

Uma proposta à Regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil-DIRF 2015

Rosa Angela Chieza¹
JoanaVeck Milão²
Rejane Franchescini³
Dao Real dos Santos⁴

O Brasil, no passado recente, não implementou a redução das desigualdades de renda através de uma política tributária progressiva. Ao contrário, nos anos 1990, seguiu as orientações de Organismos Multilaterais como o Fundo Monetário Internacional, de redução das alíquotas marginais do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), restringindo ainda mais o papel distributivo deste imposto e, nos anos 2000, optou pela ótica do gasto, como alternativa à redução da desigualdade de renda no país. Diante disso e da visão da Teoria de Tributação Equitativa e a partir dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva analisa-se a regressividade do IRPF a despeito das alíquotas marginais progressivas. A “Renda Total Declarada” em 2015 foi de 2,584 trilhões de reais, distribuídos entre os três grupos de tratamento tributário, sendo 59% referente à Renda Tributável Bruta, 10% à Renda Tributável Exclusivamente na Fonte e 31% à Renda Isenta e Não Tributável. Apenas 29.311 (0,11%) declarantes se apropriaram de 11,53% da Renda Total Declarada demonstrando elevada concentração de renda. Além disso. Ao analisar-se a trajetória da alíquota efetiva do contribuinte demonstra-se que a progressividade do IRPF está comprometida uma vez que a alíquota efetiva cresce até a faixa de declarantes que recebem 40 SM ao mês, atingindo 10,41%, e a partir desta faixa de renda, a alíquota efetiva diminui, atingindo 1,94% para os que recebem mais de 320 SM ao mês. Enquanto para contribuintes com renda acima de 320 SM a alíquota efetiva do IRPF é de 1,94% e 70% da sua renda declarada é isenta e não tributada, para contribuintes com faixa de renda entre 30 e 40 SM, é 10%, ou seja 5 vezes maior e 32% da sua renda declarada é isenta e não tributada. Além da concentração de rendimentos, o sistema tributário também propicia uma grande concentração de riqueza. Por fim, a proposta 3 com ampliação do número de faixas e das alíquotas bem como a inclusão dos dividendos na base tributável, ampliaria a progressividade do IRPF no Brasil.

Palavras-chave: Imposto de Renda, Regressividade Tributária, Justiça fiscal

JEL: H00,H2, H24

1. Introdução

A despeito da retomada do neoliberalismo como resposta para o enfrentamento da atual crise do capitalismo, o Brasil não implementou a redução das desigualdades de renda através de uma política tributária progressiva⁵. Ao contrário, nos anos 1990, seguiu as orientações de Organismos Multilaterais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) de redução das alíquotas marginais do IRPF e, a partir dos anos 2000, a despeito da redução das desigualdades de renda no país, ela não foi obtida através de reformas tributárias⁶ progressivas que visam justiça fiscal.

¹ Profa. de economia na Faculdade de Ciências Econômicas/UFRGS e sócia do Instituto Justiça Fiscal (IJF).

² Economista pela Faculdade de Ciências Econômicas/UFRGS

³ Graduanda de Economia UFRGS.

⁴ Auditor da Receita Federal do Brasil e sócio do Instituto Justiça Fiscal (IJF).

⁵ A progressividade é alcançada quando a alíquota média⁵ ou alíquota efetiva de um tributo aumenta com o aumento da renda do contribuinte. Decorre daí que o tributo será regressivo se a alíquota média decresce com o aumento da renda e proporcional ou neutro se a alíquota média se mantém constante.

⁶ Por influência de leituras restritivas da literatura de tributação ótima, num contexto em que a revolução novo-clássica dos anos 1970 questionava toda a política fiscal do keynesianismo, construiu-se uma espécie de Consenso no *mainstream* e entre os *policymakers* de que a política tributária, para não introduzir distorções do sistema econômico,

A teoria da Tributação Equitativa (TTE) define justiça fiscal de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte e aponta que o melhor caminho para o Estado de Bem-Estar Social arrecadar tributos é realizar a equidade horizontal e vertical através da capacidade contributiva individual sobre a renda. O Brasil, desde o final do Império e início da República, registra regressividade no Sistema Tributário Nacional, conforme aponta Bonfim (1907); Pochmann (2008) e Oliveira (2010). Uma das características da regressividade está na predominância dos Impostos Indiretos (II) sobre o total da arrecadação tributária do país. Além desta origem de regressividade no Brasil, a hipótese desta pesquisa é que Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) apesar das alíquotas marginais progressivas contribui para regressividade do Sistema Tributário Brasileiro (STB).

O IRPF foi aprovado no Brasil em 1922 e, desde então, passou por importantes mudanças, como por exemplo, após a Constituição Federal de 1988, seguindo a orientação de Organismos Multilaterais de redução das faixas de renda e de alíquotas marginais, a tabela do IRPF no Brasil era composta por 13 faixas, ao passo que atualmente, apenas 5, (considerando a faixa de isenção). Diante disso, e a partir dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva e a partir da base de dados do IRPF, “Grandes Números – DIRP 2015” – ano-calendário 2014, publicados Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) em abril de 2017, objetiva-se analisar as características do IRPF, dentre as quais destacam-se, a parcela da “Renda Total Declarada” que é excluída da Base de Cálculo do IRPF e o grau de progressividade para as faixas de renda a fim de identificar como IRPF contribui para a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro (STB). A partir desta análise apresentam-se três simulações para a atualização da Tabela de IRPF visando suprir as iniquidades tributárias, bem como ampliar a sua arrecadação e contribuir com a redução da crise fiscal.

Para atingir os objetivos propostos, além desta introdução, na Seção 2 aborda-se a Teoria de Tributação Equitativa; na Seção 3 descrevem-se os aspectos históricos e normativos do IRPF no Brasil; na Seção 4 apresenta-se a análise de dados do O Relatório Grandes Números IRPF 2015; na Seção 5, propõe-se, através de três simulações, uma nova Tabela do IRPF no Brasil. Por fim, apresentam-se as considerações finais sobre o tema.

2 A Teoria da Tributação Equitativa

A Teoria da Tributação Equitativa (TTE) representa uma base substancial para formulação de sistemas tributários racionais em diversos países desenvolvidos. As proposições da TTE sobre a estruturação de um sistema tributário ideal fundamentam-se num catálogo de princípios elaborados por Neumark⁷ (1970), tendo como principal objetivo a justiça tributária e a igualdade, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição. A tributação redistributiva é característica de um moderno Estado de Bem-Estar Social, superando os limites do 'Estado guardanoturno' idealizado pelo liberalismo clássico. Para exercer suas múltiplas funções, o Estado deverá dispor dos recursos necessários, que são arrecadados na forma de tributos, sendo que estes são contribuições obrigatórias (e não preços), que, em regra, não garantem ao indivíduo, isoladamente, qualquer direito a uma contraprestação, uma vez que a TTE não incorpora a visão individualista de Estado. Os Tributos constituem a consequência dos direitos e garantias que cabe ao Estado prover aos seus cidadãos. O tema central é como dividir o ônus da arrecadação dos recursos necessários à manutenção deste Estado de Bem-Estar Social – justa distribuição da carga tributária –, de modo que a justiça e a igualdade sejam endossadas. No universo dos declarantes, os contribuintes estão em situação de desigualdade de renda antes da cobrança dos tributos. Sendo assim, será necessária uma unidade de medida que possibilite a cobrança dos tributos e a realização da justiça tributária. Como no centro da TTE está a justa distribuição da carga tributária, a qual deve ser realizada

deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função clássica da política fiscal (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 8).

⁷ NEUMARK, Fritz (1970). Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen: Mohr.

segundo a capacidade de pagamento do contribuinte, para determinar essa contribuição tributária devem ser seguidas duas regras que visam o tratamento igualitário aos contribuintes, são elas: no sentido horizontal – as pessoas da mesma condição econômica devem ser tratadas de forma igual; no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem receber um tratamento diferente.

Assim, para constituir um sistema tributário racional com equidade é necessário que duas tarefas sejam cumpridas, as quais, podem ser resumidas por duas indagações: “o quê tributar?” e “como tributar?”. Na primeira pergunta define-se um indicador favorável que melhor estima a capacidade de pagamento do contribuinte, igualando-os horizontalmente. E na segunda pergunta “como tributar?” definem-se as alíquotas e/ou regras especiais para a realização da equidade vertical. Como solução para a pergunta “o quê tributar?”, a TTE aponta que a renda pessoal é o melhor indicador da capacidade de pagamento individual, seguidas pelo patrimônio e o consumo. A definição de renda empregada aqui corresponde à da teoria do acréscimo na riqueza líquida, formulada originalmente por Schanz⁸ (1896, p. 7, 23-24 apud LAGEMANN, 2001), compondo-se por três conceitos de renda: utilidade, valor e consumo. A segunda questão “como tributar?”, envolve a realização da justiça vertical. Para tal, dois critérios estão disponíveis para orientação: o poder aquisitivo econômico-financeiro individual e a utilidade individual. O primeiro critério é utilizado por Simons (1951) e Neumark (1970), consistindo numa tributação que emprega um sistema de alíquotas que causa aos indivíduos perdas relativamente iguais no seu poder aquisitivo. O segundo critério realiza a justiça vertical utilizando-se das teorias de sacrifício, a saber, a teoria do igual sacrifício marginal (sacrifício mínimo); a teoria do igual sacrifício absoluto; e a teoria do igual sacrifício relativo (ou proporcional). Assim, sistema de alíquotas deverá ser fixado de tal forma que as perdas de utilidade individual sejam iguais, seja pela ótica marginal, absoluta ou proporcional.

No Quadro 1 apresenta-se uma síntese dos principais tributos defendidos pela TTE. A estruturação de um sistema tributário é composta por quatro principais bases de incidência: a renda, o consumo, as heranças e doações e o patrimônio. Os tributos estão dispostos no Quadro 1 de acordo com a importância do tributo para a justiça tributária, ou seja, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é o principal imposto do sistema, devido as suas características favoráveis para estimar a capacidade de pagamento individual e realizar a justiça horizontal. O imposto sobre o consumo, heranças e doações e o imposto sobre o patrimônio compõem a lista de bases de incidência sugeridas pelos teóricos da TTE, como a “second best”. O Sistema de Alíquotas apresentado no Quadro 1, é caracterizado pela progressividade para os tributos diretos (renda, herança e doações, patrimônio), sobretudo no âmbito do IRPF devido a seu papel central na justiça fiscal. Já para os tributos indiretos (consumo) a TTE propõe alíquota única.

