

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

SAMIRA RIBEIRO OLIVEIRA DE SOUSA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA DA RENDA COMO
INSTRUMENTO PARA REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL**

Brasília-DF
2025



SAMIRA RIBEIRO OLIVEIRA DE SOUSA

A REFORMA TRIBUTÁRIA DA RENDA COMO INSTRUMENTO PARA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.

Áreas de concentração: Direito Tributário e
Justiça Fiscal.

Brasília
2025

SS725

Sousa, Samira.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DA RENDA COMO INSTRUMENTO PARA
REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL / Samira Sousa;

Orientador: . Brasília, 2025.
49 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Direito)
Universidade de Brasília, 2025.

1. Reforma tributária da renda. 2. Imposto de Renda da
Pessoa Física (IRPF). 3. Justiça Fiscal. 4. Capacidade
contributiva. 5. Progressividade. I. , , orient. II. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome do autor: SOUSA, Samira Ribeiro Oliveira de

Título: A reforma tributária da renda como instrumento para redução das desigualdades sociais no Brasil.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Apresentada em: 24 de novembro de 2025

Banca Examinadora:

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria (Orientador)
Universidade de Brasília

Professor Doutor Valcir Gassen (Avaliador)
Universidade Federal de Santa Catarina

Professor Doutor Pedro Júlio Sales D'Araújo (Avaliador)
Universidade de Brasília

AGRADECIMENTOS

Este trabalho representa uma etapa importante da minha formação, construída ao longo de um percurso que exigiu constância, responsabilidade e amadurecimento. Porém, nada disso seria possível sem aqueles que estiveram ao meu lado, oferecendo apoio, confiança e presença ao longo do caminho.

À Universidade de Brasília, pela formação que me ofereceu.

À toda minha família, especialmente às pessoas dos meus avós, Oriel Pereira Né e Maria de Lima Pereira – *in memoriam* -, cuja história antecede a minha e torna possível tudo o que construo.

Ao meu pai, Elvis Wembley de Sousa Né, cuja força sempre sustentou o caminho por baixo dos meus passos. Obrigada pelo cuidado diário e pelas escolhas silenciosas em favor dos meus sonhos.

Ao meu tio, Iran de Sousa Né, e ao meu primo, Renato Sousa, que sempre acreditaram em mim, e cujo apoio, desde a infância, fez enorme diferença no meu caminho.

À minha madrinha, Valéria Souza, cujo carinho permanece mesmo quando o tempo e a distância mudam as presenças. Obrigada pelo apoio e pela fé que sempre depositou em mim.

Em especial, agradeço ao meu companheiro de vida, Gabriel Baby Nunes, cuja presença firme e leal me acompanhou durante a graduação, dividindo o peso do caminho e tornando o processo mais leve e possível.

Aos meus sogros, Cristine Mattos Baby e Marcelo Barreto Nunes, por acolherem-me com generosidade desde o primeiro dia. Como quem não recebe uma visita, mas amplia a própria casa para virar família.

Aos amigos Marcos Vitor Evangelista e Gabriel Pereira, que estiveram comigo em todas as fases deste percurso. Obrigada pela amizade, pelo apoio e pelas risadas, que equilibram o peso da trajetória acadêmica.

Aos amigos Mateus Moraes de Moura e André Diniz, pela parceria na jornada e pelo incentivo constante. Ao TaxUnB, que marcou minha formação universitária e foi essencial no meu encontro com o direito tributário.

À minha amiga de vida, Brenda Rodrigues, cuja presença acompanha-me desde sempre e com quem compartilho fases, afetos e permanências que o tempo apenas fortalece.

Às amigas Eduarda Berrogain e Helena Brandão, pela caminhada conjunta, pelo apoio cotidiano e pela partilha das responsabilidades, conquistas e das alegrias e pequenas diversões da vida profissional.

Aos colegas da Advocacia Dias de Souza, nas pessoas das Dras. Gabriela Barbosa e Júlia Sória, pelo incentivo diário, a confiança no meu trabalho e a generosidade com que compartilham orientação e aprendizado.

Ao amigo e coorientador, Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araujo, cuja confiança no meu potencial teve impacto profundo na forma como me reconheço nessa trajetória. Sua postura como advogado e acadêmico inspirou não apenas esta pesquisa, mas o tipo de profissional que desejo ser.

E, por fim, ao meu orientador, Prof. Dr. Gurgel de Faria, cuja trajetória e dedicação ao direito são referência de excelência e compromisso. Agradeço a confiança depositada, a orientação e por representar, de forma genuína, o ideal de jurista que levo comigo como exemplo.

Agradeço igualmente a todos que, ainda que não mencionados individualmente, contribuíram de alguma forma para esta caminhada e seguem parte essencial da minha história.

Com muito carinho e as considerações de estilo,

Samira Ribeiro Oliveira de Sousa.

RESUMO

O trabalho tem por objetivo analisar a reforma tributária da renda no Brasil como instrumento voltado à redução das desigualdades sociais, em conformidade com os objetivos fundamentais previstos no art. 3º, III, da Constituição Federal e, mais recentemente, com os princípios constitucionais tributários expressados pela EC 132/23. Inicialmente, será apresentada uma retrospectiva histórica da tributação da renda, a partir da instituição do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), pelo Decreto n. 4.625/1922. Com destaque para as transformações que reduziram sua função redistributiva; como a ampliação de isenções, deduções e regimes especiais, em que pese as disposições contidas na Constituição de 1988. Após, será realizada uma análise crítica do Projeto de Lei n. 1.087/2025, que propõe a elevação da faixa de isenção do IRPF para contribuintes com rendimentos mensais de até R\$5.000,00. Busca-se, com isso, demonstrar a relevância da tributação direta e progressiva como mecanismo de justiça fiscal, capaz de mitigar as distorções de um sistema ainda marcado pela regressividade da tributação indireta. O estudo avalia os impactos arrecadatórios e distributivos da proposta, seus efeitos sobre a progressividade do sistema e os grupos sociais beneficiados, refletindo sobre seus limites e potencialidades enquanto medida de política fiscal voltada ao enfrentamento da pobreza e da marginalização.

Palavras-chave: Reforma tributária da renda; Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Justiça Fiscal; Capacidade contributiva; Progressividade; Regressividade; Desigualdade Social; EC 132/2023; PL 1.087/2025.

ABSTRACT

This study analyzes income tax reform in Brazil as an instrument to reduce social inequalities, in accordance with the fundamental objectives set out in Article 3, III of the Federal Constitution and, more recently, with the constitutional tax principles expressed by Constitutional Amendment 132/2023. It begins with a historical overview of income taxation from the establishment of the Personal Income Tax (IRPF) by Decree No. 4,625/1922, highlighting changes that reduced its redistributive function, such as the expansion of exemptions, deductions, and special regimes, notwithstanding the provisions of the 1988 Constitution. It then presents a critical analysis of Bill No. 1,087/2025, which proposes raising the IRPF exemption threshold for taxpayers with monthly income of up to BRL 5,000.00. The study seeks to demonstrate the relevance of direct and progressive taxation as a mechanism of tax justice capable of mitigating distortions in a system still marked by the regressivity of indirect taxation. It evaluates the proposal's revenue and distributional impacts, its effects on the system's progressivity, and the social groups benefited, while reflecting on its limits and potential as a fiscal policy measure aimed at addressing poverty and marginalization.

Keywords: Income tax reform; personal income tax (IRPF); tax justice; ability to pay; progressivity; regressivity; social inequality; Constitutional Amendment 132/2023; Bill No. 1,087/2025.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

ART. – Artigo

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CDCA – Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio

CF/1988 – Constituição Federal de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPR – Cédula de Produto Rural

CRA – Certificado de Recebíveis do Agronegócio

CRI – Certificado de Recebíveis Imobiliários

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

EC – Emenda Constitucional

ETFs – Exchange Traded Funds (Fundos de Índice)

FIAGRO – Fundo de Investimento nas Cadeias Produtivas Agroindustriais

FIP-IE – Fundo de Investimento em Participações em Infraestrutura

FIP-PD&I – Fundo de Investimento em Participações em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPFM – Imposto de Renda da Pessoa Física Mensal

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

JCP – Juros sobre Capital Próprio

LCA – Letra de Crédito do Agronegócio

LCI – Letra de Crédito Imobiliário

LCD – Letra de Câmbio Digital

LIG – Letra Imobiliária Garantida

MF – Ministério da Fazenda

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

Pis – Programa de Integração Social

PL – Projeto de Lei

PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RRA – Rendimentos Recebidos Acumuladamente

STF – Supremo Tribunal Federal

TEGR – Tributação Efetiva Global da Renda

LISTA DE GRÁFICOS E FIGURAS

Quadro 1 – Estrutura da carga por base econômica, 2014–2023	16
Quadro 2 – Evolução de renda dos mais ricos no Brasil	19
Figura 1 – Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos	29
Figura 2 – Impacto do PL. n. 1.087/2025 aos cofres públicos	35
Figura 3 – Demonstração da progressividade do imposto sobre lucros e dividendos	36

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	15
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL	21
2.1 O SURGIMENTO DO IRPF EM 1922	22
2.2 TRANSFORMAÇÕES AO LONGO DO SÉCULO XX.....	23
2.3 A PERDA DO CARÁTER REDISTRIBUTIVO: ISENÇÕES, DEDUÇÕES E REGIMES ESPECIAIS	25
2.4 O TRATAMENTO PRIVILEGIADO DAS RENDAS DO CAPITAL	26
2.5 O IMPOSTO DE RENDA HOJE	30
3 A REFORMA TRIBUTÁRIA DA RENDA NO CONTEXTO DA EC N. 132/2023	32
3.1 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A NOVA ESTRUTURA DO SISTEMA	32
3.2 O PROJETO DE LEI Nº 1.087/2025	33
4 PERSPECTIVAS PARA A EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: A REFORMA DA RENDA E O CUMPRIMENTO DO ART. 3º DA CONSTITUIÇÃO	39
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

A justiça fiscal voltou ao centro do debate brasileiro após a Emenda Constitucional nº 132/2023, amplamente divulgada como reforma tributária sobre o consumo. Embora o foco público recaísse sobre os tributos indiretos, a emenda alterou expressivamente o Sistema Tributário Nacional, determinando que as mudanças na legislação tributária intentem atenuar efeitos regressivos (art. 145, § 4º). Nesse cenário, destaca-se o questionamento sobre o papel da tributação de renda na redução das desigualdades sociais. Especialmente em um sistema historicamente apoiado em impostos indiretos, que pesam proporcionalmente mais sobre as famílias de menor renda. Pressupõe-se que recolocar a renda no núcleo da discussão é condição para aproximar a política tributária dos objetivos previstos no art. 3º, III, da Constituição Federal.

A investigação retoma a trajetória do Imposto de Renda da Pessoa Física desde o Decreto nº 4.625/1922, destacando as mudanças que mitigaram seu alcance redistributivo; como a ampliação de isenções, deduções e regimes especiais, além da assimetria no tratamento de rendas do trabalho e do capital. Paralelamente, apresenta-se o diagnóstico da matriz tributária brasileira, marcada pela predominância da tributação sobre o consumo e por efeitos regressivos, ressaltando a importância da tributação direta e progressiva para o cumprimento do dever constitucional de atenuar esses efeitos.

