

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ADRYELLE COVRE LEITE

**O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO
INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL**

VITÓRIA
2017

ADRYELLE COVRE LEITE

**O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMO
INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dra. Karoline Marchiori de Assis.

VITÓRIA

2017

A Deus, por tudo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por ter me dado força para suportar todos os obstáculos e desafios.

A minha família, pelo amor incondicional, pelos sacrifícios e incentivos para a realização dos meus sonhos.

A minha orientadora professora Doutora Karoline Marchiori de Assis, por toda paciência, apoio, correções e incentivos.

As minha amigas de turma, que contribuíram com todo amparo e incentivo para que eu escrevesse sobre o tema deste trabalho.

E a todos que, de alguma forma, participaram do meu processo de aprendizado e formação na Faculdade de Direito de Vitória.

“O imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado a uma revolução social, sem sangue, suor ou lágrimas (...).”

(Misabel Derzi)

RESUMO

O imposto de renda, como tributo de natureza pessoal, progressivo e direto, tem por finalidade, além da arrecadação pelo Estado, a promoção da justiça social, vez que considera, precipuamente, a capacidade contributiva do contribuinte, por meio da aplicação progressiva das de suas alíquotas, consubstanciada no princípio da igualdade, conforme previsão constitucional. Muito embora o imposto de renda das pessoas físicas obedeça formalmente a Constituição da República e às normas as quais ele se subordina, o mundo fático tem se mostrado distante de atender as finalidades constitucionais. Diante dessa realidade, o presente estudo teve por finalidade solucionar o problema proposto, qual seja, de que maneira o imposto de renda poderia ser usado como instrumento de justiça social, capaz de atenuar as desigualdades sociais e promover uma redistribuição de renda mais justa, utilizando-se do método científico dedutivo. Verificou-se que, para se alcançar a justiça social por meio da incidência do imposto de renda, faz-se imprescindível a correção na tabela do imposto de renda, a fim de que reflita a real situação brasileira, o que corresponde, portanto, no aumento no número de alíquotas progressivas, correção da tabela com base nos índices da inflação e aumento das hipóteses de dedução de despesas, tenham tributação correspondente ao Imposto de Renda, de maneira que não fomenta as disparidades sociais, atendendo, dessa forma, a justiça social.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda da Pessoa Física. Capacidade contributiva. Progressividade. Justiça social

LISTA DE TABELAS

Quadro 1 - Demonstrativo das deduções permitidas na Declaração de IRPF, por período	39
Quadro 2 - Demonstrativo da Progressividade do IRPF	10

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

UFIR Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 ORIGENS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA	12
1.1 ORIGENS E EVOLUÇÃO	13
1.2 BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PESSOA FÍSICA NO BRASIL	13
2 O IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS FÍSICAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	18
2.1 ESTRUTURA ATUAL DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL: ASPÉCTOS GERAIS E O CONCEITO DE RENDA.....	19
2.2 A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	25
2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS: INSTRUMENTO PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA SOCIAL	29
2.3.1 O princípio da igualdade (ou isonomia) tributária	32
2.3.2 O princípio da capacidade contributiva	33
3 A (IN)EFICÁCIA DO IRPF COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL	37

3.1 AS DEDUÇÕES INSUFICIENTES DE DESPESAS DO IRPF.....	37
3.2 A DEFASAGEM NA CORREÇÃO DA TABELA DO IRPF.....	34
3.4 A INEFICÁCIA DA PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IRPF.....	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

O desafio de fazer com que a Constituição Federal de 1988 se torne, de fato, uma carta democrática, impõe que se afaste, de uma vez por todas, a concepção de ser ela apenas uma constituição de princípios. Impõe, mais do que nunca, assegurar o respeito a igualdade, prevista no artigo 5º e a redução das desigualdades sociais, previstas na delimitação da ordem econômica.

Ao se analisar o imposto de renda das pessoas físicas, observa-se que este se pauta na progressividade e na capacidade contributiva, dessa forma, poderíamos inferir que: paga mais tributo aquele que tem mais renda, eis que se submeteria a alíquotas progressivamente maiores.

Entretanto, a tabela do IRPF no Brasil, ao invés de tornar-se mais progressiva, ficou mais regressiva ao longo dos anos. Isto porque, além reduzir, ao longo dos anos, o número de faixas progressivas de alíquotas e as hipóteses de despesas passíveis de deduções da tributação, a tabela do IRPF está a mais de 10 anos tendo correções abaixo da inflação.

É, portanto, neste cenário que o presente estudo visa adentrar: Como o imposto de renda poderia ser usado como instrumento de justiça social, capaz de promover uma tributação justa?

Inicialmente analisa-se o contexto da criação e a evolução no Brasil, tanto da tributação da renda em si como das teorias jurídicas que a amparam. Aborda-se a estrutura do imposto sobre a renda das pessoas físicas vigente no Brasil considerando, para tanto, os aspectos da regra matriz de incidência tributária.

O núcleo da discussão, se perfaz ao se analisar a aplicação da progressividade e da capacidade contributiva no imposto sobre a renda da pessoa física, trazendo à tona que a real tributação ora empregada, não observa os referidos princípios constitucionais, e, portanto, não perquire a justiça social.

É importante considerar que por ser um imposto pessoal, o IRPF pode obter essa justiça social, bastando tão somente aplicar uma tributação que observe a constituição federal, o que não se vê na legislação do IRPF vigente, haja vista a defasagem da correção inflacionária na tabela do referido imposto, além da previsão de alíquotas insuficientes, precárias faixas de rendas e hipóteses de dedução de despesas estipuladas pela Receita Federal do Brasil, que, acabam por fomentar as disparidades sociais.

Ademais, no plano de pesquisa, foi utilizado o método dedutível de abordagem, sendo que a investigação fundamentou-se em fontes doutrinárias, amparadas pelo tributário, com o objetivo de sustentar que a capacidade contributiva e a progressividade não estão sendo respeitados pela legislação do IRPF, violando assim, os artigos: 145, § 1º; 3º, inciso I; 1º, inciso III; e o 170, inciso VII, da Constituição Federal.

1 ORIGENS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

A tributação sobre a renda remonta ao século XV, em Florença, Itália. À época, o fato gerador dos tributos passou a não ser a produção (proveniente da propriedade rural), mas sim a renda, em virtude do desenvolvimento do comércio e da indústria. Nesse ínterim, criou-se o imposto “*decima scalata*”, progressivo e gradual, incidente sobre a renda, principalmente do grupo mais abastado da sociedade, topo da pirâmide social, razão pela qual, entretanto, não demorou muito para o imposto ser extinto. Não obstante, a *decima scalata* é um marco na tributação direta sobre a renda no mundo, e importante para o desenvolvimento dessa espécie de tributação.¹

É certo que o imposto de renda moderno surgiu em resposta a grandes crises fiscais, principalmente causadas por guerras, portanto, com finalidades meramente arrecadatórias.² Mas a partir do século XV, muito se desenvolveu a respeito dessa espécie tributária até os dias atuais, no entanto, há aspectos negativos que ainda prevalecem no imposto de renda, que vão de encontro ao que se espera de uma tributação justa, como a redução das desigualdades e diminuição do *deficit* arrecadatório do Estado.³

Assim, para que haja a possibilidade de análise do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) no país e seus aspectos em face do alcance da justiça social, importante, *a priori*, ter conhecimento acerca de sua origem, desenvolvimento, a fim de que se possa extrair, teleologicamente, a interpretação do IRPF para sua incidência de forma eficaz no ordenamento jurídico tributário pátrio.

¹ NÓBREGA, Cristovão Barcelos da. **A história do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Imp.%20Renda.pdf>>

² EZEQUIEL, Márcio. Receita Federal: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014

³ ROCHA, S. **O impacto distributivo do imposto de renda sobre a desigualdade de renda das famílias**. Pesquisa e Planejamento Econômico, Rio de Janeiro, v. 32, n. 1, abr. 2002

1.1 ORIGENS E EVOLUÇÃO

Há divergências quanto à origem do imposto sobre a renda. Embora alguns estudiosos considerem Florença do Século XV como marco zero, outros estudiosos consideram que o imposto sobre a renda foi criado na Inglaterra do século XVIII, mais precisamente em 1798, como solução aos gastos do governo britânico com a ameaça de guerra de Napoleão Bonaparte. A ideia, portanto, era fazer com que a classe mais abastada contribuísse ao Estado com valor proporcional à sua renda, conforme idealizara William Pitt, Primeiro Ministro Inglês. A ideia, portanto, era que o Imposto sobre a renda vigorasse tão somente em tempo de guerra, com vistas à financiá-la. Entretanto, apesar de suprimido por um período, voltou a vigorar, com aperfeiçoamentos (como isenção para pequenos rendimentos, por exemplo), estando em vigor até os dias atuais.⁴ A função redistributiva do imposto sobre a renda, contudo, só foi intensificada no século XIX, e a primeira e segunda Guerras Mundiais reforçaram a ideia da progressividade e objetivos do tributo.⁵

As Guerras Mundiais, portanto, não só consolidaram a tributação sobre a renda na Inglaterra, como também foram precursoras para a instituição do imposto sobre a renda em diversos outros países, como França, Alemanha e Holanda (aprimoramento de imposto já existente) que encontraram nessa espécie de tributação a fonte adequada para financiar os gastos com as guerras.⁶

1.2 BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PESSOA FÍSICA NO BRASIL

A história do imposto sobre a renda no Brasil começa no período imperial, e destaca-se a Lei nº 317/1843, que cria imposto incidente sobre rendimentos recebido dos

⁴ Ibid., p. 21.

⁵ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf>

⁶ Ibid., p. 160.

cofres públicos⁷ e, segundo NÓBREGA⁸, “(...) assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte (...)”, e apenas incidia sobre aqueles que recebiam diretamente dos cofres públicos.