As isenções referentes ao mínimo de sobrevivência não é encarada pelos teóricos da TTE como uma forma de evasão do imposto. Propõe como indicadores para as faixas de isenção, renda mínima para a sobrevivência (no caso de incidência sobre a renda), cesta de bens e serviços de primeira necessidade (no caso de incidência sobre o consumo) e para pequenos valores (no caso de incidência sobre o patrimônio). A justificativa para a progressividade é explicada pelos teóricos da TTE como forma de efetivar a equidade vertical. Os argumentos usados para sustentar a escolha da progressividade são variados. De acordo com Simons (1951, p.65 apud LAGEMANN, 2001) “[...] a progressividade do imposto de renda constitui a única medida efetiva para reduzir a desigualdade na distribuição da renda sem grandes prejuízos para a eficiência econômica e sem afetar o livre mercado”. Para Neumark (1970, p.178-179 apud LAGEMANN, 2001), a progressividade fundamenta-se sob a perspectiva da teoria econômica, “[...] o postulado da progressividade é, em princípio, inseparável do princípio da capacidade de pagamento”. Contudo, apesar da TTE ressaltar a importância da progressividade no sistema de alíquotas, permanece a indagação a respeito da sua medida concreta e da sua forma de crescimento, assim como Haller (1981) dispõe que a base da

⁸ SCHANZ,G. (1986). Der Einkommensbegriff und die Einkommens - teuergesetze. Finanzarchiv,13.Jahrgang, Bd. 1, p. 1- 87.

progressividade do imposto sobre a renda para as rendas acima do mínimo de sobrevivência, condição básica para a progressividade da tributação como um todo, é uma decisão política

Quadro 1 – Estruturação dos principais tributos segundo a Teoria da Tributação Equitativa

Itens	Imposto sobre a Renda sobre Pessoa Física	Imposto sobre o Consumo	Imposto sobre heranças e doações	Patrimônio
Base Econômica	Ampla – renda no conceito amplo.	Ampla – gasto com todos os bens e serviços.	Ampla – todas as heranças e doações (valor real).	Específico – apenas o patrimônio sem origem na poupança do contribuinte (1); apenas o patrimônio em posse de pessoas naturais (2) (valor real).
Sistema de Alíquotas	Progressiva.	Única.	Progressiva: critério duplo grau de parentesco e valor da herança ou valor do patrimônio preexistente.	Levemente progressiva (no caso de imposto de renda sem declarações separadas). Alíquotas relativamente baixas: 0,5% a 1% .
Parcela Isenta	Mínimo de existência.	Para bens e serviços de primeira necessidade, alíquota isenta ou nula.	Para cada herdeiro pequenos valores.	Isenção para pequenos valores.

Fonte: Lagemann (2001). Com adequação dos autores.

As manifestações de Simons (195), Neumark (1970) e Haller (1981) sobre a carga tributária total e a importância de cada imposto na receita tributária total são unânimes: os Impostos Diretos, principalmente o Imposto de Renda, deveriam ter uma representação superior aos Impostos Indiretos na receita tributária total. Simons (1951) idealiza que a receita do imposto de renda poderia corresponder a 10% do Produto Nacional Bruto (PNB). A ponderação aceita por Neumark (1970) para a participação dos principais impostos na receita tributária total é de aproximadamente 50% deveriam ser provenientes do imposto sobre a renda pessoal e sobre o lucro das corporações; e entre 30% e 40% deveriam originar-se dos impostos sobre o consumo.

Considerando que é o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), o tributo que melhor possibilita a aplicação do princípio da progressividade, segundo a TTE, aborda-se na Seção 3, aspectos históricos sobre a regressividade do STB e a criação do IRPF no Brasil, em 1923.

2. A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e o IRPF no Brasil: aspectos históricos

A regressividade do Sistema Tributário Brasileiro (STB) é histórica. Em 1905, 14 anos após a Proclamação da República, Bomfim aponta as iniquidades da tributação no Brasil, ao demonstrar que 77% do total da arrecadação provinha de impostos indiretos⁹. Entre 1900-1905 a participação da tributação direta na CTB era cerca de 10%, atingindo 30% no período entre 1941-1945 (Tabela 1). Esta mudança na composição da estrutura tributária brasileira no período de análise é explicada muito mais pela alteração no modelo de desenvolvimento econômico adotado no Brasil, que deixou de ser voltado para fora com adoção do processo de substituição de importações, a partir da crise econômica mundial de 1929, do que pela instituição do Imposto de Renda, em 1922.

⁹Como os impostos indiretos incidem sobre o consumo e os trabalhadores de baixa renda destinam grande parte de sua renda ao consumo, são estes, que acabam comprometendo uma maior parte de suas rendas, em termos proporcionais, ao pagamento dos tributos.

Tabela 1 – Carga Tributária Bruta e distribuição entre impostos diretos e indiretos no Brasil – 1900- 1945

Períodos (média)	Carga tributária % do PIB	Composição Tributos-% PIB		Participação % na CT		
		Indiretos	Diretos	Indiretos	Diretos	Total
1900-1905	12,59	11,35	1,24	90,2	9,8	100
1906-1910	12,41	11,18	1,23	90,1	9,9	100
1911-1915	11,14	9,96	1,18	89,4	10,6	100
1916-1920	7,00	6,07	0,93	86,7	13,3	100
1921-1925	7,53	6,58	0,95	87,4	12,6	100
1926-1930	8,89	7,68	1,21	86,4	13,6	100
1930-1935	10,23	8,43	1,80	82,4	17,6	100
1936-1940	12,50	9,92	2,58	79,4	20,6	100
1941-1945	12,71	8,90	3,81	70,0	30,0	100

Fonte: Oliveira (2010) com adequações dos autores.

Os dados demonstrados na Tabela 2 apontam que no início do século XXI a situação de regressividade do Sistema Tributário Nacional (STN) permanece, a despeito de um conjunto de alterações tributárias ter sido implementado ao longo do século XX. Em 2016, do total da arrecadação 75,36% incidem sobre base indireta (Bens e Serviços, Folha de Salários) e apenas 24,64% sobre base de incidência direta (Renda e Propriedade) (Brasil, 2017).

Tabela 2 – Evolução da participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2006 a 2016 – em %

Tipo de Base	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Renda	18,4	19,2	20,4	19,6	18,2	19,1	17,9	18,2	18,1	18,3	20
Folha de Salários	24,1	23,8	23,9	25,7	25,4	25	26,7	26	26,2	26,1	26,3
Propriedade	3,5	3,5	3,5	3,9	3,8	3,7	3,87	3,9	4,09	4,44	4,67
Bens e Serviços	49,1	48,4	50,2	49,1	50,4	50	49,6	50,2	50	49,4	47,4
Transações Financeiras	4,8	4,8	2	1,8	2,1	2,2	1,96	1,68	1,62	1,8	1,66
Outros Tributos	0,1	0,3	0	0	0,1	0,1	-0,03	0,03	0,01	-0,02	0,01
Receita Tributária Total	100	100	100	100	100	100,1	100	100	100	100	100

Fonte : Brasil (2017). Adequação dos autores.

A tributação regressiva traz como consequências, o encarecimento dos bens de consumo, afetando duplamente e de forma negativa, o consumo das famílias de rendas médias e baixa, e a competitividade das empresas brasileiras uma vez que, em regra geral, obrigam-se a competir com empresas localizadas na Europa e nos Estados Unidos que, comparativamente com o Brasil, estão submetidas a uma menor tributação incidente sobre consumo (e maior sobre renda e capital)¹⁰. Estes dois aspectos negativos recaem duplamente sobre o contribuinte/consumidor brasileiro, primeiro, de forma indireta, por que este sistema tributário negligencia a tributação direta (sobre renda e capital) e privilegia a tributação indireta (sobre o consumo) onerando a produção interna e dificultando a geração de empregos, e, de forma direta, elevam o preço final dos produtos, reduzindo sua capacidade de compra.

Em relação ao histórico do Imposto de Renda, o mesmo foi aprovado pelo Congresso Nacional, em 1922, com vigência a partir do ano subsequente. No entanto, antes disso Nóbrega (2014) aponta a sucessão de vários projetos que tinham a finalidade de instituir imposto de renda,

¹⁰ Nos países da OCDE , a participação % de cada base de incidência na CT é de 33,55% sobre a Renda e Lucros; 27,3% sobre Seguridade Social e Folha salarial; 5,4% sobre Propriedade; **32,9 % sobre Bens e Serviços** e 0,9 sobre Outros Tributos. Já nos países da América Latina a referida participação é de 26,4% sobre a Renda e Lucros; 17,3% sobre Seguridade Social e Folha salarial; 3,3% sobre Propriedade; **51,3 % sobre Bens e Serviços** e 1,4 sobre Outros Tributos. (Castro, 2014).

como por exemplo, o registro de 1843, no Reinado de Dom Pedro II, do primeiro imposto com incidência sobre a renda, que não tinha esta nomenclatura, e incidia exclusivamente sobre vencimentos dos servidores públicos. Segundo o referido autor “[...] tivemos o imposto sobre vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltaria a ser cobrado algumas vezes, o imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros” (p. 31).

Apesar de o Imposto de Renda não ter sido criado em 1889 no ano da Proclamação da República, como solução para equilibrar as contas públicas, conforme defendia o primeiro Ministro da Fazenda Rui Barbosa. Os dados da Tabela 3 demonstram que o referido imposto ampliou gradativamente sua participação na arrecadação total do Brasil, especialmente no período de ampliação do Estado Nacional, no Governo Vargas (1930-1945).

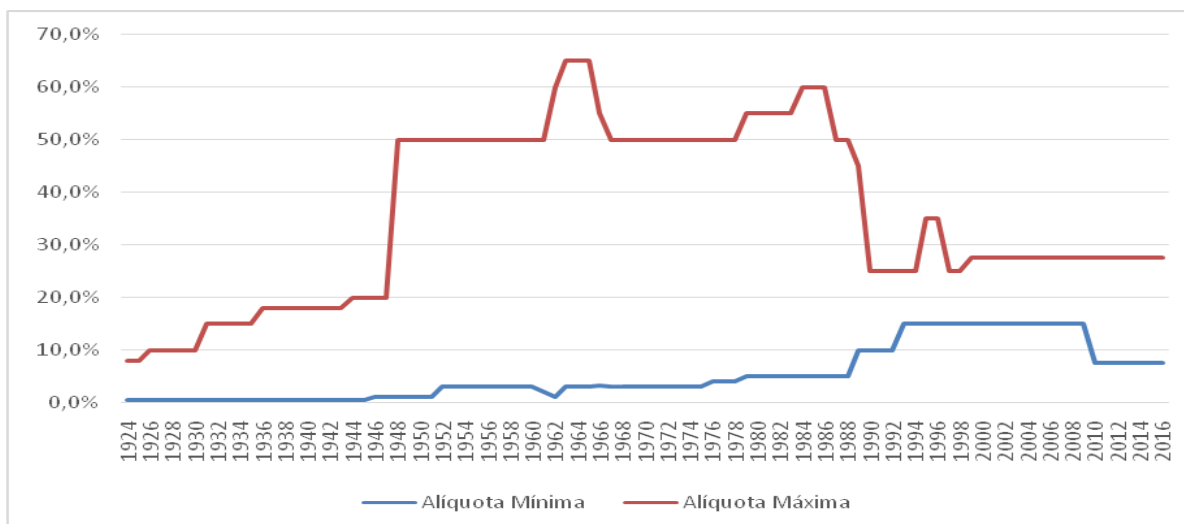
Tabela 3 – Composição da arrecadação federal do Brasil de 1923 a 1945 (em %)

	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e Proventos	Selos e Afins	Outros Tributos	
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,0
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,0
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,0
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,0
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,0
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,0
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,0
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,0
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	12,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

Fonte: Oliveira (2010) com adequações dos autores.

