

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ



EDUARDO HENRIQUE LEOPOLDO ARAÚJO DE OLIVEIRA

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA FÍSICA:
UM ÓBICE À CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

RECIFE
2019

EDUARDO HENRIQUE LEOPOLDO ARAÚJO DE OLIVEIRA

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA FÍSICA:
UM ÓBICE À CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Luciana Grassano de Gouvêa Melo.

RECIFE

2019

EDUARDO HENRIQUE LEOPOLDO ARAÚJO DE OLIVEIRA

**A REGRESSIVIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA FÍSICA:
UM ÓBICE À CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Recife, ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dr.^a Luciana Grassano de Gouvêa Melo
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.^a Bruna Estima Borba
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.^a Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

A Deus, o alfa e o ômega, o Senhor da minha vida e o grande responsável por tudo que nela acontece. E a minha bisavó, Maria, *In Memoriam*, a qual sempre tive por Mãe, que sei que de onde estiver, está torcendo por mim.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por toda força, saúde e, principalmente, sabedoria, que me concedeu durante a Universidade e que me permitiu chegar até aqui.

À minha mãe, Renata, por sempre ter sido meu pai e minha mãe, e ter se esforçado para me guiar pelos melhores caminhos.

Ao meu padrasto Jerônimo e ao meu irmão Pedro, por todo carinho e atenção que me deram durante minha jornada.

À minha namorada, Letícia, por sempre acreditar em mim e me apoiar em todos os momentos.

À minha bisavó Maria, *In Memoriam*, que sempre me disse que eu conseguiria chegar até o fim.

Aos meus tios Vlademir, Valéria, Mônica, Rosa, e Noêmia, e a toda minha Família Leopoldo por todo apoio sem o qual não teria chegado até o fim da Universidade.

Aos meus avós, Graça e Lula, que sempre se alegraram com minhas conquistas.

À minha orientadora, Luciana Grassano, por toda disponibilidade e por todo o conhecimento repassado.

Às professoras Bruna Borba e Tereza Tarragô, pelo conhecimento adquirido em Direito Tributário.

À estimada professora Rosana Teles, por toda sua ajuda em transmitir os conhecimentos de produção textual, que me permitiram ser aprovado no curso o qual agora concluo.

Aos meus professores que me ensinaram ao longo da vida escolar, Edilma Lima, Ilka Carabelli, Luiza Costa, Fátima Cabral e Djair Teófilo.

À Edinaldo Rosas e Sheyla Cavalcanti, por terem contribuído com todo meu processo de formação no curso de Direito.

Aos meus orientadores de estágio, Rossana Cristina e Francisco Sales, pelos diversos conhecimentos adquiridos.

Às minhas amigas Ana Júlia Silveira e Jéssika Gabriela, por todo apoio que me foi dado nos momentos de dificuldades.

“Nunca perca de vista o seu ponto de partida”.

(Santa Clara de Assis)

RESUMO

A presente pesquisa busca realizar uma análise da regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física sob a ótica da justiça fiscal. Para isso, teve-se por objetivo geral o exame da regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física sob a perspectiva da justiça fiscal. Os objetivos específicos foram delineados da seguinte maneira: apresentar a evolução histórica do imposto de renda, bem como apontar de que forma, ao longo do tempo, se deu a incorporação do atributo da progressividade ao referido imposto; traçar um diagnóstico da progressividade do IRPF na atualidade; verificar, diante da regressividade do IRPF, quais as suas causas, consequências e possíveis soluções; identificar as implicações da regressividade do IRPF sob a ótica da justiça fiscal. Realizou-se uma pesquisa de finalidade básica estratégica com objetivo descritivo, numa abordagem quali-quantitativa, sob o método hipotético-dedutivo, realizada através de procedimentos bibliográficos. Ao final, concluiu-se que o fato de o IRPF ser regressivo constitui-se em óbice a concretização da justiça fiscal, indicando que mudanças na legislação tributária, as quais algumas foram discutidas nesse estudo, necessitam ser realizadas para que se alcance a justiça fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Regressividade. Imposto de Renda. Isonomia. Capacidade Contributiva. Justiça fiscal.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
JSCP	Juros Sobre Capital Próprio
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
RFB	Receita Federal do Brasil
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO	13
3. DIAGNÓSTICO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	21
a. Critérios Constitucionais Informadores do Imposto de Renda Pessoa Física	21
b. A Regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física	24
4. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA REGRESSIVO: CAUSAS, CONSEQUÊNCIAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES	31
a. Isenção do Imposto de Renda Pessoa Física sobre os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresas	31
b. A dedução dos juros sobre capital próprio (JSCP) do lucro tributável.....	33
c. O processo de “pejotização”	34
d. A fraca progressividade da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física.....	35
e. A necessidade de mudanças na legislação do Imposto de Renda Pessoa Física	36
5. A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NUMA PERSPECTIVA DE JUSTIÇA FISCAL.....	39
6. CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS.....	52
ANEXO A.....	56
ANEXO B.....	57
ANEXO C.....	58
ANEXO D.....	59

1. INTRODUÇÃO

O Brasil é um país que sempre foi marcado pelas desigualdades sociais que apresenta. Em um ranking mundial de desigualdade de renda, feito com base nos dados da Pnad (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio), o Brasil, no ano de 2017, ocupou a 9º colocação como o país mais desigual, dentre os 189 países mais desiguais do mundo, segundo lista divulgada pelo Pnud (Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento) (G1, 2018).

Apesar dessa desigualdade, o Governo Brasileiro pouco tem adotado medidas efetivas para diminuí-la. Pelo contrário, nos últimos anos, devido à crise fiscal que assola o país, medidas de austeridade, com corte de gastos sociais, vêm sendo concretizadas pelo Governo, o que agrava ainda mais a desigualdade já existente.

Para que esse quadro possa ser alterado, o Governo Brasileiro, no campo das despesas públicas, deve buscar criar medidas para reduzir as desigualdades sociais, como a desigualdade de renda. Ocorre, porém, que para se reduzir as disparidades existentes, é necessário que o país também comece a olhar para o campo da receita. Isso, pois, não há como se falar em redução de desigualdade sem que haja ações governamentais não só no campo da despesa como também no campo da receita.

A falta de prioridade do Estado brasileiro em dar atenção ao campo da receita, promovendo uma tributação mais justa, faz com que diversas incongruências com reflexos sociais existam e se multipliquem. Assim, o Estado acaba não diminuindo, mas potencializando, a desigualdade social, sobretudo a desigualdade de renda e, em consequência, a concentração de riqueza.

É justamente o que ocorre na tributação da renda da pessoa física. O IRPF, em que pese deva ser progressivo, conforme determina a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, parágrafo segundo, inciso I, termina apresentando-se regressivo na prática, com alíquotas efetivas que decrescem à medida que a capacidade contributiva, ou seja, os rendimentos, se elevam. Isso se dá principalmente por causa das isenções tributárias e regimes especiais concedidos.

Nessa perspectiva, percebe-se a necessidade de se realizar uma análise da regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física sob a ótica da justiça fiscal. A partir disso, toma-se por ponto de partida para a presente pesquisa a seguinte indagação: quais as implicações de um Imposto de Renda Pessoa Física regressivo sob a ótica da justiça fiscal?

Então, o objetivo geral deste estudo é examinar a regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física sob a perspectiva da justiça fiscal. Para alcançá-lo, foram delineados os seguintes objetivos específicos: apresentar a evolução histórica do imposto de renda, bem como apontar de que forma, ao longo do tempo, se deu a incorporação do atributo da progressividade ao referido imposto; traçar um diagnóstico da progressividade do IRPF na atualidade; verificar, diante da regressividade do IRPF, quais as suas causas, consequências e possíveis soluções; identificar as implicações da regressividade do IRPF sob a ótica da justiça fiscal.

Parte-se da hipótese de que o IRPF, ao ser regressivo, constitui-se em óbice à concretização da justiça fiscal, sobretudo ao não atender, ao menos satisfatoriamente, a capacidade contributiva, critério do Princípio da Isonomia nos tributos precipuamente fiscais.

Para que a hipótese possa ser verificada, realiza-se uma pesquisa de finalidade básica estratégica com objetivo descritivo, numa abordagem quali-quantitativa, sob o método hipotético-dedutivo, realizada através de procedimentos bibliográficos.

No primeiro capítulo, é apresentada a evolução histórica do Imposto de Renda, quando e de que forma foi criado, e como o atributo da progressividade fora se tornando integrante da tributação sobre a renda da pessoa física.

No segundo capítulo, traça-se um diagnóstico da progressividade do IRPF, partindo-se das disposições constitucionais sobre o assunto, e expõem-se dados de diversas pesquisas científicas que apontam para a regressividade do IRPF.

No terceiro capítulo, busca-se analisar as causas da regressividade do IRPF bem como constatar possíveis consequências, sobretudo na questão da

concentração da renda e de riqueza, e propor soluções para que o IRPF passe a apresentar progressividade satisfatória.

No quarto e último capítulo, após estudo da regressividade do IRPF, faz-se uma análise da regressividade do IRPF na perspectiva da justiça fiscal, apontando que o referido imposto não concretiza a justiça fiscal.

Ao final, conclui-se que os objetivos são atendidos e a hipótese é confirmada, de modo que o fato de o IRPF ser regressivo constitui-se em óbice a concretização da justiça fiscal, indicando que mudanças na legislação tributária, as quais algumas foram discutidas nesse estudo, necessitam ser realizadas para que se alcance a justiça fiscal.

2. BREVE HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO

O Imposto de Renda apareceu pela primeira vez no mundo na Inglaterra, em 1799 (RFB, 2015a). A criação desse imposto se deu a partir da necessidade de a Inglaterra angariar recursos para financiar a guerra contra Napoleão Bonaparte.

Assim, o Primeiro-ministro inglês, William Pitt, o jovem, conseguiu instituir um imposto sobre a renda, que vigorou enquanto durou a guerra. Com a derrota de Napoleão, em 1815, o imposto foi suspenso e só voltaria a ser cobrado em 1842.

No Brasil, a primeira disposição sobre o Imposto de Renda (que não tinha especificamente esse nome) se deu com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, no início do reinado de D. Pedro II (RFB, 2015a). Chama a atenção o fato de já nessa Lei o referido imposto, que era cobrado das pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos, apresentar-se com o atributo da progressividade, sendo cobradas alíquotas diferentes a depender do *quantum* dos vencimentos.¹

Esse imposto sobre os vencimentos vigorou por dois anos, voltando a ser cobrado novamente através da Lei 1.507 de 26 de setembro de 1867, que instituiu a alíquota do imposto sobre os vencimentos, indistintamente, em 3%, excluindo da cobrança apenas os que recebessem o inferior a 1:000\$000 - um conto de réis – (BRASIL, 1867). Aqui, nota-se que o imposto perde a progressividade, tendo em vista a alíquota única, mas se estabelece uma faixa de isenção, não sendo cobrado sobre aqueles que recebessem o inferior a 1:000\$000 (um conto de réis). Esse imposto foi extinto pouco depois de sua criação.

Em 1879, Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, como Ministro da Fazenda, consultou os principais financistas da época sobre a conveniência de instituir o imposto sobre a renda. Os posicionamentos foram divergentes. Entre as

¹Diz a Lei nº 317/1843 (BRASIL, 1843, p. 6):

Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei.

§ 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:

De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento

De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento

De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento

De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento

De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento

De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento

De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento

De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento

De 8:000\$000 para cima 10 por cento.

opiniões favoráveis a instituição do imposto, é relevante para o presente estudo mencionar dois pontos de vista:

Raphael Arcanjo Galvão: considero proveitosa e acertada uma contribuição sobre a renda. Proponho a tributação progressiva de vencimentos até 10%, incidindo em todas as remunerações pagas pelos cofres públicos, inclusive a lista civil da família imperial (RFB, 2015a, p. 1).

Honório Augusto Ribeiro: entre nós, atenta a excessiva elasticidade que se tem dado às contribuições indiretas, é indispensável, é urgente e altamente reclamada pelos mais vitais interesses do Estado a criação do imposto sobre a renda, não só para corrigir as desigualdades provenientes daquele abuso, mas ainda para podermos atenuar consideravelmente ou mesmo suprimir o imposto de exportação, reduzir o de importação, finalmente melhorar a organização do nosso sistema tributário, que efetivamente já conta alguns impostos sobre a renda, tais como o de indústria e profissões, o predial e outros (RFB, 2015a, p. 1).

No primeiro posicionamento exposto é possível se observar que na proposta de instituição de um imposto sobre a renda, defende-se uma tributação progressiva, tal como ocorreu, como visto, na Lei 317/1843. Isso, porquanto, o financista Raphael Arcanjo Galvão propõe claramente que a tributação sobre a renda tenha alíquotas variáveis, sendo a máxima em 10%.