À época, o imposto sobre a renda não foi bem recebido no país, do mesmo modo como já anteriormente relatado em relação aos diversos outros países que instituíram o imposto, no tópico anterior. A situação particular do Brasil, era o sistema econômico do Império, em que não havia muitos contribuintes, em razão do regime escravocrata e elitista, em que poucos auferiam renda.⁹

Desse modo, como nos demais casos de instituição do imposto sobre a renda em países diversos, no Brasil, o referido tributo também foi instituído e suprimido por diversas vezes, e, assim como nos demais países, consolidou-se a partir das crises fiscais ocasionadas pelas Guerras, principalmente a 1ª Grande Guerra.

Antes mesmo de sua consolidação (a partir da 1ª Guerra Mundial), ressalta-se a importância de Rui Barbosa em 1891, à época Ministro da Fazenda, para a instituição do Imposto sobre a Renda no Brasil. Grande defensor do tributo, Rui Barbosa o considerava necessário, não só para a arrecadação pelo Estado, como também como atributo para a diminuição das desigualdades sociais. Em sua defesa, inclusive, respaldava os menos favorecidos, alegando que “(...) que não fosse submetido à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência nas classes mais desfavorecidas (...)”¹⁰.

Evidente, porém, que as intenções de Rui Barbosa, ao defender o imposto como forma de justiça social, era incipiente, ao considerar o contexto do século XIX no Brasil, como bem assevera SOUZA:

Seu desejo era corrigir os aspectos regressivos da tributação indireta e as desigualdades horizontais geradas pela multiplicidade de leis, e não efetivamente usar o imposto de renda como grande ferramenta redistributiva. Ainda assim, sua proposta continha pelo menos um baixo grau de

⁷ Ibid., 161.

⁸ NÓBREGA, 2014, p. 24.

⁹ Ibid., p. 25.

¹⁰ Ibid., p. 27.

progressividade (pela isenção a rendimentos mais baixos) e diferenciação (com alíquotas mais elevadas para os rendimentos de capital).¹¹

Embora a ideia de incidência do imposto sobre a renda de Rui Barbosa não ter sido levado adiante em 1891, foi importante para a discussão efetiva da instituição do Imposto de Renda no Brasil.

No período da 1ª Guerra Mundial, o imposto passou a ser novamente debatido, em 1914, agravada a discussão em decorrência das crises fiscais instituídas pelo período. Muito embora apenas em 1920 um debate mais consolidado foi reativado no Brasil, pelo então Deputado Otávio Rocha, que defendia o imposto sobre a renda, progressivo (com alíquotas variáveis de 1% a 10%). O Ministro da Fazenda Homero Batista, no mesmo ano, defendeu o imposto, e no ano seguinte, o deputado Mario Brant também fez considerações favoráveis à instituição do Imposto de Renda na Comissão de Finanças, ao defendê-lo como o imposto mais justo, produtivo e elástico.¹²

O contexto brasileiro e a influências de países que haviam implementado, e com sucesso, o imposto de renda, fizeram com que, em 1922, o imposto sobre a renda sobre pessoas físicas e jurídicas fosse finalmente implementado no Brasil, através da Lei nº 4.625 de 1922, regulamentada pelo Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924.¹³ Ao longo dos anos o formato do imposto foi alterado, e passou a ser importante fonte de arrecadação para o Estado a partir da 2ª Guerra Mundial, principalmente em decorrência da queda de arrecadação do Imposto sobre Importação (principal fonte de financiamento do Estado até então) com a queda do comércio internacional.¹⁴

A partir de 1943 a arrecadação do imposto foi crescente, e as regras referentes ao imposto foram alteradas paulatinamente. Importantes mudanças foram as alterações nas alíquotas progressivas. A primeira declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) a alíquota máxima era de 8%. Em 1944 subiu para 20% e em 1948 foi para o mais elevado até então, 50%, e tinha por objetivo a isenção daqueles que

¹¹ SOUZA, 2016, p. 161.

¹² NÓBREGA, 2014, p. 29.

¹³ Ibid., p. 30

¹⁴ SOUZA, 2016, p. 162.

auferiam menos renda.¹⁵ Após alguns anos, em 1962, a alíquota subiu consideravelmente, alcançando o limite de 65%, a fim de que fosse condizente com a capacidade contributiva da população.

A partir de 1979 o imposto de renda passou a ser o principal imposto federal do país, apesar de isso não significar que é o tributo de maior arrecadação, uma vez que contribuições sociais para a Previdência Social e o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) arrecadaram, respectivamente, o dobro e 40% a mais em relação ao imposto de renda, entre os anos 1990 à 2013.¹⁶

SOUZA¹⁷ aponta ainda, a situação do Brasil em relação aos demais países da América Latina e Europa, em relação a arrecadação do Estado por meio do Imposto de renda, restando demonstrado que, no período entre 1965 a 2013, a arrecadação do Brasil está consideravelmente abaixo do que os demais países, em razão, sobretudo, do número baixo de contribuintes sujeitos ao imposto. O autor ainda acrescenta que o limite de isenção, muito acima da renda média e o fato de as alíquotas serem aplicadas à renda líquida (após as deduções e abatimentos) contribuíram para essa discrepância em relação aos demais países. E por fim, sintetiza:

Por enquanto, o importante é registrar como o IR no Brasil, em sua longa história, consolidou-se como uma fonte importante de recursos para o governo federal, mas ainda permanece relativamente subutilizado, representando apenas uma fração ainda baixa da CTB [carga tributária bruta]. O IRPF, em particular, jamais foi um imposto de massas nos moldes europeu e americano. Se o ritmo da expansão recente for mantido, somente em algumas décadas sua cobertura abarcará mais da metade da população.¹⁸

Diante da breve sistematização do Imposto de Renda no mundo e no Brasil, faz-se mister a noção quanto à aplicação efetiva do IRPF nos tempos atuais, conforme a promulgação da Constituição Federal de 1988 e Código Tributário Nacional, a partir dos aspectos gerais do referido tributo e dos princípios a ele aplicáveis, com vistas à

¹⁵ NÓBREGA, 2014, p. 65.

¹⁶ Ibid., p. 162.

¹⁷ 2016, p. 167.

¹⁸ Ibid., p. 169.

conclusão a respeito do objetivo da justiça social, se é fim alcançado, ou como poderia concretizar.

2 O IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS FÍSICAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A partir da breve análise sobre a origem, instituição e desenvolvimento do Imposto de Renda no mundo e no Brasil, passa-se à análise do imposto atualmente, à luz dos princípios e regras da Constituição da República de 1988, do Código Tributário Nacional (CTN) e das leis vigentes sobre o tema.

Nesse sentido, este capítulo tem por objetivo delimitar as principais características do imposto de renda no contexto atual, como a de base de cálculo, os critérios pessoal e temporal, sujeito passivo, alíquotas, previsão legal e constitucional, definição de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, competência e incidência do tributo.

A análise de todos esses pontos será feita a partir da interpretação do texto constitucional, bem como do CTN, os quais trazem uma série de princípios, sejam esses específicos do imposto de renda, previstos na Constituição da República (universalidade, progressividade e generalidade), bem como os princípios constitucionais tributários, aplicáveis a todas as espécies de tributos.

Dentre os princípios constitucionais tributários existentes (princípio da legalidade, anterioridade, tributo confiscatório, igualdade, capacidade contributiva, entre outros) destacam-se a progressividade e os princípios da capacidade contributiva e o da isonomia tributária, vez que são diretamente interligados com o Imposto em questão e com a justiça social, vez que, no âmbito do dever-ser, são condições “(...) *sine qua non* para que o imposto sobre a renda das pessoas físicas atue como instrumento de Justiça Social (...)”¹⁹ razão pela qual serão exemplificados e abordados com maior atenção. Assim, a partir dos estudos dos princípios aplicáveis, será possível atingir o objetivo do presente trabalho, qual seja, vislumbrar se o IR, da forma como é aplicado no Brasil, é instrumento hábil para a promoção da justiça social no país.

¹⁹ LEONETTI, 2002, p. 228.

2.1 ESTRUTURA ATUAL DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL: ASPÉCTOS GERAIS E O CONCEITO DE RENDA

O Imposto de Renda possui natureza pessoal e é instituído pela União, o que significa que somente ela pode editar leis para instituição, aumento de alíquota e base de cálculo, além de editar decreto de regulamentação do imposto de renda, uma vez que a competência tributária é indelegável²⁰. Isto posto, o imposto de renda é tributo federal, conforme preceito do art. 153, inciso II da Constituição da República.

Sucintamente, aquele a quem compete tributar tem implícito em sua atuação o livre arbítrio, podendo, quanto ao tributo, aumentar, diminuir, parcelar, isentar, anistiar ou não tributar, e todos esses atos dependem exclusivamente de decisão política, em que obrigatoriamente devem observar as instruções da Constituição Federal vigente.²¹

O parágrafo segundo, inciso III do dispositivo supracitado, dispõe que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios de universalidade, generalidade e progressividade. No Código Tributário Nacional, o referido imposto está disposto no art. 43, na seção IV (Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza), *in verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

O Código Tributário Nacional, portanto, prevê que o fato gerador do Imposto de Renda (IR) é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda, ou de proventos de qualquer natureza, que pode ocorrer tanto no Brasil quanto no exterior, ou seja, é imposto dotado de extraterritorialidade, à luz do §1º, artigo 43, vez que até mesmo

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 225.

²¹ BOGGI, 2011, p. 30.

pessoas que adquirem disponibilidade econômica com acréscimo patrimonial fora do território brasileiro devem, se preenchidos os requisitos legais, contribuir com o Imposto.

Embora a Constituição da República e o artigo 43 do CTN estabeleçam o fato gerador do imposto, tais diplomas normativos não conceituam expressamente “renda” e “proventos de qualquer natureza” o que ficou encarregado para a doutrina. Para Bulhões Pedreira²² disponibilidade econômica é o poder de dispor do que se tem posse, enquanto “renda”, possui uma série de possibilidades interpretativas.

