

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**A CORREÇÃO DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA  
PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA SOCIAL**

**GENÁRIO MARTINS DELGADO FILHO**

**Rio de Janeiro**  
**2019/1º Semestre**

**GENÁRIO MARTINS DELGADO FILHO**

**A CORREÇÃO DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA  
PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA SOCIAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**.

**Rio de Janeiro**  
**2019/1º Semestre**

M478i

Martins Delgado Filho, Genário  
A CORREÇÃO DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA  
PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA SOCIAL / Genário Martins  
Delgado Filho. - - Rio de Janeiro, 2019.  
63 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. 2.  
Justiça Social. I. Maurício Macedo Curi, Bruno,  
orient. II. Título.

**GENÁRIO MARTINS DELGADO FILHO**

**A CORREÇÃO DA TABELA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA  
PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA SOCIAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi.**

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro**  
**2019/1º Semestre**

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física e sua potencialidade como meio eficaz de efetivação da justiça social. Para o alcance desse objetivo, é realizada uma abordagem de conceitos como justiça, justiça social, além dos princípios constitucionais tributários como o da capacidade contributiva, do não confisco e da isonomia tributária, que devem reger a aplicação do referido tributo como forma de proteção do cidadão frente ao poder de tributar do estado. Será analisada a questão da não correção da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e sua respectiva influência no que se refere a justiça tributária e seu efeito na efetivação da justiça social. Na conclusão do presente trabalho foi constatado que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na sua aplicação, tem violado os princípios constitucionais tributários de isonomia tributária e da capacidade contributiva; houve o entendimento de que ao não corrigir a tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o estado impõe arbitrariamente ao contribuinte ano após ano, aumento da carga tributária, que invariavelmente onera mais intensamente o contribuinte de menor poder econômico, afrontado as garantias de nossa Carta Magna e a legislação infraconstitucional.

Palavras chaves: Imposto sobre a Renda; Contribuinte; Justiça Social; Pessoa Física.

## **ABSTRACT**

The objective of this study is to study the Personal Income Tax and its potential as an effective means of effecting social justice. In order to achieve this objective, an approach to concepts such as justice and social justice, as well as the constitutional principles of taxation, such as contributory capacity, non-confiscation and tax isonomy, should be applied. citizen's power to tax the state. It will be analyzed the question of non-correction of the Individual Income Tax table and its respective influence on tax justice and its effect on the effectiveness of social justice. In the conclusion of the present study it was verified that the Income Tax of the Individuals in their application, has violated the constitutional principles of tributary taxonomy and tax capacity; it was understood that by not correcting the Individual Income Tax table, the state imposes arbitrarily on the taxpayer year after year, an increase in the tax burden, which invariably imposes more heavily on the taxpayer with less economic power, facing the guarantees of our Constitution and infra-constitutional legislation.

Keywords: Income Tax; Taxpayer; Social justice; Natural person.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
CTN	Código Tributário Nacional
CRFB	Constituição Federal
SINDIFISCO	Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 – Tabela de Incidência Mensal IRPF.....	43
TABELA 2 – Resíduos na Correção da Tabela do IRPF (1996-2018).....	54

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. PRINCIPAIS ASPECTOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA.....	15
1.1. Origens e evolução histórica do IRPF.....	15
1.2. Princípios constitucionais tributários e o IRPF.....	18
1.2.1. Princípio da legalidade tributária.....	19
1.2.2. Princípio da isonomia tributária.....	22
1.2.3. Princípio da capacidade contributiva.....	25
1.2.4. Princípio da vedação ao confisco.....	27
1.2.5. Princípio da progressividade.....	31
1.3. Conceito de renda.....	37
1.4. Base de cálculo alíquotas.....	41
2. O IRPF E A JUSTIÇA SOCIAL.....	45
2.1. Conceito de justiça.....	45
2.2. Conceito de justiça social.....	47
3. A BUSCA PELA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL NO IRPF: FORMAS DE MATERIALIZAÇÃO.....	52
3.1. Defasagem na correção da tabela do IRPF.....	53
4. CONCLUSÃO.....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

## INTRODUÇÃO

A forma como a tributação é exercida pelo estado configura-se campo de conflitos constantes em relação ao contribuinte. Não obstante os conflitos existentes, o estado no exercício de sua soberania, ao estabelecer os critérios adotados no que se refere ao sistema tributário, tem papel fundamental para a diminuição das desigualdades sociais e da pobreza de seus cidadãos.