A pergunta de pesquisa que orienta o estudo é: de que modo a reforma da tributação da renda — especialmente a proposta de elevação da faixa de isenção do IRPF para até R\$5.000,00 mensais (PL nº. 1.087/2025) — pode contribuir para reduzir a desigualdade social no Brasil, considerando a regressividade da matriz tributária e os limites arrecadatórios da medida? A hipótese adotada sustenta que a ampliação da faixa de isenção do IRPF tende a aliviar a carga direta nos estratos de menor e média renda, com ganhos de equidade horizontal. Contudo, o impacto redistributivo agregado permanece limitado enquanto prevalecer a centralidade do consumo na matriz tributária e persistirem assimetrias no tratamento das rendas do capital. A justificativa deste estudo é estabelecer um protocolo objetivo de avaliação da reforma da renda, capaz de distinguir progressividade legal de progressividade efetiva. Para isso, identificam-se os principais pontos de atenção do IRPF — defasagem da tabela, deduções e assimetrias entre rendas do trabalho e do capital — e verificamos se o PL nº. 1.087/2025 os enfrenta de modo compatível com o art. 3º, III, e com o comando do art. 145, § 4º, para atenuar efeitos regressivos. A análise combina leitura constitucional e indicadores empíricos derivados das bases públicas, com destaque para dados da Receita Federal do Brasil, do Ipea, da OCDE e da POF.

O objetivo geral consiste em analisar criticamente a reforma da tributação da renda como instrumento de redução das desigualdades sociais. São objetivos específicos: (i) diagnosticar a regressividade da matriz tributária brasileira e seus efeitos sociais; (ii) reconstruir a evolução do IRPF desde 1922, evidenciando os fatores que reduziram sua progressividade efetiva; (iii) examinar o conteúdo do PL nº. 1.087/2025, com foco na elevação da faixa de isenção; e (iv) avaliar, qualitativamente, os impactos arrecadatórios e distributivos esperados, bem como os limites e potencialidades da medida à luz da capacidade contributiva e da progressividade.

A metodologia é qualitativa e de natureza jurídico-dogmática, combinando análise normativa e crítica de dispositivos constitucionais e legais, com revisão bibliográfica e exame documental do projeto de lei e suas justificativas. Utilizam-se evidências secundárias produzidas por órgãos oficiais e organismos internacionais, como a Receita Federal do Brasil, o Ipea e a OCDE, para sustentar o diagnóstico sobre composição da carga, incidência por faixas de renda e efeitos distributivos.

Por fim, a estrutura do trabalho organiza-se em quatro capítulos. O Capítulo 1 apresenta o diagnóstico da regressividade da matriz tributária brasileira, articulado a seus fundamentos teóricos e constitucionais, com destaque para a igualdade material, capacidade contributiva e a progressividade. O Capítulo 2 reconstrói a evolução histórica do IRPF, salientando alterações que esvaziaram seu papel redistributivo. O Capítulo 3 analisa o papel do IRPF no contexto pós-EC nº. 132/2023 e desenvolve a apreciação jurídico-dogmática do PL nº. 1.087/2025. O Capítulo 4 examina o quanto o PL representa início relevante e quais medidas complementares são necessárias para avançar na atenuação da regressividade e na efetivação da justiça fiscal.

1 A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A expressão matriz tributária, tal como delineada por Valcir Gassen, oferece um campo semântico mais abrangente do que a noção estrita de “sistema tributário nacional” (Gassen, 2016, p. 2-3). Enquanto este último limita-se ao conjunto de normas de instituição e cobrança de tributos, a matriz abarca as escolhas históricas, políticas, econômicas e jurídicas que definem quem paga, quanto paga e por quais bases estrutura-se o financiamento de direitos e políticas públicas (Gassen, 2016, p. 4-5).

Essa chave de leitura desloca o foco do plano exclusivamente dogmático à articulação entre normas, instituições e realidade social. Permite observar a tributação não apenas como aparato legal, mas como resultado de decisões concretas sobre bases de incidência e distribuição do ônus fiscal. Logo, implicando, na discussão sobre a legitimidade do poder de tributar e efeitos distributivos (Gassen, 2016, p. 13-14).

Nas palavras de Gassen, para compreender adequadamente um sistema tributário é indispensável situá-lo no contexto amplo da organização social:

Para que se possa compreender o sistema tributário vigente em uma determinada sociedade, há que se ter uma compreensão adequada (ou suficiente) acerca de como esta determinada sociedade se organiza em termos econômicos, jurídicos, culturais, políticos, sociais etc., pois, caso contrário, o conhecimento elaborado acerca de um determinado sistema tributário padecerá dos limites intrínsecos à sua produção. É necessário, portanto, observar que o sistema tributário vigente em um determinado Estado mantém relação, entre outros fatores, com o produto interno bruto, com a renda per capita, com o nível de corrupção existente, com a concentração ou distribuição das riquezas produzidas, com a sonegação fiscal, com o nível de inclusão ou exclusão social, com a forma de Estado e com os sistemas de governo. (Gassen, 2009, p.3)

Decorre-se uma consequência metodológica importante. A matriz tributária constitui o fundamento subjacente do sistema positivo, orienta seu desenho e condiciona seus resultados sociais. Ao mesmo tempo, projeta critérios de legitimidade, inclusive extrafiscais, que integram a justificação da ordem fiscal (Gassen, 2016).

Segundo José Garcez Ghirardi, a distribuição do ônus fiscal espelha um pacto social e desenho institucional que moldam cidadania, propriedade e legitimidade do Estado. Por isso, a análise não encerra-se na técnica, precisando alcançar as consequências sociais da arrecadação e do gasto (Ghirardi, 2023, p. 8)

Nesse quadro, pensar a regressividade brasileira exige abandonar a caça a um “culpado” isolado e olhar à arquitetura. Não trata-se de um tributo específico, mas do modo como as bases de incidência foram historicamente escolhidas e incentivadas. A opção recorrente por tributar

o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio, organiza a matriz e explica grande parte dos efeitos regressivos.

Do ponto de vista constitucional, a CF/1988 erigiu princípios de legalidade, isonomia, capacidade contributiva, seletividade e vedação ao confisco, além dos objetivos de reduzir as desigualdades e erradicar a pobreza (art. 3º, III; art. 145, §1º). Também estabeleceu, para o Imposto sobre a Renda, generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, §2º, I). Ainda assim, a experiência de três décadas mostra que tais diretrizes, embora necessárias, mostraram-se insuficientes para inverter o predomínio estrutural de tributos indiretos.

Os dados administrativos mais recentes confirmam o retrato. Em 2023, bens e serviços responderam por 39,23% da arrecadação total; a renda, por 26,89%; a folha de salários, por 26,88%; a propriedade, por 4,58%; e as operações financeiras, por 1,65% (RFB, 2024, p. 5). Entre 2014 e 2023, bens e serviços constituíram a maior fatia em todos os anos, oscilando de 39% a 46%, enquanto a renda permaneceu entre 21% e 27%, e a propriedade, em torno de 4% a 6% (RFB, 2024, p. 5):

Quadro 1 – Estrutura da carga por base econômica, 2014–2023

Tabela 06
Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2014 a 2022

Cód.	Tipo de Base	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	% da Arrecadação Total	Repres. Gráfica
1000	Renda	21,01%	21,12%	22,69%	21,79%	21,70%	22,49%	22,47%	23,92%	27,43%	26,89%		
2000	Folha de Salários	27,71%	27,70%	28,31%	28,18%	27,41%	27,58%	27,91%	25,52%	25,85%	26,88%		
3000	Propriedade	4,09%	4,43%	4,54%	4,59%	4,68%	4,84%	4,96%	4,87%	4,78%	5,25%		
4000	Bens e Serviços	45,56%	44,98%	42,78%	43,80%	44,60%	43,38%	43,72%	44,02%	40,16%	39,23%		
5000	Trans. Financeiras	1,62%	1,80%	1,67%	1,63%	1,60%	1,70%	0,93%	1,67%	1,77%	1,76%		
9000	Outros Tributos	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	-0,01%		
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%		

Fonte: RFB, 2024, p. 5.

Esse arranjo não é neutro. Como observam Andrade e D'Araújo (2022, p. 141), quando pessoas com capacidades contributivas distintas enfrentam a mesma carga objetiva ao comprar o mesmo bem, o peso relativo do imposto torna-se maior para quem tem menos renda disponível. Em sociedades desiguais, com forte disparidade na propensão a consumir, amplia-se o efeito.

A POF 2017/2018 evidencia esse ponto. As famílias mais pobres destinam cerca de 92,6% das despesas ao consumo corrente, com forte concentração em alimentação e habitação,

enquanto os estratos mais ricos consomem proporcionalmente menos (66,3%) e sentem menor peso nos itens essenciais (Andrade; D'Araújo, 2022, p. 141-142). Em termos de alíquota efetiva sobre a renda disponível, a incidência indireta pressiona mais a base da pirâmide.

Além disso, estudos baseados em matriz insumo-produto e perfis de consumo familiar indicam que energia elétrica, transporte, telecomunicações e alimentos, todos com elevada carga indireta, geram repasse tributário que recai de modo desproporcional sobre as cestas de despesa dos decis inferiores (Afonso; Araújo; Vianna, 2004). A seletividade por essencialidade, concebida para graduar alíquotas conforme o grau de necessidade, não opera com densidade suficiente para neutralizar esse padrão (Buzatto; Cavalcante, 2022, p. 168-169).

Scaff (2016, p. 7) enfatiza esse entendimento. A carga indireta sobre bens essenciais incide justamente sobre rubricas que compõem o mínimo existencial da vida urbana contemporânea, como alimentação e utilidades básicas, penalizando os mais pobres, comprimindo a poupança e limitando o investimento em capital humano. Não é plausível imaginar a vida contemporânea sem eletricidade ou telefonia, ambas oneradas:

A maior carga fiscal brasileira recai sobre os que possuem menor renda, em face do peso dos tributos indiretos sobre bens essenciais — mas como tal não considerados pela legislação fiscal brasileira. Pode-se pensar em um viver contemporâneo sem eletricidade ou telefonia? Ou ainda, ao reverso da essencialidade, como viver sem comida, também fortemente tributada em nosso sistema? Comemos ICMS e somos iluminados por PIS e COFINS (Scaff, 2016, p. 7).

Há, portanto, uma dissociação entre o fato gerador objetivo (consumo) e a capacidade econômica do contribuinte. Ao tributar principalmente o gasto, e não o acréscimo de riqueza, a matriz desloca o ônus para quem não consegue reduzir o consumo sem comprometer a subsistência. Assim, contrariando o princípio da capacidade contributiva (Andrade; D'Araújo, 2022, p. 141; Buzatto; Cavalcante, 2022, p. 171).

No plano da renda, o quadro tampouco compensa a regressividade. O IRPF, que deveria ancorar a progressividade, apresenta baixa densidade redistributiva. Nas últimas décadas, houve o enfraquecimento da progressividade e a ampliação de vantagens aos rendimentos do capital, com destaque para a isenção de dividendos desde 1995 (Gobetti; Orair, 2016, p. 12).

A comparação internacional ajuda a entender o porquê. Em economias com maior renda média e menor desigualdade, a base social para a incidência efetiva do IR é mais ampla. No Brasil, a elevada concentração de renda faz o IRPF recair sobre parcela reduzida da população, limitando seu potencial redistributivo (D'Araújo, 2015, p. 46-47). Benefícios e isenções aplicáveis ao capital aumentam a compressão sobre o efeito progressivo (Gobetti; Orair, 2016, p. 18).

O estudo de Medeiros, Souza e Castro (2015, p. 7-36) oferece análise detalhada sobre a concentração de renda no Brasil, utilizando dados tributários, permitindo um olhar mais preciso sobre a real desigualdade no país. As pesquisas domiciliares, frequentemente usadas para estimar a distribuição de renda, subestimam a renda dos mais ricos. Esse trabalho pioneiro utiliza dados da Receita Federal para capturar a renda declarada por esses grupos e revela concentração de riqueza muito superior à estimada (Medeiros; Souza; Castro, 2015).