Em relação ao tamanho das alíquotas, de 1924 a 2016 a alíquota máxima foi de 65%, de 1963 a 1965, estando, atualmente, a alíquota máxima de 27,5% muito aquém deste patamar. Em 1924 alíquota máxima do IRPF era 8%, atingiu 20% em 1944 e 50% após o final da Segunda Guerra Mundial. A alíquota máxima só foi alterada novamente em 1961, passando para 60% durante o mandato de Jânio Quadros e no decorrer do curto governo de seu sucessor, João Goulart, alcançou o valor de 65%, o maior percentual da história. Durante o período de redemocratização no Brasil, ao longo do governo de José Sarney, IRPF sofreu redução em suas faixas de tributação; passando para apenas 3. Além disso, a alíquota máxima passou de 50% para 25% e se iniciou um processo que perdura até hoje, apesar de, em 2009, no Governo Lula, ter ampliado para 04 faixas. (desconsiderando a faixa de isenção) que estão vigentes até hoje (Gráfico 1).

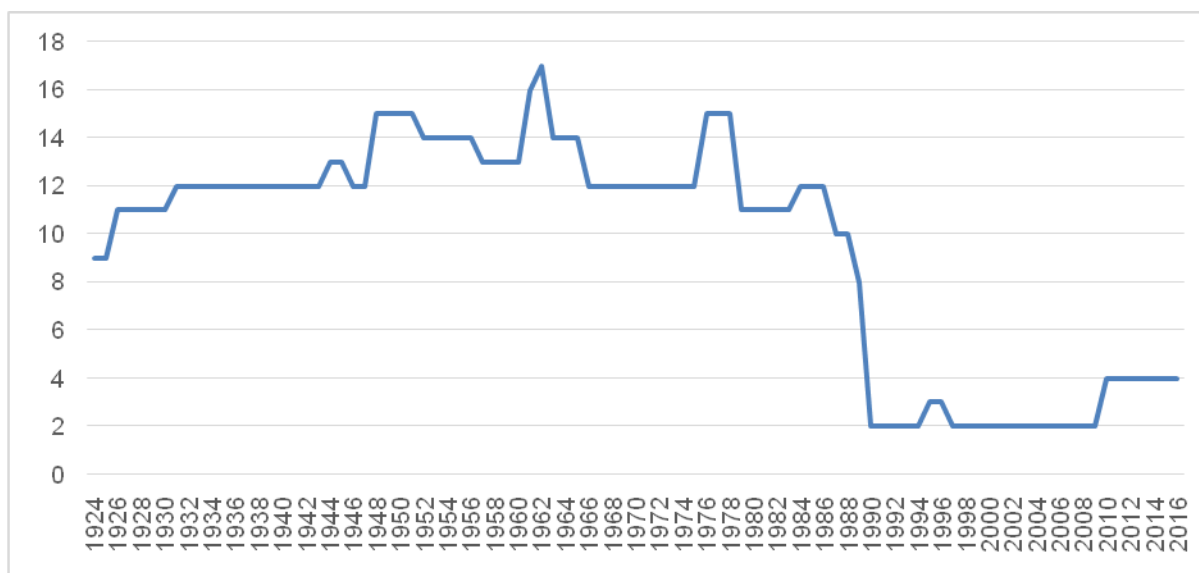
Gráfico 1 - Alíquotas máximas e mínimas do IRPF no Brasil – exercícios de 1924 a 2016



Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2016b).

A redução do número de alíquotas (ou faixas de renda), conforme demonstrado no Gráfico 2 faz com que rendas muito desiguais estejam subordinadas a mesma alíquota marginal progressiva, desconsiderando a real capacidade de pagamento dos contribuintes. Além disso, segundo Nóbrega (2014) de 1924 a 2013, foi crescente do número de declarações entregues, tendo a partir de 1992, um crescimento de aproximadamente 400% em 25 anos. Este crescimento, a partir de 1993, decorreu da introdução de inovações tecnológicas na administração tributária do IRPF e principalmente por que muitos contribuintes com rendas mais baixas foram sendo incluídas no campo de incidência e na obrigatoriedade de apresentar a declaração do referido imposto, em função da não atualização da Tabela do IRPF, no mínimo, aos níveis da taxa de inflação vigente¹¹.

Gráfico 2 - Número de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil - 1925 a 2016



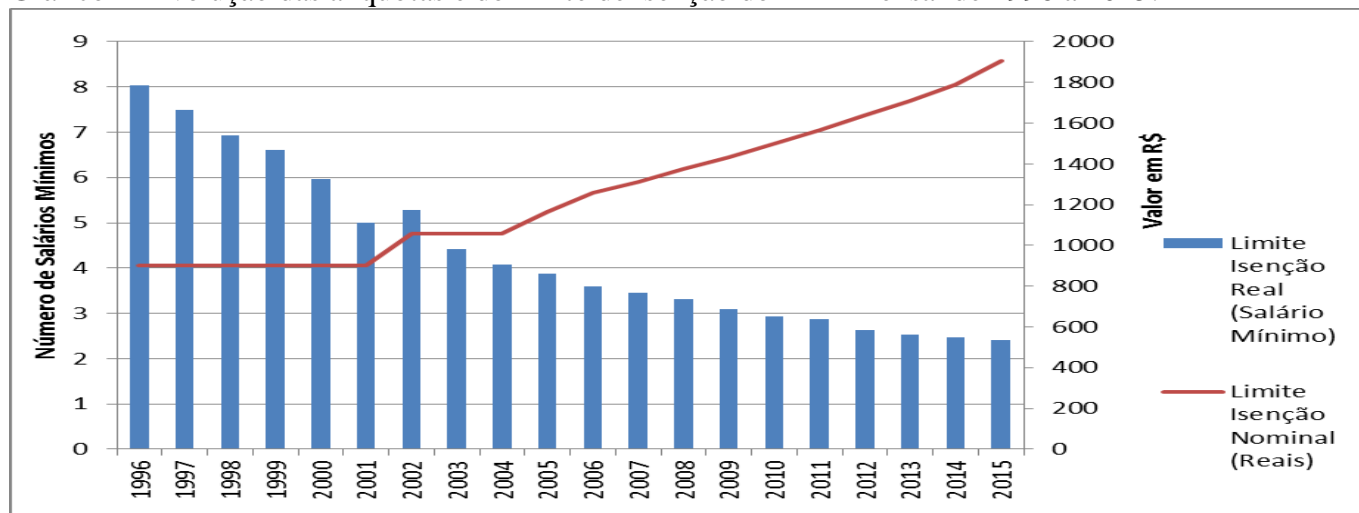
Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2016b)¹².

¹¹ Segundo o SINDIFISCO NACIONAL (2017), de 1996 a 2016 a tabela do IRPF acumula uma defasagem da ordem de 83%.

¹² As faixas de isenção não foram consideradas

No Gráfico 3 demonstra-se o comportamento dos valores da faixa de isenção do IRPF, medida em Salário Mínimo (SM) e do limite de isenção. Apesar da tendência ascendente da faixa de isenção, o limite de isenção, medido por SM, apresenta queda em praticamente todo o período, demonstrando que houve uma redução da faixa de isenção (SM), isto é, rendas cada vez menores, em termos reais, passaram ser tributados pelo IRPF, incorporando cada vez mais contribuintes.

Gráfico 1- Evolução das alíquotas e do limite de isenção do IRPF mensal de 1996 a 2015.



Fonte: BRASIL (2016). Elaboração dos autores.

Além disso, no período entre 1924 a 2011 a razão entre o valor da maior faixa de renda da base de cálculo pelo valor da faixa de isenção da tabela progressiva anual do IRPF, mostrou um achatamento entre as bandas mínima e máxima das faixas de renda da base de cálculo. Esse achatamento reduz a margem para diferenciação entre contribuintes com rendas desiguais, afetando negativamente o grau de progressividade do referido imposto (BRASIL, 2016). Após a inserção de mais duas faixas em 2009 (Lei nº 11.945) na tabela progressiva mensal do IRPF anual, essa configuração das alíquotas manteve-se a mesma até 2017, alterando-se apenas a Base de Cálculo, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 - Tabela Progressiva Mensal do IRPF com 5 faixas - Brasil 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	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Brasil (2017b).

O IRPF, segundo o pacto federativo brasileiro estabelecido na Carta Magna de 1988, é de competência da União (art. 153) devendo atender aos princípios da capacidade contributiva e da

isonomia bem como aos critérios¹³ tributários de generalidade, universalidade e progressividade.

A partir de 2016 Receita Federal do Brasil (RFB) passou a publicar dados mais detalhados sobre as Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, através do Relatório *Grande Números DIRF*, possibilitando assim, análise mais robusta do IRPF à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia. Diante disso, na Seção 4 analisam-se os referidos dados abertos da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) 2015 ano–calendário 2014, publicados em abril de 2017.

4. Declaração do IRPF no Brasil: uma análise da DIRF 2015

Os rendimentos dos declarantes do Imposto de Renda da Pessoa Física são segregados em três grupos em função do tratamento tributário, “Renda Tributável Bruta”, “Renda Tributável Exclusiva na Fonte” e “Renda Isenta e Não Tributável”. Na Tabela 5 demonstra-se uma síntese da DIRF 2015. A “Renda Total Declarada” em 2015 foi de 2,584 trilhões de reais, distribuídos entre os três grupos de tratamento tributário, sendo 1,523 trilhões (59%) referente à Renda Tributável Bruta¹⁴, R\$252,95 bilhões (10%) à Renda Tributável Exclusivamente na Fonte¹⁵, e R\$ 809,21 bilhões (31%) à Renda Isenta e Não Tributável¹⁶. No entanto, apenas 29.311 (0,11%) declarantes se apropriaram de 11,53% (R\$ 297,94 bilhões) da Renda Total Declarada: a maior parcela por faixas de SM, o que reflete a existência de uma elevada concentração de renda. Como o salário mínimo em 2015 era de R\$ 788,00, aproximadamente 29 mil declarantes possuíam uma renda mensal superior a R\$ 252.160,00.

Tabela 5 - Tipos de rendimentos por faixas de SM - DIRPF 2015

Faixas de SM	Nº de declarantes	Renda Total Declarada R\$ milhões	Renda Trib. Bruta R\$ milhões	Renda Trib. Exclusiva na Fonte R\$ milhões	Renda Isenta e Não Tributável R\$ milhões
Até 1/2	1.301.366	414	254	46	113
1/2 a 1	573.674	4.920	4.487	92	341
1 a 2	1.227.268	17.678	14.525	599	2.553
2 a 3	3.278.035	82.049	73.567	2.159	6.323
3 a 5	7.403.868	275.360	228.922	16.832	29.606
5 a 7	4.339.708	242.191	192.783	16.498	32.910
7 a 10	3.352.450	263.501	202.073	18.801	42.627
10 a 15	2.536.352	291.585	211.127	21.922	58.535
15 a 20	1.180.520	192.296	130.938	15.647	45.710

¹³ No inciso I, parágrafo 2º do artigo 153 estão inclusos os critérios tributários generalidade, universalidade e progressividade. Critério da generalidade interpretado por Difini (2003) significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência (p. 77). O critério da universalidade diz respeito à extensão da base de cálculo. Difini (2003) entende que [...] universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese da incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). Tais princípios não impedem, todavia, a concessão de isenções objetivas ou subjetivas. Impedem é a exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis (p.77). O critério da progressividade na definição de Machado (2004) “É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior” (p. 79).