Estas escolhas na esfera tributária, feitas pelos representantes da sociedade no uso de suas atribuições, tem a capacidade acentuar ou abrandar a persistente desigualdade social que assola nossa sociedade. Assim sendo, as decisões tomadas pelos agentes do estado no que se refere a tributação devem ir além da função primordial de financiar o funcionamento do estado, além disso, devem promover o quanto possível a concretização de direitos sociais ainda não efetivados, pois em um país como o Brasil em que mazelas como desigualdade de renda e riqueza são mais que notórias, o papel da política tributária para efetivação da justiça social não pode ser desprezado.

Em uma sociedade democrática de direito, que tem a justiça social como um de seus objetivos, o bem comum deve ser perseguido pelo estado, para que a dignidade humana tal qual positivada em nosso ordenamento jurídico possa realmente ser efetivada para todo o conjunto as sociedade. Nesse sentido, a questão da justiça social pode ser abordada da seguinte forma: “a justiça social exige de cada um aquilo que é necessário para a efetivação da dignidade da pessoa humana dos outros membros da comunidade, ao mesmo tempo em que atribui a cada um os direitos correspondentes a esta dignidade” (BARZOTTO, 2003, p. 118).

Assim sendo, a complexidade da sociedade, com diversos grupos sociais, configurações familiares e peculiaridades próprias do cidadão em sua individualidade, é natural e até esperado, que assuntos que envolvam a questão da tributação gerem atritos, disputas e polêmicas, visto que o ato de pagar impostos não é dos mais agradáveis para o cidadão. A isso acrescenta-se o fato de que ao estabelecer critérios referentes a tributação, o estado se põe em situações que invariavelmente terá que decidir, decidir quais indivíduos e

grupos serão mais onerados, e quais serão preservados parcial ou totalmente de eventual incidência de tributo

Outro aspecto que nos dias atuais evidencia a tensão existente entre o cidadão e o estado, manifesta-se pela constante e crescente tensão entre uma sociedade que exige que os serviços prestados por parte do estado sejam de qualidade mais satisfatória, o que acaba se contrapondo as várias restrições orçamentárias que a realidade impõe aos governos, tais como limitações de recursos financeiros, de capital humano, além da própria limitação ao poder de tributar do estado.

Essas limitações nos levam invariavelmente a situações onde o estado através de suas políticas públicas, tem de realizar escolhas importantes relacionadas a temas como incentivo a distribuição de renda, que setores econômicos serão mais ou menos tributados, que regiões e indivíduos receberão mais recursos e assistência do estado, entre outras.

Logo, a atuação do estado é marcada pela busca permanente de um ponto de equilíbrio entre a tributação exercida pelo ente estatal de um lado e a atividade estatal de distribuição de bônus através de políticas públicas, buscando corrigir e amenizar as desigualdades geradas em nossa sociedade desigualdades que se por um lado são inerentes a condição humana, pois que os seres humanos já nascem desiguais em vários sentidos, por outro lado, no sistema de produção capitalista, a desigualdade social tem se mostrado como uma característica marcante e permanente.

Nesse contexto de realização de escolhas que viabilizem, pelo menos em tese, viabilizem uma sociedade mais justa, mais igualitária e mais próspera, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física se apresenta como um importante instrumento do estado para efetivação da justiça social na sociedade, tendo em vista o grande impacto que este tributo tem diretamente na renda dos trabalhadores, em especial dos que atuam no mercado formal, impactando significativamente na qualidade de vida dos contribuintes, tanto de forma direta, ao efetuar o recolhimento direto na fonte, quanto de forma indireta através implementação das políticas públicas do estado.

Não obstante sua potencialidade na efetivação da justiça fiscal e social, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física vem sendo desvirtuado nos últimos anos ao não ser utilizado como instrumento efetivo no enfrentamento das desigualdade sociais, pelo contrário, em sentido oposto, o referido tributo muitas vezes tem contribuído para o agravamento das desigualdades na sociedade.