No Brasil, destacam-se as teorias fiscais, teorias econômicas, teoria renda-produto, teoria da renda acréscimo patrimonial e teoria legalista, para a definição de renda. Majoritariamente, os doutrinadores tendem filiar-se à teoria renda-acréscimo patrimonial, e como defensores desta teoria está Roque Carrazza, Gisele Lemke e Paulo de Barros.²³

Para Bulhões Pedreira²⁴, o CTN adotou a teoria da renda-produto haja vista que:

[...] O sentido vulgar de renda é o de produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão ‘proventos’ é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão ‘renda’ quanto a ‘proventos’ implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são aquelas de renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido. (PEDREIRA, 1979).

Ao contrário do entendimento do doutrinador, há corrente que afirma que o CTN adotou a corrente de renda-acréscimo patrimonial, teoria também defendida por Paulo de Barros, Carrazza e Lemke, como anteriormente mencionado. Suscintamente:

²² BULHÕES PEDREIRA, José Luiz *apud* BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social**. 2011. 156 fls. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília – UNIMAR, Marília, 2011.

²³ VIEIRA, João Roberto.

²⁴ BULHOES PEDREIRA *apud* MENDES, Frana Elisabeth. **Imposto sobre a renda das pessoas físicas: um instrumento de efetivação à justiça social**. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://www.esg.br/images/Monografias/2013/MENDES.F.pdf>>

Pode-se afirmar que o fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição de riqueza nova, decorrentes do confronto de entradas e saídas, em um determinado período de tempo, como previu a CF.²⁵

Em obra intitulada “*Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*” Carrazza sintetiza que “renda e proventos de qualquer natureza” são “(...) ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”,²⁶ qual seja, do dia 1º de janeiro do ano corrente até 31 de dezembro do mesmo ano, conforme determina a legislação infraconstitucional. Destarte, pode-se afirmar que o imposto de renda está diretamente vinculada ao acréscimo patrimonial, neste sentido, Hugo de Brito Machado: “não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial”²⁷.

Em outro trabalho²⁸, Carrazza ainda complementa que o Imposto deve incidir sobre a totalidade dos resultados alcançados em determinado período, esclarecendo que não deve incidir sobre operações isoladas, sob pena de ferir o preceito constitucional.²⁹

Partindo da premissa que não há definição única e expressa de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, há que considerar sempre as definições das referidas expressões à luz da Constituição da República, considerando que não são quaisquer situações consideradas como fatos geradores pelos legisladores infraconstitucionais que irão incidir o imposto de renda, e sim aquelas que condizem com o texto constitucional.

²⁵ ESMERELLES, Fabio Seiki. **Conceito constitucional de renda e compensação de prejuízos**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 112, maio 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13205&revista_caderno=26>.

>. Acesso em nov 2017.

²⁶ CARRAZZA *apud* BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física e a sua efetividade em matéria constitucional**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 73, fev 2010. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7260>.

>. Acesso em nov 2017.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26º ed. ver., atual e apli. São Paulo:Malheiros, 2005, p. 315.

²⁸ Carrazza, 2013.

²⁹ *Ibid.*, p. 134.

O Decreto nº 3000 de 1999 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, e traz no texto do seu artigo 2º uma simplória definição de renda, bem como esclarece o sujeito passivo da obrigação tributária, *ipsis litteris*:

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

Assim, resta esclarecido o fato gerador (repetido do texto constitucional e CTN), bem como o sujeito passivo da obrigação, que são as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil que possuem disponibilidade econômica ou jurídica, conforme o artigo, além de estabelecer diretriz do princípio da generalidade, consubstanciado no princípio da igualdade, por meio do qual é vedada a discriminação entre indivíduos, no que tange à nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão, de modo que todas as pessoas estão sujeitas ao imposto de renda, se em situação jurídica equivalente.

De forma exemplificativa, não poderia o legislador infraconstitucional editar lei que determine a incidência de imposto de renda com alíquotas mais elevadas para migrantes residentes no Brasil, por exemplo, pelo simples fato de serem migrantes, o que seria afrontoso do ponto de vista do princípio da igualdade e da generalidade do imposto de renda.

Os critérios informadores do imposto de renda são três: generalidade, universalidade e progressividade. O texto constitucional (art. 153, §2º, inciso I, Constituição da República) traz os critérios de maneira explícita “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Tais critérios são importantes, não só para a caracterização do imposto de renda, como também são diretrizes, guias informadores, para a instituição de outros impostos.

Nesse sentido, Carrazza³⁰ afirma que não só o imposto de renda possui como critério informador a progressividade, como também possuem todos os outros impostos, defendendo ainda a progressividade é fundamental para que esses tributos incidam sobre a capacidade contributiva do contribuinte (o autor excepciona, todavia, impostos como Imposto sobre Produtos Industrializados– IPI – e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tendo em vista suas incompatibilidades com a progressividade).

A progressividade, que dada a relevância para o objeto do presente trabalho terá tópico específico adiante, se refere ao acréscimo de patrimônio do contribuinte, de forma que quando maior a renda, mais elevada será a alíquota do imposto de renda que será aplicada. A universalidade diz respeito à abrangência de pessoas que auferem renda e proventos, e a generalidade, que neste aspecto não se confunde com o princípio da generalidade (lei destinada a todos) diz respeito às renda e os proventos, ou seja, o que for compreendido como renda e proventos (de qualquer natureza, qualquer gênero ou espécie) devem ser fatos geradores do imposto de renda.³¹

Diante do exposto sobre a estrutura atual do IR atualmente no Brasil, à luz do texto constitucional, Código Tributário e doutrina, importa esclarecer como se dá a interpretação do imposto de renda sob a ótica dos princípios constitucionais tributários, a fim de compreender, de maneira aprofundada, a teleologia das normas do imposto de renda, bem como seu modo de aplicação, para, ao fim, concluir se a instituição do imposto de renda, à luz dos seus objetivos primários, é eficaz para a efetividade da justiça social no país.

O texto constitucional e o texto do Código Tributário não diz expressamente a que pessoas incide o imposto de renda, portanto, incide tanto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica das pessoas físicas, naturais, quanto as pessoas jurídicas.

³⁰ CARRAZZA, 2014, p. 99.

³¹ CARRAZZA, 2014, p. 134.

O artigo 44, do CTN/1966, estabelece que a base de cálculo do Imposto de renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) são os lucros (reais, arbitrados ou presumidos, a depender do regime tributário em que está submetido), enquanto a do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) é a renda auferida por pessoa natural em determinado exercício financeiro.

O presente trabalho tem por delimitação a análise do IRPF, razão pela qual as análises feitas levam em consideração tão somente essa espécie de imposto de renda. Não obstante, faz-se mister considerar a existência do IRPJ, a título de conhecimento do mesmo.

Portanto, sobre o IRPF, importante salientar que, embora não tenha conceituação precisa para renda, e, considerando que a maior parte da doutrina entende que a teoria adotada no CTN e Constituição da República é a teoria da renda-acrécimo patrimonial, entende, de forma sintetizada, que renda é todo acréscimo patrimonial em determinado lapso temporal (exercício financeiro). Por acréscimo patrimonial, entende-se “(...) a diferença entre os rendimentos auferidos e as despesas necessárias à sobrevivência do indivíduo (...)”³², razão pela qual são permitidas deduções pelos encargos com saúde, educação, entre outros.

A partir da análise de renda e proventos de qualquer natureza, parte-se para análise da base de cálculo do IR, que está prevista no artigo 44 do CTN, o qual dispõe que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”³³, ou seja, a base de cálculo é sobre o que se incidirá o imposto, e, como se infere da interpretação do dispositivo legal, *in casu* o IR incidirá sobre a totalidade, o montante da renda e dos proventos, de modo que

Base de cálculo deve ser uma grandeza, uma dimensão, intimamente ligada à renda ou ao provento. A grandeza eleita pelo legislador, ao elaborar o CTN, foi o próprio valor da renda ou dos proventos.³⁴

³² LUKIC, Melina De Souza Rocha. **Tributos em espécie**. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf>

³³ BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DOU 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

³⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual. – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.P. 99

A base de cálculo, diante do dispositivo supramencionado, pode ser assim conceituada:

[...] A base de cálculo possível é o total líquido da renda ou dos proventos percebidos pelo contribuinte dentro de um lapso temporal, no qual se aplica o exercício financeiro, no entanto essas rendas ou proventos devem existir, ou seja, devem ser disponíveis ou realizados, e não simplesmente presumíveis.³⁵

A base de cálculo, portanto, é o valor sobre o qual vai incidir o imposto de renda, ou seja, é o meio pelo qual o Estado vai arrecadar o tributo, qual seja, com base no acréscimo patrimonial, por isso fundamental sua conceituação. Com vistas à arrecadação, existem algumas formas de recolhimento do imposto de renda: desconto em fonte pagadora; Recolhimento mensal obrigatório; Recolhimento complementar facultativo; Tributação na fonte; Tributação Definitiva; e Declaração de Ajuste Anual.³⁶

O desconto em fonte pagadora, o recolhimento mensal obrigatório e o recolhimento complementar facultativo são formas que levam à antecipação da arrecadação do imposto que seria feito na Declaração de Ajuste Anual, de forma que os valores referentes ao adiantamento podem ser compensados à época do preenchimento da Declaração. Na tributação na fonte ocorre o adiantamento do pagamento do IR, mas, ao contrário dos casos anteriores, os valores são diretamente descontados pela fonte pagadora, que atua como responsável tributário. Na tributação definitiva o imposto não integra a base de cálculo do IR, na declaração de rendimentos anual, ressalta-se ainda que o imposto recolhido é referente aos ganhos de capital auferidos em função de alienação de bens e direitos.³⁷

2.2 A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

A progressividade é, segundo o texto constitucional, um dos critérios informadores do imposto de renda, juntamente com a universalidade e a generalidade. Para alguns autores, a progressividade é um dos princípios específicos do imposto, vez que

³⁵ BOGGI, 2011, p. 49.

³⁶ LUKIC, 2014, p. 53.

