA. **Lei Nº 8.736 de 24 de março de 2009**. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-8736-09-ACELERA-PARAIBA/LEI-8736-09_873609.html> Acesso em 16 nov. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora ESMAFE, 2012.

PEC, Proposta de Ementa à Constituição 233/2008. **Câmara dos Deputados do Brasil, Poder Legislativo**. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_imp;jsessionid=65298E0CCB472AE7D1ADA7DE7715DCA5.proposicoesWeb1?idProposicao=384954&ord=1&tp=reduzida>. Acesso em: 02 jun. 2016.

PORTUGAL, **Constituição da República Portuguesa de 02 de abril de 1976**. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em 01 nov. 2016.

PROENÇA, Fábio Rogério. **Planejamento Tributário**. Londrina: UNOPAR, 2014. 1º. Ed

PROJETO de Lei Nº 1.960 de 2015. **Câmara dos Deputados do Brasil, Poder Legislativo**. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1316208>>. Acesso em: 02 jun. 2016.

PROJETO de Lei Nº 5.874 de 2016. **Câmara dos Deputados do Brasil, Poder Legislativo.** Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2092536>. Acesso em: 02 jun. 2016.

PROJETO de Lei Nº 588 de 2015. **Senado Federal do Brasil, Poder Legislativo.** Disponível em < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123049>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

Proposta de Reforma Tributária muito aquém da justiça social. **INESC.** Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>>. Acesso em 06 out. 2016.

Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência. **Sindicato dos Contadores Nacional.** Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/cooperacao/ReformaTributariaNEF.pdf>>. Acesso em 02 nov. 2016.

RELATÓRIO da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira, **Ministério da Fazenda.** 09 mai.2016

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 8º Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SALVADOR, Evilásio. Proposta de Reforma Tributária muito aquém da justiça social. **Instituto de Estudos Socioeconômicos, INESC.** Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>>. Acesso em: 01 mar. 2016.

Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/contas/reducao.shtm>>. Acesso em 13.SET.2016.

Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Ministério da Fazenda.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em 18 SET.2016.

SISTEMA Fiscal. Portugal Global. Disponível em: <<http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/PrincipaisImpostosPortugal.aspx>>. Acesso em 26 out. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Susany Mendonça De. **UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS: estudo da alíquota efetiva.** FLORIANÓPOLIS 2008. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis.

TIPKE, Klaus Tipke; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva.** 1º Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TRIBUTAÇÃO no Brasil: Em busca da justiça fiscal. Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília: 2010.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma.** Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em <file:///C:/Documents%20and%20Settings/Ponto%2010/Meus%20documentos/Downloads/Dissertacao_Mestrado_Monica_Vasconcellos_versao_final_Janeiro_2013.pdf>. Acesso em 02.JUN.2016.

VIOL, Andréa Lemgruber Viol. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 02.JUN.2016.