Sucessivas administrações no âmbito federal tem adotado condutas e critérios na esfera fiscal, que privilegiam exclusivamente a majoração do na arrecadação, tais como restrições a certas deduções fiscais, priorização da incidência dos tributos sobre o consumo em detrimento da renda (inclusive a renda oriunda da distribuição de dividendos), além das limitações impostas a correção da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que a cada ano fiscal ou não é corrigida, ou na melhor das hipóteses quando ocorre a correção, a mesma se dá a índices inferiores a inflação oficial apurada no ano fiscal correspondente.

Essas práticas de sucessivas administrações na esfera federal, que por mal avaliarem a capacidade econômica do contribuinte, contribuem para a concentração da riqueza e para a manutenção das desigualdades, sobretudo do contribuinte de menor capacidade contributiva, que em uma conjuntura tributária mais equilibrada e socialmente justa, poderia utilizar os recursos ora retidos pelo estado para satisfação de suas necessidades conforme sua conveniência.

Assim sendo, a relação entre o fisco e o contribuinte sempre se revestiu de grande importância para as sociedades, visto que se faz presente com seus efeitos durante todo decorrer da vida de cada cidadão, sendo seus efeitos percebidos desde um simples ato de comprar um gênero alimentício em um estabelecimento comercial, até atos mais complexos como a compra e venda de bens móveis e imóveis.

No caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o mesmo justifica a relevância do seu estudo por suas implicações na vida do contribuinte, uma vez que é o tributo que por suas características mais onera de maneira direta o trabalhador formal no Brasil. Somando-se a

isso, não há o que contestar a respeito da importância do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para a manutenção do estado e como um importante fonte de financiamento, que além de contribuir para o funcionamento do aparato estatal, pode possibilitar devido a suas características próprias, a implementação de políticas sociais que melhorem a distribuição da renda na sociedade brasileira, atendendo assim ao disposto no §1º do Art. 145 da Constituição Federal<sup>1</sup>, que assim versa:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Logo, podemos entender que segundo a constituição federal de 1988, deve haver uma maior incidência de impostos sobre a parcela da população que possui uma maior capacidade contributiva (que possuem maiores rendimentos e/ou maior patrimônio), promovendo assim um estado democrático de direito mais justo e igualitário.

Assim sendo no que se refere a justiça, esse trabalho irá trabalhar esse conceito a partir de alguns pontos de vista, em especial o de John Rawls, pois ao abordar o conceito de justiça através de uma ótica de equidade em uma sociedade de colaboração para a liberdade e igualdade de seus cidadãos, podemos perceber nítida relação desse entendimento sobre justiça a aplicação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, bem como a seus efeitos esperados.

Em um contexto de profunda desigualdade social, com uma população com suas necessidades básicas não atendidas pelo estado e com a proeminência da política fiscal em sucessivos governos no âmbito federal como forma de enfrentar a crise financeira, o déficit nas contas públicas e o crescente tamanho do tamanho do estado, a adoção seja por ação deliberada ou por omissão, de políticas como a do congelamento da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física e de algumas deduções do referido imposto, surgem como um elemento

---

<sup>1</sup> BRASIL, 1988, documento não paginado.

importante, se não no equilíbrio, ao menos na contenção do desequilíbrio entre as receitas e despesas estatais.

Políticas fiscais conduzidas pelo estado, que privilegiam majoritariamente a ampliação da arrecadação sem levar em consideração seus impactos na sociedade, possibilitam o crescimento da arrecadação do estado, no entanto, em alguns casos, esse aumento da carga tributária a ser suportada pelo cidadão, ocorre a revelia da lei, sem que seja preciso instituir uma lei para sua majoração, o que pode ser compreendido como uma forma de desrespeito ao previsto no Art. 150, I da Constituição Federal que assim versa: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (BRASIL, 1988, documento não paginado).

O supramencionado artigo de nossa carta magna em seu já citado inciso, vem consubstanciar o princípio da legalidade tributária, que serve para balizar a administração estatal no que se refere ao poder de tributar, assim sendo, “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes do estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”. (MACHADO, 2008, p. 34).