³⁷ Ibid., p. 95.

previsto no artigo 153 da Constituição da República, e para outros, é subprincípio da capacidade contributiva, pois vincula-se a este, à luz da premissa que, quanto maior a renda (ou provento) tributável do contribuinte, maior será a contribuição para com o imposto, ou seja, maior será a carga tributária que recairá sobre o contribuinte.³⁸

Há ainda aqueles que entendem que a progressividade não é consequência obrigatória do princípio da capacidade contributiva, haja vista que seria possível a incidência do imposto de renda com carga tributária proporcional (e não progressiva) sobre o acréscimo patrimonial, e, ainda assim, atenderia ao princípio da capacidade contributiva. Isso porque, neste caso, aquele que ganhasse mais, teria carga tributária proporcionalmente maior, ainda que com alíquota única.³⁹

Apesar das divergências apresentadas, deve-se ter em mente que a Constituição da República prevê tanto a progressividade (art. 153, §2º, I da CF/88) quanto o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º CF/88) do imposto de renda, de modo que é viável a adoção da premissa que ambos devem ser interpretados de maneira conjunta, ou seja, a capacidade contributiva (que será discorrido adiante) deve ser pautada segundo a progressividade, ou seja, quem possui maior acréscimo patrimonial deve ter carga tributária progressiva, com alíquotas variáveis, em detrimento da proporcionalidade da incidência do tributo, em respeito aos ditames constitucionais.

A característica da progressividade é, segundo Carrazza⁴⁰, diretamente vinculado ao princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária. É também um instrumento de efetividade da distribuição de renda de uma nação⁴¹, uma vez que o Estado pode exigir maiores alíquotas de certos contribuintes (com maior capacidade contributiva) em detrimento de outros, buscando alcançar distribuição equitativa de renda⁴².

³⁸ LEONETTI, 2002, p. 83.

³⁹ Ibid., p. 83.

⁴⁰ CARRAZZA, 2014.

⁴¹ DIEESE; SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - SINDIFISCO NACIONAL; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **A Progressividade na Tributação Brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal, 2016, p. 02.

⁴² BUGARIN, Maurício Soares; CASTRO, Fábio Ávila de. **A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil**. Estud. Econ., São Paulo, vol.47, n.2, p.259-293, abr.-jun. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n2/0101-4161-ee-47-02-0259.pdf>>

O autor, de forma elucidativa, expõe sobre a importância de distinguir a progressividade da proporcionalidade para a efetividade do princípio da capacidade contributiva (para Carrazza, a progressividade é subprincípio da capacidade contributiva). Segundo o autor, a aplicação da proporcionalidade é o pagamento de impostos com as mesmas alíquotas, isto é, se quem ganha dez reais paga um real de imposto, quem ganha cem reais deve pagar dez reais de imposto. Esse sistema proporcional não respeita a capacidade contributiva pois a proporção 10x1 (dez reais com pagamento de um real de imposto) representa maior sacrifício econômico do que para aqueles que ganham cem reais e têm que dispor de dez para a tributação. Em contrapartida, a aplicação da progressividade leva em consideração a real capacidade contributiva do contribuinte, de modo que o sacrifício econômico entre os indivíduos seja equivalente ao acréscimo patrimonial.⁴³

De forma elucidativa, a progressividade tributária ocorre quando a alíquota do tributo é maior que o aumento proporcional da renda do contribuinte. Ou seja, quanto maior a base de cálculo (acréscimo patrimonial), maior será a alíquota aplicada, sendo esta variável, o que não ocorreria caso fosse proporcional.⁴⁴

A progressividade num ordenamento jurídico pode ocorrer de forma sistêmica ou isolada⁴⁵. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem decidido, em julgamentos recentes e com repercussão geral reconhecida, sobre a progressividade nos impostos reais, também conhecidos como “impostos sobre o patrimônio”, que são aqueles que, essencialmente, recaem somente na coisa sobre a qual recai o tributo, como é o caso do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações) e IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores).⁴⁶

Segundo o entendimento dos Ministros do STF Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, a progressividade em relação a um imposto real tem de estar prevista na Constituição Federal. A fundamentação de tal conclusão, sucintamente, é a precariedade quanto a

⁴³ CARRAZZA, 2014. p. 160.

⁴⁴ STIGLITZ *apud* BUGARIN; CASTRO, 2017

⁴⁵ *Ibid.*, p. 03

⁴⁶ *Ibid.*, p. 04.

conclusão de que “(...) quanto maior a expressão econômica da base impositiva do imposto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo (...)”⁴⁷, justamente porque os impostos reais não levam em consideração a capacidade contributiva do cidadão, uma vez que recaem unicamente na coisa tributada.

Entretanto, o Supremo entendeu, por maioria dos votos no julgamento do Recurso Extraordinário 562045 de 2013 que o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD) pode ter alíquotas progressivas, não ferindo a Constituição nem o princípio da capacidade contributiva. Isso porque, em síntese, os ministros que tiveram votos vencedores fundamentaram, em suas decisões, que o princípio da capacidade contributiva não é inerente apenas aos impostos de caráter pessoal (a exemplo do Imposto de Renda), mas sim de todos os impostos, à luz da interpretação do art. 145, §1º da CF/88, que dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal”.

O imposto de renda é tipicamente progressivo, com previsão constitucional expressa no art. 153, § 2º, inciso II da CF/88. Isso quer dizer que, à medida que aumenta a base de cálculo do imposto de renda, suas alíquotas aumentam, progressivamente. Em tese, esta é uma forma, como anteriormente explicitado, de fomentar a melhor distribuição de renda entre a população, o que nem sempre ocorre, como será observado adiante, em razão da tabela de cálculo e deduções.⁴⁸

Em contrapartida, os tributos indiretos, que incidem sobre consumo, como é o caso do ICMS e ISS têm caráter regressivo, pois todos os contribuintes pagam o mesmo valor de alíquota, ao adquirem produto, serviço ou mercadoria, o que acarreta uma série de fatores negativos, tais como

Inibição do consumo, dificuldades para se alavancar o crescimento econômico e dos níveis de emprego, pois o consumo baixo limita a expansão da economia que, por sua vez, não tem capacidade de gerar novos empregos; é desproporcional e regressivo ao cobrar o mesmo de pobres e ricos, violando, assim, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Outro problema causado pelo modelo que privilegia a tributação indireta é que muitos impostos ou contribuições que recaem sobre o consumo

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562045**, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>

⁴⁸ SOUZA, 2016, p. 156.

o fazem de maneira cumulativa, como o PIS e a COFINS, que têm seus custos repassados aos produtos e serviços, o que diminui a possibilidade de consumo e afeta a competitividade das empresas.⁴⁹

Assim, os tributos diretos, como o Imposto de Renda, objeto do presente trabalho, é uma forma mais justa de atender a busca pela diminuição da desigualdade social.

Apesar da importância manifesta da progressividade dos tributos a fim de se buscar alcançar a equidade e justiça tributária, no Brasil o princípio da progressividade não é aplicado de forma condizente, haja vista que, proporcionalmente, o grupo mais favorável economicamente é o que menos paga impostos, comparado aos integrantes de classe média e baixa. Gobetti afirma que:

Cerca de dois terços da renda dos super-ricos (meio milésimo da população) está isenta de qualquer incidência tributária, proporção superior a qualquer outra faixa de rendimentos. O resultado é que a alíquota efetiva média paga pelos super-ricos chega a apenas 7 por cento, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda chega a 12 por cento⁵⁰.

Sobre a questão da progressividade das alíquotas dentro da tabela do IRPF, esta será debatida mais adiante, na oportunidade em que será analisada a tabela de alíquotas progressivas do imposto de renda.

2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS: INSTRUMENTO PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA SOCIAL

É imperioso que se entenda, primeiramente, a definição de justiça social, para tanto, John Raws, Aristóteles, Tomás de Aquino, Karl Marx entre tantos outros autores conceituaram justiça ao longo dos anos, cada um seguindo suas ideologias e vertentes políticas e filosóficas⁵¹ Muito embora as divergências, todos eles convergiam

⁴⁹ SANTOS, p. 02.

⁵⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação e distribuição da renda no Brasil**. 2016. Disponível em: <<http://www.iela.ufsc.br/noticia/tributacao-e-distribuicao-da-renda-no-brasil>>

⁵¹ LEONETTI, 2002, p. 175

em determinado ponto, e, com base na junção da ideia dos principais pensadores, Leonetti⁵² expõe, sucintamente, a ideia central da justiça social:

Justiça Social se refere tanto à distribuição, entre os grupos e os indivíduos, do bem comum (no sentido mais amplo possível), assim como à contribuição de cada um, indivíduo ou grupo, para com a coletividade. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévios e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um.

[...]

a responsabilidade pela consecução da Justiça Social é, ao mesmo tempo e no mesmo grau, do Estado, da Sociedade como um todo, dos grupos que a compõem e das pessoas, individualmente consideradas.

No âmbito do Direito Tributário, os princípios possuem extrema importância para a consecução da supracitada justiça social, na medida em que estes se prestam a indicar valores e garantir coesão ao ordenamento jurídico, principalmente no que tange aos princípios constitucionais, uma vez que a Constituição, como norma suprema no ordenamento jurídico, confere fundamento de validade para as normas infraconstitucionais⁵³.

No âmbito do Direito Tributário, os princípios possuem extrema importância para a aplicabilidade das normas tributárias, principalmente quando trata-se de princípios constitucionais, uma vez que a Constituição, como norma suprema no ordenamento jurídico, confere fundamento de validade para as normas infraconstitucionais, e suas normas caracterizam-se por sua imperatividade, de maneira que devem ser incondicionalmente observadas, não sendo meras diretrizes, até porque os princípios constitucionais Tributários têm por finalidade, dentre outras, a proteção do contribuinte contra as arbitrariedades do Estado.⁵⁴ Nesse sentido, ÁVILA⁵⁵, expõe que

O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais - independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos - e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os 'princípios sistematicamente fundamentais' (systemtragenden Prinzipien), que mantêm

⁵² Ibid., p. 222

⁵³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. rev., at. Até a Emenda Constitucional n 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. P. 55.