¹⁴ A Renda Tributável bruta é considerada como a Renda Total Declarada subtraída da Renda Tributável Exclusiva na Fonte e da Renda Isenta e Não Tributável.

¹⁵ Rendimentos tributados no momento do recebimento, tais como: 13º salário, ganhos de capital na alienação de bens, rendimentos de aplicações financeiras, ganhos líquidos em renda variável (ações), entre outros.

¹⁶ Agrupamento de rendimentos isentos de Imposto de Renda, mas que são declarados na DIRPF anual (não confundir com o montante de renda isento de Imposto de Renda previsto na tabela progressiva).

20 a 30	1.086.611	249.066	157.914	21.739	69.414
30 a 40	489.421	158.830	92.454	14.777	51.599
40 a 60	389.811	177.605	89.905	18.318	69.382
60 a 80	142.916	92.687	37.610	10.550	44.527
80 a 160	141.451	143.756	40.987	18.427	84.343
160 a 240	32.329	59.124	11.540	8.269	39.315
240 a 320	13.753	35.847	6.063	5.447	24.337
Mais de 320	29.311	297.940	27.541	62.826	207.572
Total	27.518.844	2.584.846	1.522.690	252.949	809.206

Fonte: Brasil (2017a). Elaboração dos autores.

Do total de R\$ 297,94 bilhões da Renda Total Declarada por aqueles que receberam mais de 320 SM ao mês (Tabela 5), 69,67% correspondeu à parcela de Renda Isenta e Não tributável e apenas 9,24% foram rendimentos tributáveis, conforme a Tabela 6.

Tabela 6 -Participação Relativa de cada Tipo de Rendimento na Renda Total Declarada- DIRF 2015.

Faixas de SM	Nº de declarantes	% Renda Trib. Bruta	% Renda		Total
			Trib. Exclusiva na Fonte	Isenta e Não Tributável	
Até 1/2	1.301.366	61,5	11,16	27,34	100
1/2 a 1	573.674	91,2	1,86	6,93	100
1 a 2	1.227.268	82,17	3,39	14,44	100
2 a 3	3.278.035	89,66	2,63	7,71	100
3 a 5	7.403.868	83,14	6,11	10,75	100
5 a 7	4.339.708	79,6	6,81	13,59	100
7 a 10	3.352.450	76,69	7,14	16,18	100
10 a 15	2.536.352	72,41	7,52	20,07	100
15 a 20	1.180.520	68,09	8,14	23,77	100
20 a 30	1.086.611	63,4	8,73	27,87	100
30 a 40	489.421	58,21	9,3	32,49	100
40 a 60	389.811	50,62	10,31	39,07	100
60 a 80	142.916	40,58	11,38	48,04	100
80 a 160	141.451	28,51	12,82	58,67	100
160 a 240	32.329	19,52	13,99	66,5	100
240 a 320	13.753	16,91	15,2	67,89	100
Mais de 320	29.311	9,24	21,09	69,67	100
Total	27.518.844¹⁷	58,91	9,79	31,31	100

Fonte: Brasil (2017a). Elaboração dos autores.

No Gráfico 3 ilustra-se a participação relativa de cada renda, sendo 1,523 trilhões (59%) referente à Renda Tributável Bruta¹⁸, R\$252,95 bilhões (10%) à Renda Tributável Exclusivamente na Fonte¹⁹, e R\$ 809,21 bilhões (31%) à Renda Isenta e Não Tributável²⁰. Chama a atenção que a

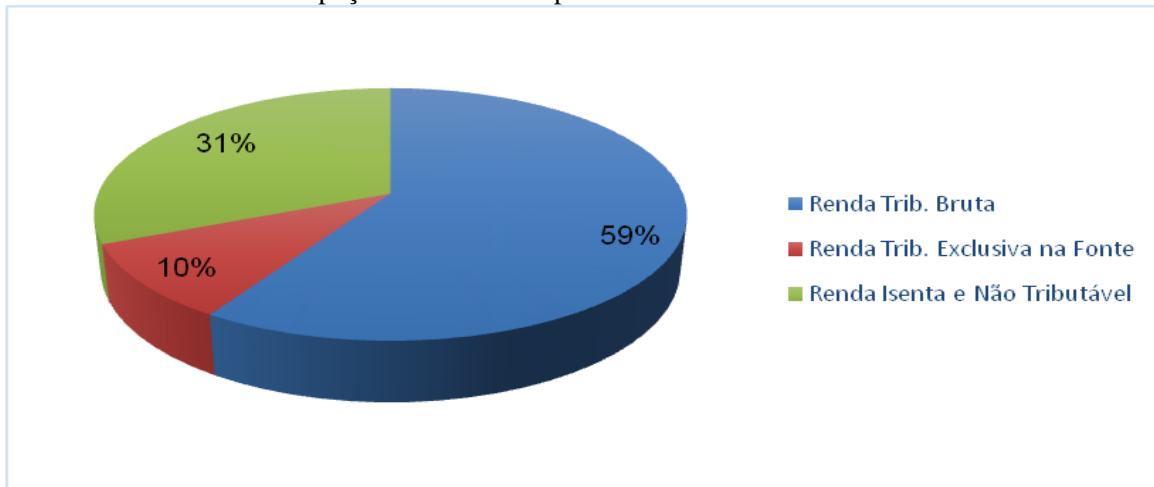
¹⁷ 27,5 milhões de declarantes representa aproximadamente 18,91% da população brasileira acima de 20 anos (IBGE,2017).

¹⁸ A Renda Tributável bruta resulta da Renda Total Declarada subtraída da Renda Tributável Exclusiva na Fonte e da Renda Isenta e Não Tributável.

¹⁹ Rendimentos tributados no momento do recebimento, tais como: 13º salário, ganhos de capital na alienação de bens, rendimentos de aplicações financeiras, ganhos líquidos em renda variável (ações), entre outros.

fatia correspondente aos “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, representa 31% da “Renda Total Declarada”.

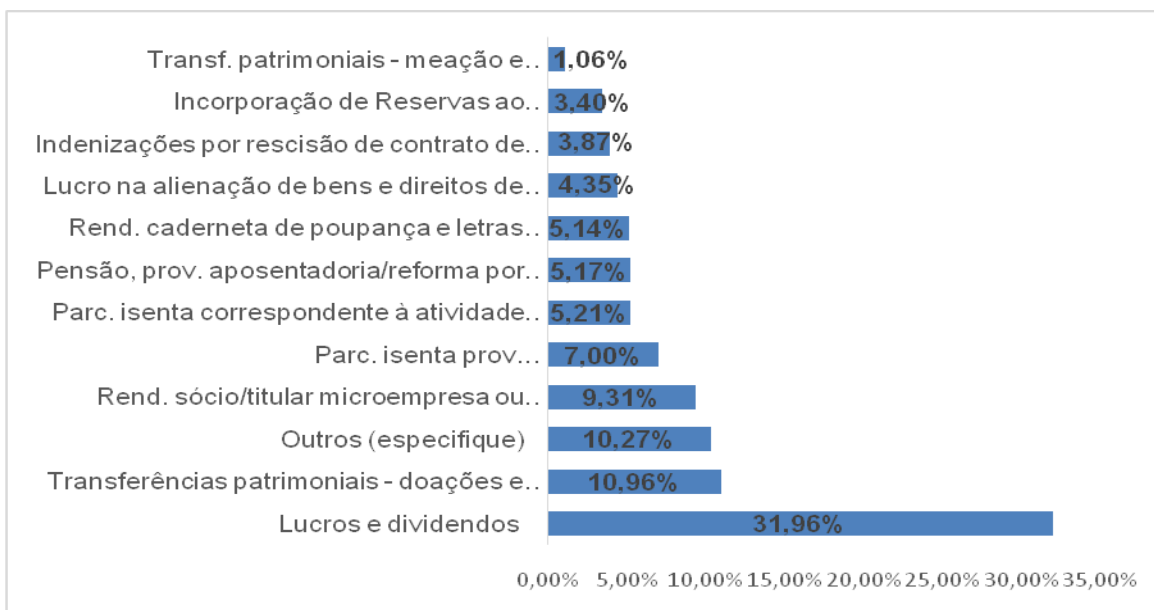
. Gráfico 3–Participação relativa dos tipos de Rendimentos na Renda Total Declarada - DIRF 2015 .



Fonte: Brasil (2017). Elaboração dos autores.

Nestes 31% de “Renda Isenta e Não Tributável” ressalta-se que o maior montante nominal de isenção está na categoria “Lucros e Dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes”, conforme demonstrado no Gráfico 4.

Gráfico 4–Principais Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Brasil (2017a). Elaboração dos autores.

Esta isenção foi instituída pela Lei nº 9.249/1995, a qual retira do campo de incidência do IRPF a renda auferida de lucros e dividendos da Pessoa Jurídica (PJ) transferidos para a Pessoa Física (PF)

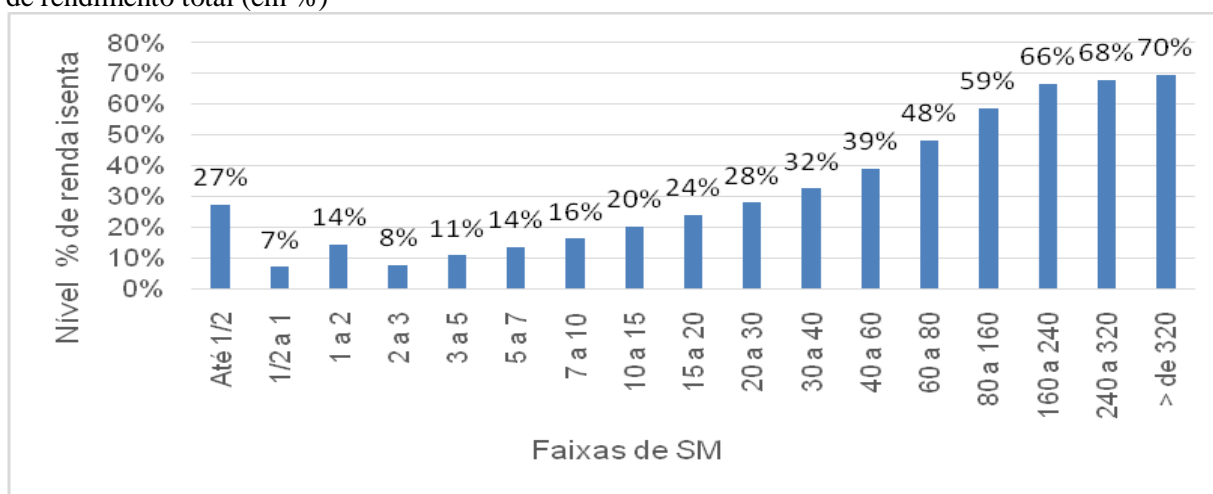
²⁰ Agrupamento de rendimentos isentos de Imposto de Renda, mas que são declarados na DIRPF anual (não confundir com o montante de renda isento de Imposto de Renda previsto na tabela progressiva).