Em suma, os efeitos anos seguidos de políticas de defasagem na correção não só da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, mas também de outras deduções que são previstas na legislação correspondente, tais como deduções com dependentes, gastos referentes a despesas com educação, pensões e aposentadorias pagas a contribuintes com mais de 65 anos de idade, entre outras, que ao não serem devidamente corrigidas de maneira a repor as perdas inflacionárias, tem como consequência a acentuação das desigualdades e também fazem com que os contribuintes paguem mais imposto do que pagavam no ano do exercício anterior, com o agravante de penalizar sobremaneira o contribuinte de menor poder aquisitivo, visto que devido à defasagem, os mesmos em vez de estarem incluídos na faixa de isenção, acabam por serem tributados à alíquota de 7,5%, que é a primeira faixa de cobrança do imposto.

O estudo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física assim se reveste de importância não só na esfera tributária e jurídica, mas também social, pois que se configura um instrumento de equilíbrio, para amenizar as desigualdades geradas inevitavelmente em uma economia de mercado, regulando as relações sociais de modo a atenuar injustiças históricas no Brasil. Nesse sentido, temos o entendimento de Thiago Degelo Vinha<sup>2</sup> que assim menciona:

De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadação e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

O estudo dos efeitos da política tributária referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na sociedade e de condutas governamentais como a não correção da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física pode proporcionar um conhecimento mais amplo do assunto para aqueles que suportam esse encargo, além de permitir uma melhor avaliação dos impactos distributivos do imposto de renda, e por conseguinte, permitir ao contribuinte repensar e questionar o modelo de estado atualmente vigente no que se refere a uma atuação estatal que não raras vezes deixa de observar o ordenamento jurídico em vigência (sobretudo os princípios vigentes) ou o interpreta segundo sua conveniência, privilegiando em vários posicionamentos perante o contribuinte apenas a função de arrecadar tributos.

---

<sup>2</sup> RIBEIRO; VINHA. *Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais*, 2004. Documento não paginado.

## **1. PRINCIPAIS ASPECTOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA**

### **1.1. Origens e evolução histórica do IRPF**

Podemos considerar em certa medida que a instituição do imposto de renda deu-se tardiamente quando comparado frente ao desenvolvimento econômico das sociedades, uma vez que enquanto as trocas comerciais eram feitas exclusivamente através de trocas, a quantificação da renda apurada era prejudicada em virtude da falta de objetividade característica do sistema de trocas.

Foi somente com o advento do surgimento da moeda como unidade facilitadora da aquisição de bens e serviços, permitindo a padronização da unidade de valor, que foi possível ao estado mensurar a variação patrimonial das pessoas com maior precisão, não tendo apenas o patrimônio pessoal como critério. Como consequência disso, foi possível ao fisco precisar o produto dos bens das pessoas, qual seja a renda. A partir desse momento, estava estabelecida a condição básica para a instituição do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Na esfera internacional, persiste certa dúvida a respeito da origem do imposto de renda, no entanto, parte majoritária dos estudiosos do assunto entende como marco inicial de criação do imposto de renda o ano de 1799 na Inglaterra, não obstante algumas alegações de que o mesmo já ocorrera anteriormente em Florença no século XV, pesa em favor do relato inglês a existência de documentação mais vasta e o fato dessa documentação ser proveniente de fontes confiáveis.

No final do século XVIII, o imposto de renda na Inglaterra teve sua criação justificada devido a ameaça francesa materializada nos exércitos de Napoleão Bonaparte, ou seja, era uma espécie de imposto de guerra. No entanto, antes mesmo do ano de 1799, os cidadãos ingleses já eram acometidos pelas iniciativas do governo em tributar sua renda, o primeiro-ministro William Pitt, em 1796 cogitou propor ao parlamento britânico que todas as pessoas detentoras de uma renda mínima seriam obrigadas a emprestar ao governo parte dessa renda. Em 1797, William Pitt, tentou alterar e aumentar a alíquota do “assessed taxes”, que era um

imposto que incidia em certas exteriorizações de riqueza a época, como por exemplo a posse de criados, carros, cavalos, relógios ou cães.

Após várias tentativas infrutíferas anteriores de instituir um imposto sobre a renda dos cidadãos ingleses, o mesmo começou a ser efetivamente cobrado em 1799, posteriormente a edição de lei em 9 de janeiro, instituindo o imposto de renda na Inglaterra, com alíquota de 10% para renda total no ano que excedesse o montante de 60 libras.