O texto destaca que as pesquisas domiciliares, como a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), enfrentam limitações significativas ao coletar dados sobre os mais ricos, tanto devido à sonegação quanto à dificuldade de acesso a essa parcela da população. A metodologia tributária, por sua vez, capta melhor as rendas elevadas, fornecendo visão mais precisa da concentração de riqueza no topo. Entre os 1% mais ricos, a renda é aproximadamente três vezes maior do que as estimativas obtidas por pesquisas domiciliares (Medeiros; Souza; Castro, 2015, p. 21).

O estudo revela que os 5% mais ricos no Brasil concentram cerca de 50% da renda total do país. Não obstante, os 1% mais ricos detêm aproximadamente 25% da renda, enquanto os 0,1% mais ricos, representando cerca de 140 mil pessoas, concentram 14% da renda nacional. Esses números são comparáveis aos de economias marcadas por altos níveis de desigualdade, como os Estados Unidos da América.

Esse retrato de forte concentração é corroborado pela Exposição de Motivos do PL nº 1.087/2025, que dialoga com o estudo do IPEA, “Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma” (Gobetti, 2024). À luz de microdados administrativos do IRPF, o trabalho evidencia que em 2022 os 1% mais ricos apropriaram-se aproximadamente de 23,6% da renda disponível das famílias, predominando os rendimentos de capital na composição desse topo (Gobetti, 2024, p. 2). No mesmo sentido, os chamados “milionários” (rendas anuais superiores a R\$1 milhão) somam aproximadamente 307 mil pessoas (0,2% da população adulta declarante) (Gobetti, 2024, p. 2).

Quando estreita-se o foco para os 0,1% mais ricos, a assimetria torna-se ainda mais aguda. O estrato responde por apenas 1,5% das rendas do trabalho, mas concentra 45% das rendas de capital e mistas, resultando em 11,9% da renda total (GOBETTI, 2024, p. 3). Já no 1%, observa-se participação relativamente baixa em salários e benefícios (~8%), mas mais de 70% dos rendimentos de capital, explicando o patamar agregado de 23,6% da renda disponível (Gobetti, 2024, p.3).

A tabela abaixo, construída a partir de dados da Receita e do IBGE, compara a renda média em 2017 e 2022 de quatro estratos sociais: o milésimo (0,1%) mais ricos, os 1% mais ricos, os 5% mais ricos e os 95% restantes da população (com 18 anos ou mais de idade):

Quadro 2 – Evolução de renda dos mais ricos no Brasil

Tabela 1 - Evolução da renda dos mais ricos no Brasil:

Centil	Item	2017	2022	Var(%)
Top 0,1%	Renda (R\$ milhões)	431.070	813.735	
	Número Pessoas	152.288	153.666	
	% População adulta	0,102%	0,100%	
	Renda média (mensal)	235.885	441.290	87%
Top 1%	Renda (R\$ milhões)	961.224	1.618.599	
	Número Pessoas	1.522.882	1.536.670	
	% População adulta	1,017%	0,996%	
	Renda média (mensal)	52.599	87.776	67%
Top 5%	Renda (R\$ milhões)	1.715.713	2.719.899	
	Número Pessoas	7.309.833	7.683.352	
	% População adulta	4,88%	4,98%	
	Renda média (mensal)	19.559	29.500	51%
Demais 95%	Renda (R\$ milhões)	2.988.518	4.103.959	
	Número Pessoas	142.493.304	146.662.846	
	% População adulta	95,12%	95,02%	
	Renda média (mensal)	1.748	2.332	33%
Total	Renda (R\$ milhões)	4.704.231	6.823.858	
	Número Pessoas	149.803.137	154.346.198	
	% População adulta	100%	100%	
	Renda média (mensal)	2.617	3.684	41%
Centil		2017	2022	Diferença
Top 0,1%	Renda dos mais ricos	9,2%	11,9%	2,8%
Top 1,0%	em proporção da	20,4%	23,7%	3,3%
Top 5%	renda total	36,5%	39,9%	3,4%

Fonte: Estimativas próprias baseadas nos dados do IRPF/Receita Federal

Fonte: Gobetti, 2024, p. 1

Esse padrão tem efeitos sociais mensuráveis. A carga regressiva comprime os recursos financeiros disponíveis das famílias de baixa e média renda, reduz bem-estar e desestimula o investimento em educação e qualificação (Rocha, 2020, p. 32. Em mercados de trabalho segmentados e com acesso desigual a serviços públicos, o resultado é ampliar distâncias relativas e dificultar a mobilidade.

Em síntese, a matriz brasileira, assentada no consumo, produz e reproduz regressividade e conflita com os princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva, tensionando o objetivo constitucional de reduzir desigualdades (art. 3º, III, CF/88).

A resposta passa por reequilibrar bases. A literatura converge para a necessidade de ampliar o papel da tributação sobre a renda e o patrimônio, revisar isenções e benefícios concentrados nos rendimentos do capital, a começar pelos dividendos, e fortalecer critérios de progressividade, sem abandonar a simplicidade e a neutralidade.¹

Nada disso elimina a importância de calibrar a incidência sobre bens essenciais. Ao contrário: seletividade efetiva, cestas básicas bem desenhadas e alíquotas moduladas por essencialidade, compõem a frente de curto prazo para atenuar a regressividade, enquanto a agenda de médio prazo realinha os fatos geradores com a capacidade econômica (Buzatto; Cavalcante, 2022, p. 173).

Em última análise, reconhecer a matriz como categoria analítica e política ajuda a evitar soluções meramente formais. A reforma não esgota-se em trocar um tributo por outro, mas em reordenar escolhas distributivas, incentivos e governança, para que o financiamento do Estado alinhe-se à justiça fiscal e aos compromissos constitucionais.

¹ Nesse sentido, entendem Gobetti e Orair: *“Diante deste quadro, sugere-se que medidas voltadas para a progressividade, para não agravarem distorções, sejam orientadas primordialmente para a ampliação da base tributável, incluindo rendas hoje isentas, como os dividendos. Este também é um caminho factível para o governo ampliar sua receita no atual momento de ajuste fiscal, concentrando o ônus no topo da pirâmide social.”* (Gobetti; Orair, 2016, p. 34).

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

Entender o percurso histórico da tributação da renda no Brasil é indispensável para explicar o formato atual do imposto e, sobretudo, as escolhas que moldaram sua função redistributiva. Antes do marco consagrado de 1922, o ordenamento já experimentava formas embrionárias de incidência sobre rendimentos específicos. Tais movimentos, embora fragmentários, prepararam o terreno institucional e político para a instituição do Imposto de Renda (Pignatari, 2020, p. 285).

Sob esse prisma, a experiência oitocentista oferece indícios relevantes. O Alvará de 1808 instituiu a chamada Décima Urbana, incidindo sobre rendimentos de locação; mais adiante, a Lei n. 317/1843 criou imposto sobre vencimentos de funcionários públicos, extinto dois anos depois, por forte resistência parlamentar, mas reativado em 1867, no contexto dos gastos da Guerra do Paraguai. Por sua vez, o Decreto n. 5.690/1874 disciplinou o imposto sobre indústrias e profissões, alcançando, por vias reflexas, rendimentos distribuídos (Pignatari, 2020, p. 285). Estes ensaios revelam que a ideia de tributar “renda” apareceu primeiro de modo setorial e casuístico, vinculada às necessidades fiscais específicas.

Com a Proclamação da República em 1889, o país ingressou, ainda inicialmente, em trajetórias de urbanização e industrialização que exigiam repensar o arranjo tributário. Essa reconfiguração social alterou a distribuição de riqueza e ampliou as bases econômicas alcançáveis pela tributação. Contudo, no final do século XIX e nas primeiras décadas do XX, o sistema tributário brasileiro permanecia pouco desenvolvido e assentado sobretudo em tributos indiretos, como aqueles incidentes sobre as exportações e o consumo, não captando adequadamente a nova dinâmica econômica (Nóbrega, 2014, p. 24-30).

O debate ganhou densidade política. Rui Barbosa foi um dos defensores de um “verdadeiro” imposto geral sobre a renda, mas enfrentou resistências no Congresso. A conjuntura mudou na primeira década do século XX: crises de endividamento do Erário e o avanço internacional da tributação sobre a renda reforçaram o argumento pela adoção de um imposto amplo e anual no Brasil (Pignatari, 2020, p. 285-286).

Esse itinerário explica por que o imposto brasileiro nasceu, em 1922, anual, declaratório e de base ampla, já com mecanismos de progressividade, ainda que incipientes.

2.1 O SURGIMENTO DO IRPF EM 1922

Como sintetiza Nóbrega (2014), mesmo com raízes seculares, o imposto sobre a renda constitui inovação relativamente recente no processo de desenvolvimento das nações.

O imposto geral sobre a renda foi instituído no Brasil pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, sob a presidência de Epitácio Pessoa, concebido como tributo anual, de base ampla e caráter declaratório, com alíquotas moderadas que alcançavam até 8%, incidindo sobre o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem. O art. 31 da referida Lei estabeleceu que: *“Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.”* Sua instituição, porém, ocorreu apenas em 1924, com o decreto nº 16.580, que regulamentou o imposto e detalhou a administração, o lançamento e a fiscalização (Nóbrega, 2014, p. 31-35).

Ressalte-se que a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891, vigente à época, não trazia disciplina sobre a tributação da renda, nem estabelecia princípios orientadores para essa matéria.

Embora inexistissem princípios constitucionais específicos, já identificavam-se dois pontos relevantes no art. 31 da Lei nº 4.625 (Brasil, 1922). Primeiro, o inciso II estabeleceu isenção para rendas anuais inferiores a 6.000\$ (seis contos de réis). Segundo, o inciso III previa deduções do conjunto dos rendimentos líquidos, abrangendo: a) impostos e taxas; b) juros de dívidas pelas quais o contribuinte respondesse; c) perdas extraordinárias decorrentes de caso fortuito ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou eventos similares, desde que não houvesse compensação por seguro ou indenização; e d) despesas ordinárias realizadas para obter e assegurar a renda.

A legislação também adotava alíquotas progressivas, de modo que graduava-se o imposto devido segundo a capacidade contributiva. Em termos normativos, implicava que contribuintes de maior renda suportariam uma carga proporcionalmente mais elevada do que aqueles de renda menor (Nóbrega, 2014, p. 32), em sintonia com o ideal de justiça fiscal. Para o Brasil do período, cuja arrecadação ainda apoiava-se majoritariamente em tributos regressivos, a institucionalização explícita da progressividade representou uma grande inovação.

Tal como concebido, o Imposto sobre a Renda alcançava pessoas físicas e jurídicas, diferenciando os rendimentos auferidos por indivíduos e por empresas (Nóbrega, 2014, p. 32). Em sua fase inicial, as alíquotas eram relativamente baixas e o universo de contribuintes era

reduzido, realidade compatível com um país de perfil majoritariamente rural e com elevados índices de analfabetismo.

A legislação orçamentária de 1923 passou a organizar os rendimentos em quatro categorias (i) comércio e indústria; (ii) capitais e valores mobiliários; (iii) salários e remunerações; e (iv) profissões não comerciais. Assim, consolidou-se um esquema misto, combinando proporcionalidade cedular e progressividade na renda global; solução que buscava aliar abrangência de base e viabilidade arrecadatória (Pignatari, 2020, p. 286).

Nesse arranjo, tratou-se desde cedo a obrigação de declarar como condição essencial do sistema. A apuração da matéria tributável dependia do documento declaratório, em oposição a esquemas de renda presumida por sinais exteriores de riqueza, sinalizando compromisso com a aferição efetiva da capacidade contributiva (Nóbrega, 2014, p. 35).