Já no segundo argumento apresentado vê-se que a ideia do financista Honório Augusto Ribeiro para defender a instituição do imposto sobre a renda, perpassou pela necessidade de corrigir as desigualdades provenientes da excessiva elasticidade que se tinha dado, na época, às contribuições indiretas. Nesse contexto, para o referido financista, o Imposto de Renda seria um importante instrumento que poderia atuar na redução das desigualdades. Essa afirmação, apesar de datar do século XIX, permanece atual e volta a ser afirmada por estudiosos como Thomas Piketty (2014), a qual voltará a ser explorada posteriormente.

Com base nas ideias apontadas, uma comissão presidida pelo Visconde apresentou à Câmara dos Deputados um projeto de instituição do imposto sobre a renda, que previa a cobrança de alíquota única de 5% sobre a renda dos contribuintes que não pagassem o imposto de subsídios, vencimentos ou de indústria e profissões. O projeto, que, destaque-se, não apresentava um Imposto de Renda progressivo, foi rejeitado.

Em 1883, outro projeto de instituição do imposto sobre a renda foi apresentado, tendo sido novamente rejeitado. O argumento para a rejeição era de

que o Brasil “não estava preparado para um imposto tão complexo e de larga repercussão” (RFB, 2015a, p. 1).

Passado o Brasil para a forma de governo Republicana, a criação do imposto sobre a renda foi defendida por pessoas como o Jurista Rui Barbosa (primeiro Ministro da Fazenda do Regime Republicano), em 1891. Rui Barbosa entendia que a instituição do referido imposto funcionaria como instrumento para reduzir os déficits do governo, e, concomitantemente, combater as desigualdades (GOBETTI e ORAIR, 2015).

Em 1896, o ministro da Fazenda no governo de Prudente de Moraes, Francisco de Paula Rodrigues Alves, que mais tarde viria a ser Presidente da República, também defendeu a criação do imposto de renda. Ele reforçou a ideia que o referido imposto, assim como dito também por Rui Barbosa, serviria como forma de desaparecimento das desigualdades (RFB, 2015a).

Além de Rui Barbosa e Francisco de Paula Rodrigues Alves, no Regime republicano houve outros defensores da instituição do imposto sobre a renda. O deputado Otávio Rocha, por exemplo, em 1920, foi um desses defensores. Seu projeto previa que fossem tributadas as pessoas que percebessem renda líquida maior que 6:000\$000 (seis contos de réis) e, até 30:000\$00 (trinta conto de réis), as alíquotas seriam progressivas, oscilando entre 1% e 10%. Importante notar que, neste ponto da história do imposto de renda, vê-se novamente que a forma de sua instituição perpassa pela ideia de progressividade, sendo no caso do projeto apresentado, o estabelecimento de alíquotas diferenciadas de acordo com a faixa de renda.

Por outro lado, sempre houve, no Congresso, vozes discordantes sobre a criação do Imposto de Renda. Carlos Maximiliano, por exemplo, atribuía a implementação do Imposto de Renda a “mero espírito de imitação de outros países” (RFB, 2015a, p. 1). Apesar disso, pouco a pouco, as resistências históricas para a implementação do imposto foram sendo superadas e a possibilidade de sua criação foi se tornando concreta.

Tanto foi assim que, finalmente, no ano de 1922, através da Lei 4.625, foi realmente instituído pela primeira vez o Imposto de Renda no Brasil (RFB, 2015b). O

artigo 31 da referida Lei 4.625 de 1922, que orçou “a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923” (BRASIL, 1922, p. 15), assim enunciava:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Com esse único artigo e seus oito incisos na lei orçamentária anual foi instituído o imposto de renda no Brasil, que era devido, anualmente, por toda pessoa física e jurídica. Havia, no regramento da época, uma faixa de isenção do imposto, para aqueles que recebessem renda inferior a 6:000\$ (seis contos de réis).

Ressalte-se que o imposto de renda criado não foi imune às críticas. Os opositores argumentavam que o imposto era muito complexo e iria exigir uma máquina administrativa eficiente (RFB, 2015b), capaz de fiscalizar e cobrar o tributo corretamente.

Apesar das críticas, o Governo deu início aos estudos para elaborar o regulamento e organizar o sistema de arrecadação do imposto, tendo sido proposto por Francisco Tito Souza Reis, engenheiro e estudioso de questões tributárias, que os rendimentos deveriam ser agrupados em categorias e o rendimento líquido (rendimento bruto menos dedução) de cada categoria ficaria sujeito a uma tabela progressiva, que variava entre 1% e 8%. A partir disso observa-se que, mais uma vez, a progressividade se apresenta como característica do imposto de renda que se buscava regulamentar. Esse modelo de tributação do imposto de renda proposto por Souza Reis foi aplicado nos exercícios de 1924 e 1925.

Importante notar que tanto o imposto de renda propriamente dito (instituído pela Lei 4.625/22), como os demais impostos sobre os vencimentos anteriormente criados (como o da Lei 347 de 1843), tinham alíquotas baixas, que não chegavam a ultrapassar 10%. Esse paradigma só vem a ser alterado posteriormente na história, quando as alíquotas chegaram a atingir o patamar de 65%, conforme se verá mais adiante.

Traçando-se um recorte para o ano de 1925, o presidente Arthur Bernardes, diante da constatação de que o modelo adotado no imposto de renda necessitava de ajustes, afirmou que, da forma como estava, “as classes que, de preferência, se

dedicavam a exploração do capital, escapavam totalmente ao imposto ou gozavam de elevadas isenções” (RFB, 2015c, p. 1). Esse fato constatado pelo presidente volta a ser observado também na atualidade, quando a renda proveniente do capital detém uma tributação mais benéfica do que a renda proveniente do trabalho.

Diante das críticas do presidente Bernardes, Souza Reis propôs mudanças na legislação do imposto de renda. Dentre os comentários no anteprojeto, é curiosa a sua fala rechaçando os argumentos contrários ao imposto sobre a renda no Brasil. Nos seus dizeres, ele afirmou que os adversários do imposto de renda repetem velhos argumentos de que o referido tributo seria um meio “hábil para afugentar do país os capitais destinados ao desenvolvimento industrial” (RFB, 2015c, p. 1). Evidencie-se que foi argumento semelhante que, no final do século passado, justificou a isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos.

Na década de 30, passou a haver a tendência de se aumentar a alíquota do Imposto de Renda, que atingiu o patamar de 18% para rendas superiores a 500:000\$000 (quinhentos contos de réis). O imposto também passou a apresentar maior progressividade, com doze alíquotas para doze faixas de renda.

A tendência de aumento da alíquota do imposto de renda permaneceu, chegando, em 1944, a 20% e, em 1948, a 50%. Foi o maior salto da alíquota já registrado. Essa alíquota permaneceu até 1961, quando então foram instituídas 17 faixas de renda, com alíquotas que chegaram a 60%. Em 1962, o Imposto de Renda Pessoa Física atingiu sua maior alíquota da tabela progressiva da história: 65%.

No início do Governo Militar, essa alíquota máxima do imposto de renda volta a ser de 50%, como em 1948, com 12 faixas de tributação. No Governo Sarney, a alíquota máxima volta a diminuir e passa a ser de 25%, havendo uma abrupta redução de faixas do imposto de renda, que passou a ter apenas três faixas de renda, o que reduziu bastante a progressividade do imposto. A partir daí o imposto de renda não teria nunca mais, até os dias atuais, a mesma configuração progressiva que tivera anteriormente (GOBETTI e ORAIR, 2017).

Ressalte-se que esse movimento brasileiro de redução de alíquota e de faixas de tributação do imposto de renda, seguiu a mesma linha adotada por Ronald Reagan, nos Estados Unidos. Reagan, quando presidente dos EUA, por entender

que a progressividade do sistema tributário penalizava os indivíduos e empreendedores mais capazes e obstruía a prosperidade econômica, promoveu duas reformas no IR.

Uma alteração se deu com a redução da alíquota máxima de 70% para 50%. A outra alteração se configurou com a redução de faixas de 16 para 4 (eliminando a faixa de isenção), a elevação da alíquota mínima de 11% para 15% e a redução da alíquota máxima de 50% para 28%. Destaque-se que havia uma faixa de renda, imediatamente anterior à máxima (sujeita a alíquota de 28%), que ficaria sujeita a uma alíquota de 33%, quebrando totalmente a progressividade do IR.

Essa nova tendência de redução do IR no Brasil não ocorreu por acaso. Isso, porquanto, em 1990, chegaram ao Brasil proposições do neoliberalismo que recomendavam que “a carga tributária fosse distribuída sobre base mais ampla, o que implicaria a adoção de um Imposto de Renda menos progressivo e a elevação da contribuição dos tributos sobre a produção e consumo de bens e serviços (LETTIERI, 2017, p. 108).”

Nesse contexto, argumentava-se que a política tributária não deveria ser utilizada como instrumento de política social, com objetivos redistributivos, devendo essa função transferida para os gastos públicos, sob pena de se reduzir a eficiência da tributação (LETTIERI, 2017, p. 108). Aliás, diga-se, por oportuno, que, em verdade, entre a segunda metade da década de 60 e a década de 80 do século passado, já havia sido deixado em segundo plano a utilização da tributação da renda como meio de reduzir as desigualdades, como se pode observar a partir das reduções de alíquota e faixas de renda iniciadas com o Governo Militar.

É diante dessa conjuntura que, a partir de 1995, surge a reforma tributária infraconstitucional a qual vem no sentido de beneficiar o processo de “mundialização” do capital financeiro, instituindo vários benefícios sobre a tributação da renda do capital (LETTIERI, 2017, p. 108). Assim, houve redução da alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ de 25% para 15%; do adicional do IRPJ de 12% e 18% para 10%; da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL de

30% para 9%; da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a dedução dos juros sobre capital próprio.²

Houve ainda como benefício à renda proveniente do capital, a isenção da tributação sobre lucros e dividendos.³ Com isso, o Brasil e a Estônia passaram a ser os únicos países do mundo em que lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresa estão totalmente isentos do IRPF.

A suposta intenção do Governo Brasileiro, que justificava a isenção da tributação sobre lucros e dividendos, era atrair capitais e incentivar investimentos. Na prática, até os presentes dias, nunca houve nenhum estudo que comprovasse os benefícios da isenção da tributação sobre lucros e dividendos, havendo, em verdade estudos que apontam no sentido oposto. Gobetti e Orair (2017) inclusive afirmam que os investimentos permaneceram estagnados por mais de uma década após a concessão da referida isenção.

Outro argumento que foi e continua sendo utilizado para justificar a isenção de tributação, sobretudo de dividendos, é que a tributação de lucros e dividendos configuraria *bis in idem*. O *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente pretende cobrar mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador (ATALIBA, 1966).

Justifica-se esse argumento alegando que, como os lucros já são tributados na pessoa jurídica, não podem ser tributados novamente na pessoa física. O raciocínio é improcedente (MELO E VIEIRA, 2017). Os fatos econômicos são diversos:

² A dedução dos JSCP funciona da seguinte maneira: a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP (BRASIL, 1995). Em outras palavras, o artigo 9º da Lei 9.249/95, ao instituir o JSCP, criou uma despesa fictícia que as empresas podem deduzir do pagamento do IRPJ e da CSLL. “Essa despesa fictícia é calculada aplicando a TJLP sobre o capital próprio da empresa e estes ‘juros’ são pagos aos acionistas como um tipo de dividendo” (GOBETTI E ORAIR, 2017, p. 163). O resultado disso é que, no IRPF, será retido 15% dos sócios, mas que será deduzido como despesa financeira (respeitados os limites do artigo 347 do Regulamento do IR), podendo chegar a resultar em menor IRPJ de até 10% do valor pago dos juros. Já na CSLL, pode-se deduzir até 100% do valor pago aos sócios (respeitados os limites e condições fixados), o que pode gerar uma economia de até 9% do valor (PORTAL DE AUDITORIA, 2017). Ou seja, uma parcela do lucro que seria tributada a 34% se somadas as alíquotas do IRPJ e da CSLL, passa a ser tributada na fonte a apenas 15%, quando paga aos acionistas, configurando uma redução da tributação da renda proveniente do capital demasiadamente benéfica.

³ Dividendos consubstanciam-se na divisão dos lucros de uma empresa entre seus acionistas, após a dedução do IRPJ e da CSLL (WOLFFENBUTTEL, 2006). O artigo 10 da Lei 9.249/95 isentou de tributação os dividendos, os quais antes eram tributados à alíquota de 15%.

um consiste no recebimento de lucros, decorrentes de investimentos no capital da pessoa jurídica pela pessoa física, portanto renda desta. Outro é a produção de lucros pela pessoa jurídica, decorrentes de suas atividades produtivas, portanto renda da pessoa jurídica, cujo ônus econômico, é bom lembrar, é suportado por terceiros, os consumidores finais (FERRARESI, 2010, p. 115).