Posteriormente, no ano de 1852, o imposto de renda teve sua cobrança suspensa momentaneamente, retornando logo em seguida no ano de 1853. Nessa ocasião, a criação do imposto de renda teve novamente como justificativa para sua implementação a necessidade do custeio dos gastos de guerra, no caso em questão a Guerra da Crimeia.

No Brasil, as discussões quanto a instituição do imposto de renda no Brasil remetem ao século XIX, onde começam a ser gestadas as primeiras iniciativas de concretização de tal imposto. Atribui-se ao Visconde de Jequitinhonha a iniciativa das tratativas sobre o do imposto de renda, conforme menciona José Honório Rodrigues<sup>3</sup> ao relatar a transcrição da sessão do Conselho do Estado Pleno de 26 de abril de 1867, ocasião em que o Visconde de Jequitinhonha disse:

[...] passarei a tratar do imposto sobre a renda [...] Sustenta-se que o imposto pessoal não é injusto, porque o imposto é devido pela proteção dada tanto às pessoas, como às causas. [...] sobre que base deve assentar para torná-lo proporcional, como deve ser todo o imposto, e como sobretudo este deveria sê-lo, sendo destinado a garantir pessoas colocadas em situações tão diversas? Por esta dificuldade, sem dúvida existe ele autorizado na nossa lei fundamental, sob o título Copilação, sem que até hoje se haja cobrado.

Assim como ocorreu anteriormente no exterior, a guerra serviu como álibi para o aumento da tributação sobre o cidadão, no caso brasileiro foi a Guerra do Paraguai (1864-1870), ocasião em que o imposto de renda, foi reintroduzido ao debate público na forma do imposto pessoal e do imposto sobre vencimentos, nos termos dos artigos 10 e 22 da Lei nº

---

<sup>3</sup> RODRIGUES, *O Conselho do Estado. O quinto poder?* Brasília: Senado Federal, 1978. p. 144.

1507 de 26 de setembro de 1867, que também estabeleceu as despesas e dimensionou a receita geral do império para os exercícios seguintes.

Na medida em que se avaliavam os relevantes e crescentes impactos do imposto de renda na composição das receitas tributárias dos países em que já estava estabelecido, pouco a pouco ia tomando corpo no Brasil o pensamento sobre a importância e necessidade da instauração do imposto de renda como forma de arrecadação de recursos necessários para custear o estado, e como uma maneira de promover uma maior justiça tributária. Dessa maneira, a resistência ao imposto por parte do congresso e do conjunto da sociedade, foi sendo eliminada paulatinamente.

No entanto, foi apenas após a instituição da República que o imposto de renda foi criado no Brasil. Rui Barbosa, primeiro Ministro da Fazenda e um árduo defensor da criação do imposto de renda, defendia que o estado não poderia subsistir apenas com a arrecadação das taxas alfandegárias, porém não teve êxito em incluir o imposto de renda na constituição de 1891, ocasião em que a cobrança do imposto de renda foi outorgada a competência dos governos estaduais.

Somente em dezembro de 1922 que o imposto de renda foi instituído no Brasil, como podemos constatar através do art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que em seguida transcrevemos: “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. [...]” (BRASIL, 1922, documento não paginado).

Nos anos que se sucederam a instituição do imposto de renda sua importância como fonte de recursos para manutenção do estado só aumentou, de forma que em 1943 o montante total arrecadado suplantou pela primeira vez os impostos sobre o consumo. Como consequência do sucesso de arrecadação, o imposto de renda teve suas alíquotas majoradas sucessivas vezes nos anos posteriores, houve aumento de sua alíquota para 20% a partir de 1944, no ano de 1948 a alíquota foi para impressionantes 50%, e por fim exercícios de 1963 a

1965 esteve vigente a alíquota máxima de 65%, a maior de nossa trajetória e que tangenciou o confisco.

No ano de 1934 foi criada a Direção-Geral da Fazenda Nacional. No exercício fiscal de 1976 foi criado o desconto simplificado e no ano de 1991 a Secretaria da Receita Federal (SRF) inovou ao possibilitar o preenchimento da declaração em meio magnético, que serviu de base para em 1997 possibilitar o preenchimento e a entrega da declaração de ajuste anual pela internet, que persiste até os dias atuais, com algumas outras inovações como a entrega através de dispositivos móveis.