Paralelamente, a organização do aparato fiscal avançou rapidamente. Normas sobre prazos de entrega, recolhimento e funcionamento da fiscalização indicam a institucionalização do imposto de renda como peça relevante do financiamento estatal (Nóbrega, 2014, p. 36).

Nesse contexto, a partir da Constituição de 1934 que o imposto de renda firmou-se, inequivocamente, na relação dos impostos de competência da União (art. 6, I, c), ampliando sua legitimidade política e funcionalidade dentro do federalismo fiscal (Pignatari, 2020, p. 286).

Em síntese, a primeira fase do IRPF brasileiro consolidou um tributo de assento nacional, base abrangente, progressividade moderada e crescente organização institucional, condições que lhe permitiram alcançar maior protagonismo arrecadatório e normativo no sistema tributário nascente (Nóbrega, 2014).

2.2 TRANSFORMAÇÕES AO LONGO DO SÉCULO XX

Durante o século XX, o imposto sobre a renda foi objeto de revisões recorrentes, que buscaram aperfeiçoar sua estrutura e funcionamento.

Segundo Paulo Introíni, o pós-guerra marcou a consolidação de uma escala efetivamente progressiva no IRPF, com número elevado de faixas e alíquotas máximas que chegaram a 65% entre 1962 e 1964, permanecendo próximas de 50% até o final dos anos 1980. Esse desenho alinhava-se ao ciclo de construção do Estado social (Introíni *et al.*, 2018, p. 29). Nesse período, a legislação alternou regimes cedulares e globais, instituiu mecanismos de abatimento e de deduções e avançou em retenção na fonte e regulamentação periódica. Em conjunto, essas medidas ampliaram a eficiência arrecadatória e a capacidade do IRPF de promover alguma redistribuição (Nóbrega, 2014, p. 63-73).

A partir de 1960, e já no ciclo de reformas estruturais implementadas no governo de João Goulart, seguidas pela ditadura militar, a legislação tributária foi reformada para adequar-se ao novo contexto econômico. Extinguiram-se o imposto cedular e privilégios específicos, como a imunidade de imposto de renda de que gozavam professores, jornalistas, autores e magistrados; ao mesmo tempo, reforçaram-se instrumentos de desconto na fonte e de atualização monetária, em esforço de estabilização do imposto num ambiente inflacionário e de reorganização administrativa (Nóbrega, 2014, p. 74).

Nos últimos anos da década de 1970, e na primeira metade da seguinte, a participação do Imposto de Renda (nas modalidades Pessoa Física, Pessoa Jurídica e retenção na fonte) avançou gradual e continuamente no conjunto da arrecadação federal, alcançando em 1985 o seu recorde histórico de 57,3% (Nóbrega, 2014, p. 112).

Na década de 1980, o Imposto sobre a Renda foi novamente reformulado com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que disciplinou mais claramente os princípios estruturantes do sistema tributário brasileiro. Entre eles, destacam-se a progressividade (art. 153, §2º, I) e a capacidade contributiva (art. 145, §1º), ambos voltados à promoção da justiça fiscal. O art. 153 atribuiu à União a competência para instituir o imposto, reafirmando sua posição central no sistema tributário nacional. Com isso, a Constituição de 1988 consolidou o caráter distributivo do tributo, determinando que sua incidência se desse progressivamente sobre os rendimentos, em consonância com o ideal de maior equidade na repartição do ônus fiscal.

Entretanto, a transição para a Nova República coincidiu com reestruturação da tabela progressiva, e o exercício de 1990 registrou a compressão das faixas — de nove classes com alíquotas de 10% a 45% para apenas três classes, em 1989 — e a redução da alíquota máxima para 25% (Nóbrega, 2014, p. 114).

Com isso, as promessas constitucionais de 1988, como justiça fiscal, progressividade e capacidade contributiva, conviveram com a desconstrução gradual do escalonamento do IRPF, materializada pela diminuição do número de faixas e do teto marginal, na prática, esvaziando o potencial redistributivo do imposto (Introíni *et al.*, 2018, p. 31). A partir de então, a década de 1990 consolidou um novo patamar histórico para o IRPF, com alíquota máxima de 25% e reduzido número de faixas, enquanto a legislação migrou para um mosaico de deduções e regimes especiais, de claro impacto na progressividade efetiva (Introíni *et al.*, 2018, p. 31-32).

Em síntese, ao final do século XX, o IRPF brasileiro transitou de uma escada progressiva, compatível com o Estado social, para um arranjo com poucas faixas e teto marginal

reduzido. Situação que não dialoga com a Constituição de 1988 no que concerne à igualdade material e à capacidade contributiva.

Como veremos a seguir, as mudanças paramétricas dos anos 1990 vieram acompanhadas de decisões estruturais sobre as rendas do capital, com efeitos persistentes sobre a progressividade efetiva do IRPF.

2.3 A PERDA DO CARÁTER REDISTRIBUTIVO: ISENÇÕES, DEDUÇÕES E REGIMES ESPECIAIS

A erosão do caráter redistributivo do IRPF decorreu de um conjunto cumulativo de escolhas legislativas que fragmentaram a base e enfraqueceram a progressividade. A expansão de isenções, o alargamento de deduções e a proliferação de regimes especiais corroeram a coerência interna do imposto, afastando-o do comando constitucional de tributar segundo a capacidade contributiva e reduzir desigualdades sociais (Gobetti; Orair, 2016).

Após a Constituição de 1988, que reforçou a dimensão social do sistema tributário, reformas dos anos 1990 privilegiaram a renda do capital. Em especial, a Lei nº 9.249/1995, que instituiu os juros sobre capital próprio e isentou os lucros e dividendos distribuídos às pessoas físicas. Movimento que reduziu a carga sobre o topo da distribuição e acentuou a assimetria entre a tributação do trabalho e do capital (Gobetti; Orair, 2016, p. 11-12).

Nesse contexto, as deduções pessoais assumiram papel relevante. Originalmente concebidas para ajustar a tributação às despesas essenciais do contribuinte, como educação, saúde e previdência, converteram-se em mecanismos de regressividade prática. Isso ocorre porque apenas os contribuintes com renda suficiente para declarar imposto beneficiam-se plenamente das deduções, fazendo o gasto tributário associado a esses dispositivos concentrar-se nos estratos médios e altos (Machado, 2019, p. 106-107).

A mesma lógica verifica-se nos regimes especiais e nas isenções específicas que proliferaram nas últimas décadas. A multiplicação de tratamentos diferenciados voltados a determinadas categorias profissionais, investimentos ou formas jurídicas, fragmenta a base de incidência e reduz a progressividade efetiva. Simultaneamente, a ausência de correção integral da tabela progressiva pela inflação provoca o chamado fiscal *drag*; fenômeno que enquadra os trabalhadores em faixas mais altas de tributação, mesmo sem ganho real de renda, ampliando a carga sobre a base e comprimindo a justiça fiscal (Bomfim, 2024).

No campo das rendas financeiras, alargaram-se outros mecanismos de favorecimento. Como a tributação exclusiva na fonte com alíquotas regressivas por prazo de aplicação e

isenções amplas para instrumentos específicos (poupança, fundos imobiliários, LCI e LCA) sem limite de valor. Assim, desenhando um mosaico que privilegia o capital em detrimento do trabalho (Bomfim, 2024, p. 297-298).

Do ponto de vista distributivo, a desoneração no topo combinou-se com a defasagem da tabela do IRPF, transferindo ônus para a classe média e aos trabalhadores, enquanto o maior peso dos tributos sobre o consumo ampliou o ônus indireto no orçamento das famílias. Em síntese, na prática, transferiu-se a desoneração concedida ao topo, para a classe média e aos trabalhadores de menor renda, que começaram a suportar parcela maior do financiamento do Estado (Bomfim, 2024, p. 296-297).

Em consequência, as alíquotas efetivas começaram a decrescer nos estratos mais elevados, porque a renda no topo é majoritariamente isenta (Bomfim, 2024, p. 304-305). Estudo de Fábio Goto e Manoel Pires, baseado em dados da RFB sobre a distribuição de lucros em 2019, indica que mais de metade da renda do 0,1% mais rico provém de lucros e dividendos isentos, reduzindo a alíquota efetiva nesse estrato (Goto; Pires, 2022, p. 125).

Em síntese, a progressividade constitucional do IRPF foi esvaziada por isenções, deduções e regimes especiais, com ênfase nas rendas do capital, além da redução histórica de alíquotas máximas e faixas, contrariando os princípios da justiça fiscal e capacidade contributiva (Introíni et al., 2018, p. 19-20; Gobetti; Orair, 2016, p. 24).

2.4 O TRATAMENTO PRIVILEGIADO DAS RENDAS DO CAPITAL

De acordo com Thomas Piketty, a diminuição das desigualdades observada a partir de 1914 e ao longo de boa parte do século XX decorreu, em grande parte, da instituição de tributos significativos sobre o capital e seus rendimentos. O autor ressalta que a criação de diferentes modalidades de taxação sobre dividendos, juros, lucros e aluguéis, assim como o fortalecimento de impostos progressivos, com alíquotas mais elevadas aplicadas às rendas altas, às grandes heranças e, especialmente, aos ganhos de capital, desempenhou papel central no processo de desconcentração de riqueza ao longo do século XX (Piketty, 2014, p. 364-367).

Todavia, em sentido diverso, a partir de 1990, a arquitetura brasileira de tratamento privilegiado das rendas do capital inspirou-se em propostas de *flat tax* e de desoneração do “rendimento normal” do capital, importadas de experiências periféricas europeias, mas não plenamente seguidas pelas grandes potências, resultando em efeitos distributivos regressivos (Gobetti, 2022, p. 17-19). Com o tempo, a experiência internacional caminhou noutra direção: países que testaram isenções retornaram à tributação de lucros e dividendos, usualmente através

de modelos de integração entre pessoa jurídica e pessoa física, com o objetivo de preservar a progressividade (Gobetti, 2022, p. 35).

No Brasil, a desoneração das rendas do capital foi implementada em 1995, no governo Fernando Henrique Cardoso, por dois pilares: (i) a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas (art. 10 da Lei nº 9.249/1995); e (ii) a dedutibilidade dos “juros sobre o capital próprio” (JCP) (art. 9º da Lei nº 9.249/1995) (Introíni *et al.*, 2018, p. 31).

A isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas determinou que os valores pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas a seus sócios ou acionistas, a título de lucros ou dividendos, não seriam tributados novamente na pessoa física que os recebe. Na prática, os lucros das empresas são tributados apenas no nível da pessoa jurídica, pelo IRPJ e pela CSLL. Quando esses lucros são distribuídos aos sócios ou acionistas, chegam isentos de imposto de renda, sem nova incidência na pessoa física (Introíni *et al.*, 2018, p. 31).

Por sua vez, a dedução dos “juros sobre o capital próprio” (JCP), introduzida pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, permite que as empresas tratem parte da remuneração paga aos seus sócios ou acionistas como despesa financeira, ainda que não corresponda a um gasto efetivo. Essa despesa é calculada com base no patrimônio líquido da empresa e pode-se deduzir do lucro tributável, reduzindo o valor sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL (Introíni *Et Al.*, 2018, p. 31).

A partir de então, conforme observa Gilson Pacheco Bonfim, a baixa progressividade do IRPF passou a ser explicada essencialmente pela tributação do trabalho, enquanto as rendas do capital permaneceram sob regimes especiais de isenção, dedução ou alíquotas lineares, sem patamar inferior às alíquotas incidentes sobre o produto do trabalho. Tornando a tributação da renda regressiva, a partir de determinadas faixas (Bomfim, 2024, p. 296-297).