O fato é que, ao fim, o que se pode constatar é que, com a tributação da renda do capital mais benéfica, passou a haver o fenômeno conhecido como “pejotização” (GOBETTI e ORAIR, 2017). Esse fenômeno consiste na transformação de pessoas físicas em pessoas jurídicas com o intuito de ilidir do IRPF, que tem uma tributação maior.

Leve-se ainda em consideração o fato de que, se por um lado, houve redução da tributação da renda do capital, por outro lado, a renda proveniente do trabalho, passou a ter uma tributação maior. A alíquota do IRPF, por exemplo, subiu de 25% para 27,5% e houve congelamento da tabela progressiva do IR. Inclusive, a prática de não reajustar completamente a tabela do IRPF, gerou uma defasagem, entre 1996 e 2017, de 88,40%, segundo cálculos de 2018 do Sindfisco Nacional (2018).

Tudo isso, sem dúvida, faz com que a estruturação da tributação sobre a renda contribua com as distorções existentes no sistema tributário brasileiro, sobretudo ao não atuar adequadamente como instrumento de política social para reduzir as desigualdades e a concentração de renda e de riqueza. Pelo contrário, termina justamente por potencializar a concentração de renda e de riqueza, com uma tributação da renda que se demonstra regressiva, a qual trata mais favoravelmente a renda do capital do que a renda do trabalho (LETTIERI, 2017).

Thomas Piketty, inclusive, destaca que a instituição do imposto progressivo sobre a renda “desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século XX” (PIKETTY, 2014, p. 612).

Essa fase histórica atual da tributação sobre a renda, a qual, como dito, beneficia a renda proveniente do capital, de modo algum se coaduna com o modelo de Estado Social Fiscal o qual a Constituição Federal Brasileira se propõe a adotar. Ora, nesse modelo de Estado, que se caracteriza justamente pela intervenção estatal, é imperioso que haja atuação efetiva do Estado na redução das desigualdades e distribuição de renda e riqueza para a sociedade, conforme

determina, destaque-se, a Constituição Federal, em seu artigo 3º, inciso III. Inclusive, pode-se afirmar que “a tributação é um dos meios, talvez o principal, que Estados Modernos teriam para diminuir a desigualdade de renda dentro da sociedade” (MELO E CAMPOS, 2016, p. 331).

Não dá para reduzir desigualdade e distribuir renda e riqueza levando em consideração apenas o gasto público. É preciso que se evolua e se compreenda que para alcançar um Estado mais justo, mais isonômico, sem dúvidas, precisa-se de uma tributação que privilegie a justiça fiscal.

3. DIAGNÓSTICO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Superadas as principais questões históricas a respeito da instituição do Imposto de Renda e de sua consolidação no Direito Tributário Brasileiro bem como da incorporação do atributo da progressividade e sua evolução no referido imposto, faz-se necessário traçar um diagnóstico da progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física brasileiro.

Para isso, não se poderia deixar de iniciar essa fase da pesquisa senão partindo da Constituição Federal de 1988, norma máxima do Ordenamento Jurídico Brasileiro. Assim, ver-se-á inicialmente nesse capítulo os critérios constitucionais informadores do Imposto de Renda, dentre os quais se inclui o princípio da progressividade.

Posteriormente, dedicar-se-á o estudo a análise do Imposto de Renda Pessoa Física sob a ótica da Progressividade, buscando demonstrar que o referido imposto é, em verdade, regressivo.

a. Critérios Constitucionais Informadores do Imposto de Renda Pessoa Física

Conforme sedimentado na legislação pátria, sabe-se que o tributo

é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, p. 1).

Os tributos são classificados em espécies dentre as quais se tem os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Tratando-se rapidamente sobre os impostos, que é o objeto que interessa ao presente estudo, constata-se que esses são definidos como tributo não-vinculado, ou seja, o seu fato gerador não depende de uma atividade estatal específica para validar a cobrança⁴. Desse modo, o tributo incidente sobre a renda, por sua natureza jurídica de imposto e, portanto, de tributo não-vinculado, não depende de nenhuma atividade estatal específica para ser cobrado dos contribuintes.

No tocante ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, tem-se que a renda é o acréscimo patrimonial proveniente do capital (como os valores percebidos de aluguéis) ou do trabalho (como o 13^a salário percebido pelo empregado) e os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais que não se enquadram no conceito legal de renda (ALEXANDRE, 2017).

Em resumo: o tributo incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por sua natureza jurídica de imposto, não é vinculado a uma atividade estatal específica, e incide sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes do capital, do trabalho ou de outras fontes (proventos de qualquer natureza).

A União é o ente competente para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos termos da Constituição Federal vigente, em seu artigo 153, inciso III. No mesmo artigo, ainda, no parágrafo segundo, inciso I, a Constituição prevê que o referido imposto será informado pelos critérios de generalidade, universalidade e progressividade⁵, na forma da lei, *in verbis*:

⁴ Assim, os impostos, diferenciam-se completamente das taxas, pois essas são tributos vinculados a uma atividade estatal específica, podendo ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou em razão da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis (art. 145, II, CF). Outra diferença existente entre os impostos e as taxas é que, enquanto a competência tributária para instituição dos impostos foi definida pela Constituição, discriminando os impostos cabíveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência tributária para instituição das taxas é cabível ao ente que presta o serviço público ou exerce o poder de polícia, podendo ser instituída por quaisquer dos entes da federação. Recorde-se, por fim, que as taxas não podem ter a mesma base de cálculo própria dos impostos.

⁵Claramente a exigência constitucional desses critérios que informam o Imposto de Renda, sobretudo a progressividade, provém do Princípio da Isonomia. Pontuando brevemente sobre o referido princípio, observa-se que este, em sua concepção atual, compreende a igualdade de tal modo que a lei deve tratar iguais de modo equivalente e desiguais de modo desigual, na medida de suas desigualdades. No âmbito tributário isso significa que, diante de capacidades econômicas distintas

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (BRASIL, 1988, p. 51);

Apesar de não haver consenso acerca dos conceitos de generalidade e universalidade, seguindo a linha de Alexandre (2017) e Paulsen (2017), tem-se que a generalidade significa que o imposto sobre a renda deve abranger todos os contribuintes que se enquadrem na hipótese de incidência; já a universalidade significa que o imposto sobre a renda deve abarcar todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte.

A progressividade, por seu turno, é o critério que exige tratar de maneira diferenciada os desiguais, na medida de suas desigualdades, de tal maneira que as alíquotas do Imposto de Renda sejam mais elevadas para os maiores rendimentos ou proventos (ALEXANDRE, 2017).

Leandro Paulsen pontua que os critérios da generalidade, universalidade e progressividade,

se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva conforme a capacidade contributiva de cada qual. Porém, o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributações distintas para determinadas classes de rendimentos, como, por exemplo, a tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras (de 15% a 22,5%, variando conforme o tempo de aplicação, sendo que os rendimentos de caderneta de poupança são isentos) e a tributação isolada dos ganhos de capital (15%), sujeitas, cada qual, como se vê, a alíquotas distintas daquelas aplicáveis aos rendimentos em geral, como os provenientes do trabalho (tabela progressiva, até 27,5%). Ademais, o legislador exclui da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda. (2017, p. 351).

Diante disso, ver-se-á no próximo tópico que, na prática, o Imposto de Renda não atende substancialmente ao critério constitucional informador da progressividade, não concretizando satisfatoriamente, portanto, o Princípio

dos contribuintes para contribuírem com os gastos públicos, nos tributos preponderantemente fiscais, deve-se utilizar do critério da capacidade contributiva segundo o qual os contribuintes devem contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Melo (2006), com razão, demonstra como a capacidade contributiva se consubstancia no critério fundamental da isonomia no âmbito tributário para tributos com finalidade precípua de arrecadação. Ressalte-se que a própria Constituição Federal, em seu artigo 145, parágrafo §1º, determina que os impostos, sempre que possível, “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1988, p. 49).

Constitucional da Isonomia, segundo o qual, através do critério da capacidade contributiva, para os tributos preponderantemente fiscais, cada contribuinte deve contribuir na medida de sua capacidade econômica.

b. A Regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física

No ano de 2015, referente ao ano-calendário de 2014, 27.581.083 contribuintes entregaram Declarações do Imposto de Renda à Receita Federal. Lettieri (2017), analisando⁶ os dados agregados dessas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas verificou que os brasileiros residentes no Brasil declararam rendimentos totais de mais de R\$ 2,40 trilhões, dos quais R\$ 1,437 trilhões eram rendimentos tributáveis, R\$ 737,17 bilhões eram rendas isentas e não-tributáveis e R\$ 225,45 bilhões eram tributados exclusivamente nas fontes pagadoras⁷.

Importante destacar que o referido pesquisador, em seus estudos, constatou ainda que, do total de rendimentos isentos e não-tributáveis (R\$ 737,17 bilhões), R\$ 256,16 bilhões se referem a isenção de lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes.

Seguindo-se à exposição e análise da pesquisa de Lettieri observa-se que, ao se utilizar os dados relativos à distribuição por faixas de salário mínimo mensal dos rendimentos totais (tributáveis, isentos e de tributação exclusiva) declarados à RFB verifica-se que, à medida que cresce a faixa de salários mínimos mensal dos contribuintes, os rendimentos recebidos que são tributáveis decrescem, ao se tomar por base inicial os contribuintes que recebem mais de 3 a 5 salários mínimos.

Assim, dos rendimentos totais de 8.192.562 contribuintes os quais ganham mais de 3 a 5 salários mínimos mensais (o que dá uma média anual de rendimentos de cada contribuinte no valor de R\$ 33.496,80) que alcança a marca de

⁶ Sobre os dados utilizados na pesquisa apresentada nesse trabalho, Lettieri destaca o alerta de Atkinson: “ao utilizarmos os dados das declarações do imposto de renda, devemos ter em mente, primeiro, que eles não foram criados especificamente para a realização de estudos sobre desigualdade – são meros subprodutos de um processo administrativo de coleta de informações e, em segundo lugar, que a cobertura dos dados é potencialmente afetada pela elisão e evasão fiscais (2015, p. 78-79).”

⁷ Cabe consignar que, no presente estudo, optou-se por não trazer nenhum dado novo, mas fazer uso de dados obtidos em outras pesquisas, buscando-se, porém, realizar uma análise mais detalhada dos referidos dados.

aproximadamente 274 milhões anuais, 235 milhões são rendimentos tributáveis (86% do rendimento total) e 24 milhões são rendimentos isentos (9% do rendimento total).

Já entre os 501.726 mil de contribuintes que recebem mais de 30 a 40 salários mínimos mensais, o que dá uma média anual de cada contribuinte no valor de R\$ 298.618,64, os seus rendimentos totais chegam a cerca de 149 milhões anuais, dos quais 88 milhões são tributáveis (59% do rendimento total) e 47 milhões são rendimentos isentos (32% do rendimento total).

Avançando-se ainda mais nas maiores faixas de salário mínimo mensal, observa-se que os 28.433 contribuintes que recebem mais de 320 salários mínimos mensais (R\$ 9.624.383,95 por ano), têm rendimentos totais no valor de 273 milhões anuais, dos quais apenas cerca de 24 milhões são rendimentos tributáveis (9% do rendimento total) e 193 milhões são rendimentos isentos (71% do rendimento total).

Os dados apresentados são sintetizados na Tabela 1 abaixo⁸:

Tabela 1 – Aumento dos rendimentos isentos do IRPF à medida que cresce a renda dos contribuintes (análise por rendimento total dos contribuintes por faixa de renda)

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde. Declarantes	Rendim. Totais	Rendim. Tributáveis	Rendim. Isentos	% de rendim. tributáveis	% de rendim. isentos
Mais de 3 a 5 salários mínimos	8.192.562	274 milhões	235 milhões	24 milhões	86%	9%
Mais de 30 a 40 salários mínimos	501.726	149 milhões	88 milhões	47 milhões	59%	32%
Mais de 320 salários mínimos	28.433	273 milhões	24 milhões	193 milhões	9%	71%

Fonte: LETTIERI (2015, p. 135-136)

Todos estes dados, como demonstra Lettieri em sua pesquisa, permite que se analise não só os rendimentos totais de todos os contribuintes, por faixa de salário mínimo mensal, mas também o rendimento médio anual de cada contribuinte por faixa de renda, conforme mostra a Tabela 2.

⁸ Vide tabela completa no Anexo A.

Desse modo, os contribuintes que recebem rendimento médio anual de R\$ 33.496,80 (mais de 3 a 5 salários mínimos), possuem 86% do rendimento médio tributável, ou seja, R\$ 28.800,00, e 9% de rendimentos isentos (R\$ 3.000,00).

Entre os contribuintes que recebem rendimento médio anual de R\$ 298.614,64 (mais de 30 a 40 salários mínimos), 59% do rendimento é tributável (o que representa R\$ 176.182,64) enquanto 27% são de rendimentos isentos (R\$ 80.625,95).