A Receita Federal, com suas competências e estruturas atuais, submetida ao Poder Executivo federal, foi instituída com a Lei nº 11.457 de 2007, que versava sobre a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que seria a responsável tanto pela gestão da administração aduaneira e quanto pela gestão tributária em todo Brasil..

## **1.2. Princípios constitucionais tributários e o IRPF**

Existe uma hierarquia das normas nítida em nosso ordenamento jurídico, em que as normas de escalão inferior baseiam sua existência, fundamentação e validade em normas de escalão superior que lhes servem de parâmetro. No estado brasileiro, que se pretende democrático e de direito, temos a Constituição Federal como norma maior e fundamental, no qual as demais normas vão buscar fundamentação direta ou indireta, seja na letra fria de seus artigos, seja em seus princípios, estejam eles explícitos em seu conteúdo, estejam eles implícitos.

Destarte, no seio de nossa Constituição podemos observar a existência desses princípios norteadores, são esses princípios constitucionais vão fornecer o fundamento para nosso ordenamento jurídico, orientando a criação e aplicação das leis. A respeito da

importância da existência dos princípios em um ordenamento jurídico, Bandeira de Mello<sup>4</sup> nos ensina que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência., exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Assim sendo, tendo em vista os muitos aspectos relevantes relacionados a questão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, como a repercussão sobre a renda e patrimônio dos contribuintes, faz-se necessário entender sua incidência e aplicação a luz de alguns princípios constitucionais tributários que limitam eventuais abusos do estado, e dão sentido a distribuição de direitos e deveres na sociedade. Assim, além de conter o agir indiscriminado do estado, protegendo assim o indivíduo (parte mais vulnerável quando em relação com o estado) em sua interação com o fisco, pois ainda que determinada norma não esteja frontalmente em desacordo ao positivado em nossa Constituição, pode estar em desconformidade com os princípios que a regem, e nesse caso a ilegalidade da norma já estaria configurada.

### **1.2.1. Princípio da legalidade tributária**

A respeito do princípio da legalidade tributária, temos que sua origem remonta ao século XI na Inglaterra, ocasião em que foi imposta ao soberano da época uma espécie de legislação que limitava os excessos e arbitrariedades do seu governo ao tributar seus súditos. Seria necessária a aprovação anterior dos súditos para que entrassem em vigência novas formas de tributação.

O princípio da legalidade tributária tem sua importância elementar pelo fato de legitimar todo sistema jurídico vigente, pois traz para a esfera da legitimidade todas as

---

<sup>4</sup> Mello, Celso A. B. Curso de Direito Administrativo. 27ª edição revista e atualizada. São Paulo. Malheiros Editores, 2010, p. 37.

condutas do estado, inclusive aquelas que estejam a tributar seus nacionais, uma vez que, se assim não fosse, estaríamos no âmbito de um estado sujeito ao mero arbítrio dos seus governantes.

Assim, evidencia-se que tal princípio se consolida como uma das bases da própria existência do estado democrático de direito. Sua importância se faz perceber mais nitidamente nas ocasiões em que está o estado a exigir e impor que seus cidadãos custeiem seu funcionamento através de contribuições.

Logo, somente pela existência do princípio da legalidade tributária conferindo legitimação as condutas do estado, pode-se minimizar os inevitáveis conflitos entre o estado e seus cidadãos, pois quando se trata da invasão da propriedade particular pelo estado, o conflito entre esses dois entes jamais será eliminado, visto que são duas forças que atuam em sentidos contrários.

No que se refere ao princípio da legalidade tributária, para que haja efetiva aplicação do referido princípio, outros princípios também devem ser atendidos, como por exemplo os princípios da proporcionalidade, universalidade, razoabilidade, entre outros. Essa aplicação interdependente de princípios se evidencia de maneira que toda forma de tributo deve ser prevista em lei, sob o risco de que a não conformidade com o princípio da legalidade, se revele também uma conduta que atente contra a razoabilidade e universalidade. Nesse caso, ainda teríamos o agravante de que a eventual regra normativa em desconformidade com o princípio da legalidade tributária, deveria ser considerada nula e não poderia então produzir efeitos.