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”.

Esta norma, além da perda potencial na arrecadação, sobretudo em relação às rendas auferidas de lucros e dividendos, afeta o cumprimento dos princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva, bem como dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. A falta de isonomia no tratamento da renda declarada causa desigualdade nas alíquotas efetivas entre os contribuintes de menor renda e de maior renda prejudicando a progressividade. A base de cálculo, assim, reflete uma “falsa” capacidade contributiva, não correspondendo à capacidade real de pagamento do contribuinte, devido ao benefício das isenções a partir da “Renda Bruta Declarada”.

Para elucidar possíveis consequências à justiça fiscal destes 31% de “Renda Isenta e Não Tributável” apresenta-se no Gráfico 5 as correspondentes isenções em função da “Renda Total Declarada” para cada faixa de rendimento total (em SM). Os dados mostram que há uma relação crescente entre a “Renda Total Declarada” e a “Renda Isenta e Não Tributável”, evidenciando que as isenções são mais elevadas para os contribuintes mais ricos. Para as faixas de “Renda Total Declarada” superiores a 160 SM, aproximadamente 70% desta, é classificada como “Renda Isenta e Não Tributável”. Por exemplo, quem recebe mais de 320 SM ao mês (cerca de 29 mil indivíduos²¹) tem 70 % de sua Renda Total Declarada Isenta e não Tributável. Como o maior percentual de rendimentos isentos refere-se a lucros e dividendos, isso também revela uma grande concentração de rendimentos do capital.

Gráfico 5 - Razão entre o “Nível de Renda Isenta e Não Tributável” e a “Renda Total Declarada” por faixa de rendimento total (em %)



Fonte: Brasil (2017). Elaboração dos autores.

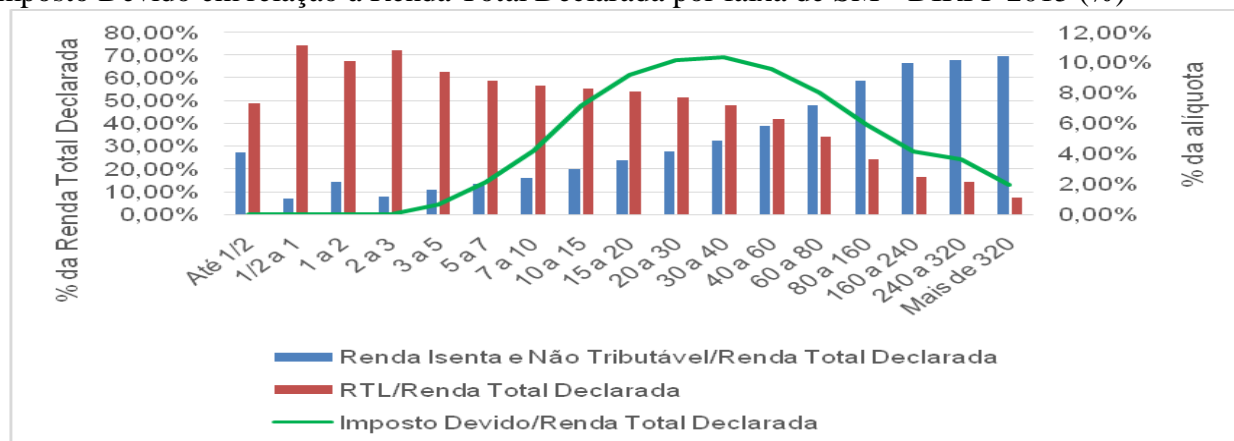
Ao verificar a trajetória da alíquota efetiva do contribuinte, ou seja, razão entre o Imposto Devido e a Renda Total Declarada (linha verde do Gráfico 6) demonstra-se que a progressividade do IRPF está comprometida uma vez que a alíquota efetiva²² cresce até a faixa de declarantes que recebem 40 SM ao mês, atingindo 10,41%, e a partir desta faixa de renda, a alíquota efetiva diminui, atingindo 1,94% para os que recebem mais de 320 SM ao mês. Este dados resultam da norma legal que isenta os lucros e dividendos fornecendo vantagens tributárias para uma pequena

²¹ 29 mil indivíduos ou 0,11% do total de declarantes do IRPF em 2015 e 0,02% da população brasileira acima de 18 anos conforme o IBGE (2017).

²² A Alíquota Efetiva é a razão entre o “Imposto Devido” e a “Renda Total Declarada”.

parcela da população, àquela que detém maiores rendas. Assim, a partir da faixa de 40 SM, conforme os rendimentos dos declarantes aumentam, paga-se menos impostos proporcionalmente a suas rendas.. A despeito da vigência das alíquotas marginais progressivas constantes na Tabela do IRPF e dos princípios constitucionais normativos da capacidade contributiva e da progressividade, os dados mostram que a regressividade do referido imposto.

Gráfico 6 - Percentual da Renda Isenta e Não Tributável, Renda Tributável Líquida (RTL) e Imposto Devido em relação à Renda Total Declarada por faixa de SM - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Brasil (2017a). Elaboração dos autores.

Ao analisar os dados relativos à riqueza e ao endividamento na DIRPF de 2015 (Tabela 7), observa-se que dos R\$ 6,5 trilhões de riqueza líquida total²³, R\$ 1,2 trilhões, ou 18,16%, referem-se apenas 29 mil declarantes (0,11%) que recebem mais de 320 SM ao mês (perto de R\$ 252.160,00).

Tabela 7 - Bens e Direitos e Dívidas e Ônus – DIRPF 2015.

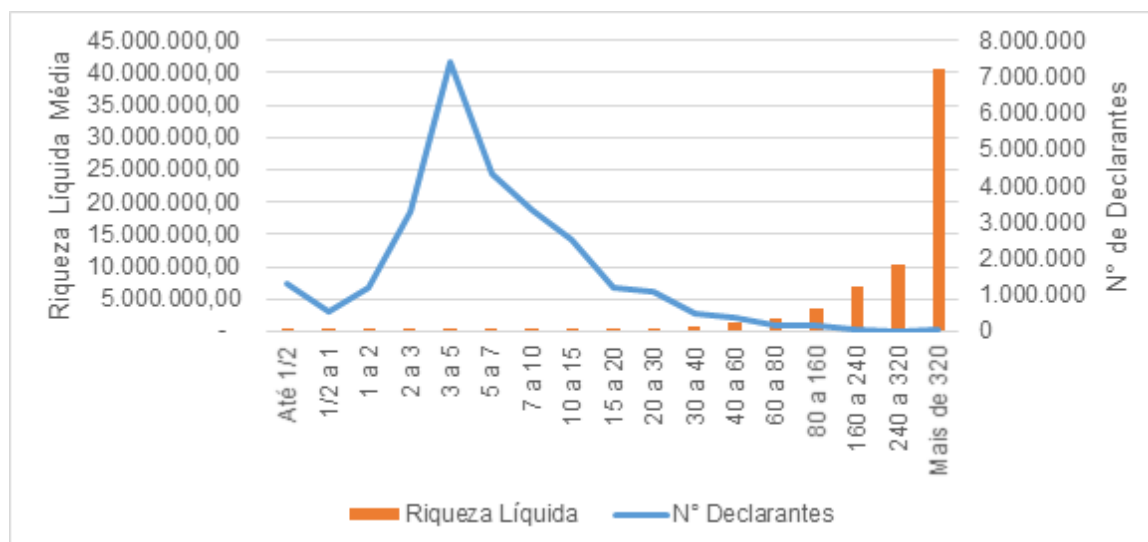
Faixas de SM	Nº Declarantes	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Riqueza Líquida
		R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
Até 1/2	1.301.366	136.273	27.577	108.696
1/2 a 1	573.674	38.903	4.035	34.867
1 a 2	1.227.268	135.712	9.654	126.058
2 a 3	3.278.035	268.682	38.544	230.137
3 a 5	7.403.868	526.420	54.278	472.142
5 a 7	4.339.708	443.328	50.841	392.487
7 a 10	3.352.450	496.954	55.730	441.224
10 a 15	2.536.352	604.905	65.623	539.282
15 a 20	1.180.520	445.973	46.773	399.200
20 a 30	1.086.611	622.922	58.664	564.258
30 a 40	489.421	426.299	35.691	390.608
40 a 60	389.811	524.434	36.411	488.023
60 a 80	142.916	303.922	20.142	283.780
80 a 160	141.451	533.681	30.234	503.447
160 a 240	32.329	245.037	16.349	228.687
240 a 320	13.753	151.526	7.827	143.699
Mais de 320	29.311	1.288.419	101.762	1.186.657
Total	27.518.844	7.193.391	660.137	6.533.254

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2017a).

²³ Bens e Direitos menos Dívidas e Ônus.

Esse resultado fica ainda mais surpreendente quando analisa-se a Riqueza Líquida Média. Contribuintes que recebem mais de 320 SM por mês possuem, em média, uma riqueza líquida de R\$ 40 milhões (Gráfico 7). Esse valor chega a ser quase 635 vezes maior do que a riqueza líquida média dos declarantes que se encontram na faixa de 3 a 5 SM. Ou seja, além da concentração de rendimentos, o sistema tributário também propicia uma grande concentração de riqueza. Como vimos na Seção 4.1, a tributação sobre a propriedade no Brasil representou apenas 4,44% da carga tributária de 2015 (BRASIL, 2016a).²⁴

Gráfico 7 - Riqueza Líquida Média por faixas de SM - DIRPF 2015 (R\$)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Na publicação de abril de 2017, referente ao ano-calendário de 2015, base desta pesquisa, a Receita Federal incluiu informações sobre Doações e Heranças. A Tabela 8 revela que cerca de 29 mil indivíduos que auferiram mais de 320 SM por mês foram os que mais se beneficiaram com essa categoria, recebendo em média R\$ 1.488.119,01.