Já entre os 28.433 contribuintes que recebem um rendimento médio anual de R\$ 9.624.383,95 (mais de 320 salários mínimos), apenas 9% são de rendimentos tributáveis (R\$ 866.000,00) enquanto 71% são de rendimentos isentos, o que alcança a marca de R\$ 6.833.312,60.

Tabela 2 – Aumento dos rendimentos isentos do IRPF à medida que cresce a renda dos contribuintes (análise por rendimento médio anual de cada contribuinte por faixa de renda)

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde. Declarantes	Rendim. Médio Anual por Declarante	Rendim. Tributáveis	Rendim. Isentos	% de rendim. tributáveis	% de rendim. isentos
Mais de 3 a 5 salários mínimos	8.192.562	33.496,80	28.800,00	3.000,00	86%	9%
Mais de 30 a 40 salários mínimos	501.726	298.614,64	176.182,64	80.625,95	59%	32%
Mais de 320 salários mínimos	28.433	9.624.383,95	866.000,00	6.833.312,60	9%	71%

Fonte: LETTIERI (2015, p. 135-136). Rendimentos em R\$.

Com base em tudo que foi apresentado, vê-se claramente a configuração da desigualdade da tributação da renda, pois enquanto um contribuinte que ganha cerca de R\$ 33.496,80, têm 86% do seu rendimento médio anual tributável e apenas 9% isento, o contribuinte que ganha 287 vezes mais (R\$ 9.624.383,95) têm apenas 9% do seu rendimento tributável e 71% do rendimento é isento da tributação do Imposto de Renda. Isso mostra que o Imposto de Renda Pessoa Física é regressivo, na medida em que aqueles contribuintes com maior capacidade contributiva pagam menos o tributo, em termos proporcionais, do que aqueles que têm menor renda e que, portanto, deveriam suportar um ônus tributário menor.

Ressalte-se que, ainda que se avalie a progressividade do Imposto de Renda utilizando-se apenas dados relativos às Declarações do IRPF de donos do capital (receptores de Lucros e Dividendos, Sócios e Titulares de Microempresa) e, portanto, excluindo-se os contribuintes que possuem rendimentos provenientes do trabalho, observar-se-á que a desigualdade de renda persiste (LETTIERI, 2017).

Isso, porquanto, os dados mostram que, por exemplo, enquanto os donos do capital com rendimento médio anual de R\$ 300.673,75 (o que representa mais de 30 a 40 salários mínimos mensais), têm 34% dos rendimentos tributáveis e 59% de rendimentos isentos, aqueles que recebem um rendimento médio anual superior a 320 salários mínimos mensais (R\$ 10.434.446,01), têm apenas 6% de rendimentos tributáveis e 74% de rendimentos isentos⁹.

Assim, até entre os próprios donos do capital, que já são beneficiados com uma série de isenções do imposto de renda, configura-se a desigualdade de renda, e o Imposto de Renda demonstra-se regressivo, ferindo o Princípio Constitucional da Isonomia.

Outro estudo que aponta para a regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física é o apresentado pela pesquisadora Maria Helena Zockun, que tem por título “Equidade na Tributação”.

Na referida pesquisa, em que se dividem os contribuintes por faixa de renda anual, constata-se que as alíquotas efetivas¹⁰ do IRPF seguem a tendência de crescimento entre as faixas de renda R\$ 24.400,00 a R\$ 325.400,00, mas que passam a cair a partir da faixa de renda superior a R\$ 325.400,00¹¹.

Em outros termos, enquanto os contribuintes com renda anual entre R\$ 24.400,00 e R\$ 325.400,00 possuem alíquotas efetivas do IRPF que variam progressivamente entre 0,6% e 12%, aqueles com renda anual superior a R\$ 325.400,00 passam a ter alíquotas efetivas regressivas, que decrescem à medida que aumenta a faixa de renda, variando de 11,3% a 7%. Isso permite estimar que “a

⁹ Vide tabela no Anexo B.

¹⁰ “Alíquota Efetiva = (imposto devido + imposto sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte)/(rendimentos tributáveis menos deduções e abatimentos + rendimentos tributados exclusivamente na fonte + rendimentos isentos) (ZOCKUN, 2017, p. 26).”

¹¹ Vide Tabela no Anexo C.

progressividade do IR fica interrompida nas últimas faixas de renda” (ZOCKUN, 2017, p. 27).

Gobetti e Orair também apresentam um estudo sobre a progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física e, em que pese se utilizarem de dados do IRPF referentes ao ano-base 2013, enquanto Lettieri utiliza o ano-base 2014, as conclusões de ambos os estudos são semelhantes.

O diferencial da pesquisa de Gobetti e Orair, em relação à pesquisa apresentada por Lettieri, é a análise em separado da progressividade do IRPF entre os recebedores de lucros e dividendos e entre os não recebedores de lucros e dividendos.

Ao se analisar os dados da pesquisa, os quais são apresentados na Tabela 3¹², constata-se que, entre as Declarações de Recebedores de Lucros e Dividendos, incluindo rendimentos de microempresa, 280.036 contribuintes, que possuem faixa de rendimento anual entre R\$ 24.400,00 e R\$ 40.700,00, declararam rendimento total da ordem de 9 milhões, dos quais 5 milhões são rendimentos tributáveis (58,5% do rendimento total) e 3 milhões (39,2% do rendimento total) são rendimentos isentos.

Por outro lado, 361.166 contribuintes, que possuem rendimento anual entre R\$ 162.700,00 e R\$ 325.400,00, declararam rendimento total da ordem de 84 milhões, dos quais 29 milhões são rendimentos tributáveis (34,9% do rendimento total) e 49 milhões são rendimentos isentos (58,2% do rendimento total).

Já entre os contribuintes (51.419 Declarantes) que possuem rendimento anual superior a R\$ 1.301.800,00, no qual declararam rendimento total de 229 milhões, apenas 19 milhões (8,3% do rendimento total) são rendimentos tributáveis e 160 milhões (67,3% do rendimento total) são rendimentos isentos.

¹² Vide Tabela completa no Anexo D.

Tabela 3 – Aumento dos rendimentos isentos do IRPF à medida que cresce a renda dos contribuintes (Recebedores de Lucros e Dividendos, incluindo rendimentos de microempresa)

Rendim. Anual	Qtde. Declarantes	Rendim. Tributáveis	Rendim. Isentos	% de rendim. tributáveis	% de rendim. isentos
De R\$ 24.400,00 a R\$ 40.700,00	280.036	5 milhões	3 milhões	58,5%	39,2%
De R\$ 162.700,00 a R\$ 325.400,00	361.166	29 milhões	49 milhões	34,9%	58,2%
Mais de R\$ 1.301.800,00	51.419	19 milhões	160 milhões	8,3%	67,3%

Fonte: GOBETTI E ORAIR (2017, p. 177).

No tocante as Declarações dos não recebedores de Lucros e Dividendos, mas incluindo os rendimentos de microempresa, a pesquisa de Gobetti e Orair demonstra que os 7.601.990 contribuintes com rendimento anual entre R\$ 24.400,00 e R\$ 40.700,00, declararam rendimentos que alcançaram a soma de 240 milhões, dos quais 209 milhões (87% do rendimento total) são de rendimentos tributáveis e 17 milhões (7,3% do rendimento total) são de rendimentos isentos.

Entre os 1.146.178 contribuintes com rendimento anual entre R\$ 162.700,00 e R\$ 325.400,00, foram declarados mais de 256 milhões, sendo 182 milhões em rendimentos tributáveis (69,6% do rendimento total) e 50 milhões em rendimentos isentos (19,1% do rendimento total).

Em contrapartida, os 20.021 contribuintes com rendimento anual superior a marca de R\$ 1.301.800,00 declararam 68 milhões em rendimentos, em que 17 milhões (24,3% do rendimento total) são rendimentos tributáveis e 35 milhões (48,7% do rendimento total) são rendimentos isentos. Os referidos dados são apresentados na Tabela 4¹³.

¹³ Vide Tabela Completa no Anexo D.

Tabela 4 – Aumento dos rendimentos isentos do IRPF à medida que cresce a renda dos contribuintes (Não recebedores de Lucros e Dividendos, incluindo rendimentos de microempresa)

Rendim. Anual	Qtde. Declarantes	Rendim. Tributáveis	Rendim. Isentos	% de rendim. tributáveis	% de rendim. isentos
De R\$ 24.400,00 a R\$ 40.700,00	7.601.990	209 milhões	17 milhões	87%	7,3%
De R\$ 162.700,00 a R\$ 325.400,00	1.146.178	182 milhões	50 milhões	69,6%	19,1%
Mais de R\$ 1.301.800,00	20.021	17 milhões	35 milhões	24,3%	48,7%

Fonte: Gobetti e Orair (2017, p. 178).

Examinando-se os dados acima apresentados, certifica-se que os não recebedores de lucros e dividendos possuem uma porcentagem maior do rendimento total tributável, pois, por exemplo, enquanto os contribuintes que recebem lucros e dividendos com rendimento anual superior a R\$ 1.301.800,00, têm 8,3% desse rendimento tributável, entre os contribuintes que não recebem lucros e dividendos, na mesma faixa de renda, o rendimento tributável chega a 24,3%.

De qualquer modo nota-se que, entre os recebedores ou não de lucros e dividendos, à medida que cresce a faixa de renda, diminuem-se os rendimentos tributáveis, paradoxalmente, já que, segundo o Princípio da Isonomia, no qual o critério para os tributos precipuamente fiscais, como é o caso do IRPF, é a capacidade contributiva, aqueles que detêm maior renda deveriam contribuir proporcionalmente mais do que aqueles que possuem renda inferior.

Tendo em vista a demonstração da regressividade do IRPF, o próximo capítulo debruçar-se-á sobre as causas, consequências e possíveis soluções diante de um imposto de renda regressivo.

4. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA REGRESSIVO: CAUSAS, CONSEQUÊNCIAS E POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Diante da exposição de estudos que apontam para a regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física brasileiro, sobretudo nas maiores faixas de renda, buscar-se-á nesse capítulo compreender as razões pelas quais o referido imposto perde a progressividade, quais as consequências sociais desse fato e possíveis soluções para se alcançar um IRPF efetivamente progressivo.

Gobetti e Orair (2017) apontam que a baixa progressividade do IRPF brasileiro decorre da isenção de imposto de renda sobre os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresas e da possibilidade de deduzir do lucro tributável os juros sobre capital próprio. Souza (2017), dentre outros fatores, aponta também o processo de “pejotização” como um fator de distorção do IRPF, que contribui com a redução significativa da progressividade do referido imposto. Aponte-se ainda a fraca progressividade da tabela do imposto de renda como fator que também contribui significativamente para a regressividade do IRPF.

Ver-se-á mais detidamente cada um dos pontos acima elencados, bem como as possíveis soluções para corrigir as distorções da tributação sobre a renda da pessoa física.

a. Isenção do Imposto de Renda Pessoa Física sobre os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresas

Como já visto brevemente no Capítulo 1 do presente estudo, a partir de 1995 foram instituídos vários benefícios tributários para a renda proveniente do capital, dentre os quais está a isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos.

Isso ocorreu por ocasião da promulgação da Lei 9.249/95 que, em seu artigo 10, previu, *in verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (BRASIL, 1995, p. 3).

O Governo brasileiro, à época presidido por Fernando Henrique Cardoso, o qual promulgou a Lei, argumentou que, com a isenção, passou-se a integrar a pessoa jurídica e a pessoa física, de modo que a tributação sobre lucros e dividendos incide na pessoa jurídica, ficando totalmente isento do IRPF a pessoa física (sócios e acionistas de empresas) quando receber sua parte dos lucros e dividendos.

Foi dito ainda que, com a isenção, se estimularia a atividade produtiva e investimentos, pois os sócios, ao receber valores de lucros e dividendos maiores, visto que sem desconto de impostos, iriam utilizá-los para reinvestir em suas empresas, gerando crescimento econômico. Tal argumento nunca foi comprovado.

É importante registrar que o Projeto de Lei que instituiu a isenção aparentemente não se fez acompanhar de nenhum estudo que apontasse a efetivação das expectativas do Governo de que haveria aumento de investimentos no país (MELO E VIEIRA, 2017)¹⁴.

Ora, não havendo confirmação de que as expectativas do Governo se concretizaram e que de fato houve aumento de investimentos, a medida, que não se coaduna com o Princípio da Isonomia, pois não privilegia a capacidade contributiva, também não se coaduna com a máxima da proporcionalidade¹⁵ (composta pelos juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) (MELO E VIEIRA, 2017).