A partir dessa constatação, Bonfim ilustra empiricamente o fenômeno através dos gráficos reproduzidos em seu estudo, elaborados com base nos *Grandes Números do IRPF 2021* (ano-calendário 2020)². Segundo o autor, verifica-se que a alíquota efetiva cresce de forma contínua até cerca de quarenta salários-mínimos mensais, faixa na qual predominam rendimentos do trabalho. Partindo desse ponto, contudo, o comportamento inverte-se: ao ascender às faixas superiores — nas quais rendas de capital e parcelas isentas compõem a maior parte dos proventos — ocorre uma queda expressiva das alíquotas efetivas. Bonfim também observa que os dados do gráfico “A-2” revelam situação mais aguda: rendimentos acima de

² “O gráfico “A-1” expõe a alíquota efetiva média para o ano de 2020 somando-se os ganhos tributáveis àqueles sujeitos à taxação exclusiva. Já o gráfico “A-2” expõe a alíquota média para o ano de 2020, reunindo os valores isentos, tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva.” (Bomfim, 2024, p. 301).

320 salários-mínimos mensais estão sujeitos a uma alíquota média de apenas 2%. Evidenciando o esvaziamento da progressividade no topo da distribuição (Bomfim, 2024, p. 301-302):

Figura 1 – Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos

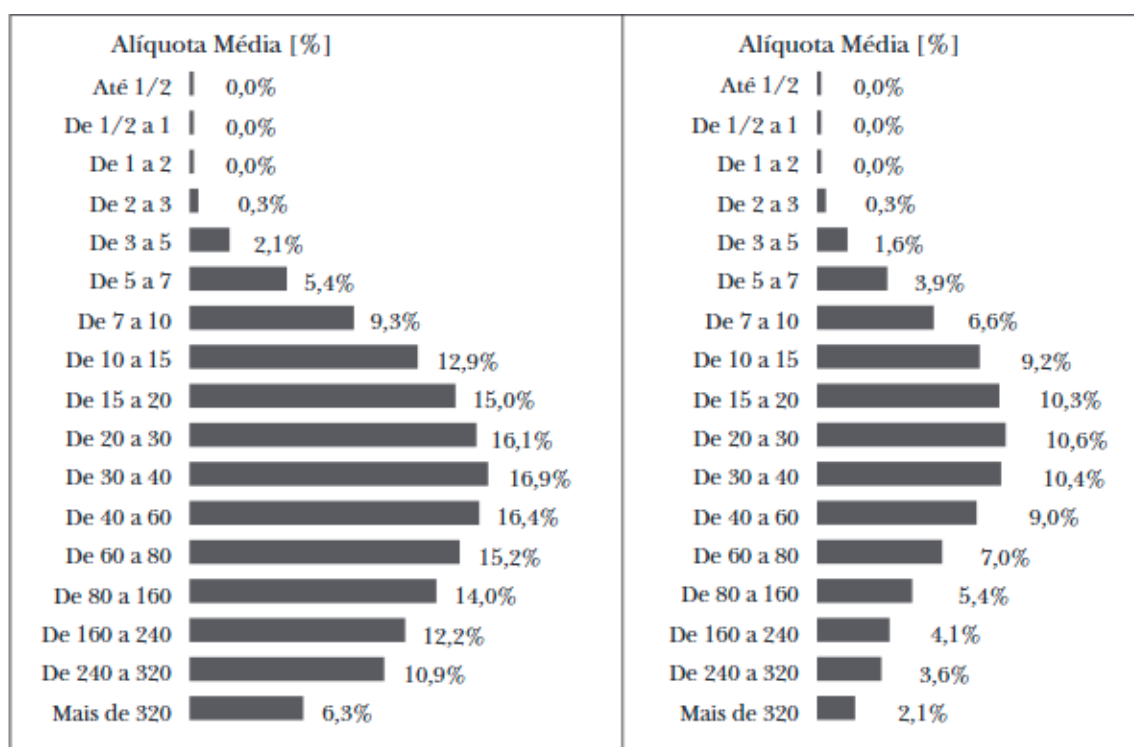


Gráfico "A-1": Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva

Gráfico "A-2": Rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos.

Gráficos "A-1" e "A-2" – Fonte e elaboração RFB, 2021.

Fonte: Bomfim, 2024, p. 301

Nesse quadro, a Constituição de 1988, que impõe ao IRPF a progressividade e pauta o sistema pela igualdade e pela redução das desigualdades, foi neutralizada por práticas legislativas e administrativas que privilegiaram a renda do capital, invertendo a lógica de um sistema que deveria, por comando constitucional, onerar mais quem possui mais.

Paralelamente, iniciativas recentes que buscam alinhar a tributação do capital às melhores práticas, inclusive com debates sobre tributação de *offshores*, revisão da tabela do IRPF e reoneração de dividendos, têm sido apresentadas como tentativa de realinhar o sistema ao pacto constitucional de 1988 no campo da justiça fiscal, embora ainda enfrentem resistências políticas e práticas.

A isenção de dividendos constitui, segundo o IPEA, um dos principais vetores de regressividade do sistema tributário brasileiro. Essa medida, rara entre países desenvolvidos, beneficia sobretudo os estratos mais ricos, responsáveis pela maior parte dos lucros distribuídos. Estima-se que cerca de dois terços dos dividendos percebidos pelo topo da distribuição estejam isentos de imposto, o que faz com que os detentores de capital arquem com carga proporcionalmente menor do que trabalhadores assalariados submetidos ao IRPF progressivo (Gobetti; Orair, 2016, p. 18).

A manutenção dessa isenção gera perda expressiva de receita e contribui para concentrar renda no topo. Se os dividendos fossem tributados conforme a tabela progressiva, a arrecadação adicional poderia alcançar até R\$ 72 bilhões anuais (Gobetti; Orair, 2016, p. 27). Simulações indicam, ainda, que essa medida reduziria o índice de Gini em até 4,31%, aproximando o Brasil de economias latino-americanas com sistemas mais progressivos, como Uruguai e México (Gobetti; Orair, 2016, p. 33).

Os autores sustentam que fortalecer a progressividade exige tributar rendimentos de capital hoje isentos, especialmente dividendos, articulando essa mudança a ajustes no IRPJ e na tributação indireta. A reintrodução da tributação de dividendos, combinada à redução das alíquotas do imposto corporativo, alinharia o Brasil às práticas da OCDE e mitigaria a desigualdade reforçada desde 1995, quando o país se tornou uma das poucas economias a isentar integralmente esses rendimentos na pessoa física (Gobetti; Orair, 2016, p. 34).

Por fim, o estudo compara a estrutura tributária brasileira a de outras economias e conclui que, onde a tributação sobre capital é mais robusta e as alíquotas sobre altas rendas são mais elevadas, observa-se menor concentração de riqueza. Nesse sentido, os autores propõem a tributação de dividendos e o reforço das alíquotas sobre rendimentos mais altos como medidas centrais para ampliar a progressividade e financiar políticas redistributivas (Gobetti; Orair, 2016).

2.5 O IMPOSTO DE RENDA HOJE

A Constituição de 1988 exige que o Imposto sobre a Renda observe a capacidade contributiva e a progressividade. Na prática, porém, o IRPF combina a tabela progressiva com um amplo conjunto de isenções, deduções e regimes especiais, que limitam seu potencial redistributivo (Introíni *Et AL.*, 2018, p. 17). Convivem, nesse arranjo, a legislação estrutural, notadamente a Lei nº 9.250/1995 (pessoa física) e o RIR/2018, e dispositivos que favorecem a

renda do capital, como a isenção de lucros e dividendos e o regime de juros sobre capital próprio (Lei nº 9.249/1995), gerando assimetrias entre rendimentos de natureza econômica equivalente.

No ano-calendário de 2025, a tabela do IRPF tem cinco faixas e fixa a alíquota de 27,5% para rendimentos mensais acima de R\$4.664,68; assim, quem recebe R\$4.664,68 entra na mesma faixa superior de quem recebe R\$100.000,00. Esse desenho, segundo o DIEESE, é resultado de uma tabela que acumulou defasagem média de 154,67% entre 1996 e 2024, pela inflação oficial (DIEESE, 2025, p. 3). Em outras palavras, a falta de correção comprimiu as faixas, empurrando rendas médias para o topo da tabela e achatando a progressividade que a estrutura formal pretendia assegurar.

Com a promulgação da EC nº 132/2023, a reforma tributária retornou ao centro do debate e incorporou novos princípios ao sistema: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, §3º), além da diretriz de que alterações na legislação buscarão atenuar efeitos regressivos (art. 145, §4º). A emenda também fixou prazo ao Poder Executivo, nos termos do art. 18, I, para envio de projeto de lei de reforma da tributação da renda ao Congresso Nacional.

Embora o prazo tenha sido descumprido, o Poder Executivo apresentou, em 18/3/2025, o PL nº 1.087/2025, que avança sobre aspectos específicos do IRPF ao propor: (i) isenção do IRPF para rendimentos mensais de até R\$5.000,00; (ii) redução do imposto devido para rendas até R\$7.000,00; e (iii) instituição de uma alíquota mínima sobre altas rendas (Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo – IRPFM). Além de novas regras para lucros e dividendos. As medidas foram justificadas como formas de mitigar distorções e reforçar a justiça fiscal

Assim, de um lado, a conjuntura atual do IRPF evidencia entraves que neutralizam a progressividade, sobretudo o tratamento privilegiado das rendas do capital e, de outro, uma janela de oportunidade aberta pelo PL nº 1.087/2025, que busca adequá-lo, ou ao menos aproximá-lo, do objetivo de redução das desigualdades sociais previsto no art. Art. 3º, III, da CF/88.

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA DA RENDA NO CONTEXTO DA EC N. 132/2023

3.1 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A NOVA ESTRUTURA DO SISTEMA

A Emenda Constitucional nº 132/2023, amplamente conhecida como a reforma tributária sobre o consumo, inaugurou um reordenamento institucional do sistema tributário brasileiro. Seu texto introduziu princípios estruturantes que orientam a política fiscal nacional, como simplicidade, transparência, justiça, cooperação federativa e sustentabilidade ambiental.

Em termos de desenho normativo, a reforma consolidou um modelo dual de tributação sobre bens e serviços, fundado nos ideais de simplificação, neutralidade e eficiência econômica, e acrescido de diretrizes explícitas de progressividade e equidade. O novo arranjo constitucional prioriza a racionalização das bases de incidência, a redução da cumulatividade e a harmonização federativa, por meio de uma arquitetura de partilha mais estável, que inclui regras de transição, instâncias de coordenação intergovernamental e mecanismos de governança voltados à preservação da autonomia dos entes subnacionais e à diminuição dos conflitos federativos.

Não obstante o mérito da Emenda nº 132/2023 em explicitar tais vetores, especialmente ao incluir no art. 145, §3º, a menção expressa à busca pela justiça tributária, e no §4º, a determinação de que alterações legislativas devem visar à atenuação de efeitos regressivos, mantém-se a centralidade da tributação sobre o consumo no conjunto da arrecadação nacional (Greco; Rocha, 2024, p. 770). Ainda assim, a emenda representa uma mudança de paradigma, ao introduzir balizas normativas de justiça fiscal. Especialmente, ao estabelecer no art. 18, inciso I, o prazo de noventa dias para que o Poder Executivo encaminhasse ao Congresso Nacional projeto de lei de reforma da tributação da renda, acompanhado das estimativas e estudos de impacto orçamentário e financeiro correspondentes.

Esse comando revela que, embora a EC nº 132/2023 tenha concentrado esforços na reorganização da tributação sobre o consumo, também reconheceu a urgência de reformar a tributação da renda como etapa complementar e necessária à correção da regressividade estrutural da matriz tributária brasileira. Dessa forma, a emenda não apenas redesenhou o sistema sob a ótica da eficiência, mas abriu caminho para um novo ciclo de justiça distributiva, recolocando a tributação da renda no centro do debate sobre equidade fiscal e redução das desigualdades sociais.