⁵⁴ Ibid., p. 56..

⁵⁵ ÁVILA *apud* Carrazza, 2013, p. 62.

vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade"

Os princípios, como norteadores do ordenamento jurídico, podem ser implícitos ou explícitos. A Constituição de 1988 prevê, além dos citados por Ávila, outros princípios explicitamente vinculados a limitação constitucional ao poder de tributar, os quais garantem proteção aos contribuintes, sendo estes o princípio da legalidade tributária, anterioridade tributária, capacidade contributiva, igualdade, vedação do confisco, entre outros, sendo rol meramente exemplificativo.⁵⁶

Segundo os ensinamentos de Carneiro⁵⁷ os princípios mais importantes para o Direito Tributário são o da capacidade contributiva e o da legalidade tributária, haja vista que estão "(...) ligados a valores, tais como a justiça na tributação (capacidade contributiva) e a segurança jurídica (legalidade) (...)"⁵⁸.

No que tange a justiça, nos atemos, neste estudo à justiça social como objetivo precípuo do IR. John Raws, Aristóteles, Tomás de Aquino, Karl Marx entre tantos outros autores conceituaram justiça ao longo dos anos, cada um seguindo suas ideologias e vertentes políticas e filosóficas.⁵⁹ Muito embora as divergências, todos eles convergiam em determinado ponto, e, com base na junção da ideia dos principais pensadores, Leonetti⁶⁰ expõe, sucintamente, a ideia central da justiça social:

Justiça Social se refere tanto à distribuição, entre os grupos e os indivíduos, do bem comum (no sentido mais amplo possível), assim como à contribuição de cada um, indivíduo ou grupo, para com a coletividade. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévios e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um.

[...]

a responsabilidade pela consecução da Justiça Social é, ao mesmo tempo e no mesmo grau, do Estado, da Sociedade como um todo, dos grupos que a compõem e das pessoas, individualmente consideradas.

⁵⁶ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. CARNEIRO, 2016

⁵⁷ Ibid.,

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ LEONETTI, 2002.

⁶⁰ Ibid., p. 223.

E é justamente a partir dessa premissa que entende-se que o Imposto de Renda pode ser utilizado como alcance da justiça social do Brasil, na medida em que a carga tributável variável sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte tem o objetivo de fazer com que todos, na medida de suas possibilidades econômicas, e sem ferir sua dignidade de vida, isto é, conservando o mínimo para a existência, contribuam para com a coletividade, a fim de que todos saiam em benefício comum.

A partir do entendimento de justiça social, explicitaremos, nos tópicos seguintes, os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária, os quais, como visto, são aqueles que estão intrinsecamente relacionados à aplicação do imposto de renda, para que atenda à justiça social.

2.3.1 O princípio da igualdade (ou isonomia) tributária

O princípio da igualdade é previsto genericamente no artigo 5º, *caput*, considerado, portanto, direito fundamental da República Federativa do Brasil.

No âmbito do Direito Tributário, entretanto, está previsto expressamente no artigo 150, inciso II da Lei Maior, e dispõe, que é vedado a União, Estados e Municípios, *in verbis*,

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

De qualquer forma, o princípio da igualdade à luz da Constituição de 1988 deve ser interpretado como igualdade material, ou seja, não basta que todos sejam tratados de forma isonômica diante da lei (igualdade formal), mas sim que todos que estejam em situação equivalente devem ser tratados iguais, e os que não estiverem, devem ser tratados desigualmente na medida de sua desigualdade.

Assim, as leis tributárias não podem atingir apenas alguns contribuintes, excluindo outros que estejam em condições jurídicas equivalentes. Tal princípio também se torna relevante no caso da instituição de isenções tributárias, haja vista que “(...) é

vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes (...).”⁶¹

Carrazza⁶² ainda complementa que o princípio da igualdade está estritamente vinculado ao princípio da justiça tributária, em que a tributação deve ter como premissa a capacidade econômica dos contribuintes. A justiça tributária também vincula-se aos princípios da proporcionalidade e o da praticidade, ao orientar que apenas se alcança a justiça tributária se a tributação for pautada na razoabilidade (e não na tributação feita por capricho do legislador) e que as leis instituidoras sejam de fácil aplicação.

2.3.2 O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição da República, ao dispor que “(...) Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”⁶³.

Muito embora sua positivação na Constituição da República, tal princípio é aplicado à tributação desde a Declaração de Direitos do Homem e do cidadão de 1789.⁶⁴ Para Torres,⁶⁵ a capacidade contributiva é um dos princípios vinculados à justiça, e possui, como subprincípios, a proporcionalidade, progressividade, generalidade, universalidade, seletividade, personalização, neutralidade, repercussão legal obrigatória, não-cumulatividade e país de destino.

⁶¹ CARRAZZA, 2013, p. 159.

⁶² Ibid., p. 160.

⁶³ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, 5 out. 1988.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II, 2ª ed, rev. At., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁶⁵ Ibid., P. 312

Tal princípio é o instrumento adequado para a estipulação da base de cálculo dos tributos, além de ter correlação com a espécie tributária dos impostos, uma vez que o contribuinte deve pagar os impostos na medida de suas riquezas.⁶⁶

A norma tributária que tem por fim obter receitas é denominada norma com finalidade fiscal (Fiskalzwecknorm) ou norma repartidora de encargo (Lastenausteilungsnorm) e deve ser avaliada de acordo com um parâmetro de justiça - a capacidade contributiva. Para a interpretação dessas normas tributárias a finalidade - obtenção de receita - não é adequada, porque não pode esclarecer por que determinado dispositivo foi configurado deste ou daquele modo. A persecução desse objetivo conduziria a uma ampliação ainda maior das obrigações tributárias. Por isso, essas normas devem ser medidas pelo parâmetro da igualdade.⁶⁷

A capacidade contributiva, deste modo, é a premissa de que a manutenção do Estado pelos cidadãos por meio da tributação, não deve prejudicar sua sobrevivência, razão pela qual o princípio da capacidade contributiva está diretamente vinculado ao princípio da igualdade e com a justiça tributária, assim como afirma Torres "(...)a capacidade contributiva é o princípio fundamental de tributação materialmente justa (...)"⁶⁸

Isso se deve ao fato de que não há como tratar de forma igual quem possui capacidade contributiva distinta (ou não a tem), como os menos favorecidos economicamente e aqueles que possuem maiores condições econômicas. Nesse sentido, deve ser aplicado a justiça na tributação, conforme preceitua Becho⁶⁹

No caso do princípio da capacidade contributiva, o constituinte elegeu um valor - o valor justiça -para os impostos, no sentido de que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o a condição de penúria econômica ou de miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro"

O trecho supra expressa exatamente a inter-relação dos princípios acima aludidos, ou seja, aqueles que têm maior capacidade contributiva (riqueza) devem pagar mais impostos dos que não tem, pois (...) é razoável que os contribuintes suportem cargas

⁶⁶ CARRAZZA, 2013, p. 161

⁶⁷ ÁVILA *apud* CARRAZZA, ano, p.

⁶⁸ TORRES, 2014, p. 303.

⁶⁹ BECHO *apud* CARRAZZA, p. 160.

tributários proporcionais aos seus padrões de riqueza (....)”⁷⁰, até porque tal premissa se torna altamente compatível com os objetivos da República (constituição de uma sociedade justa e erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais).⁷¹

A capacidade contributiva é um princípio a ser aplicado a todas espécies de impostos⁷², tanto os pessoais como os reais, ou seja, aqueles que recaem sobre a pessoa (diretos), em que há como se aferir de maneira mais explícita a capacidade do contribuinte, como também é característica dos tributos indiretos (em que a tributação recai sobre a coisa a se tributar), embora a capacidade contributiva, nos tributos indiretos, não seja de imediata identificação.

Por esse motivo, há discussão sobre o caráter progressivo dos impostos de natureza real, haja vista a discussão sobre a aferição da capacidade contributiva nesses casos. Como já demonstrado em tópico anterior, o Supremo Tribunal Federal se manifestou, em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida, sobre a incidência da progressividade em imposto de natureza real (ITCMD), sob o fundamento de que, até mesmo em impostos de natureza real, há a presença do princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, é evidente que os impostos pessoais, como o Imposto de Renda, a capacidade contributiva se faz fundamentalmente relevante, haja vista que as alíquotas, crescentes, seguem a premissa de que, quanto maior a aferição de riquezas do contribuinte, maior será a contribuição ao Fisco. Por esse motivo, este imposto especificamente (que possui a progressividade prevista na Constituição Federal) pode ser importante instrumento de justiça social no Brasil, como será demonstrado em capítulo posterior.

Segundo Carrazza⁷³, para que o Imposto de Renda se adeque à capacidade contributiva deverá ser progressivo, em conformidade com o art. 153, §2º, inciso I da

⁷⁰ CARRAZZA, 2013.

⁷¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. (...)

⁷² CARRAZZA, 2013, p. 170.

⁷³ Ibid., p. 171.

Constituição Federal. Assim, à luz dos ensinamentos do autor, quem possui maior rendimento deve ser mais tributado, de maneira proporcional com quem possui rendimentos menos expressivos, enquanto aqueles que não possuem rendimentos, como no caso daqueles que auferem como renda um salário mínimo, não devem ser contribuintes do imposto de renda, uma vez que tal prática seria a *contrario sensu* com o disposto constitucional, que garante a dignidade humana (tendo em vista que quem sobrevive com um salário mínimo é o indispensável para viver).

3 A (IN)EFICÁCIA DO IRPF COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

O imposto de renda, conforme visto nos tópicos anteriores, tem como objetivo, além da arrecadação pelo Estado, a promoção da diminuição da desigualdade social, e, conseqüentemente, o alcance da justiça, por meio, principalmente, das alíquotas progressivas do imposto, visando alcançar contribuintes com maior capacidade contributiva em detrimento daqueles que não a possuem (por afetarem sua subsistência). Cuida, portanto, o presente capítulo de apresentar os principais óbices enfrentados pelo IRPF na efetivação da justiça social

3.1. AS DEDUÇÕES INSUFICIENTES DE DESPESAS DO IRPF

Antes de passar de tratar propriamente das deduções de despesas do IRPF, tem-se como relevante tecer breves considerações acerca da tributação do mínimo existencial, a fim de que se compreenda integralmente o impasse das referidas deduções para a persecução da justiça social.