Isso, porquanto, o juízo de adequação impõe que a medida a ser adotada deve alcançar o fim pretendido. E, como não há comprovação de que a isenção

¹⁴ A referida medida, ao que parece, baseou-se na teoria econômica do “gotejamento” ou *trickle down*. Essa teoria, em linhas gerais, afirma que “os benefícios concedidos a indivíduos ou empresas que se encontram no topo da pirâmide social tendem a gerar efeitos benéficos para toda a sociedade, com a ampliação de investimentos, de consumo e da oferta de empregos” (MELO E VIEIRA, 2017, p. 85). Essa teoria vem sendo questionada, ao se perceber que, na prática, os incentivos concedidos aos que detêm maior capacidade econômica, podem ter efeito inverso. Desse modo, ao invés do benefício gerar novos investimentos em atividade produtiva, os valores isentos são simplesmente distribuídos aos sócios (MELO E VIEIRA, 2017).

¹⁵ “O postulado da proporcionalidade demanda que o Poder Executivo e Legislativo optem, para a realização dos fins pretendidos, por meios adequados, necessários e proporcionais” (MELO E VIEIRA, 2017, p. 89). De acordo com o juízo de adequação, uma medida é considerada adequada quando atinge o fim almejado. Quanto ao juízo de necessidade, para que a medida seja necessária, deve, entre os meios adequados existentes, ser a menos restritiva de direitos. Já de acordo com o juízo de proporcionalidade em sentido estrito, tem-se que a medida adequada e necessária deve trazer benefícios superiores aos prejuízos por ela causados (MELO, 2006).

alcançou o fim pretendido pelo Governo, a isenção não atende ao juízo de adequação, sendo desproporcional (MELO E VIEIRA, 2017).

Nesse contexto, Melo e Vieira (2017) apontam que a isenção é inconstitucional, podendo ser declarada pelo Judiciário, ressaltando, porém, que o ideal era que o próprio Poder Legislativo revogasse a isenção, para que não se pudesse falar que o Judiciário estaria ofendendo o Princípio da Separação de Poderes.

O fato é que, enquanto a isenção de IRPF sobre lucros e dividendos continua em vigor, acaba-se contribuindo com a regressividade do imposto de renda. Isso porque os contribuintes com maiores rendimentos e, portanto, maior capacidade contributiva, obtêm sua renda basicamente dos rendimentos provenientes do capital, incluindo o recebimento de lucros e dividendos, o que, por serem isentos do IRPF, acabam contribuindo proporcionalmente menos do que outro contribuinte que obtém basicamente sua renda em decorrência do trabalho.

Além disso, esse benefício tributário acaba também potencializando a concentração de renda, na medida em que os contribuintes que obtêm rendimentos do capital conseguem ficar com parcela maior da sua renda do que os contribuintes que obtêm sua renda proveniente do trabalho, visto que pagam alíquotas efetivas menores do citado tributo. Isso permite inferir que a sistemática atual do imposto de renda contribui para um problema mais amplo constatado no Brasil, que é o fato de o sistema tributário como um todo não contribuir com a redução da concentração não só de renda, mas também de riqueza.

b. A dedução dos juros sobre capital próprio (JSCP) do lucro tributável

Assim como a Lei 9.249/95 instituiu a isenção de IRPF sobre a distribuição dos lucros e dividendos, também instituiu a figura dos juros sobre capital próprio, que reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diz o artigo 9º da lei citada:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Os juros sobre capital próprio pode ser entendido como um “sistema pelo qual parte do lucro distribuído pelas empresas é deduzido como despesa (APPY, 2017, p. 14)”. Essa despesa é calculada se aplicando a TJLP sobre o capital próprio da empresa e estes juros são distribuídos aos acionistas como um dividendo, não pagando o imposto a pessoa jurídica, e sim a pessoa física, exclusivamente na fonte à alíquota de 15%.

O resultado disso é que os valores obtidos como juros, antes tributados pelo IRPJ e CSLL, respectivamente, em 25% e 9%, o que daria uma tributação de 34%, ao passar a ser tributado à alíquota de 15%, gera uma economia de tributo para o grupo empresarial de até 19%.

Souza (2017) alerta que a instituição da dedução dos JSCP do lucro tributável leva a sócios ou acionistas Pessoas Físicas de uma empresa a obter benefícios duplicados. Com efeito, a economia de tributos gerada com a instituição do benefício dos JSCP, torna-se lucro para a empresa, cuja a sua distribuição aos acionistas, como visto, é isenta do IRPF. Assim, em resumo, além da redução dos tributos com a dedução dos JSCP do lucro tributável, há ainda o benefício da total isenção de IRPF dos lucros que são distribuídos aos sócios e acionistas.

Não restam dúvidas que todos esses benefícios concedidos à renda proveniente do capital ocasionam desigualdade na tributação da renda, pois a renda proveniente do trabalho não tem benefícios fiscais semelhantes, bem como leva a um imposto de renda regressivo, na medida em que os contribuintes com maior capacidade contributiva findam por contribuírem efetivamente menos do que outros com menor capacidade, em virtude das isenções concedidas.

c. O processo de “pejotização”

A chamada “pejotização” é o processo pelo qual pessoas físicas se transformam em pessoas jurídicas com o intuito de elidir o pagamento do Imposto de Renda. Desse modo, contribuintes que exercem atividades personalíssimas transformam-se em pessoas jurídicas, passando a ter seus rendimentos tributados como empresa apenas para ver reduzida a sua carga tributária.

Souza (2017), em sua pesquisa, faz uma análise comparativa, demonstrando os valores de tributos federais pagos por um profissional liberal ou

artista, tendo por base o ano de 2015, de acordo com seu nível de renda e a forma de tributação (como pessoa física ou como pessoa jurídica – no Regime do Lucro Presumido ou do Simples Nacional). Os dados são apresentados na Tabela 5 abaixo:

Tabela 5 – Comparativo de tributos federais incidentes, em 2015, sobre rendimentos de atividades personalíssimas, de acordo com a forma de tributação

Regime/ Sistemática de Tributação	Tributos Federais (Rendimentos de R\$ 120.000,00 p/ ano)	Tributos Federais (Rendimentos de R\$ 240.000,00 p/ ano)	Tributos Federais (Rendimentos de R\$ 2.400.000 p/ ano)	Tributos Federais (Rendimentos de R\$ 24.000.000,00 p/ ano)
Pessoa Física (somente IRPF)	22.679,30	55.679,30	649.679,30	6.589.679,30
Simples*	2.500,00	9.000,00	230.400,00	(não se aplica)
Lucro Presumido**	7.490,00	27.192,00	324.720,00	3.463.200,00

Fonte: SOUZA (2017, p. 693). *

Observa-se claramente que um profissional liberal que constitua pessoa jurídica e opte pelo Lucro Presumido ou ainda pelo Simples tem uma tributação muito menor do que um profissional tributado pelo IRPF, o que revela grande distorção e fere totalmente o Princípio da Isonomia (Souza, 2017).

O que chama atenção é o fato dessa grave distorção ser permitida pela legislação pátria, o que mais uma vez coaduna com a afirmação de que o sistema tributário brasileiro não atua na redução da concentração de renda, pelo contrário, a favorece ainda mais, o que é um paradoxo, não se coadunando de modo algum com o modelo de Estado Social Fiscal o qual a Constituição Federal Brasileira se propõe a adotar.

d. A fraca progressividade da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física

Já se explanou no primeiro capítulo do presente estudo que o Brasil já chegou a ter 17 faixas de renda com 17 alíquotas na tabela progressiva do IRPF. Viu-se também que durante o Governo Militar reduziu-se a tabela do IRPF para 12 alíquotas e, no Governo Sarney, houve a maior redução de alíquotas da tabela progressiva, chegando a 3. Hoje se sabe que a atual tabela progressiva do IRPF contém 4 alíquotas, que aumentam a medida que os rendimentos se elevam, conforme se pode constatar da Tabela 6:

Tabela 6 – Tabela Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.903,98	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5
De 2.826,66 até 3,751,05	15
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5
Acima de 4.664,68	27,5

Fonte: (RECEITA, 2018d).

Diante da redução de alíquotas do IRPF que houve ao longo da história pode-se dizer que como consequência houve a redução da progressividade do imposto sobre a renda.

Observando-se a Tabela 6, vê-se que a maior alíquota nominal do imposto de renda já incide a partir de um rendimento relativamente baixo, de R\$ 4.664,68 mensais. Isso significa que caso um contribuinte tenha uma renda mensal de R\$ 10.000,00 ou de R\$ 100.000,00 incidirá, em ambos os casos, a alíquota de 27,5%, sendo um caso claro em que a tabela não é progressiva nem tampouco privilegia a Capacidade Contributiva, ferindo, portanto, o Princípio da Isonomia.

O fato de a maior alíquota incidir a partir de um rendimento relativamente baixo, não havendo diferença de alíquota para quem recebe rendimentos bem maiores, penaliza os que recebem menos rendimentos, visto que sentirão maior peso no pagamento do tributo e beneficia os mais ricos, que contribuem em valor inferior ao que seria ideal segundo o critério da Capacidade Contributiva.

e. A necessidade de mudanças na legislação do Imposto de Renda Pessoa Física

Analisando a doutrina especializada, diante de um imposto de renda regressivo e, tendo em vista suas causas, é possível se vislumbrar soluções para que o imposto de renda pessoa física passe a ter uma progressividade adequada. Dessa forma, será efetivamente cumprido o dispositivo constitucional que diz:

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (artigo 145, §1º).

Conforme visto, os lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas de empresas são isentos do IRPF, o que contribui com a sua regressividade. Gobetti e Orair destacam que

“o fato de que uma fração predominante dos rendimentos dos mais ricos provém da propriedade do capital e será isenta ou submetida a alíquotas lineares mais baixas do que as que se aplicam às rendas do trabalho cria inúmeras distorções, como a de que a alíquota efetiva dos muito ricos seja inferior à dos estratos intermediários dos declarantes” (GOBETTI E ORAIR, 2016, p. 25).

Por isso, ao se pensar em mudanças na legislação do IRPF, não se deve apenas buscar modificar a estrutura das alíquotas (apesar de também ser necessário, pois, como visto, a atual configuração da tabela progressiva contribui com a regressividade do IRPF), mas se deve ter em vista a necessidade de ampliação da base de cálculo do imposto, em virtude dos rendimentos que hoje estão isentos (GOBETTI E ORAIR, 2016).

Gobetti e Orair (2017) simulam propostas de possíveis alterações no IRPF para captar o efeito das diferentes alterações na legislação do IRPF. Em uma primeira simulação se propõe tributar os dividendos como era até 1995, antes da Lei 9.249/95, com alíquota de 15% exclusivamente na fonte. Com essa proposta, 2,1 milhões de pessoas seriam abarcadas e a arrecadação aumentaria R\$ 43 bilhões (em relação a arrecadação do IRPF em 2013 que foi de R\$ 149,7 bilhões), além de reduzir a desigualdade em 3,67%.

Em outra propositura, na qual se tributaria dividendos pela atual tabela progressiva do IR, que varia entre 7,5% e 27,5%, seria gerada uma receita adicional de R\$ 59 bilhões do IRPF, ao atingir 1,2 milhões de pessoas, e uma redução de 4,03% na desigualdade.

Ao se simular a mudança na tabela progressiva do IRPF (com novas alíquotas de 35%, para renda de R\$ 60 mil, de 40%, para renda de R\$ 70 mil e de 45%, para renda de R\$ 80 mil), mas mantendo a isenção dos dividendos, geraria um adicional de receita de R\$ 59 bilhões, atingindo 3,8 milhões de contribuintes e reduzindo a desigualdade em 3,63%.

Por fim, noutro cenário, em que se criaria um adicional de 35% do IRPF para rendas acima de R\$ 325 mil, submetendo simultaneamente os dividendos à tabela progressiva, gerar-se-ia uma receita adicional de 72 bilhões e reduziria a desigualdade em 4,31%, atingindo 1,2 milhões de contribuintes.

Entende-se que essa última situação seria a melhor alternativa para diminuir as distorções da progressividade do IRPF. Isso, porquanto, dentre todas as hipóteses, a criação de um adicional do IRPF de 35% e a inclusão dos dividendos na base de cálculo do IRPF, foi a medida que mais reduziu a desigualdade e, ao mesmo tempo, aumentou a arrecadação do Governo.

Apesar disso, a possibilidade de submeter os dividendos a atual tabela progressiva do IRPF, sem o adicional proposto, também já proporcionaria maior progressividade ao imposto de renda, de modo que também é uma medida a ser considerada em uma possível reforma tributária.

Outra mudança necessária refere-se à possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio do lucro tributável da empresa. A alteração desse instituto criado pela Lei 9.249/95 mostra-se urgente quando se constata que a renúncia tributária alcança a marca de R\$ 22,55 bilhões de reais (SOUZA, 2017).

A Medida Provisória nº 694 de 30 de setembro de 2015 buscou modificar o regime dos JSCP, dispondo, em seu artigo 1º:

Art. 1º A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados, pro rata die, à Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP ou a cinco por cento ao ano, o que for menor.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de dezoito por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário (BRASIL, 2015, p. 1).