A EC nº 132/2023, ao convocar a reforma da renda e explicitar princípios de justiça, restaura o compromisso com a distribuição equitativa dos encargos, dirigindo o esforço

reformista à eliminação de privilégios e à recomposição da progressividade no topo. Sob a ótica constitucional, a tributação da renda deve ser construída para atingir quem não contribui de forma proporcional, conforme a técnica da progressividade e a diretriz da capacidade contributiva. Na prática, isso implica corrigir defasagens da tabela, ampliar o número de faixas e a alíquota-teto em patamar compatível com padrões comparados, e, principalmente, reequilibrar o tratamento entre rendimentos do trabalho e do capital (Gobetti, 2024). Alinhando, assim, a tributação da renda ao ideário democrático da Constituição, que demanda que o sistema tribute com mais força os que mais podem, reduzindo o ônus indireto que recai sobre bens e serviços essenciais.

Visando atingir o objetivo demandado pelo art. 18, inciso I, da EC 132/2023, o Governo Federal enviou ao Congresso Nacional o PL 1.087/2025, objetivando a reforma de questões pontuais da tributação da renda das pessoas físicas, em cumprimento direto ao mandato constitucional de aprimorar a justiça fiscal. O projeto, elaborado pelo Ministério da Fazenda e encaminhado ao Congresso, propõe ampliar a faixa de isenção do IRPF, instituir uma alíquota mínima para altas rendas e retomar a tributação de dividendos, compondo uma espécie de “segunda fase” da reforma tributária.

3.2 O PROJETO DE LEI Nº 1.087/2025

A reforma tributária da renda representou a continuidade do processo de reestruturação do sistema fiscal brasileiro, iniciado com a Emenda Constitucional nº 132/2023. O Projeto de Lei nº 1.087/2025, elaborado pelo Ministério da Fazenda e encaminhado ao Congresso sob regime de urgência constitucional, foi aprovado pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal em novembro de 2025, encontrando-se, no momento da elaboração deste trabalho, pendente de sanção presidencial. A proposta consolidou uma reordenação da tributação da renda, combinando ampliação da faixa de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), instituição de alíquota mínima sobre altas rendas e retomada da tributação de lucros e dividendos. Por isso compondo o que o próprio governo denominou como a “segunda fase” da reforma tributária nacional.

A Exposição de Motivos nº 19/2025-MF, assinada pelo Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, justificou a proposição com base no diagnóstico de baixa (ou nula) progressividade do IRPF no topo da distribuição de renda; fenômeno atribuído a isenções e distorções históricas do sistema. Entre os fatores apontados, destacam-se a isenção de lucros e dividendos pagos a pessoas físicas, denominado de “caso raro no mundo atual”, os regimes especiais de tributação

e as brechas no Lucro Real, que fazem da carga sobre o lucro empresarial desigual entre setores e firmas. O texto fundamentou-se em dados do IPEA, segundo os quais os 1% mais ricos da população detêm 23,6% da renda disponível das famílias brasileiras, sendo mais de 70% dessa renda composta por rendimentos de capital (Gobetti, 2024, p. 3). Essa estrutura concentrada da renda seria, segundo o governo, um dos principais obstáculos à efetividade do princípio constitucional da capacidade contributiva e à realização da justiça fiscal.

O texto aprovado alterou as Leis nº 9.250/1995 e nº 9.249/1995, instituindo um redutor de imposto destinado a isentar, na prática, os rendimentos mensais de até R\$5.000,00, e a reduzir parcialmente a tributação de rendas situadas entre R\$5.000,01 e R\$7.350,00. Contribuintes com rendimentos superiores a esse patamar não foram contemplados pela medida. Antes da reforma, a faixa de isenção alcançava apenas quem recebia até R\$3.076,00 mensais (equivalente a dois salários-mínimos). Portanto, a proposta t elevou em mais de 40% o limite de isenção, impactando diretamente as classes médias e de menor renda. Estimativas oficiais apontaram que a medida implicará uma renúncia de aproximadamente R\$25,4 bilhões em 2026, correspondente a 10% da arrecadação total do IRPF, aproximadamente de R\$227 bilhões anuais (Senado Notícias, 2025). No entanto, conforme estimativas do governo, as renúncias de receita serão compensadas pela instituição da nova hipótese de incidência sobre altas rendas e a tributação dos lucros e dividendos remetidos ao exterior, com uma estimativa de R\$34,12 bilhões em 2026.

Figura 2 – Impacto do PL. n. 1.087/2025 aos cofres públicos



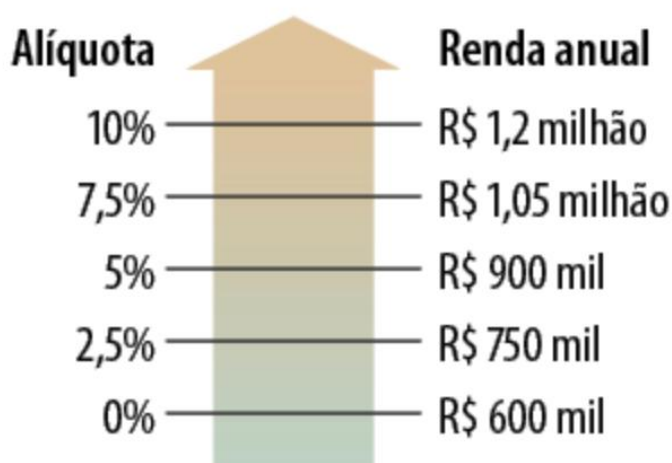
Fonte: Agência Senado, 2025.

Por outro lado, o projeto instituiu uma tributação mínima sobre altas rendas, aplicável a pessoas físicas com rendimento anual superior a R\$600 mil, com alíquotas progressivas de até 10%. O novo regime considerou todos os rendimentos recebidos no ano-calendário, inclusive os tributados exclusivamente na fonte, os isentos e os sujeitos à alíquota zero, portanto, alcançando uma base de cálculo mais ampla e integrada. A alíquota mínima, nula até o patamar de R\$600 mil anuais, cresce linearmente até atingir 10% para rendas acima de R\$1,2 milhão.

Figura 3 – Demonstração da progressividade do imposto sobre lucros e dividendos

Impostos sobre lucros/dividendos

A alíquota será progressiva, crescendo linearmente conforme o valor aumenta



Fonte: Agência Senado, 2025.

A partir dessa base ampla, a legislação aprovada permitiu deduzir rendimentos específicos, como: (i) parcela isenta da atividade rural; (ii) ganhos de capital, exceto os provenientes de operações realizadas em bolsa ou mercado de balcão organizado; (iii) rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) tributados exclusivamente na fonte, desde que não sujeitos ao ajuste anual; (iv) doações e heranças recebidas em adiantamento da legítima; (v) rendimentos de contas de poupança; (vi) remunerações produzidas por títulos e valores mobiliários de natureza incentivada, tais como LCI, LCA, CRA, CRI, CDA, WA, CDCA, CPR, LIG, LCD e títulos vinculados a projetos de investimento e infraestrutura, incluindo os fundos FIP-IE e FIP-PD&I; (vii) rendimentos distribuídos por Fundos de Investimento Imobiliário (FII) e Fiagros, com cotas negociadas exclusivamente em bolsa e com mínimo de 100 cotistas;

(viii) indenizações por acidente de trabalho ou danos materiais e morais (excetuados os lucros cessantes); (ix) rendimentos isentos previstos nos incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei nº 7.713/1988; (x) rendimentos de títulos e valores mobiliários isentos ou sujeitos à alíquota zero, exceto ações e demais participações societárias; (xi) lucros e dividendos relativos a resultados apurados até o ano-calendário de 2025, desde que com distribuição aprovada até 31 de dezembro de 2025; e (xii) repasses obrigatórios de emolumentos referentes à atividade exercida por titulares de cartórios (Senado Notícias, 2025).

O texto também previu um mecanismo de abatimento. Após calculado o imposto mínimo devido, o contribuinte poderá deduzir os valores já pagos ou devidos de IR no mesmo exercício. Assim, o imposto adicional somente incidirá se o total de tributos pagos for inferior ao valor mínimo estabelecido. Caso o resultado seja negativo ou igual a zero, nada mais será devido. Além disso, do valor positivo encontrado será subtraído o montante do IRPF antecipado, correspondente a 10% sobre lucros e dividendos que ultrapassem R\$50 mil por mês, e o saldo final será adicionado ao IRPF a pagar ou restituir.

Para evitar dupla tributação sobre lucros, o projeto criou um mecanismo de segurança denominado “reductor”, que limita a soma da carga tributária sobre o lucro corporativo e pessoal. O dispositivo garante que o total recolhido entre a empresa (IRPJ e CSLL) e o sócio (IRPF) não ultrapasse os tetos de 34%, 40% ou 45%, conforme o setor. Se esse limite for excedido, o contribuinte fará jus a um desconto automático, restabelecendo a carga dentro dos limites legais.

No campo da renda de investimentos, a partir de janeiro de 2026, a distribuição de lucros e dividendos superiores a R\$50 mil mensais a uma mesma pessoa física residente no Brasil, sujeita-se a retenção de 10% na fonte, sem deduções na base de cálculo. Permaneceram excluídos da regra os lucros cuja distribuição foi aprovada até 31 de dezembro de 2025, mesmo que o pagamento ocorra posteriormente. Também ficaram isentos dessa incidência os rendimentos provenientes de aplicações já tradicionalmente favorecidas, como LCI, LCA, CRA, CRI, LIG, LCD e fundos do agronegócio (Fiagro). Além disso, excluíram-se as debêntures incentivadas de infraestrutura e os fundos e ETFs que invistam, no mínimo, 85% dos recursos em projetos de energia, saneamento e logística (Senado Notícias, 2025).

No âmbito internacional, o projeto introduziu a tributação de lucros e dividendos enviados ao exterior, à alíquota de 10% de IRRF, aplicável a qualquer valor, sem piso ou teto, e tanto a beneficiários pessoas físicas quanto jurídicas. A norma previu exceções apenas para governos estrangeiros com reciprocidade, fundos soberanos conforme definidos na Lei 11.312, de 2006; e entidades de previdência internacional. Quando a soma da alíquota efetiva de tributação da empresa no Brasil e a retenção de 10% na fonte ultrapassar o limite combinado

do IRPJ e da CSLL, será concedido ao beneficiário crédito tributário compensatório, conforme regulamento (Senado Notícias, 2025).

Por fim, a legislação determinou mecanismos de compensação federativa. Estados, Distrito Federal e municípios serão compensados pelas reduções de arrecadação decorrentes da elevação da faixa de isenção, por meio do aumento das receitas dos respectivos Fundos de Participação (FPE e FPM). Caso esse incremento não seja suficiente, a União efetuará compensação trimestral com base nas novas receitas obtidas com a tributação das altas rendas e das remessas ao exterior. Ademais, o Poder Executivo deverá, no prazo de um ano, encaminhar ao Congresso Nacional um projeto de lei instituindo uma política nacional de atualização periódica dos valores da tabela do IRPF, com o objetivo de preservar a justiça fiscal ao longo do tempo (Senado Notícias, 2025).

Em síntese, a aprovação do PL nº 1.087/2025 traduziu em norma infraconstitucional o esforço de reaproximação do Imposto de Renda aos seus fundamentos de justiça e progressividade, corrigindo a defasagem histórica da tabela e integrando a tributação da renda do trabalho e do capital. Desse modo, a proposta reafirmou a centralidade da tributação direta e pessoal como instrumento de redução das desigualdades, em conformidade com o art. 3º, III, da Constituição Federal, e consolidou nova arquitetura tributária coerente com os vetores principiológicos inaugurados pela EC nº 132/2023.