É cediço que no Brasil a discursão acerca da isenção ou da imunidade tributária do mínimo existencial é pouco enfrentada. Roberto Mosquera⁷⁴ tem se debruçado sobre este tema e, com clareza, sustenta que:

“nas dobras dos princípios fundamentais e basilares é que se revela a necessidade de proporcionar ao cidadão brasileiro condições mínimas de existência, que consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo.”

Observa-se, assim, que, para o referido autor, o mínimo existencial é insuscetível de tributação. Nesse mesmo sentido, José Mauricio Conti⁷⁵ afirma que:

“é inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que

⁷⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga Mosqueira. In: **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**, p. 170. Ed. Dialética, 1999. p.126

⁷⁵ CONTI, José Maurício. **Op. cit.**, p.53

destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência”.

O autor supracitado ainda defende que o tributo assume caráter eminentemente confiscatório quando o seu valor ultrapassa a capacidade contributiva. Assevera que, nesse caso, ainda que o contribuinte disponha de meios para adimplir a obrigação tributária, suportando o oneroso encargo, a cobrança do tributo será ilegítima, haja vista a afronta ao direito de propriedade⁷⁶.

Faz-se imperioso citar ainda a observação Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que, só foi a partir do advento do liberalismo que se reconheceu a vedação da tributação confiscatória como uma garantia da liberdade do contribuinte.⁷⁷

Feitas essas considerações, entende-se que o contribuinte é usurpado, uma vez que sua capacidade econômica vem gradativamente sendo reduzida, com a paulatina redução que sofreu as deduções de despesas indispensáveis para a vida e para o custeio da própria fonte de renda, deparando-se com o confisco, ao longo dos anos. Tal observação pode ser aferida da análise do Quadro 1 abaixo:

⁷⁶ Ibid. p. 55

⁷⁷ TORRES, R.L. p.576

Quadro 1: Demonstrativo das deduções permitidas na Declaração de IRPF, por período

Exercício 1924-1925	Exercício 1975-1989	Exercício 1991-2009
<ul style="list-style-type: none"> – salários, ordenados, gratificações, bonificações e outras remunerações por serviços prestados no ano precedente; – despesas de viagem; – despesas relativas à compra, reparo e manutenção ou aluguel de veículos, usados para fins profissionais; – despesas de consumo de água, luz, força e assinaturas de telefone, quando realizadas nos locais destinados ao exercício da profissão; – despesas de expediente, correspondência e publicidade; – despesas de conservação de material, mobiliário e asseio geral das instalações destinadas a fins profissionais; – despesas de expediente, correspondência e publicidade; – os encargos de propaganda que contribuíssem para aumentar a produção do rendimento; – as contribuições pagas às associações científicas e assinaturas de jornais técnicos, relativos às profissões liberais; – as importâncias correspondentes aos gastos corretamente feitos com a compra de livros, materiais, instrumentos e outros aprestos indispensáveis ao exercício de qualquer profissão; – o preço de custo e o aluguel de materiais, instrumentos e utensílios indispensáveis ao exercício de uma profissão não comercial ou industrial, quando obtidos no período considerado para o lançamento; 	<ul style="list-style-type: none"> – juros de dívidas pessoais, até 1981 inclusive; – juros do Sistema Financeiro de Habitação; – seguros de vida, até 1981 inclusive; – seguros de acidentes pessoais, até 1981 inclusive; – bolsa de estudos; – perdas extraordinárias; – contribuições e doações; – prospecção de jazidas minerais, até 1979 inclusive; – despesas com instrução; – encargos de família; – médicos, dentistas e hospitalização; – pensão alimentícia judicial; – aluguéis residenciais, a partir de 1977; – maior de 65 anos, a partir de 1978; – contribuições previdenciárias a entidades abertas, a partir de 1979; – incentivo à cultura, a partir de 1987; – plano de Poupança e Investimento PAIT, a partir de 1988; – caderneta Pecúlio, a partir de 1988. – Na declaração simplificada, instituída em 1976, os abatimentos estavam restritos a encargos de família, médicos, dentistas e hospitalização e pensão alimentícia, aluguéis residenciais (a partir de 1977) e maior de 65 anos (a partir de 1978); – Os investimentos incentivados deixaram de fazer parte dos abatimentos da 	<ul style="list-style-type: none"> – contribuições e doações, até 1996 inclusive; – dependentes; – despesas médicas; – pensão alimentícia judicial; – contribuição previdenciária oficial, a partir de 1992; – despesas com instrução, a partir de 1993; – livro Caixa, a partir de 1993; – doação – plebiscito, apenas em 1993; – contribuição à previdência privada, a partir de 1997; – fundo de aposentadoria programada individual – FAPI, a partir de 1998. – Algumas deduções tinham limite e não se podia deduzir o valor efetivamente pago. – O incentivo à cultura e o incentivo à atividade audiovisual eram reduzidos do imposto calculado pela tabela progressiva. A partir de 1997, as despesas com o Fundo da Criança e do Adolescente também foram diminuídas do imposto. Desde o exercício de 2007, pôde ser deduzida, após a apuração do imposto devido, a contribuição previdenciária social do empregado doméstico. – Na declaração simplificada, que retornou a partir do exercício de 1996, o desconto simplificado substituiu todas as deduções e abatimentos.

Exercício 1924-1925	Exercício 1975-1989	Exercício 1991-2009
<ul style="list-style-type: none"> – o aluguel ou valor locativo do imóvel, destinados ao exercício profissional; – as comissões e corretagens sobre rendimentos tributáveis; – os impostos diretos pagos ao governo federal; – as partes dos rendimentos já tributados em outras categorias; – as perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou de força maior como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que não fossem compensados por seguro ou indenização; – as contribuições e doações aos cofres públicos e instituições. 	<p>renda bruta e passaram a ser deduzidos diretamente do imposto devido.</p>	

Fonte: Nóbrega (NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Não paginado. Disponível em: . Acesso em: 12 nov. 2017)

Atentando-se ao Quadro 1, verifica-se que, durante Exercício de 1924-1925 havia um rol significativo de deduções, de forma a garantir uma maior isonomia tributária, mostra-se, portanto, como o mais justo, haja vista ter abrangido a todos indistintamente. Em contrapartida, o exercício de 2010- 2011, mostrou-se aquém do que se espera para uma tributação escoreta a luz dos princípios constitucionais tributários, vez que, exclui-se das deduções despesas condicionadas à sobrevivência, ademais exemplificadas.⁷⁸

Posto isto, da afronta ao mínimo existencial pela redução significativa das despesas dedutivas, tem-se que a não correção da Tabela do IR, como será melhor explanada em tópico posterior, de acordo com o índice de inflação anual, faz com que as poucas deduções permitidas por lei comportem valores não correspondentes com a realidade dos gastos necessários. O que ocorre, portanto, é mais uma vez, a tributação do mínimo existencial. A seguir faz-se uma análise das deduções, que se entende violar

⁷⁸ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **Oitenta anos do imposto de renda no Brasil** – um enfoque da pessoa física. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Não paginado. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Imp.%20Renda.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2017

os princípios tributários constitucionais, apresentados neste trabalho em tópico supra. Ademais, com base no estudo elaborada pelo DIEESE em parceria com o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - Sindifisco Nacional e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), será demonstrado os seus valores atuais de tais deduções e aqueles corrigidos pela inflação acumulada pelo IPCA de 1996 até 2016.⁷⁹

A primeira dedução a ser analisada é aquela admitida por despesas com dependentes. Cabe antes, ressaltar que, a Carta Magna determina a proteção da família pelo Estado (art.226); além de atribuir aos pais o dever de assistir, bem como criar e educar os filhos menores (art. 229); ademais é vedado qualquer forma coercitiva que interfira no planejamento familiar, de acordo com o §7º do art. 226.

Nesse sentido, Lobo Torres⁸⁰ tece considerações relevantes quando afirmar que o imposto de renda não pode incidir sobre o mínimo existencial familiar, haja vista que este é protegido pela imunidade, podendo se expressar sob a forma de isenção da faixa mínima, abatimento para os descendentes e de isenção para os idosos.

No entanto, atualmente, o valor para dedução das despesas por dependente é insuficiente, uma vez que tem-se o desconto irrisório de R\$ 189,59 por mês (R\$ 2.275,08 no ano), que corrigido pelos indices do IPCA de 1996 até 2016 deveria ser de R\$ 346,65 mensais ou R\$ 4.163,4 anuais. Dessa forma, verifica-se um verdadeiro confisco, pois não há observância ao mínimo existencial familiar.⁸¹

No que tange a dedução das despesas com educação constata-se que, atualmente, só é possível deduzir os pagamentos do ensino formal, dos cursos de especialização e de outros cursos profissionalizantes. O valor que pode ser descontado é de até R\$

⁷⁹ DIEESE; SINDIFISCO NACIONAL; IPEA. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**, 2017, p. 03.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais**. In: Revista de Direito Administrativo, n. 177 (1989). p. 20-49.

⁸¹ NÓBREGA, 2014, p. 24

3.561,60. Segundo o estudo realizado pelo DIEESE juntamente com Sindifisco e o IPEA, faz-se necessária a correção desse valor para R\$ 6.517,55.⁸²

Quanto as dedução das despesas com saúde, Lobo Torres⁸³ defende que a prestação de serviços de saúde é dever do Estado, assim, não se pode exigir do contribuinte que sofre tributação sobre essa parcela, pois, se assim o fosse, estar-se-ia retirando recursos destinados a sua sobrevivência.