É imperioso destacar que o princípio da legalidade tributária além de ser uma garantia individual em face de arbitrariedades estatais, pois visa equilibrar a relação entre estado e cidadão, permite que em decorrência de sua aplicação, sejam elaborados vários outros subprincípios, como o da segurança jurídica e o da legalidade dos atos da administração

pública. Nesse contexto, reforçando a idéia de interdependência entre os princípios, Souto Maior Borges<sup>5</sup> assevera que:

... a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico. [...] ... quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso.

No plano nacional, o princípio da legalidade tributária se manifesta em nossa Constituição Federal de 1988 em seu art. 5º, II onde se lê “Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Nesse sentido, nossa constituição, exprime uma vedação ao estado, ou seja, de que o mesmo pratique qualquer ato sem que antes no ordenamento jurídico haja autorização para tanto. Assim sendo, em outras palavras, ao exigir lei prévia para ação estatal, confere-se a conduta do estado consentimento popular via seus representantes, em prol de um bem maior a coletividade.

Em complementação ao disposto no art. 5º, II CRFB, temos ordenamento mais específico para questões de cunho tributário, traduzindo que a vontade popular deve ser respeitada e considerada por ocasião de invasão patrimonial do estado, dessa maneira temos o regulamentado no art. 150 caput e inciso I da CRFB, que versam sobre a vedação a majoração ou instituição de tributos por União, Estados e Municípios, sem lei que estabeleça. Urge lembrar, que o princípio da legalidade tributária, ao contrário do que se possa pensar em uma visão superficial, não restringe sua atuação apenas sobre a criação e majoração dos tributos, mas também se relaciona com a extinção e redução, ora, dessa maneira fica claro que o referido princípio regula qualquer tipo de conduta estatal referente a tributação. Mesmo aquelas condutas estatais que em tese seriam benéficas ao contribuinte, submetem-se ao princípio da legalidade tributária.

---

<sup>5</sup> BORGES, Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*, RDT nº 63, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 206.

No caso das democracias representativas, a legitimação para que haja tributação dos cidadãos se dá de maneira indireta, mediante a delegação de seu consentimento a seus representantes, de maneira que a concretização dessa autorização se dá mediante as leis, que além de dar corpo ao princípio da legalidade tributária, devem dialogar e se amoldar aos outros princípios tributários, como o da capacidade contributiva, universalidade, progressividade, entre outros, sob o risco de apesar de uma lei ser considerada formalmente legal, mas materialmente injusta. A esse respeito, confirmando a importância do princípio da legalidade, inclusive por ocasião da representação dos cidadãos em uma democracia, Francisco Campos<sup>6</sup> versa que:

No estado constitucional, o princípio da legalidade regerá, igualmente, o Poder Legislativo, pois o ato deste não valerá (assim como no simples Estado de direito o ato administrativo ou jurisdicional só é válido se de conformidade com a lei ordinária) se não puder ser imputado a uma norma constitucional, seja esta expressa, ou resulte implicitamente de norma constitucional expressa ou do sistema constitucional tomado no seu conjunto, na sua integridade ou como sistema dotado por força dos seus princípios fundamentais de um sentido próprio e total, com influência sobre o sentido das normas constitucionais concretas ou particulares.

Concluindo, o princípio da legalidade tributária se apresenta como garantia ao indivíduo, conferindo-lhe maior segurança jurídica sobre sua renda e patrimônio contra conduta excessiva do estado, não só no que diz respeito à criação, majoração, redução ou extinção de tributos, mas também, no que se refere às ocasiões, em que a redação do dispositivo legal a respeito de critérios essenciais para a aplicabilidade de determinado tributo sejam pouco claras, eivadas de dúvida e obscuridade. O princípio nesse caso também serviria como forma de proteção do contribuinte contra qualquer tipo de interpretação abusiva da lei.

### **1.2.2. Princípio da isonomia tributária**

O princípio da isonomia tributária ou princípio da igualdade, tem sua aplicabilidade na integralidade do ordenamento jurídico brasileiro, sendo de fundamental importância ao direito tributário. Está positivado em nossa constituição no *caput* do artigo 5º onde lemos: “Todos

---

<sup>6</sup> CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v. 2, P. 37.

são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.