Tabela 8 - Doações e Heranças por faixas de SM - DIRPF 2015

Faixas de SM	Nº Declarantes	Doações e Heranças - Total	Doações e Heranças - Média
Até 1/2	1.301.366	1	0,61
1/2 a 1	573.674	4	7,22
1 a 2	1.227.268	29	23,65
2 a 3	3.278.035	77	23,41
3 a 5	7.403.868	394	53,25
5 a 7	4.339.708	981	226,01
7 a 10	3.352.450	1.839	548,43
10 a 15	2.536.352	2.928	1.154,37
15 a 20	1.180.520	2.619	2.218,41
20 a 30	1.086.611	4.488	4.130,16
30 a 40	489.421	3.723	7.606,86

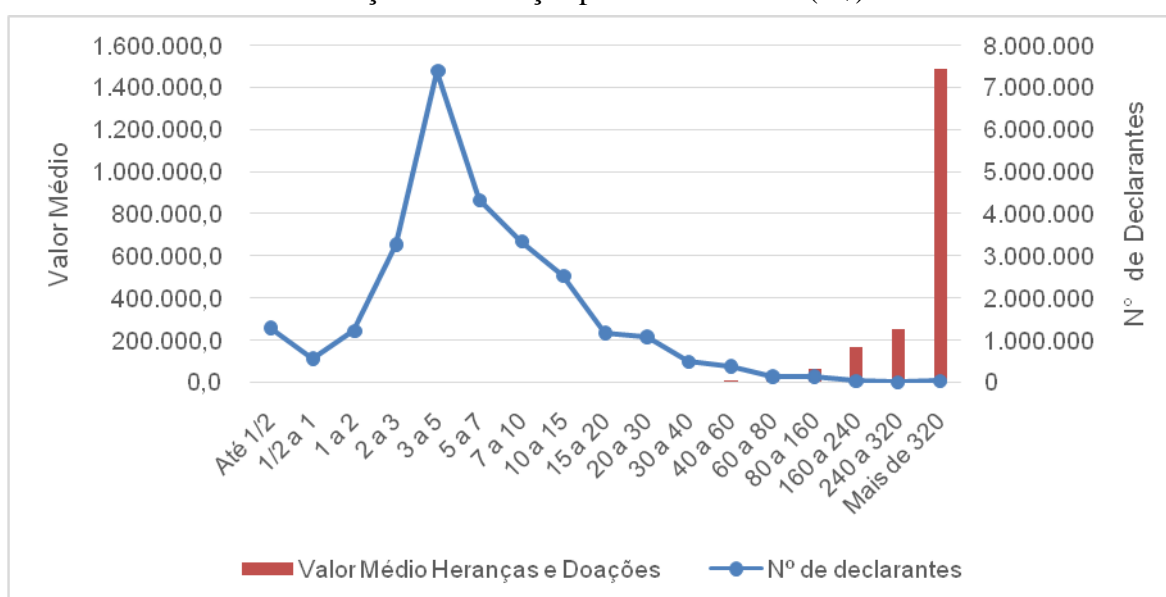
²⁴ A tributação sobre a propriedade no Brasil representou apenas 4,67% da carga tributária de 2016 (BRASIL, 2017).

40 a 60	389.811	5.804	14.889,47
60 a 80	142.916	4.241	29.673,20
80 a 160	141.451	9.891	69.924,40
160 a 240	32.329	5.516	170.607,65
240 a 320	13.753	3.485	253.408,57
Mais de 320	29.311	43.618	1.488.119,01
Total	27.518.844	89.637	2.042.615

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2017a).

Essas informações são reveladoras (e podem ser melhor observadas no Gráfico 9).Mostram que existe também uma grande concentração de rendimentos recebidos via Doações e Heranças.

Gráfico 9 - Valor Médio Doações e Heranças por faixas de SM (R\$)



Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2017a).

Dessa forma, conclui-se que apesar do IRPF apresentar alíquotas marginais progressivas, conforme a Tabela 4, observa-se a regressividade do referido imposto através dos dados da DIRPF de 2015. Isso se dá principalmente em razão do tratamento distinto estabelecido pela legislação atual aos diferentes tipos de rendimentos (trabalho e capital), contrariando os princípios previstos na CF (1988), ou seja, não observando a progressividade, nem a generalidade e tampouco a universalidade.

Tomando-se como referência a distribuição da carga tributária nos países que integram a OCDE, percebe-se que enquanto naqueles países, a média de participação do imposto sobre renda das pessoas é de aproximadamente 8,5% do PIB e 24,15% da Carga Tributária, no Brasil o IRPF responde por somente 2,7% do PIB e 7,6% da CTB (CASTRO, 2014), revelando a importância e a potencialidade deste imposto para construção de um sistema mais justo.

Diante deste quadro, em que a progressividade efetiva do IRPF no Brasil vem sendo negligenciada, aponta-se para a necessidade de alteração da legislação referente a este imposto com o objetivo de reduzir suas iniquidades e consequentemente, ampliar a arrecadação tributária, trazendo fôlego ao enfrentamento do déficit fiscal, elevando a participação deste tributo na Carga Tributária Bruta e melhorando, com isso, a qualidade do sistema tributário. Na Seção 5, apresentam-se as propostas de alterações do IRPF.

5. IRPF no Brasil: proposições para mudanças no quadro atual

Nesta seção apresentam-se 03 simulações para uma nova tabela do IRPF visando corrigir os mecanismos causadores da regressividade deste imposto, como a defasagem das faixas de base de cálculo, a vigência de alíquotas pouco expressivas para rendas altas e subestimação da renda tributável líquida devido as grandes isenções da “Renda Total Declarada”, aspectos identificados na análise da DIRF 2015 e analisados na Seção 4 deste artigo. As alterações propostas no IRPF baseiam-se no aperfeiçoamento das bases de cálculo do referido imposto, da efetivação da tributação sobre lucros e dividendos além de outras rendas consideradas isentas e não tributáveis, da ampliação da alíquota máxima e da ampliação das faixas de base de cálculo. Na Seção 5.1 apresenta-se a Metodologia e, na Seção 5.2, os resultados de cada simulação.

5.1 Metodologia

Para alcançar o objetivo aqui proposto, ou seja, utiliza-se como fonte de dados o Relatório DIRPF 2014²⁵ “Grandes Números IRPF ” divulgados pela Receita Federal do Brasil em 2016. Para utilizar os dados nas simulações, elaborou-se as faixas da base de cálculo (R\$) utilizando a estrutura de informações por faixas de rendimentos em salários mínimos divulgada no referido relatório. Desta forma, para chegar aos valores dos intervalos das bases de cálculo multiplicou-se o valor do salário mínimo vigente em 2013, que era de R\$ 678,00²⁶, pelo número de salários mínimos para cada uma das faixas de base de cálculo. A partir disso, em cada simulação agregou-se os dados de uma ou mais faixas de renda para recriar a tabela progressiva adotada nas simulações. As faixas de base de cálculo (R\$) e as alíquotas (%) das simulações foram definidas de acordo com o resultado do Imposto Devido e da Alíquota Efetiva para cada faixa sobre a renda total, comparativamente à Alíquota Efetiva e ao Imposto Devido para cada faixa na tabela de IRPF vigente no Brasil em 2013. **A primeira simulação** visa ao aumento da progressividade das bases de cálculo (RTL) e a consecução da equidade horizontal por meio da hipótese de incorporação da parcela de “Renda Isenta e não Tributável” (29,65% da renda total declarada na DIRPF 2013, Gráfico 4) nas bases de cálculo dos contribuintes por faixa de rendimento total. Com o propósito de obter tratamento isonômico das rendas dos contribuintes, a partir da Tabela do IRPF, ano calendário 2013, altera-se o conceito de “Renda Tributável Líquida” (RTL) prevista na legislação em vigor, a qual é calculada a partir da “Renda Total Declarada” subtraindo-se a “Renda Tributável Exclusiva na Fonte”, a “Renda Isenta e Não Tributável” e as Deduções legais. A mudança conceitual da RTL (base de cálculo) justifica-se pelo fato de que a legislação vigente no Brasil, conforme abordado na Seção 4 desta pesquisa, além de isentar lucros e dividendos desde 1995, corrobora para admissão de isenções de renda declarada sem demonstrar ausência de capacidade contributiva e, desta forma, provocando regressividade. Adicionalmente, os dados da Receita Federal (BRASIL, 2016), mostram que do total de 636 bilhões de renda isenta e não tributável (Tabela 7) em torno de 36% são provenientes de lucros e dividendos, comprometendo assim, a equidade horizontal e vertical. Nesta Simulação, como os dados da Tabela do IRPF estão disponibilizados por faixa de rendas, em reais, e os dados estatísticos da publicação “Grandes Números da DIRF 2013” estão disponibilizados por faixas de renda mensuradas em salários mínimos, realizou-se uma adequação para todas as faixas de renda e aproximação dos dados de renda nas faixas entre 02 e 07 SM, para que houvesse uma correspondência entre os dados da Tabela do IRPF vigente e os dados divulgados nos “Grandes Números”.

²⁵ Analisando os dados da DIRF de 2015, comparativamente aos dados da DIRF 2013 analisados em Chieza (2017) não há alterações robustas na análise dos dados. Em função disso, as simulações apresentadas neste artigo basearam-se na DIRF 2013, sem implicar em resultados distintos nas três simulações propostas.

²⁶ Salário mínimo aprovado em 23.12.2012 pelo Decreto nº 7.872 e vigente a partir de 01.01.2013.

A segunda e a terceira simulações, mantém a ampliação da base de cálculo usada na Simulação 1. No entanto, a **Segunda Simulação** amplia a progressividade das alíquotas marginais em 13 faixas e renda, mensuradas em SM, (considerando a isenção) de 4 a 50% e amplia a faixa de isenção em até 05 SM. Tanto a Simulação 2 quanto a 3 objetivam ampliar a progressividade tributária do IRPF, visando desonerar os contribuintes das faixas com rendas menores e onerar os contribuintes das faixas de maior renda. A **terceira simulação** utiliza 07 faixas (considerando a isenção) de renda, com alíquotas marginais progressivas de 10 a 50%, com faixa de isenção de 05 SM. Em todas as simulações considerou-se as Deduções Legais, ou seja, Renda Tributável Bruta menos Deduções Legais, resultando na nova Renda Tributável Líquida que nestas simulações incorpora a Renda Isenta e Não Tributável, ou seja, na simulações tributa-se a Renda Isenta e Não Tributável, e mantém-se as deduções legais (despesas e saúde, educação por dependente). Além disso, não agrega-se, nestas simulações, os rendimentos com Tributação Exclusiva.

5.2 Propostas para uma nova tabela do IRPF que não negligencie a progressividade

Conforme descrito na Metodologia apresentam-se as três simulações e os respectivos resultados.

Simulação 1

Nesta simulação parte-se da Tabela do IRPF vigente na DIRF 2013, demonstrada na Tabela 9, com 5 faixas de renda, considerando a faixa de isenção, e alíquotas variando de 7,5% a 27,5%.

Tabela 9 – Tabela do IRPF progressiva anual no Brasil DIRF 2013

Alíquota (%)	Base de cálculo (R\$)	
Isento	até 20.529,36	
7,5	20.529,37	a 30.766,92
15	30.766,93	a 41.023,08
22,5	41.023,09	a 51.259,08
27,5	acima 51.259,09	a

Fonte: Brasil (2016). Adequação dos autores.