Faz-se imperioso pontuar que a legislação atual tem se mostrado extremamente restritiva quanto as referidas deduções, e cita-se como exemplo dessa restrição, a não permissão da dedução com medicamentos, exceto aqueles fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar⁸⁴. No entanto, entende-se que a renda que se dispense com a compra de medicamentos, qualquer que seja, é indispensáveis à sobrevivência e não caracteriza-se como supérfluo. Assim, não deveria haver tributação dessa parcela de renda, uma vez que não há que se falar em capacidade contributiva.⁸⁵

Por fim, cita-se as parcelas deduzidas com moradia. Cabe ressaltar a moradia é direito social assegurado no artigo 6º da Constituição Federal. Tem-se que, até 1988, era permitida a dedução com despesas de moradia, realizadas com aluguel e juros de financiamento de casa própria. Essas deduções, no entanto, foram extintas e, ainda que morando de aluguel ou pagando o empréstimo habitacional, o contribuinte não possui qualquer benefício fiscal.⁸⁶

Entende-se que a capacidade contributiva de uma pessoa que paga aluguel ou juros para financiamento de casa própria, é menor se comparada àquela que já possui habitação própria. Deve-se, portanto, fazer essa distinção, sob pena de infringirem-se os princípios da pessoalidade e da igualdade. Ressalta-se ainda, que, quem recebe aluguel deve tributar o rendimento, mas quem paga aluguel não pode deduzi-lo, ou

⁸² DIEESE; SINDIFISCO NACIONAL; IPEA. **A Progressividade na Tributação Brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal, 2016, p. 02.

⁸³ TORRES, 2014,, p.171,174

⁸⁴ LEONETTI, 2002, p. 92.

⁸⁵ Ibid. p.92

⁸⁶ NÓBREGA, 2014, p. 40

seja, tem-se a tributação do que o contribuinte recebe, apesar de não haver a dedução do que ele paga.⁸⁷

Diante de todo o exposto, faz-se imperiosa a observação de Luciano Amaro⁸⁸, acerca da atual legislação brasileira sobre o imposto de renda, desde a Reforma instituída pela Lei 7.713/88, que suprimiu tradicionais deduções da pessoa física na composição da renda líquida. Para este autor a referida legislação questão “realizou” o imposto de renda, isto é, deu feições de imposto real a um imposto, tipicamente, pessoal.⁸⁹

Hugo de Brito Machado⁹⁰ corrobora com este entendimento ao dizer que:

“(...) ao excluir a classificação cedular dos rendimentos e, assim, as respectivas deduções cedulares, e ainda determinados abatimentos, também o legislador descumpriu a norma contida no mesmo dispositivo constitucional, que consagra a pessoalidade do imposto. O imposto sobre a renda é o tributo que, tecnicamente, por natureza melhormente se presta para o atendimento do princípio da pessoalidade do imposto”

Verifica-se que, o que ocorreu, na prática, é que ao se eliminar as deduções, essa legislação transformou o imposto de renda em imposto sobre rendimento bruto, o que evidencia uma clara violação do art.153, III, da CF.

3.4. A DEFASAGEM NA CORREÇÃO DA TABELA DO IRPF

Dividida em quatro faixas, a tabela do IRPF atinge todo aquele que recebe mensalmente mais de R\$1.903,98, com alíquotas que variam de 7,5% (sete inteiros e cinco centésimo por cento) até 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco centésimo por cento), conforme já demonstrado no histórico do IR (ponto 2.1 deste trabalho).

⁸⁷ NÓBREGA, 2014, p. 43

⁸⁸ AMARO, 2012, p.164

⁸⁹ Ibid. p.164

⁹⁰ MACHADO, 2000, p.254

Segundo o estudo realizado pelo DIEESE em parceria o Sindifisco e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, em que se considerou a estimativa da inflação para o fechamento do IPCA de 2016 em 6,36%, constatou-se que a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física está defasada em 83,12% desde 1996. O levantamento ainda apontou que, caso a tabela estivesse atualizada pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, a primeira faixa de incidência de IRPF atingiria aqueles que auferem renda superior a R\$ 3.250,38 (três mil, duzentos e cinquenta reais e trinta e oito centavos) por mês, abrangendo, assim contribuintes que auferem remunerações entre 2,5 a 4 salários mínimos e que hoje só pagam IR devido à falta de correção da tabela.⁹¹

Entre os anos de 1996 e 2016, conforme foi destacado pelo estudo elaborado pelo DIEESE, a inflação acumulada de 283,87% ultrapassou o dobro da correção promovida pelo governo federal na tabela (109,63%). Importante a constatação do estudo de que os contribuintes que têm rendimento tributável de R\$ 4.000 devem recolher mensalmente R\$ 223,41 a mais do que se a tabela fosse corrigida pela inflação. O que representa um valor 547,84% acima do que seria devido. Em contrapartida, os contribuintes com renda mensal tributável de R\$ 10 mil recolhem 62,03% a mais do que o devido.⁹²

É imperioso notar, a partir das considerações acerca desse estudo que a não correção da tabela tem reduzido à faixa de imunidade do imposto de renda, isso tem por consequência a tributação do mínimo existencial das pessoas, conforme já debatido em tópico anterior, prejudicando, assim, o sustento de quem mais precisa. Entende-se que, dado o seu caráter cambiante, a defasagem da tabela tem impedido o contribuinte de exercer suas liberdades no que diz respeito ao planejamento financeiro.⁹³

⁹¹ DIEESE; SINDIFISCO NACIONAL; IPEA. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**, 2017, p. 04

⁹² Ibid. p.04

⁹³ LEONETTI, 2002, p. 100.

Dessa forma, o reajuste da tabela do imposto de renda é medida urgente que se impõe, a fim de que a defasagem não funcione como um mecanismo de injustiça tributária. Em resumo, é certo que o efeito do imposto de renda não tem sido outro que não seja confiscatório. O não reajuste das da base de cálculo mostra-se, portanto, como afronta às limitações ao poder de tributar.

Cabe ainda mencionar outro estudo, também realizado pelo DIEESE em parceria com o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - Sindifisco Nacional e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), acerca dos dados das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas referentes aos anos de 2007 a 2013. Pela análise dos dados de referida pesquisa foi possível constatar de forma evidente que as pessoas mais ricas pagam menos impostos no Brasil.⁹⁴

Isto porque, segundo o referido levantamento, as pessoas físicas que auferiam renda superior a 160 salários mínimos por mês pagam apenas 2,6% de seu ganho total em imposto de renda, sendo que o salário mínimo em 2013 era de R\$ 678,00. O estudo considerou que a explicação para esse fato é que grande parte da sua renda (65,8%) é isenta de tributação devido, principalmente, ao recebimento de lucros e dividendos.⁹⁵

Portanto, diante de todo o exposto até aqui, afirma-se que a não atualização da tabela do imposto de renda e a restrição das deduções ao longo dos anos tem acarretado um aumento real da carga tributária do imposto de renda, a ser mais suportado contribuinte de classe média, sem que, para tanto, tenha havido o fato gerador, qual seja, o correspondente acréscimo patrimonial do tributo em questão.⁹⁶

3.3. A INEFICÁCIA DA PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IRPF

Apesar de a progressividade ser princípio norteador do imposto de renda no Brasil, a tabela do IRPF não obedece de maneira adequada ao referido princípio. Isto porque, apesar da existência de alíquotas variáveis na tabela de IRPF no Brasil, infere-se que

⁹⁴ DIEESE. **Reforma e Justiça Tributária**, 2015, p. 04.

⁹⁵ Ibid. p.06

⁹⁶ LEONETTI, 2002, p. 90.

a “progressividade brasileira da renda é mera política social da lei tributária”⁹⁷, na medida em que pouco levam em consideração a individualidade dos contribuintes, ou seja, sua capacidade contributiva.

Isso porque desde 2008, o IR conta com quatro alíquotas, variáveis entre 7,5% à 27,5%, em contrapartida, entre os anos 1979 e 1982 a tabela do IRPF contava com doze alíquotas, diminuídas gradativamente ao passar nos anos, até 1995, em que o número de alíquotas cresceu de duas para três em referência ao ano anterior, e a partir de 2009, em que o número cresceu para quatro, vigorando até o presente momento.⁹⁸

Quadro 2: Demonstrativo da Progressividade do IRPF

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979 a 1982	12	0 a 55
1983 a 1985	13	0 a 60
1986 a 1987	11	0 a 50
1988	9	0 a 45
1989 a 1991	2	10 e 25
1992	2	15 e 25
1995	3	15 a 35
1996 a 1997	2	15 e 25
1998 a 2008	2	15 e 27,5
2009 a ...	4	7,5 a 27,5

Fonte: Nóbrega (NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. Oitenta anos do imposto de renda no Brasil – um enfoque da pessoa física. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Não paginado. Disponível em: . Acesso em: 12 nov. 2017)

Pela análise do Quadro 2, observa-se que a progressividade da tributação sobre a renda foi significativa até o ano de 1988, sendo após a referida data drasticamente reduzida em duas alíquotas. Ainda acerca desse contexto histórico Machado⁹⁹ assevera que:

⁹⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.

⁹⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

“A partir de 1989 foi suprimida dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por células, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social”

A doutrina aponta que a referida redução de alíquotas que se sucedeu após o advento da Constituição Federal de 1988 teve como escopo a simplificação no tratamento do imposto de renda e conseqüente facilidade no cotidiano do contribuinte. Entretanto, cabe pontuar que, com o aumento gradativo da utilização de meios eletrônicos e das mais modernas técnicas de informática utilizadas na Administração Pública, não há que se falar em dificuldade no manejo de sistemas complexos por parte do fisco, especialmente pela Administração Federal.¹⁰⁰

Posto isso, tem-se que o rol de quatro alíquotas tem se mostrado insuficiente para conter a diversidade de rendimentos percebidos por pessoas físicas dotadas de capacidade econômica, divergentes entre si. Dessa forma, entende-se ser necessária a criação de novas alíquotas, de modo que haja a atualização das bases de cálculos e do valor limite de isenção, afim de que seja possível vislumbrar uma real progressividade, respeitando-se que a capacidade contributiva do contribuinte.¹⁰¹

Ademais, é imperioso ressaltar que há doutrinadores, a exemplo de Zilveti¹⁰², que defendem a atual progressividade da tributação da renda no Brasil. O supracitado autor argumenta no sentido de que há uma proporcionalidade entre a obrigação de tributária de um contribuinte para outro, em razão das alíquotas implícitas entre as faixas de renda, chamadas alíquotas efetivas. Estas dizem respeito às alíquotas que realmente são aplicadas na tributação da renda, uma vez que, para a aferição do valor a ser pago com o imposto de renda, os rendimentos auferidos são sujeitos a uma divisão em faixas de valores, e a cada uma dessas faixas são aplicadas alíquotas

¹⁰⁰ LEONETTI, 2002, p. 80.