Conforme se pode observar, a medida provisória buscou pôr um limite a TJLP em 5% bem como aumentou a alíquota dos juros que são distribuídos de 15% para 18%, retidos na fonte. Assim, o Governo buscou minimizar as distorções causadas pela possibilidade de se deduzir do lucro tributável os juros sobre capital próprio, além da baixa alíquota de incidência do IR retido na fonte.

Infelizmente, o Congresso Nacional não votou a Medida Provisória, não tendo sido convertida em lei, de modo que o benefício do regime dos JSCP, previsto na Lei 9.249/95, continua em vigor e beneficiando os rendimentos provenientes do capital o que leva a conclusão que o referido regime continua a necessitar de uma reforma legislativa.

Além disso, é preciso que a lei não admita mais que os rendimentos de trabalho individual sejam considerados lucros de empresa para fins de tributação, para que se reduza o processo que como visto, ficou conhecido como “pejotização” (SOUZA, 2017).

5. A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA NUMA PERSPECTIVA DE JUSTIÇA FISCAL

Pode-se compreender a justiça fiscal, em que pese seus diversos significados, como sinônimo de justiça tributária, que consiste numa avaliação sobre como é repartida a carga tributária entre os cidadãos e as empresas. Em outros termos, “perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos” (SANCHES, 2010, p. 13).

Historicamente, em Aristóteles, já se encontrava presente a questão da justiça na tributação, em sua perspectiva formal. Na Constituição dos Atenienses, Aristóteles revela regras de tributação, como a de que os habitantes de Elêusis contribuiriam para o fundo aliado da mesma forma que os outros atenienses.

Já em sua perspectiva material, a justiça fiscal só se formulou bem mais tarde. Sua formulação surge em decorrência de revoluções, como a Revolução Francesa, que tiveram origem na questão fiscal, em busca de Justiça Tributária.

A justiça fiscal, em sua perspectiva formal, tem como ideia principal a de que todos devem pagar tributos, ou seja, todos os contribuintes devem dividir a carga tributária. Já a justiça fiscal material, traduz-se na preocupação de como essa carga tributária será distribuída entre os cidadãos. Nesse contexto, observa-se que a justiça fiscal material se relaciona diretamente com o Princípio da Isonomia, o qual,

como já visto, no âmbito tributário, efetiva-se através do critério da capacidade contributiva.

Jonh Locke já demonstrava preocupação com a justiça fiscal material, ainda que secundariamente perante a questão central de proteção da propriedade dos bens. Ele dizia, em seu texto da Revolução Gloriosa de 1688, na Grã-Bretanha, que “os governos não se sustentam sem grandes encargos e é justo que todos os que gozam de proteção devam pagar da sua fortuna a proporção devida para a manutenção da proteção” (LOCKE, 1689, p. 512).

Como se pode observar, Locke trata de uma regra de distribuição dos encargos proporcionalmente à devida manutenção da proteção da propriedade. Mas, é com Adam Smith, em 1776, que são enunciadas pela primeira vez as duas regras possíveis para a distribuição dos encargos entre os contribuintes: a primeira regra propõe que cada cidadão pague tributos de acordo com o que cada um vai receber do Estado; a segunda regra propõe que cada cidadão pague tributos de acordo com o que pode pagar.

A primeira regra trata-se do Princípio da Equivalência, em que cada um pagaria tributos de acordo com os serviços recebidos do Estado. Isso poderia levar à conclusão de que, por exemplo, aqueles que recebessem saúde e educação do Estado pagariam mais tributos do que aqueles que não recebessem essas prestações positivas.

Essa afirmação levaria a situação em que os mais pobres, justamente por necessitarem mais das ações do Estado, em virtude de sua insuficiência de recursos para sua própria subsistência, pagariam mais tributos que os mais ricos, já que os mais ricos necessitam menos de prestações positivas do Estado como saúde e educação.

Ocorre que essa linha de raciocínio é passível de crítica, na medida em que apenas tem-se como foco as prestações diretas e identificáveis do Estado (SANCHES, 2010), como saúde e educação. Ora, não se pode esquecer de que o Estado além das prestações positivas, que de fato termina por atender aos mais pobres, também provê segurança, o que garante a proteção da propriedade privada, e atividade jurisdicional, para que cada cidadão tenha garantido os seus direitos.

Desse modo, tendo em vista que os mais ricos são os que detêm mais propriedades e que, portanto, necessitarão de maior segurança oferecida pelo Estado, bem como levando em consideração a possibilidade que possuem de recorrerem à atividade jurisdicional estatal, tem-se que igualmente esses fazem uso substancial dos serviços estatais de tal forma que também deveriam contribuir em valor suficiente para custear as prestações recebidas do Estado.

O problema do princípio da equivalência, na verdade, surge quando, apesar de à primeira vista parecer objetivo, se busca identificar o que de fato cada um recebe do Estado para efeitos de cálculo da tributação (SANCHES, 2010). Não há tantas dificuldades em se perceber o que cada um recebe do Estado em educação e saúde, por exemplo. Mas, quanto cada um recebe de segurança? Em quanto cada propriedade é protegida em segurança?

Assim, esse princípio vai sendo abandonado e vai dando lugar à segunda regra de distribuição dos encargos entre os contribuintes, em que cada contribuinte paga de acordo com o que pode pagar. Trata-se justamente do Princípio da Capacidade Contributiva, critério do Princípio da Isonomia, no âmbito tributário, nos tributos essencialmente fiscais.

O referido princípio torna-se um consenso constitucional e passa a ser visto como um princípio integrante das Constituições. Como bem retrata Sanches, “a constitucionalização de um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível” (2010, p. 29). No Brasil, a Constituição de 1988, previu o Princípio da Capacidade Contributiva no artigo 145, em seu parágrafo primeiro.

Com a consagração do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva como critério de repartição da carga tributária, os tribunais passaram a ter a atribuição de poderes e competência para a concretização judicial do mencionado princípio. Assim, caberia aos órgãos jurisdicionais o exame das leis fiscais e a definição dos limites do Poder Tributário do Parlamento.

Entretanto, conforme destaca Sanches (2017), a função principal dos tribunais, inclusive dos tribunais constitucionais, continua a ser a determinação formal dos poderes tributários. Esse fato pode ser visto nos tribunais pátrios. Os

tribunais, inclusive o STF, debruçam-se, em regra, apenas sobre questões formais. A título de exemplo, as súmulas vinculantes em matéria tributária apenas versam sobre questões formais do Poder de Tributar.

A consequência disso é que tributos ou benefícios fiscais que vão de encontro à capacidade contributiva não são objeto de análise do Poder Judiciário, o que corrobora com as injustiças fiscais presentes na legislação e constitui-se em óbice à concretização do princípio mencionado.

Inclusive, ao se buscar concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva, é importante ter em vista o Princípio da Igualdade de Sacrifício na distribuição dos encargos tributários. Isso significa que ao recair sobre si os tributos, cada contribuinte deve sentir tendencialmente o mesmo sacrifício para pagá-lo.

No campo da tributação dos rendimentos, o Princípio da Igualdade de Sacrifício conduz a taxas progressivas (SANCHES, 2010). Isso, porquanto, caso os rendimentos fossem tributados, por exemplo, com alíquota única, naturalmente aqueles contribuintes que recebessem os menores rendimentos sentiriam maior sacrifício em arcar com o custo do tributo do que os contribuintes com maiores rendimentos, ainda que nominalmente esses últimos pagassem valores maiores.

No caso brasileiro, há um agravante que impede a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, que, relembre-se, é o critério para efetivação do Princípio da Isonomia nos tributos precipuamente fiscais. Trata-se justamente a baixa progressividade da tabela do IRPF. Hoje, um contribuinte que recebe em média cinco mil reais por mês, paga alíquota de forma progressiva que chega a 27,5%, do mesmo modo como outro que recebe cem mil reais por mês. O sacrifício para o pagamento do tributo não é o mesmo nas duas situações, pesando muito mais sobre o que recebe o menor rendimento.

Portanto, para que se chegue à igualdade de sacrifício, observando-se a Isonomia, a conclusão não pode ser outra a não ser que o tributo sobre os rendimentos tenham várias alíquotas progressivas, para que efetivamente todos os contribuintes sintam proporcionalmente o mesmo sacrifício.

Infelizmente, no Brasil, como já observado nos capítulos anteriores, a tributação sobre a renda da pessoa física é regressiva, sobretudo nas maiores faixas de renda, de modo que não é possível inferir que todos os contribuintes do imposto de renda sentem o mesmo sacrifício no pagamento do tributo. Isso conduz à observação de que o IRPF brasileiro não concretiza, ao menos satisfatoriamente, o Princípio da Capacidade Contributiva, critério do Princípio da Isonomia, sendo um caso patente de injustiça fiscal.

Isso decorre, sobretudo, do grande lobby dos detentores de rendimentos do capital, os quais conseguem junto ao Poder Executivo, Legislativo e, quiçá, junto ao Poder Judiciário, fazer com que haja diversos benefícios fiscais em seu favor, com uma tributação dos rendimentos com isenções e regimes especiais.

Obviamente que na concessão de benesses tributárias aos rendimentos do capital são dadas diversas justificativas, as quais supostamente legitimariam a concessão das isenções ou dos regimes especiais. Já se viu anteriormente, por exemplo, que a isenção da tributação sobre lucros e dividendos foi concedida sob o argumento de que traria investimentos ao país, incentivando o crescimento econômico. Porém, sabe-se que os motivos que levam a essas isenções nem sempre são verificáveis na prática, como é o caso do exemplo dado, bem como muitas vezes são motivos que não correspondem à real intenção de determinado benefício fiscal, configurando-o como um verdadeiro privilégio fiscal.

Para mudar essa situação, seria imprescindível a participação popular na discussão das leis fiscais, sendo condição essencial para a obtenção de justiça fiscal. Acontece, porém, que nas poucas discussões existentes, o debate é viciado pelos interesses organizados que nele atuam (SANCHES, 2010).

Não é difícil ouvir, por exemplo, afirmações como a de que “a carga tributária brasileira é alta¹⁶”, que são propagadas maliciosamente por aqueles a quem

¹⁶ Ao se propagar que a carga tributária brasileira é alta, e de fato o é, busca-se propagar a ideia de que não há mais espaço para se aumentar a tributação no Brasil. A população, em geral a classe média, termina por repetir a afirmação porque, na prática, é quem sente o maior peso dos tributos. Acontece que a carga tributária no Brasil é alta, mas não é bem distribuída, de modo que o peso dos tributos sentido pela classe média é bem maior que o peso sentido pela parcela mais rica da população. Essas distorções existentes nas discussões sobre os tributos acabam justamente por perpetuar os benefícios fiscais que desoneram os mais ricos e conseqüentemente oneram os demais estratos da população.

interessa (que sabem que essa frase não é exatamente verdadeira) e terminam sendo encampadas pela maioria da população brasileira por falta de informação.

Aliás, a falta de informação por parte dos contribuintes sobre o funcionamento das regras de tributação, inclusive sobre a tributação da renda, também contribui com a falta de justiça fiscal. Assim, a lei fiscal acaba sempre estando “cheia de um conjunto de pequenas exceções, de regimes especiais, de benefícios fiscais que, ainda que no seu cômputo final alterem profundamente a distribuição da carga tributária, escapam quase sempre à percepção da grande maioria dos contribuintes” (SANCHES, 2010, p. 43).

A consequência disso é que o benefício fiscal ao desonerar alguns contribuintes necessariamente oneram outros. Não há outro jeito de fechar a conta. Em outros termos, ao se diminuir a arrecadação por um lado, com a concessão de benefícios fiscais, por outro lado precisa-se aumentar a arrecadação tributária dos outros contribuintes, não abrangidos pela isenção, para compensar a perda.

Na prática, as isenções tributárias concedidas aos rendimentos do capital acabam implicando na majoração da tributação indireta, que é regressiva, e pesa mais fortemente sobre as classes menos favorecidas, configurando um caso de injustiça fiscal. Isso ocorre no Brasil de tal forma que, enquanto a tributação sobre a renda representa 6,03% do PIB, em 2014, a tributação indireta sobre o consumo (bens e serviços), alcançou a marca de 17,07% do PIB, no mesmo ano (MELO E CAMPOS, 2016).

Essas desonerações tributárias, que ocorrem na tributação da renda da pessoa física (que contribuem com a regressividade do citado imposto), como visto, sem justificativas plausíveis e muitas vezes duvidosas, além de constituírem um óbice à justiça fiscal, na medida em que não se reparte de modo isonômico a carga do tributo, contrariam o dever fundamental de pagar tributos que é aplicável a todos os cidadãos, a todos os contribuintes, no atual modelo de Estado Fiscal o qual a Brasil se propõe a adotar.