Considerando a Metodologia da Simulação 1 (Seção 5.1), com a utilização de nova Base de Cálculo (RTL) que incorpora a “Renda Isenta e Não Tributável” observa-se uma Alíquota Efetiva progressiva sobre a “Renda Total, porém apresenta um salto da progressividade na última faixa de renda. Isto decorre devido ao limite nominal da faixa superior da base de cálculo ser de apenas R\$ 51.259,08 (Tabela 10) provocando aglomeração de contribuintes e da renda nesta faixa. No entanto, apesar da progressividade pouco distribuída entre as faixas de renda, esta proposta representaria um acréscimo nominal na arrecadação no item “Imposto Devido” de R\$ 148,6 bilhões, representando um aumento de 128,96% em relação à DIRPF 2013, conforme demonstrado na Tabela 10. Por fim, nesta simulação, as desonerações seriam de apenas de 3 bilhões que corresponde a redução do Imposto Devido para as primeiras faixas de renda (faixa de até R\$ 51.259,08). E, o acréscimo do Imposto Devido, ocorreria na faixa de renda superior a R\$ 51.259, atingindo R\$ 148 bilhões.

Tabela 10– Base de Cálculo, Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Simulação 1 (milhões de reais) .

Faixas	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Simulação 1	Imposto Devido Simulação 1	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Simulação 1 (%)	Alíquota Efetiva 2013 (%)
Até 20.529,36	isento	46.638,34	37.379,71	-	38,21	-	0,08
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5%	124.291,02	93.185,74	313,76	464,38	0,25	0,37
De 30.766,93 até 41.023,08	15,0%	150.929,26	111.023,10	866,10	701,65	0,57	0,46
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5%	131.916,04	94.084,92	3.640,91	2.415,82	2,76	1,83
Acima de 51.259,08	27,5%	1.692.799,92	1.307.445,42	259.044,65	111.623,82	15,30	6,59
Total Geral	5 faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	263.865,42	115.243,87	12,29	5,37

Fonte: Brasil (2016). Elaboração dos autores.

Observe que segundo os dados da Receita Federal, contribuintes da faixa isenta, apresentaram uma alíquota efetiva de 0,08%. Este dado fornecido pela fonte primária chama a atenção, no entanto, ele decorre de cobrança de IR decorrente de um fato gerador isolado²⁷ que no conjunto da renda do contribuinte, tornou-se indevido, uma vez que, mesmo com a renda adicional, o mesmo continua inserido na faixa de isenção.

Simulação 2

De acordo com a Metodologia da Simulação 2 que visa à ampliação da progressividade das alíquotas efetivas por meio da hipótese de ampliação da faixa de isenção mínima e das faixas de base de cálculo, propõem-se a Tabela do IRPF com 13 faixas de renda, tendo como base os dados agregados da DIRPF 2013. Esta simulação parte da nova Base de Cálculo (RTL), considerada na Simulação 1, mas a reorganiza-a em novas faixas de renda para a Base de Cálculo e respectivas novas alíquotas propostas, conforme demonstrado na Tabela 11. ²⁸ 25

Tabela 11 - Proposta de Tabela progressiva anual do IRPF para o Brasil – Simulação 2

Alíquota (%)	Base de cálculo (R\$)
Isento	até 40.680,00
4	40.680,01 a 56.952,00
8	56.952,01 a 81.360,00
12	81.360,01 a 122.040,00
16	122.040,01 a 162.720,00
20	162.720,01 a 244.080,00
24	244.080,01 a 325.440,00
28	325.440,01 a 448.160,00
32	448.160,01 a 650.880,00
36	650.880,01 a 1.301.760,00
40	1.301.760,01 a 1.952.640,00
45	1.952.640,01 a 2.603.520,00
50	Acima de 2.603.520,01

Fonte: Brasil (2016). Elaboração dos autores.

Os resultados desta Simulação 2 estão demonstrado nas Tabela 12.

²⁷ Por exemplo, um contribuinte que tem renda mensal que se enquadra na faixa de isenção, mas que está sendo tributado, por exemplo, sobre a renda de uma indenização trabalhista, cujo valor será descontado na fonte, o mesmo será restituído somente no ajuste da declaração.

²⁸ Como partimos da “RTL” e agregamos apenas os “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, estão preservadas as deduções com saúde, educação, dependentes e outras. Além disso, não agregamos os rendimentos com Tributação Exclusiva.

Tabela 12 – Base de Cálculo, Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Resultados da Simulação 2 milhões de reais)

Faixas (SM)	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Simulação 2	Imposto Devido ²⁹ Simulação 2	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Sim. 2 (%)	Alíquota Efetiva 2013 (%)
Até 5	Isento	321.858,61	241.588,56	-	1.204,23	-	0,44
5 a 7	4	201.398,53	143.641,10	-	3.688,27	-	1,83
7 a 10	8	220.709,34	158.627,02	1.040,66	8.350,79	0,66	3,78
10 a 15	12	242.420,59	180.549,42	4.882,93	16.303,12	2,70	6,73
15 a 20	16	159.608,09	123.340,08	6.654,00	14.229,75	5,39	8,92
20 a 30	20	207.008,86	163.775,91	13.580,83	20.834,70	8,29	10,06
30 a 40	24	136.210,46	109.438,93	12.858,46	14.234,92	11,75	10,45
40 a 60	28	153.121,09	124.642,55	18.829,02	14.915,80	15,11	9,74
60 a 80	32	79.201,11	65.380,78	12.516,26	6.333,37	19,14	8,00
80 a 160	36	123.050,34	102.702,61	24.984,74	7.257,15	24,33	5,90
160 a 240	40	50.587,72	42.112,76	12.426,96	2.119,96	29,51	4,19
240 a 320	45	30.521,06	25.218,26	8.213,26	1.072,27	32,57	3,51
> 320	50	220.878,78	162.100,92	71.032,36	4.699,55	43,82	2,13
Total	13 Faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	187.019,50	115.243,87	11,38	5,49

Fonte: Brasil (2016). Elaboração dos autores.

Observa-se que haveria uma desoneração tributária para as faixas de renda até 40 SM, cerca de R\$ 39,8 bilhões deixariam de ser arrecadados destas faixas de renda. Por outro lado, ocorreria oneração tributária das faixas superiores a 40 SM, representado um aumento de aproximadamente R\$ 111,6 bilhões de Imposto Devido, atendendo assim, ao objetivo de desonerar os contribuintes das faixas com rendas menores e onerar os contribuintes das faixas de renda superiores, não atingidos na Tabela do IRPF de 2013. O acréscimo nominal na arrecadação do IRPF, com esta proposta, seria de 71,7 bilhões representando 62,28% de aumento em relação ao Imposto Devido do IR em 2013.

i) Simulação 3

Nesta Simulação utiliza-se a tabela progressiva proposta na Tabela 13, com 7 faixas de Base de Cálculo e novas alíquotas progressivas, variando de 10 a 50%, considerando uma faixa de renda de isenção de até 05 salários mínimos vigentes, considerando o salário mínimo mensal vigente em 2013 que era de R\$ 678,00 (seiscentos e setenta e oito reais). Assim como nas simulações anteriores, também aqui, considera-se a nova Base de Cálculo (RTL) que incorpora a “Renda Isenta e Não Tributável”.

Tabela 13 – Proposta de Tabela progressiva anual do IRPF – Simulação 3

Alíquotas- %	Base de Cálculo (R\$)	
Isento	-	até 40.680,00
10	40.680,01	a 81.360,00
16	81.360,01	a 162.720,00
23	162.720,01	a 325.440,00
31	325.440,01	a 650.880,00
40	650.880,01	a 1.952.640,00
50	A cima de 1.952.640,01	

²⁹ Na faixa de 4% não tem imposto devido, pois nesta, apesar da base de cálculo atingir, 143.641,10, para esta faixa de 05 a 07 SM, individualmente, cada contribuinte, não atinge uma renda mensal nem de 05 SM, por isso o imposto devido será zero. (a razão entre 143.641,10 de imposto devido e número de declarantes resulta num valor inferior a 5 salários mínimos.

Fonte: Brasil (2016). Elaboração dos autores.

Os resultados da Simulação 3 encontram-se na Tabela 14. Observa-se uma mudança no caráter progressivo das Alíquotas Efetivas para a “Renda Total” em todas as faixas de renda uma vez que na DIRPF 2013 atinge apenas as faixas de até 40 SM. Além disso, ocorreria desoneração de IRPF nas classes inferiores de renda de cerca de R\$ 30,7 bilhões e, em contrapartida, oneração de R\$ 118,9 bilhões nas faixas superiores a partir de 40 SM, elevando em 76,53% o resultado do Imposto Devido em comparação a DIRPF 2013. O acréscimo no total do Imposto Devido, comparativamente ao DIRF 2013, seria de 76,53% representando um potencial adicional de arrecadação de R\$ 88,2 bilhões e Alíquota Efetiva média atingiria 12,38%, superior aos 5,37% da DIRPF 2013.

Tabela 14 – Base de Cálculo, Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Resultados da Simulação 3 (milhões de reais)

Faixas (SM)	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Simulação 3	Imposto Devido Simulação 3	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Sim. 3 (%)	Alíquota efetiva 2013 (%)
Até 5	Isento	321.858,61	241.588,56	-	1.204,23	-	0,37
5 a 10	10	422.107,87	302.268,12	-	12.039,06	-	2,85
10 a 20	16	402.028,68	303.889,50	16.528,14	30.532,87	4,11	7,59
20 a 40	23	343.219,32	273.214,85	31.615,66	35.069,61	9,21	10,22
40 a 80	31	232.322,20	190.023,32	34.172,18	21.249,18	14,71	9,15
80 a 240	40	173.638,06	144.815,37	39.798,63	9.377,11	22,92	5,40
> 240	50	251.399,84	187.319,17	81.327,51	5.771,81	32,35	2,30
TOTAL	7 Faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	203.442,14	115.243,87	12,38	5,37

Fonte: Brasil (2016). Elaboração dos autores

Verifica-se que das 3 simulações realizadas para uma nova Tabela do IRPF no Brasil, a terceira, é a que combina os melhores resultados para progressividade das Alíquotas Efetivas sobre a “Renda Total”, isto é, maiores desonerações de IRPF para as menores faixas de renda e maiores onerações de IRPF para as maiores faixas de renda. Esta simulação foi a única que apresentou níveis de progressividade em todas as faixas de renda e um significativo acréscimo de Imposto Devido e potencial de arrecadação de R\$ 88 bilhões. Além disso, esta proposta supriria a defasagem das faixas de renda para a base de cálculo, uma vez que a faixa vigente de isenção de renda se alteraria da renda de isenção de R\$ 20.529,36 anuais prevista da DIRF 2013 para faixa de isenção de até R\$ 40.680,00. Além disso, a alíquota efetiva média variaria progressivamente de 4,11% a 32,35% em contraposição ao quadro vigente na DIRF 2013, que apresenta progressividade da alíquota efetiva somente nas faixas de 2-3 SM até a faixa 30-40 SM e a partir da faixa 40-60 SM as Alíquotas Efetivas são regressivas. Além disso, esta proposta iria ao encontro do previsto na Carta Magna de 1988 que inaugurou um Estado Democrático de Direito, tendo o sistema tributário papel relevante nas atribuições do Estado, dentre as quais a tributação justa, do ponto de vista distributivo, e que também incluía uma distribuição proporcional do ônus e do bônus da tributação entre os cidadãos, conforme aponta Piscitelli (2014)³⁰. Ressalta-se que apesar do incremento de arrecadação que cada uma das simulações acima proporcionaria no IRPF, em qualquer uma delas a participação deste imposto sempre estaria abaixo de 5,5% do PIB, ou seja, mesmo adotando medidas que melhoram sobremaneira a progressividade deste tributo, ainda ficaríamos distantes da média praticada nos países integrantes da OCDE, em que o IRPF representa em torno de 8,5% do PIB.