¹⁰¹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p.374

¹⁰² ZILVETI, Fernando Aurelio. **Progressividade, justiça social e capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, p. 27-43, 2002, p. 31.

diferentes, de modo que, ao final, aplica-se, na verdade, variações das alíquotas previstas para o imposto de renda.¹⁰³

Em que pese o entendimento dos autores supramencionados, verifica-se que assiste maior razão o entendimento defendido Machado¹⁰⁴ e Carrazza¹⁰⁵, uma vez a tendência é a obrigação tributária se tornar menor para aqueles que auferem mais renda, assim, tem-se que alíquotas efetivas para rendas maiores se igualam com as rendas consideravelmente menores. Portanto, em que pese haver diversas teorias para justificar a proporcionalidade, progressividade e regressividade tributárias, todas são falhas, na medida em que é impossível dimensionar moralmente os sacrifícios que devem ser suportados individualmente.¹⁰⁶

Em que pese o entendimento dos autores supramencionados, verifica-se que assiste maior razão o entendimento defendido Machado¹⁰⁷ e Carrazza¹⁰⁸, uma vez a tendência é a obrigação tributária se tornar menor para aqueles que auferem mais renda, assim, tem-se que alíquotas efetiva.

¹⁰³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 27-43, 2002, p. 31.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a, p 321

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p 121

¹⁰⁶ SCHOUERI, 2014, p. 385-395.

¹⁰⁷ MACHADO, 2004, p 321

¹⁰⁸ CARRAZZA, 2006, p 121

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto de renda, como tributo de natureza pessoal, progressivo e direto, tem por finalidade, além da arrecadação pelo Estado, típico desta espécie tributária, a promoção da justiça social, vez que considera, precipuamente, a capacidade contributiva do contribuinte, isto é, possui caráter individualizado.

Justamente por suas características específicas, baseou-se este estudo na análise quanto à possibilidade de o Imposto de Renda de Pessoas Físicas ser usado como instrumento de justiça social, capaz de atenuar as desigualdades sociais e promover distribuição de renda de forma mais justa.

Com vistas à alcançar tal objetivo, iniciou-se o estudo a partir das origens e evolução do imposto de renda, com a finalidade de perquirir quais foram, desde sua criação, seus reais objetivos, a partir de sua forma de aplicação nos países instituidores, bem como sua aplicação no Brasil, a partir de 1924, momento em que o tributo passou a ser vinculante no país.

Observou-se, nessa oportunidade, que o imposto de renda, nos seus primórdios, foi criado com vistas a aumentar a arrecadação dos cofres públicos. No entanto, com sua evolução, foi se implementado os critérios da progressividade e da capacidade contributiva, aptos a promoverem a diminuição das desigualdades sociais, ao fazerem com que o tributo incida sobre aqueles que possuíssem maior renda ou proventos.

No Brasil, grande defensor do Imposto de Renda foi o jurista (e então Ministro da Fazenda) Rui Barbosa, quem dispunha que, muito mais do que arrecadação de valores pelo Estado, o imposto seria grande aliado à diminuição das desigualdades sociais. Muito embora sua e posteriores tentativas de instituição do imposto de renda, este demorou a vigorar no país, principalmente pela oposição dos grupos abastados, que, teoricamente, sofreriam mais com sua instituição.

Não obstante a resistência, o imposto passou a vigorar no Brasil em 1924, e, após alterações, foi instituído no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, a

qual, de maneira expressa, dispôs sobre os critérios informadores do princípio, quais sejam, a universalidade, generalidade e progressividade, bem como estabeleceu princípios gerais tributários, sendo o da igualdade e o da capacidade contributiva os mais relevantes para o presente estudo, haja vista sua vinculação com a progressividade e distribuição de renda no país.

Tal fato se deve porque a progressividade, corolário do princípio da capacidade contributiva é aspecto fundamental para o imposto de renda ser considerado instrumento de diminuição da desigualdade social no país, porque, à luz da progressividade, aqueles indivíduos que mais tivessem acréscimo patrimonial em determinado lapso temporal sofreriam carga tributária mais elevada, em correspondência àqueles que não possuírem acréscimo patrimonial considerável, que poderiam, inclusive, serem isentos do imposto de renda, em decorrência da proteção da dignidade da pessoa humana, que resguarda o mínimo para a subsistência.

A igualdade, como princípio constitucional tributário, também é de fundamental importância, na medida em que determina que, aqueles que se encontram em situação jurídica equivalente, devem ser tratados de forma igual, e aqueles não se encontram, devem ser tratados de forma desigual, a fim de compensar tal desigualdade. Isso explica, por exemplo, as isenções do imposto de renda para aqueles que não possuem acréscimo patrimonial suficiente para a incidência do imposto de renda, sob pena de atingirem sua dignidade existencial.

No âmbito do dever ser, o imposto de renda poderia ser esse instrumento de alcance da justiça social, à luz do exposto. Em contrapartida, a partir da análise da aplicação do imposto de renda no Brasil, realizada no capítulo três deste estudo, vislumbrou-se que, em verdade, a progressividade e o princípio da capacidade contributiva apenas são utilizados como forma de atender os preceitos constitucionais, visto que, na *praxis* sua aplicação se dá de forma desigual e injusta.

Contata-se que a legislação atual tem se mostrado extremamente restritiva quanto as hipóteses de despesas que podem ser deduzidas do pagamento do imposto de renda, cita-se como exemplo dessa restrição, a não permissão da dedução das despesas com medicamentos, com moradia - realizadas com aluguel e juros de financiamento

de casa própria. Tem-se, ainda, que os valores das deduções por educação e por dependente são irrisórios frente a realidade social, verificando-se assim, verdadeiro confisco, pela não observância ao mínimo existencial familiar.

Constatou-se que devido a não correção da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física está defasada em 83,12% desde 1996. Tem-se que esta defasagem tem reduzido à faixa de imunidade do imposto de renda, isso tem por consequência a tributação do mínimo existencial das pessoas, fomentando a desigualdade social.

Verifica-se que o rol de quatro alíquotas tem se mostrado insuficiente para conter a diversidade de rendimentos percebidos por pessoas físicas dotadas de capacidade econômica, divergentes entre si. Entende-se, portanto, que é necessária a criação de novas alíquotas, de modo que haja a atualização das bases de cálculos e do valor limite de isenção, afim de que seja possível vislumbrar uma real progressividade

Nesse sentido, a fim de se alcançar a justiça social por meio da incidência do imposto de renda, faz-se imprescindível a correção na tabela do imposto de renda com base nos índices da inflação, a fim de que esta reflita a real situação brasileira. Tal correção, conseqüentemente, influirá na progressividade das alíquotas e também no aumento dos valores de deduções de despesas do IRPF.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. Ed. São Paulo: 2012

ALVES PY BRAGA, Fabiana. Princípio do não confisco e capacidade contributiva. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVII, n. 125, jun 2014. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14818>. Acesso em nov 2017.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social**. 2011. 156 fls. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília – UNIMAR, Marília, 2011.

_____. **O imposto de renda da pessoa física e a sua efetividade em matéria constitucional**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 73, fev 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7260>. Acesso em nov 2017.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, 5 out. 1988.

_____. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DOU 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562045**, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília. 06 fev. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>

BUGARIN, Maurício Soares; CASTRO, Fábio Ávila de. **A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil**. *Estud. Econ.*, São Paulo, vol.47, n.2, p.259-293, abr.-jun. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v47n2/0101-4161-ee-47-02-0259.pdf>>

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. rev., at. Até a Emenda Constitucional n 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. P. 55.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p 121

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. CARNEIRO, 2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 225.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público, Brasília) – Universidade Federal de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em:
<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf>

DIEESE; SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - SINDIFISCO NACIONAL; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **A Progressividade na Tributação Brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**, 2016, p. 02.

DIEESE; SINDIFISCO NACIONAL; IPEA. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**, 2017, p. 04

ESMERELLES, Fabio Seiki. **Conceito constitucional de renda e compensação de prejuízos**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 112, maio 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13205&revista_caderno=26>. Acesso em nov 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação e distribuição da renda no Brasil**. 2016. Disponível em: <<http://www.iela.ufsc.br/noticia/tributacao-e-distribuicao-da-renda-no-brasil>>

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2002.P. 99

LUKIC, Melina De Souza Rocha. **Tributos em espécie**. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em:
<https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf>

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26^o ed. ver., atual e apli. São Paulo:Malheiros, 2005, p. 315.

MENDES, Frana Elisabeth. **Imposto sobre a renda das pessoas físicas: um instrumento de efetivação à justiça social**. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://www.esg.br/images/Monografias/2013/MENDESF.pdf>>

MOSQUERA, Roberto Quiroga Mosqueira. In: **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**, p. 170. Ed. Dialética, 1999

NÓBREGA, Cristovão Barcelos da. **A história do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Imp.%20Renda.pdf>

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf>

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 3^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 562045**, Rio Grande do Sul. Plenário, p. 18. Rel. MIN. RICARDO LEWANDOWSKI. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>

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

Torres, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II, 2^a ed, rev. At., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. **O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais**. In: Revista de Direito Administrativo, n. 177 (1989).

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004, p.374

ZILVETI, Fernando Aurelio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 27-43, 2002.