O Estado Fiscal é essencialmente aquele Estado no qual suas necessidades financeiras são primordialmente cobertas por tributos. Esse modelo de Estado é adotado tanto no Estado Social, caracterizado pela intervenção estatal, como no

Estado Liberal, caracterizado pelo Estado absenteísta. Em ambos, o financiamento de suas atividades provém basicamente das receitas tributárias (NABAIS, 2003).

No Brasil, a necessidade de financiamento do Estado, e, mais especificamente, a necessidade de financiar os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), levou ao que ficou conhecido como federalismo fiscal.

O federalismo fiscal pode ser definido como

o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência (DOMINGUES, 2007, p. 138).

Assim, a Constituição Federal atribuiu competência tributária aos entes políticos, bem como instituiu a repartição de receitas, com vistas a que todos os entes pudessem ter autonomia financeira¹⁷.

Tanto a ideia do Estado Fiscal, como a ideia do Federalismo Fiscal, presentes na Constituição Federal Brasileira, apontam para a ideia de que o Estado precisa se cobrir seus custos através dos tributos e, considerando que os tributos são arrecadados dos contribuintes, todos devem suportar ônus de pagar tributos (que deve ser distribuído em consonância com a justiça fiscal), sendo esse um dever fundamental de todo cidadão.

Destaque-se que Nabais (2003), em seu texto “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, discorre sobre o dever fundamental de pagar tributos. Ele inicia explanando que a ausência da noção de que há deveres fundamentais, inclusive o dever fundamental de pagar tributos, deve-se principalmente a questões históricas (NABAIS, 2003).

O aludido autor explica que, após os Estados autoritários e arbitrários que permearam a história, os quais tolhiam a liberdade dos cidadãos, focou-se na garantia dos direitos, justamente para não haver uma volta do autoritarismo estatal de outrora. Desse modo, esqueceu-se dos deveres, iniciando uma verdadeira idade dos direitos, como afirmou Bobbio (NABAIS, 2003).

¹⁷ Apesar disso, sabe-se a União detém a maior parte do “bolo tributário” e que os Estados e Municípios possuem dificuldades de financiarem suas atividades.

Ao se observar a Constituição Federal de 1988, bem como os doutrinadores constitucionais, poderá se constatar justamente a dita ênfase nos direitos, enquanto os deveres passam mais ao largo das discussões.

Traga-se, porém, o alerta de Nabais (2003) o qual afirma que, ainda que as constituições tratem pouco do assunto ou, ainda que não tratassem diretamente do assunto, apresentam deveres fundamentais. Com efeito, na medida em que são criados os direitos fundamentais, igualmente são criados, ainda que implicitamente, os deveres fundamentais¹⁸.

Isso, porquanto, os direitos fundamentais, para serem concretizados, possuem um custo. Esses custos são justamente os deveres fundamentais, que se constituem em âncora da sociedade moderna (NABAIS, 2003), pois são os seus suportes de existência e funcionamento.

Em sentido amplo, os custos, num estado democrático de direito, como é o caso do Brasil, são basicamente de três tipos: os ligados à existência e sobrevivência do Estado (como o dever de defesa da pátria), os ligados ao funcionamento democrático do Estado (como o dever de votar) e os custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos que se concretizam no dever de pagar impostos (NABAIS, 2003).

Ora, esse último tipo de custo, que importa ao presente estudo, é fundamental no Estado Fiscal presente no Brasil, pois, sem a arrecadação de tributos, não há como o próprio Estado se financiar nem tampouco concretizar o Estado de Direito proposto.

Nessa linha de pensamento, Nabais (2003) afirma que o Estado Fiscal é um instrumento de realização da dignidade da pessoa humana, ou seja, um instrumento de realização dos direitos do cidadão.

Isso tudo recorda que não há direitos gratuitos, ou seja, todos os direitos possuem um custo, inclusive os direitos negativos, como já foi apontado nessa

¹⁸ Inclusive recorde-se que os direitos e deveres fundamentais são exclusivamente aqueles que estão previstos, explícita ou implicitamente, na Constituição. Não há o que se falar em direitos e deveres fundamentais fundado em leis. Nesse caso, o que haverá são deveres legais, mas não deveres fundamentais.

pesquisa. E, como o Estado Contemporâneo não vive mais das receitas geradas pelo seu próprio patrimônio, esses custos, como antedito, são financiados através dos tributos.

Em consequência, toda a sociedade deve arcar com os tributos, de modo que financiem o Estado para que este possa concretizar os direitos e garantir a liberdade, que beneficiam a todos. No ramo da tributação sobre a renda, essa ideia acaba justamente não sendo devidamente implantada na medida em que são concedidos os mais diversos benefícios fiscais, consubstanciados em isenções e regimes especiais, de modo que nem todos estão financiando devidamente o Estado.

O fato de se reduzir ou simplesmente isentar da tributação sobre a renda determinados seguimentos de contribuintes e rendimentos, vai de encontro a consequência própria do Estado Fiscal de que a cidadania de liberdade tem por preço todos serem destinatários do dever fundamental de pagar impostos, na medida da respectiva capacidade contributiva (NABAIS, 2003).

Tendo isso em vista, pode-se falar, num Estado Fiscal, em cidadania fiscal, que é justamente a cidadania como suporte financeiro do Estado (NABAIS, 2003). Em outros termos, a cidadania fiscal se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos. E, sendo todos membros de uma comunidade, sob um Estado, a ninguém pode ser permitido se excluir de contribuir para o financiamento da própria comunidade.

Claro que esse custo precisa ser moderado, do contrário se tornaria ônus excessivo e não concretizaria os direitos e a liberdade. Mas o custo existe e precisa ser financiado por todos. É com base justamente nisso que se pode questionar as isenções tributárias sobre a renda, como a dedução dos juros sobre capital próprio.

Ora, se é dever de todos o financiamento do Estado através dos tributos e se as isenções concedidas através da dedução dos JSCP, dos lucros e dividendos e da possibilidade de atividades personalíssimas serem tributadas através de pessoas jurídicas, não apresentam justificativa plausível ou que se verifique minimamente na prática, fere-se o dever fundamental constitucional de pagar tributos.

Além de ferir o dever fundamental de pagar tributos, não concretiza a justiça fiscal, quando desonera os contribuintes com maior capacidade contributiva em detrimento dos contribuintes com maior capacidade contributiva. Assim, o Brasil continua a apresentar grande concentração de renda e de riqueza, sendo um dos países mais pobres e desiguais do mundo, sendo urgente uma reforma tributária que reveja isenções que são verdadeiros privilégios fiscais e que se constituem em óbice à concretização da justiça fiscal.

6. CONCLUSÃO

Através da pesquisa aqui exposta foi possível compreender que a regressividade do IRPF implica em óbice à concretização da justiça fiscal, sobretudo na medida em que não atende à capacidade contributiva, critério do Princípio da Isonomia nos tributos essencialmente fiscais.

Para se chegar à compreensão dessa realidade foi traçado o objetivo de se examinar a regressividade do Imposto de Renda Pessoa Física sob a perspectiva da justiça fiscal, o qual, tomando-se por base a doutrina de Saldanha Sanches sobre justiça fiscal, bem como a doutrina de Casalta Nabais sobre o dever fundamental de pagar tributos, foi atingido e concluído.

Igualmente, cada um dos objetivos específicos pode ser alcançado. Inicialmente conseguiu-se traçar a evolução histórica do IRPF e apontar como se deu a incorporação da ideia de progressividade ao imposto.

Em seguida, diante de pesquisas científicas publicadas, foi possível se traçar um diagnóstico da progressividade do IRPF mostrando que, em verdade, o IRPF é regressivo, em afronta à determinação constitucional que prevê que o tributo sobre a renda deve atender ao critério informador da progressividade.

Além disso, foi possível verificar as causas principais e as consequências da regressividade do IRPF, bem como apontar possíveis soluções para que o IRPF possa ter progressividade satisfatória.

Por fim, o objetivo específico de identificar as implicações da regressividade do IRPF sob a ótica da justiça fiscal pode ser atingido, a partir da doutrina de Saldanha Sanches, através do seu livro *Justiça Fiscal*, bem como através da doutrina de Casalta Nabais sobre o dever fundamental de pagar tributos.

Atendidos os objetivos propostos, pode-se chegar a uma resposta satisfatória para a pergunta [quais as implicações de um Imposto de Renda Pessoa Física regressivo sob a ótica da justiça fiscal?], chegando-se a afirmação já acima exposta de que a regressividade do IRPF é um dos fatores que impede a concretização da justiça fiscal brasileira.

Essa afirmação pode ser obtida após a evolução, através dos capítulos expostos, da pesquisa realizada. No primeiro capítulo pode-se ver que o Imposto de Renda brasileiro, quando de sua criação, já foi marcado pelo atributo da progressividade, com alíquotas variáveis a depender da faixa de renda, apresentando variação nesse seu atributo a depender do momento histórico a das teorias adotadas.

No segundo capítulo, expuseram-se os critérios constitucionais informadores do IRPF, dentre os quais se inclui a progressividade e, através de dados, se demonstrou a regressividade do IRPF, ou seja, que os contribuintes do IRPF com maior capacidade contributiva terminam por contribuir proporcionalmente menos do que um contribuinte com menor capacidade contributiva.

No terceiro capítulo buscou-se compreender os motivos que levam o IRPF a ser regressivo. Dentre as causas, pode-se listar: a dedução dos juros sobre capital próprio, a isenção de lucros e dividendos, a fraca progressividade da tabela do IRPF e o processo que ficou conhecido como “pejotização”. No mesmo capítulo foi possível ainda apontar que uma das consequências da regressividade do IRPF é contribuir com a concentração de renda. A partir desses fatos, indicaram-se possíveis soluções para tornar o IRPF com progressividade satisfatória.

No quarto e último capítulo, diante da evolução histórica do IRPF, o qual apresentou variações na sua progressividade, da constatação de que o IRPF na atualidade é regressivo, quais suas causas, consequências, e possíveis soluções, confrontou-se a regressividade do IRPF sob a ótica da justiça fiscal, verificando-se que não há tendencialmente o mesmo sacrifício para pagar o IRPF entre todos os seus contribuintes.

Destaque-se que no trilhar desse estudo não deixou de haver dificuldades e limitações. Poder-se-ia, por exemplo, explorar maiores possibilidades para dirimir a regressividade do IRPF, bem como colacionar outras doutrinas sobre a justiça fiscal e o que seria concluído a partir da confrontação com a realidade da regressividade do IRPF.

Poder-se-ia explorar, ainda, como se dá o lobby dos grandes detentores do capital para que consigam regimes especiais e isenções tributárias como as concedidas no âmbito da tributação da renda da pessoa física.

Entretanto, por ausência de tempo hábil, ou mesmo para não fugir do objeto central da pesquisa, ocorreu que outras questões que poderiam ser exploradas acabaram sendo apresentadas de maneira mais tangencial na pesquisa.

Por isso mesmo, em novas pesquisas que abordem a temática, poderão ser explorados assuntos pertinentes ao tema que nesse trabalho não tenha sido tratado com o devido aprofundamento.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Competência Tributária e Legislação Tributária. *In: Direito Tributário*, Salvador, Editora JusPodivm, 11ª ed., 2017.

_____. Noções Introdutórias. *In: Direito Tributário*, Salvador, Editora JusPodivm, 11ª ed., 2017.

_____. Os Impostos Previstos na Constituição Federal. *In: Direito Tributário*, Salvador, Editora JusPodivm, 11ª ed., 2017.

APPY, Bernard. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. *In: Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte, Letramento, 2017

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. *In: Revista da Faculdade de Direito*, p. 158-169, 1966.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo, Editora Leya, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 19/01/2019.

_____. **Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Fixa a despesa e orça a receita geral do Imperio para os exercicios de 1867 - 68 e 1868 - 69, e dá outras providencias**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM1507.htm. Acesso em: 14/09/2018.

_____. **Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercicios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM317.htm. Acesso em: 12/09/2018.

_____. **Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm. Acesso em: 14/09/2018.

_____. **Lei 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**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 17/01/2019.

_____. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm. Acesso em: 21/11/2018.

_____. **Medida Provisória nº 694, de 30 de setembro de 2015. Altera a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para dispor sobre o imposto sobre a**

renda incidente sobre juros de capital próprio, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para dispor sobre os benefícios fiscais do Regime Especial da Indústria Química e para suspender, no ano-calendário de 2016, os benefícios fiscais de que tratam os arts. 19, 19-A e 26 desta Lei. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv694.htmimpressao.htm. Acesso em: 27/02/2019.

DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. *In: Revista Nomos*, edição comemorativa, p. 137-143, 2007.

FERRARESI, Luiz Carlos. Isenção de imposto de renda para lucros distribuídos. *In: Revista Linhas Jurídicas*, v.1, n. 2, p. 112-119, 2010.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. *In: Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

_____. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada.** Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=2754. Acesso em: 23/02/2019.