4 PERSPECTIVAS PARA A EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: A REFORMA DA RENDA E O CUMPRIMENTO DO ART. 3º DA CONSTITUIÇÃO

A Constituição de 1988 consagra, no art. 3º, III, a redução das desigualdades sociais como um dos objetivos fundamentais da República, delineando um projeto normativo de transformação social dotado de eficácia jurídica imediata. Trata-se de uma norma-fim, de caráter teleológico, que irradia seus efeitos sobre toda a ordem constitucional, inclusive sobre o sistema de finanças públicas. Em coerência com os demais incisos do art. 3º — construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inc. I), desenvolvimento nacional (inc. II) e promoção do bem de todos (inc. IV) —, a tributação assume função que transcende a mera arrecadação. O tributo torna-se instrumento constitucional de justiça social, voltado à concretização de direitos fundamentais e à realização material da igualdade (Fernandes; Gassen, 2016, p. 356).

A densidade normativa desse objetivo articula-se com o princípio da igualdade tributária (art. 150, II) e com a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), que reclamam, de um lado, igualdade horizontal entre contribuintes em situação equivalente e, de outro, igualdade vertical mediante gradação conforme a capacidade econômica (Lagemann, 2001, p. 290). A progressividade tributária, técnica de realização da igualdade material, é a resposta institucional para que quem tem mais contribuir proporcionalmente mais do que quem tem menos, dando efetividade ao solidarismo fiscal que permeia a Constituição.

Vincular justiça fiscal e art. 3º significa reconhecer que a matriz tributária deve, sempre que possível, deslocar o ônus da arrecadação do consumo para a renda e o patrimônio, pois a incidência regressiva sobre bens e serviços essenciais agrava desigualdades e colide com o mínimo existencial. Como sustenta a doutrina, a capacidade contributiva opera na seara dos impostos, como expressão tributária da igualdade e da solidariedade, demandando um sistema progressivo que distribua o ônus conforme a aptidão econômica real do contribuinte, sem privilégios arbitrários (Fernandes; Gassen, 2016, p. 360-361).

A consolidação de um sistema justo requer o fortalecimento da tributação direta sobre renda e patrimônio. A experiência brasileira evidencia que a ênfase na arrecadação indireta compromete a função redistributiva do Estado (Gobetti; Orair, 2016). Embora a EC 132/2023 tenha racionalizado a tributação sobre o consumo, o avanço em direção à justiça fiscal depende da correção das distorções do Imposto de Renda sobre a renda e o patrimônio. O estudo do IPEA (Carvalho Junior, 2025) demonstra que o PL 1.087/2025, ao instituir um imposto mínimo

de até 10%, constitui passo inicial, mas insuficiente para eliminar a regressividade no topo da distribuição, exigindo abordagem estrutural.

A análise do IPEA demonstra que, embora a ampliação da faixa de isenção e a criação de um imposto de renda mínimo representem avanço na arquitetura do IRPF, a proposta permanece incapaz de suprimir a regressividade no topo. Mesmo com alíquota mínima de até 10% sobre rendas superiores a R\$ 600 mil anuais, as alíquotas efetivas seguem decrescentes após o percentil 98, mantendo-se mais baixas entre contribuintes de rendas extremamente elevadas — justamente onde concentram-se rendimentos isentos ou diferidos (Carvalho Junior, 2025, p. 13).

Para o estudo, o desenho do PL 1.087/2025 contém lacunas relevantes, como a exclusão de diversas fontes da base do imposto mínimo (por exemplo, dividendos de fundos imobiliários, rendimentos de letras de crédito, ganhos de capital isentos e benefícios indiretos). Com isso, cerca de 16% da renda total no topo permaneceria fora de tributação, reduzindo o alcance redistributivo (Carvalho Junior, 2025, p. 4). Ademais, a tributação na fonte de 10% sobre dividendos acima de R\$50 mil mensais cria incentivos ao fracionamento de lucros e à subdistribuição de dividendos, comprometendo eficiência e equidade (Carvalho Junior, 2025, p. 4).

Como resposta, o estudo de Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior (2025) propõe reconfiguração estrutural da tributação da renda, mediante um Imposto Mínimo Global de 14% sobre a renda total dos 2% mais ricos, abrangendo todas as fontes — do trabalho, do capital e isentas — e considerando conjuntamente o IRPF e as contribuições previdenciárias. A medida corrige a regressividade e tem potencial arrecadatário estimado em R\$145,6 bilhões, equivalente a aumento de cerca de 40% na arrecadação do IRPF (de 3,1% para 4,3% do PIB) (Carvalho Junior, 2025). O modelo prevê também tributação definitiva de 15% sobre dividendos, reduzindo a variância da carga efetiva entre rendas do trabalho e do capital e desestimulando a arbitragem entre as fontes.

Ainda, o estudo sugere medidas complementares: limitação das deduções de despesas médicas, substituídas por créditos tributários fixos por faixa etária; restrição das deduções com fundos de pensão a rendas anuais de até R\$600 mil e alongamento do prazo para usufruir da alíquota regressiva; harmonização da tributação de aluguéis e rendimentos imobiliários sob alíquota definitiva de 15%; e mecanismos anti-elisão, como *Exit Tax* e inclusão de heranças e doações na base do imposto mínimo, com crédito do ITCMD pago. Em conjunto, tais providências alinham o sistema aos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal distributiva (Carvalho Junior, 2025).

Do ponto de vista econômico, o estudo aponta que o temor de “*supertributação* dos lucros” ou de desincentivo ao investimento carece de sustentação robusta na evidência comparada. As alíquotas efetivas médias sobre lucros corporativos convergem internacionalmente ao redor de 20%. O Brasil, com *gap* relevante no IRPJ/CSLL e ampla subtributação de rendas do capital no topo, dispõe de espaço para corrigir injustiças sem perda de eficiência, sobretudo se a reforma da renda vier acompanhada de racionalização de tributos indiretos e redução de custos de conformidade (Carvalho Junior, 2025, p. 10).

Paralelamente, um dos vetores da injustiça fiscal brasileira está na arquitetura dos gastos tributários que, sob o pretexto de neutralidade ou incentivo, operam distribuição regressiva de benefícios, violando igualdade material e capacidade contributiva. A evidência administrativa indica alta concentração de deduções previdenciárias e de fundos de pensão abertos nos estratos superiores: 56,7% das deduções de previdência privada concentram-se nos 5% mais ricos. Assim demonstrando que o regime atual favorece aqueles capazes de alocar grande parcela da renda em instrumentos dedutíveis e de usufruir alíquotas de resgate regressivas (Carvalho Junior, 2025, p. 11).

A partir desse diagnóstico, observa-se que a estrutura tributária brasileira não apenas falha em cumprir o dever constitucional de reduzir desigualdades, mas o inverte: transfere o peso da arrecadação aos mais pobres e exime os grandes detentores de capital (Bomfim, 2024, p. 303). A regressividade decorre não só da composição da carga, mas da seletividade inversa dos benefícios e renúncias fiscais, que concentram vantagens nas rendas altas. Nesse sentido, a racionalização dos gastos tributários torna-se imperativa para compatibilizar eficiência, arrecadação e justiça.

A desigualdade horizontal resultante é manifesta: contribuintes com mesma renda total enfrentam cargas efetivas distintas por estrutura de rendimentos e uso de deduções. Ao subtributar rendimentos do capital e ao permitir deduções amplas para os mais ricos, o sistema gera um duplo desvio: rompe com o comando de igualdade do art. 150, II, e colide com a progressividade do art. 153, § 2º, I (no concernente à renda), enfraquecendo o papel redistributivo do IRPF (Bomfim, 2024, p. 305).

Reconfigurar gastos tributários regressivos abre espaço para alíquotas marginais mais adequadas no topo e para desoneração no consumo, potencializando o efeito distributivo de uma reforma da renda. A integridade sistêmica exige que cada benefício seja justificado por finalidade constitucional legítima, proporcionalidade e efetividade, sob pena de censura por violação à igualdade tributária.

No mesmo sentido, a justiça fiscal requer integrar plenamente as rendas do trabalho e do capital sob o critério da capacidade contributiva. A Constituição de 1988 não distingue entre fontes de renda quanto ao dever de contribuir segundo a aptidão econômica (art. 145, § 1º). A isenção de lucros e dividendos e a subtributação das heranças, por conseguinte, criam uma assimetria que compromete a realização do art. 3º, III: concentram riqueza, alimentam estratégias de “pejotização” e arbitragem entre bases, e induzem regressividade no topo (Bomfim, 2024, p. 304-306).

Quanto ao patrimônio, heranças e doações devem integrar de forma orgânica a arquitetura redistributiva do sistema tributário. O dever de solidariedade intergeracional, imanente ao projeto constitucional e reforçado pela função social da propriedade, legitima a revisão do ITCMD e a sua articulação com a tributação da renda de altas fortunas (Pires, 2022, p. 181-198).

A inserção das heranças nessa base, com limites e créditos apropriados, protege pequenas transmissões, racionaliza custos cartoriais e evita que o sistema penalize desproporcionalmente os menos abastados. Esse desenho, combinado com progressividade do IRPF e a tributação definitiva de dividendos, conforma uma tríade coerente com o art. 3º: inclui capital e patrimônio na redistribuição, reduz a desigualdade de oportunidades e corrige o viés regressivo do atual arranjo.

Além disso, a decisão do STF na ADO nº 55 reforça esse vínculo entre justiça fiscal e o dever de concretizar a progressividade. A ação, proposta pelo PSOL, sustentou que a instituição do IGF é essencial para reduzir desigualdades sociais. Para o partido, a criação do IGF não representa penalização aos mais ricos, mas cumprimento da exigência constitucional de solidariedade, na qual quem tem maior capacidade contributiva deve contribuir mais. Argumentou ainda que a evasão fiscal não é obstáculo suficiente à sua instituição, pois cabe ao legislador criar mecanismos de fiscalização adequados. O STF, ao reconhecer a omissão inconstitucional do Congresso Nacional em regulamentar o IGF, sem fixar prazo para edição da lei complementar, abre uma janela institucional para que o Parlamento retome o compromisso constitucional de estruturar um sistema tributário progressivo e solidário, alinhado ao projeto republicano de justiça social delineado pela Constituição de 1988.

Nada disso se faz sem enfrentar barreiras políticas, econômicas e institucionais. A resistência de grupos beneficiários de renúncias e isenções, a litigiosidade, a complexidade normativa e o custo de conformidade são elementos que conspiram contra mudanças estruturais.

A superação dessas barreiras exige coordenação federativa, transparência, participação social e avaliação contínua. Assim, como dispõe Pedro Júlio Sales D’Araújo (2021), torna-se

essencial promover um diálogo efetivo entre o poder político, os setores produtivos e a sociedade civil, de modo que o cidadão-contribuinte participe não apenas como destinatário das normas fiscais, mas como sujeito ativo na formulação das políticas tributárias do país:

Quando voltado para a tributação, o povo deve ser muito mais do que simples contribuinte da coletividade, mas responsável ativo pela definição das escolhas que irão moldar a matriz tributária daquele país e destinatário das prestações civilizatórias que serão financiadas por meio da arrecadação. (D'aráujo, 2021, p. 325)

Por fim, do ponto de vista jurídico-constitucional, o art. 3º é norma de eficácia plena no que concerne à orientação das políticas públicas e à vinculação dos poderes constituídos (Bercovici, 2012, p. 213). A inércia legislativa diante das desigualdades reproduzidas por renúncias e privilégios fiscais contraria a diretriz constitucional e pode ser controlada por meio de deveres de proteção e de promoção.