³⁰ Segundo Piscitelli (2014) isso é percebido pela análise de normas constitucionais tributárias, dentre as quais se destaca o não confisco (art.150, inciso V), a uniformidade geográfica (art.151, inciso I) e o princípio da capacidade contributiva (art.45, §1o).

6 Considerações Finais

Apesar de explícito na Constituição Federal (1988), os princípios da tributação direta não são obedecidos: isonomia, capacidade contributiva, generalidade, universalidade e progressividade. No Brasil, o IRPF é o tributo direto com o maior potencial para realizar a justiça fiscal. Porém, somente após a divulgação dos dados abertos da DIRPF, pela primeira vez em 2016, foi possível identificar o grau de regressividade deste imposto, a despeito de suas alíquotas marginais progressivas, conforme demonstrado na Seção 4 desta pesquisa, a análise do dados da DIRF 2-15, divulgados em abril de 2017.. A divisão equitativa do ônus da arrecadação dos recursos tributários necessários à manutenção do Estado de Bem-Estar Social, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é fundamental para alcançar a justiça e a igualdade, a fim de obter mudanças que alterem a desigualdade de renda, riqueza e promova o acréscimo bem-estar social. Além da necessidade de um sistema tributário com faixas e alíquotas progressivas, que cumpram os critérios e princípios estabelecidos na Carta de 1988 e que se pautem pela equidade horizontal e vertical, conforme estabelecida pela TTE, uma mudança desta natureza representaria uma ruptura com um modelo de tributação que historicamente caracterizou-se pela regressividade.

As causas da regressividade estão, primeiramente, na “falsa” base de cálculo resultante da exclusão de 31% da “Renda Total Declarada”, categorizadas como “Renda Isenta e Não Tributável”. Essa base de cálculo, que oculta a efetiva capacidade econômica dos contribuintes, fere os princípios constitucionais mencionados, causando iniquidades tributárias uma vez que os contribuintes mais beneficiados com esta medida de isenção a partir da “Renda Total” são os de maior renda, chegando a representar quase 70% da “Renda Total” classificada como “Renda Isenta e Não Tributável”.

A base de cálculo em função da “Renda Total” para a faixa entre 2 e 3 SM é de 89,66%, enquanto que para a faixa de renda acima de 320 SM é de apenas 9%. Ou, enquanto para contribuintes com renda acima de 320 SM a alíquota efetiva do IRPF é de 1,94% e 70% da sua renda declarada é isenta e não tributável, para contribuintes com faixa de renda entre 30 e 40 SM, é 10%, ou seja 5 vezes maior e 32% da sua renda declarada é isenta e não tributável. Desta forma a classe que aufera renda decorrente do trabalho, na forma de salários, suportou maior participação relativa de sua renda para o IRPF, enquanto a classe com rendas mais elevadas beneficiou-se por uma tributação menor, suportando menor participação relativa de sua renda para o IRPF.

Conforme demonstrado o IRPF no Brasil possui agravantes como o limite de expansão do valor máximo da base de cálculo e uma alíquota máxima de apenas 27,5%, patamar mais baixo dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)³¹ e de países da América Latina³² como Chile e Argentina . Estas duas características tornam a tributação do IRPF no Brasil mais regressiva.

Em relação às Alíquotas Efetivas para a “Renda Total Declarada” na DIRPF 2015 constatou-se e que há progressividade até a faixa de renda de até 40 SM e regressividade nas faixas superiores de renda. Diante destas características e em atendimento aos princípios constitucionais aponta-se a necessidade de reforma que incorpore uma nova tabela progressiva do IRPF com novas faixas de base de cálculo, novas alíquotas e nova fórmula de cálculo da “Renda Tributável Líquida” incorporando os 31% de “Renda Isenta e não Tributável” na base de cálculo submetida às alíquotas progressivas.

Diante disso, das três simulações realizadas observou-se que a proposta 3 é a mais adequada por resultar em alíquotas progressivas em todas as faixas de renda e as desonerações nas faixas de

³¹ A alíquota máxima do IRPF de países da OCDE como Holanda (52%), Bélgica (50%), Japão (40%) e França (45%) enquanto no Brasil é de 27,5%. Em 2011, a participação média da tributação sobre a renda na Carga Tributária Total nos países da OCDE foi de 33,5 % enquanto na América Latina, foi de 26,4 % (Castro, 2014).

³² A alíquota máxima do IRPF na Argentina e no Chile é de 35% e 40%, respectivamente, enquanto no Brasil, 27,5%. (Castro, 2014).

até 40 SM são compensadas pelo novo montante de Imposto Devido das faixas de renda acima de 40 SM. Além disso, com esta proposta, ocorreria a alteração da Alíquota Efetiva de 5,37 % (DIRF 2013) para 12,38% e o montante potencial adicional de arrecadação seria de 88 bilhões, contribuindo com o enfrentamento do déficit fiscal.

Por fim, as estruturas tributárias brasileiras são regressivas devido ao excessivo peso da tributação indireta na Carga Tributária Total³³ e no caso da Tributação direta, especificamente do IRPF aqui analisado, observa-se que a maior oneração do referido imposto recai sobre na renda de contribuintes de até 40 SM³⁴, enquanto as classes de rendas mais elevadas apresentam tributação regressiva, isto é, contribuíram com menor alíquota efetiva comparativamente aos contribuinte em rendas menores. As consequências desta regressividade do IRPF vigente no Brasil resultam em concentração de riqueza (bens e direitos) e o financiamento do Estado relativamente mais suportado pela classe que aufera a renda na forma de salários, uma vez que a renda advinda de dividendos, que representa o maior valor na Categoria de “Rendimentos Isentos e não Tributáveis” é isenta do IRPF de acordo com Lei nº 9.249/1995, produzindo uma excrescência, pois enquanto os contribuintes com rendas entre 7 e 10 SM, arcam com uma Alíquota Efetiva de aproximadamente 4% %, os contribuintes com rendas superiores a 320 SM pagam somente 2,1 % . Paradoxalmente, o único imposto com alíquotas marginais progressivas, o trata os contribuintes de forma regressiva. Estes dados demonstram a urgência na adoção de tratamento isonômico das rendas, seja ela advinda do trabalho (salário), dividendos ou outras rendas do capital.

Referências

BOMFIM, Manoel. **A AMÉRICA LATINA: males de origem**. 1905. Centro Edelstein de Pesquisas Sociais. Rio de Janeiro, Brasil, 2008. Disponível em:

http://www.do.ufgd.edu.br/mariojunior/arquivos/BOMFIM_A_America_Latina_Males_de_origem.pdf Acesso em: 10 mar 16.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 out. 2017.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 out. 2017

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 29 out. 2017.

_____. **Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11945.htm>. Acesso em: 29 out. 2017

³³ O peso da tributação indireta na arrecadação tributária total era de 77% no início do século XX, no Brasil era de 77% (Bomfim, 1906) . No entanto, em 2015, segundo o último dado divulgado pela Receita Federal do Brasil, é de 77,29%, ou seja, a despeito das inúmeras reformas tributárias realizadas durante o século XX, não foram capazes de enfrentar efetivamente as iniquidades tributárias uma vez que não priorizou alterações na tributação direta.

³⁴ Renda de 40 SM equivale a uma renda mensal de 3,3SM e R\$2.260,00, em 2013, quando o SM era de R\$ 678,00.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30 out. 2017

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015:** Análise por Tributo e Bases de Incidência. Brasília, 2016a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2016:** Análise por Tributo e Bases de Incidência. Brasília, 2017. Disponível em: Acesso em: 03 fev. 2018.

_____. **Grandes Números IRPF:** anos-calendário 2015. Brasília, 2017a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2015.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas).** Brasília, 2017b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. Secretaria Ministério da Fazenda. Receita Federal. **História do imposto de renda,** 2016b. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

CASTRO, F. A. **Imposto de renda da pessoa física:** comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/16511>>. Acesso em: 26 dez. 2017

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil.** Brasília, set. 2001. (Texto para Discussão, 14). Disponível em: <<http://migre.me/sn9Pe>>. Acesso em: 11 dez. 2017

_____. **IRPF e desigualdade em debate no Brasil.** Rio de Janeiro: IBRE/FGV, ago. 2014. (Texto de Discussão, 42). Disponível em <<http://bit.ly/1xatQFa>>. Acesso em: 11 dez. 2015.???

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Memória da Receita Federal.** História do Imposto de Renda: Gráficos. Brasília, mar. 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/1q9YJaQ>>. Acesso em: 18 maio 2017.

CHIEZA, Rosa Angela;, FRANCHESCINI, Rejane; SANTOS, Dão. **Alternativas à redução da Regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil.** Artigo apresentado no XX Encontro de Economia da Região Sul - ANPEC SUL – Associação Nacional de Pós Graduação em Economia, PUCRS, Porto Alegre, dias 25 a 27 de julho de 2017. Disponível em : <http://www.anpec.org.br/Arquivos/2017/07/25/07251701.pdf>
DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2003.

GOBETTI, G.W.; ORAIR, O. O. **Progressividade Tributária:** a agenda negligenciada. Rio de Janeiro: IPEA, 2016 (Textos para Discussão IPEA, n. 2190).

INSTITUTO DE JUSTIÇA FISCAL (IJF). Isonomia entre as rendas, uma questão de justiça fiscal. Porto Alegre, mar. 2016.

LAGEMANN, E. Tributação Equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v.22, n.1, p.288-306, 2001. Disponível em: <<http://bit.ly/1RIGUKh>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NÓBREGA, C. B. da. História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/1YqvlsI>>. Acesso em: 13 maio 2016.

OLIVEIRA, F. A. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. (Texto para Discussão, 1469). Brasília: IPEA, jan. 2010.

ORAIR, R. O. *et al.* **Carga Tributária Brasileira: estimacão e análise dos determinantes da evolução recente – 2002 - 2012**. (Texto para Discussão, 1875). Rio de Janeiro, out. 2013. Disponível em: <<http://migre.me/snadZ>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

PISCITELLI, T. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva**. São Paulo: IBET, 2014.

POCHMANN, M. **Tributação que aprofunda a desigualdade**. Campinas: CESIT/UNICAMP, ago. 2008. Disponível em: <<http://bit.ly/21VhT2N>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

SANTOS, C. H. M.; RIBEIRO, M. B.; GOBETTI, S. W. **A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas**. Brasília: IPEA, ago. 2008. (Texto para Discussão, 1350). Disponível em: <<http://migre.me/sndrL>>. Acesso em: 11 dez. 2015.