G1. Desigualdade de renda para de cair no Brasil após 15 anos, e número de pobres cresce, aponta ONG. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/11/26/desigualdade-de-renda-para-de-cair-no-brasil-apos-15-anos-e-numero-de-pobres-cresce-aponta-ong.ghtml>. Acesso em: 14/03/2019.

LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. *In: Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

LOCKE, John. Da extensão do poder legislativo. *In: Dois tratados Sobre o Governo*, São Paulo, Editora Martins Fontes, 1998.

MELO, L. G. G.; CAMPOS, G. C. N. A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. *In: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia*, v. 26, p. 329-347, 2016.

MELO, L. G.G.; VIEIRA, D. M. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. *In: Revista Direito e Desenvolvimento*, v. 8, p. 76-94, 2017.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Releitura dos Princípios Constitucionais Frente ao Desenvolvimento do Estado Social: um olhar voltado ao Direito Tributário. *In: Estado Social e Tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*, Recife, Editora UFPE, vol. 11, 2006.

NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o actual estado fiscal. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, 2003.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

OLIVEIRA, Rodrigo. **Defasagem da tabela do IR ultrapassa 88% e achata renda**. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=34041:defasagem-da-tabela-do-ir-e-de-88-4-e-achata-renda&catid=248&Itemid=522. Acesso em: 20/11/2018.

PAULSEN, Leandro. Imposto sobre a renda. *In: Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 8ª ed., 2017.

PIKETTY, Thomas. Repensar o imposto progressivo sobre a renda. *In: O Capital no Século XXI*, Rio de Janeiro, Editora Intrínseca LTDA., 2014.

PORTAL DE AUDITORIA. **Juros Sobre Capital Próprio – Efeitos no IRPJ e CSLL**. Disponível em: <https://portaldeauditoria.com.br/juros-sobre-capital-proprio-efeitos-no-irpj-e-csll/>. Acesso em: 21/11/2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Primórdios do Imposto de Renda no Brasil**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-brasil#wrapper>. Acesso em: 12/09/2018.

_____. **1922 a 1924 – A Instituição do Imposto de Renda no Brasil**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1922-a-1924-a-instituicao-do-imposto-de-renda-no-brasil>. Acesso em: 14/09/2018.

_____. **1925 a 1929 – As Primeiras Reformas**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1925-a-1929-as-primeiras-reformas>. Acesso em: 16/10/2018.

_____. **IRPF (imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 11/03/2019.

SANCHES, Saldanha J. L. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Ensaio da Fundação, 2010.

SOUZA, Antônio José Praga de. Imposto de Renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. *In: Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

WOLFFENBUTTEL, Andréa. **O que é? Dividendo**. Disponível em: http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2121:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 22/11/2018.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. *In: Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

ANEXO A

Rendimentos por Faixas de Renda

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes	Rendimentos					% do Rend. Total			Relação entre Rend. Médio da Faixa e Rend. Médio Total
		Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Rendim. Totais	Rendim. Médio				
Até 1/2	1.173.389						65%	12%	24%	0,3%
Mais de 1/2 a 1	501.551	3.658	73	234	3.965	7.906,25	92%	2%	6%	9,1%
Mais de 1 a 2	1.067.416	11.797	489	1.803	14.088	13.198,35	84%	3%	13%	15,2%
Mais de 2 a 3	2.744.805	55.671	1.718	4.571	61.959	22.573,31	90%	3%	7%	25,9%
Mais de 3 a 5	8.192.562	235.060	15.141	24.224	274.425	33.496,80	86%	6%	9%	38,5%
Mais de 5 a 7	4.396.494	181.750	15.405	28.391	225.547	51.301,46	81%	7%	13%	59,0%
Mais de 7 a 10	3.403.789	191.033	17.617	37.252	245.902	72.243,75	78%	7%	15%	83,0%
Mais de 10 a 15	2.563.655	198.746	20.275	51.851	270.872	105.658,64	73%	7%	19%	121,4%
Mais de 15 a 20	1.187.329	122.399	14.179	41.076	177.654	149.624,60	69%	8%	23%	171,9%
Mais de 20 a 30	1.087.582	147.063	19.372	62.696	229.131	210.679,52	64%	8%	27%	242,1%
Mais de 30 a 40	501.726	88.968	13.152	47.706	149.825	298.618,64	59%	9%	32%	343,2%
Mais de 40 a 60	400.429	86.054	16.159	64.929	167.142	417.406,10	51%	10%	39%	479,7%
Mais de 60 a 80	143.650	35.034	9.319	41.212	85.564	595.645,67	41%	11%	48%	684,5%
Mais de 80 a 160	142.095	38.735	16.055	78.040	132.829	934.791,28	29%	12%	59%	1074,2%
Mais de 160 a 240	32.626	10.931	7.222	36.702	54.855	1.681.316,94	20%	13%	67%	1932,1%
Mais de 240 a 320	13.552	5.417	4.523	22.468	32.408	2.391.375,83	17%	14%	69%	2748,0%
Mais de 320	28.433	24.988	54.719	193.943	273.650	9.624.383,95	9%	20%	71%	11059,8%
Total	27.581.083	1.437.508	225.455	737.171	2.400.133	87.021,00	60%	9%	31%	100,0%

ANEXO B

Tabela 16 – Rendimentos e Composição do Rendimento Total – Por Faixa de Renda

Faixa de Salário Min. Mensal	Qtde Declarantes	Rendimentos					% do Rend. Total			Relação entre Rend. Médio da Faixa e Rend. Médio Total
		Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Rendim. Totais	Rendim. Médio	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	
Até 1/2	15 595	3	3	23	28	1.799,35	9%	11%	80%	0,6%
Mais de 1/2 a 1	13 045	19	5	64	87	6.696,74	22%	5%	73%	2,2%
Mais de 1 a 2	62 503	409	18	389	817	13.066,07	50%	2%	48%	4,3%
Mais de 2 a 3	97 356	1 122	41	987	2 150	22.083,96	52%	2%	46%	7,3%
Mais de 3 a 5	306 527	6 226	259	4 093	10 578	34.509,43	59%	2%	39%	11,5%
Mais de 5 a 7	752 219	6 257	373	6 449	13 080	51.858,63	48%	3%	49%	17,3%
Mais de 7 a 10	265 369	8 359	658	10 387	19 403	73.118,22	43%	3%	54%	24,3%
Mais de 10 a 15	288 558	11 607	1 241	18 032	30 880	107.014,95	38%	4%	58%	35,6%
Mais de 15 a 20	183 713	9 837	1 342	16 505	27 685	150.694,68	36%	5%	60%	50,1%
Mais de 20 a 30	230 561	16 923	2 736	29 483	49 143	213.143,74	34%	6%	60%	70,9%
Mais de 30 a 40	137 452	14 176	2 629	24 522	41 328	300.673,75	34%	6%	59%	100,1%
Mais de 40 a 60	147 351	20 214	4 433	37 637	62 255	422.492,46	32%	7%	60%	140,6%
Mais de 60 a 80	68 805	11 517	3 404	26 220	41 141	597.939,74	28%	8%	64%	199,0%
Mais de 80 a 160	82 781	15 965	7 628	54 824	78 417	947.286,58	20%	10%	70%	315,2%
Mais de 160 a 240	22 014	5 229	4 201	27 626	37 056	1.683.305,30	14%	11%	75%	560,1%
Mais de 240 a 320	9 669	2 822	2 847	17 489	23 157	2.395.016,03	12%	12%	76%	797,0%
Mais de 320	21 609	13 927	44 480	167 070	225 478	10.434.446,01	6%	20%	74%	3472,1%
Total	2 205 127	144 613	76 301	441 770	662 684	300.519,44	22%	12%	67%	100,0%

Fonte: Elaboração Própria com dados da RFB. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas – Ano-Calendarário 2014, Exercício 2015. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD. Brasília: setembro, 2016. Disponível em <http://fdg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn_irpf_ac2014.pdf>. Acesso em 12 de fev. de 2017. Rendimentos em R\$ milhões, exceto Rendimento Médio (R\$).

ANEXO C

Tabela 3: Alíquotas Nominais e Efetivas do IRPF¹⁰

Faixas de renda anual R\$ mil	Alíquotas do IRPF em %	
	Nominal	Efetiva
até 24,4	0,0	0,0
de 24,4 a 40,7	0,7	0,6
de 40,7 a 81,4	5,0	3,5
de 81,4 a 162,7	13,9	8,9
de 162,7 a 325,4	20,2	12,0
de 325,4 a 650,9	22,9	11,3
de 650,9 a 1.301,8	24,2	8,4
mais de 1.301,8	25,8	7,0
Total/média	11,4	7,0

Fonte: Declaração do IRPF 2014 (ano-base 2013).

Elaboração a partir de dados de Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, “Progressividade Tributária: a agenda esquecida”, Tabela 4, XX Prêmio Tesouro Nacional 2015, Concurso de Monografias em Finanças Públicas.

Nota:

Alíquota nominal = imposto devido/ rendimentos tributáveis menos deduções e abatimentos (base de cálculo);

Alíquota efetiva = (imposto devido + imposto sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte) / (rendimentos tributáveis menos deduções e abatimentos + rendimentos tributados exclusivamente na fonte + rendimentos isentos).

ANEXO D

TABELA 4
Grandes números da DIRPF 2014 (ano-base 2013): resumo das declarações por faixas do rendimento total

Faixas de rendimento (R\$ mil)	Declarantes		Rendimentos (R\$ milhões)			Composição dos rendimentos (%)			Participação no total dos rendimentos (%)		
	Número	Participação (%)	Tributáveis	Tributados exclusivamente na fonte	Isentos	Total	Tributáveis	Tributados exclusivamente na fonte		Isentos	Total
Até R\$ 24,4	5.555.771	100,0	67.481	2.156	5.920	75.557	89,3	2,9	7,8	100,0	3,5
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.882.026	100,0	215.200	13.691	21.128	250.018	85,9	5,6	8,4	100,0	11,7
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	7.300.376	100,0	331.748	29.400	57.667	418.815	78,7	7,6	13,7	100,0	19,6
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.522.174	100,0	285.867	30.799	82.920	399.587	70,6	8,9	20,5	100,0	18,7
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.507.344	100,0	212.060	29.274	99.739	341.072	61,1	10,2	28,7	100,0	16,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	518.567	100,0	109.013	22.815	96.756	228.584	46,7	11,9	41,4	100,0	10,7
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	136.718	100,0	34.452	14.717	72.002	121.171	27,7	14,3	57,9	100,0	5,7
Mais de R\$ 1.301,8	71.440	100,0	37.384	64.510	196.040	297.934	12,0	24,9	63,0	100,0	14,0
Total	26.494.416	100,0	1.293.205	207.361	632.171	2.132.738	59,6	11,2	29,2	100,0	100,0
Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	175.986	3,2	1.385	56	1.271	2.712	51,1	2,1	46,9	100,0	0,1
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	280.036	3,6	5.369	211	3.605	9.185	58,5	2,3	39,2	100,0	0,4
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	481.078	6,6	12.828	902	15.051	28.781	44,5	3,3	52,2	100,0	1,3
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	460.465	13,1	20.060	2.350	31.733	54.143	36,8	4,9	58,3	100,0	2,5
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	361.166	24,0	29.751	4.969	49.639	84.359	34,9	6,9	58,2	100,0	4,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	209.954	40,5	29.431	7.149	58.737	95.317	30,4	8,9	60,7	100,0	4,5
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	80.719	59,0	14.584	7.112	50.770	72.465	19,7	11,6	68,7	100,0	3,4
Mais de R\$ 1.301,8	51.419	72,0	19.913	48.458	160.977	229.348	8,3	24,3	67,3	100,0	10,8
Total	2.100.823	7,9	133.319	71.208	371.783	576.310	22,6	14,4	63,0	100,0	27,0
Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	5.379.785	96,8	66.096	2.100	4.649	72.845	90,7	2,9	6,4	100,0	3,4
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.601.990	96,4	209.831	13.480	17.523	240.834	87,0	5,8	7,3	100,0	11,3
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6.819.298	93,4	318.920	28.498	42.616	390.034	81,2	7,9	10,9	100,0	18,3
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.061.709	86,9	265.808	28.449	51.187	345.444	75,9	9,5	14,6	100,0	16,2
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.146.178	76,0	182.309	24.304	50.100	256.713	69,6	11,3	19,1	100,0	12,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	308.613	59,5	79.582	15.666	38.019	133.267	58,2	14,0	27,8	100,0	6,2
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	55.999	41,0	19.868	7.605	21.233	48.706	39,5	18,4	42,2	100,0	2,3
Mais de R\$ 1.301,8	20.021	28,0	17.472	16.052	35.062	68.586	24,3	27,0	48,7	100,0	3,2
Total	24.393.593	92,1	1.159.886	136.153	260.388	1.556.428	73,5	10,0	16,5	100,0	73,0

Fonte: DIRPF (2014).
Elaboração dos autores.