Em síntese, a justiça fiscal é a dimensão econômica do princípio da igualdade, e sua realização é condição para que o projeto constitucional de 1988 deixe de ser promessa. Vincular a tributação ao art. 3º, III — redução das desigualdades sociais — impõe que a política tributária opere como instrumento de inclusão e de solidariedade, não de exclusão (Fernandes; Gassen, 2016, p. 359–361). Ao reconhecer que a matriz brasileira é regressiva e que a progressividade da renda foi erodida por isenções e benefícios regressivos, a resposta constitucional demanda fortalecer a tributação direta, rever gastos tributários e instituir um imposto mínimo efetivo sobre a renda total dos mais ricos, com tributação definitiva de dividendos (Gobetti, 2024, p. 7-8). Essa agenda não é voluntarismo: é o cumprimento do dever estatal de distribuir equitativamente a carga tributária, de personalizar os impostos segundo capacidade econômica e de harmonizar justiça e segurança jurídica.

A EC 132/2023 gerou oportunidades para atenuar a regressividade no consumo. Mas sem reformar a renda e o patrimônio, não haverá redenção distributiva. A proposta de TEGR mínima de 14% e de 15% sobre dividendos, associada à limitação de deduções regressivas e à integração de heranças e doações com créditos do ITCMD, forma um arco de medidas que, coerentemente, corrige a regressividade no topo e desonera a base (Carvalho Junior, 2025).

Não se desconhece que o Projeto de Lei nº 1.087/2025 representou um início relevante nesse processo, ao propor um imposto mínimo sobre altas rendas e ampliar a faixa de isenção para os que menos ganham, dando o primeiro passo para reconstruir a progressividade do IRPF. O desafio que se impõe, doravante, é aprofundar essa trajetória, implantando as demais reformas estruturais — sobre a renda do capital, os benefícios regressivos e o patrimônio — de

modo que o Brasil possa, enfim, atenuar de forma consistente a regressividade histórica de sua matriz tributária e, na prática, cumprir o mandamento constitucional de justiça social.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa demonstrou que a justiça fiscal, enquanto dimensão econômica do princípio da igualdade, constitui elemento essencial da Constituição de 1988 e impõe ao sistema tributário brasileiro o dever de contribuir para a redução das desigualdades sociais (art. 3º, III). Longe de representar mero ideal político, trata-se de um comando normativo de eficácia plena, que orienta tanto o legislador quanto a interpretação constitucional das normas tributárias.

A análise histórica revelou que o Imposto de Renda da Pessoa Física, criado em 1922, nasceu sob o signo da progressividade, mas perdeu densidade redistributiva ao longo do tempo. A redução das faixas e das alíquotas marginais, a ampliação de deduções e isenções e, sobretudo, a isenção de lucros e dividendos instituída pela Lei nº 9.249/1995, transferiram o peso da arrecadação para os trabalhadores e para o consumo, invertendo a ordem prevista na Constituição. A matriz tributária brasileira, tornou-se estruturalmente regressiva, onerando mais os que menos têm e beneficiando o capital em detrimento do trabalho.

Sob o ponto de vista empírico, os estudos da Receita Federal, do IPEA e de organismos internacionais confirmam esse diagnóstico. A composição da carga, fortemente concentrada sobre bens e serviços, produz efeitos regressivos persistentes. Já a tributação direta sobre a renda e o patrimônio, que deveria ancorar a progressividade, permanece com baixa capacidade de redistribuição. Assim, o sistema fiscal brasileiro atual mostra-se incompatível com o projeto constitucional de justiça social.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no texto constitucional a exigência de atenuar efeitos regressivos, recolocando a justiça fiscal no centro da política tributária. Ao mesmo tempo, reconheceu a necessidade de uma reforma da renda, estabelecendo, em seu art. 18, I, o dever do Poder Executivo de propor uma reforma da renda. Nesse contexto, o Projeto de Lei nº 1.087/2025, em que pese proponha apenas ajustes pontuais, representa a primeira tentativa concreta de reequilibrar a matriz tributária pela via da renda.

O PL nº 1.087/2025, ao ampliar a faixa de isenção do IRPF e instituir um imposto mínimo sobre altas rendas, traduz avanços relevantes em termos de progressividade legal e equidade horizontal. Sua aprovação simboliza o início de uma trajetória de reaproximação entre o sistema tributário e os objetivos constitucionais de igualdade e solidariedade. Contudo, como demonstram as evidências apresentadas, o impacto redistributivo efetivo permanece limitado enquanto persistirem isenções, deduções regressivas e regimes especiais que favorecem o topo da distribuição.

A Carta de Conjuntura nº 68/2025 do IPEA, ao propor um imposto mínimo global de 14% sobre a renda total dos mais ricos, com tributação definitiva de 15% sobre dividendos e revisão das deduções regressivas, oferece uma diretriz consistente para aprofundar a progressividade do sistema e ampliar a justiça fiscal. Tais medidas, quando integradas à racionalização da tributação indireta e à revisão dos gastos tributários, podem realinhar a matriz brasileira ao mandamento constitucional de redução das desigualdades.

Nesse horizonte, a decisão do STF na ADO nº 55, que reconheceu a omissão do Congresso Nacional em regulamentar o IGF, reitera a dimensão vinculante da progressividade tributária. O reconhecimento de que o legislador se omite ao não tributar grandes fortunas, representa passo adicional para a concretização de um sistema tributário equitativo, especialmente em um país com forte concentração de riqueza e baixa tributação sobre o patrimônio.

Contudo, o caminho para a efetivação da justiça fiscal exige mais do que reformas pontuais. Requer coordenação federativa, simplificação normativa, transparência e participação social. O contribuinte deve ser reconhecido como sujeito ativo na formulação das políticas fiscais, e não mero destinatário das obrigações tributárias. A legitimidade democrática do sistema depende de que a arrecadação seja percebida como justa, proporcional e orientada à concretização dos direitos fundamentais.

Em conclusão, o presente estudo reafirma que a reforma da tributação da renda é condição necessária para que o Brasil cumpra o projeto de 1988. O PL nº 1.087/2025 representa um início promissor, mas a justiça fiscal somente será alcançada quando a tributação direta sobre a renda, o capital e o patrimônio for efetivamente progressiva e os benefícios fiscais deixarem de concentrar renda no topo.

A construção de uma matriz tributária mais justa depende de vontade política e compromisso institucional com os valores constitucionais da igualdade e da solidariedade. A trajetória futura deve combinar técnica e justiça, eficiência e equidade, de modo que a tributação converta-se em verdadeiro instrumento de transformação social. Só assim o Brasil poderá atenuar de forma consistente a regressividade histórica de seu sistema tributário, e realizar, em sua plenitude, o mandamento do art. 3º, III, da Constituição: reduzir as desigualdades e construir uma sociedade livre, justa e solidária.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Erika Amorim; VIANNA, Salvador Teixeira Werneck. **Carga tributária indireta no Brasil: análise da incidência efetiva sobre as famílias**. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.18235/0010356>. Acesso em: 10 nov. 2025.

Agência Senado. *Entenda as regras para isenção do Imposto de Renda e taxaço de altas rendas*. Brasília, 05 nov. 2025. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/11/05/entenda-as-regras-para-isencao-do-imposto-de-renda-e-taxacao-de-altas-rendas>. Acesso em: 18 nov. 2025.

ANDRADE, José Maria Arruda de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: o que é e por que estudá-la nos dias de hoje?. In: Maria de Paula Dallari Bucci, Rodrigo Pagani de Souza. (Org.). **O ensino jurídico no bicentenário da independência**. 1ed. Belo Horizonte: DPlácido. 2022.

BERCOVICI, Gilberto. **Política econômica e direito econômico**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012

BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e desafios da tributação progressiva sobre a renda e seus efeitos sobre a desigualdade no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 56, n. 12, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.12.2024.2420>. Acesso em 1º out. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.087, de 18 de março de 2025**. Altera a legislação do imposto sobre a renda para instituir a redução do imposto devido nas bases de cálculo mensal e anual e a tributação mínima para as pessoas físicas que auferem altas rendas, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 1.087-B/2025**: redação final. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2025.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 nov. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos nº 00019/2025/MF (acompanhou o PL nº 1.087/2025)**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Secretaria de Política Econômica. Impactos da reforma do IRPF proposta no PL 1.087/2025 na progressividade e na desigualdade de renda**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2025.

BRASIL. Presidência da República. **LEI No 4.625, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1922**. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 8 nov. 2025.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O PL 1.087/2025 e uma proposta de tributação mínima global de 14% sobre a renda**. Carta de Conjuntura, Brasília, DF, n. 68, Nota de Conjuntura 5, 3º trim. 2025. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, 2025. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/16991>. Acesso em: 8 nov. 2025.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; ANDRADE, José Maria Arruda de. **Por que devemos estudar a regressividade da matriz tributária brasileira**. JOTA Info, 22 jul. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/por-que-devemos-estudar-a-regressividade-da-matriz-tributaria-brasileira>. Acesso em: 10 nov. 2025

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A matriz tributária brasileira: revisitando os pressupostos da atividade financeira do Estado para resgatar a importância dos tributos. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFD FE**, v. 19, p. 139-168, 2021.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A matriz tributária: como pensar o fenômeno tributário na contemporaneidade. *In*: CAMPEDELLI, Laura Romano; NASCIMENTO, Nathan Gomes Pereira do; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales (org.). **Cidadania fiscal no século XXI**: estudos do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. São Paulo: FGV Direito SP, 2023.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira**. 2021. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. doi:10.11606/T.2.2021.tde-15082022-085421. Acesso em: 10 nov. 2025.

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Imposto de Renda Pessoa Física**: a isenção para rendas até R\$ 5 mil. São Paulo: DIEESE, 21 mar. 2025. (Nota Técnica, nº 284). Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2025/notaTec284IR.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2025.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Cidadania fiscal no século XXI**: estudos do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. São Paulo: Max Limonad, 2016.

GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2. ed., rev., atual. e aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir. **Direito tributário**: pressupostos e classificações dos tributos. Brasília: Mimeo, 2009. p. 3.

GASSEN, Valcir. **Matriz tributária**: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 102, n. 935, p. 243–264, set. 2013.

GHIRARDI, José Garcez. Sistema tributário, desigualdade e democracia: contribuições do GT/NEF “Cidadania Fiscal e Transparência”. In: CAMPEDELLI, Laura Romano; NASCIMENTO, Nathan Gomes Pereira do; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales (coords.). **Cidadania fiscal no século XXI**: estudos do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. São Paulo: Max Limonad, 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Concentração de renda no topo**: novas revelações pelos dados do IRPF. Rio de Janeiro: FGV IBRE – Observatório de Política Fiscal, 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária**: diagnóstico para uma proposta de reforma (Carta de Conjuntura, nº 65, Nota de Conjuntura 8). Brasília, DF: Ipea, 29 out. 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária**: a agenda negligenciada. Rio de Janeiro: Ipea, abr. 2016. (Texto para Discussão, nº 2190). Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/6633>. Acesso em: 10 nov. 2025.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: PIRES, Manoel (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. p. 125.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 56, p. 752–780, 1º quadrimestre 2024.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck *et al.* Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária**: diagnóstico e premissas. Brasília, DF: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Equitativa**. Ensaios Fundação de Economia e Estatística SEH. Porto Alegre, v. 22, no 1, 2001, p. 288-306.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano G. F.; CASTRO, Fábio Ávila de. **O topo da distribuição de renda no Brasil**: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006–2012). Dados, v. 58, p. 7–36, 2015. DOI: 10.1590/00115258201537. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/00115258201537>. Acesso em: 10 nov. 2025.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil**: um enfoque da pessoa física (1922–2013). Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 283–307, 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 364-367.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Prefácio. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**: Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 7.