Basicamente o princípio da igualdade orienta pelo tratamento justo dos cidadãos, combatendo preconceitos e respeitando as diferenças, de maneira que os iguais devem ser tratados de forma igual e o tratamento desigual deve ser dispensado para indivíduos de situações diversas, pois que a própria Constituição<sup>7</sup> impõe ao estado em todas as suas esferas a obrigação de tratar de forma igual os contribuintes que se encontram em situação equivalente, conforme o positivado no artigo 150, II, *in verbis*:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

[...]

O princípio da igualdade tributária em certa medida, pode ser entendido como um dos mais importantes princípios constitucionais tributários, pois não está restrito em seus efeitos ao legislador, mas influencia também aos seus agentes, que interagem com o contribuinte e interagem com o contribuinte e realizam a aplicação da lei. Dessa forma, não há que se imaginar situação em que a legislação possa dispor de tratamento diferente, para contribuintes com situação econômica e/ou patrimonial igual. Esse princípio assim entendido, garante para a sociedade a uniformidade dos tributos em todo país.

Sob outra perspectiva, a garantia do princípio da isonomia tributária em uma sociedade democrática, reveste-se de dois significados, quais sejam a igualdade perante a lei e a igualdade na lei.

---

<sup>7</sup> BRASIL, 1988, documento não paginado.

No que se refere a igualdade perante a lei, a mesma traduz-se em uma sociedade democrática de direito, no império das leis em face da vontade dos homens. Assim sendo, esse tipo de igualdade é direcionada a princípio aos operadores do direito, que ao aplicarem o ordenamento jurídico vigente, devem atentar-se primeiramente ao estrito cumprimento do positivado na lei, sem levar em consideração características pessoais e subjetivas de eventuais indivíduos envolvidos. O objetivo do princípio da isonomia tributária é a igualdade formal, a aplicação mais igualitária possível da lei para todos os que se enquadrem nas hipóteses nela contidas.

Em contrapartida, com a igualdade na lei não se pretende alcançar uma igualdade formal, mas a igualdade material, ao buscar o tratamento diferenciado dos cidadãos de acordo com suas desigualdades apresentadas.

Dessa forma, a consideração das desigualdades dos indivíduos, não se trata de uma liberação para o arbítrio do legislador, visto que essa igualdade na lei deve ser regida por princípios como razoabilidade, proporcionalidade e legalidade, vedando assim qualquer tipo de discriminação. Trata-se em verdade do estabelecimento de critérios justos pelo legislador, critérios esses que apesar de serem destinados a todos, devem levar em consideração os grupos mais ou menos vulneráveis da sociedade e suas particularidades, promovendo assim verdadeira isonomia na atuação fiscal do estado.

O princípio da igualdade, como já anteriormente mencionado, visa permitir o tratamento legal de forma diferenciada dos cidadãos, modulando esse tratamento na medida da desigualdade de cada um, sem no entanto, abrir mão dos princípios constitucionais por ocasião do estabelecimento desses critérios. Nesse entendimento, Luiz Alberto David Araújo<sup>8</sup> assevera que:

[...] A Constituição da República instituiu o princípio da igualdade como um de seus pilares estruturais. Por outras palavras, aponta que o legislador e o aplicador da lei devem dispensar tratamento igualitário a todos os indivíduos, sem distinção de qualquer natureza. Assim, o princípio da isonomia deve constituir preocupação tanto

---

<sup>8</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Direito Constitucional: Princípio da Isonomia e a Constatação da Discriminação Positiva*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 131.

do legislador como do aplicador da lei. No mais das vezes a questão da igualdade é tratada sob o vértice da máxima aristotélica que preconiza o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida dessa desigualdade.

A propósito do já anteriormente dito, o princípio da igualdade está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva. Sendo assim, a busca pela igualdade material por meio do tratamento desigual dos indivíduos na medida de suas desigualdades, materializando-se na atividade estatal de optar por tributar mais intensamente aqueles que possuem mais capacidade contributiva e/ou maior exteriorização de riqueza, assim sendo, Roque Antônio Carrazza<sup>9</sup> assim afirma:

[...] Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que, em termos econômicos, quem tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem menor riqueza. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

O princípio da isonomia tributária ainda que represente garantia constitucional e fundamento geral para instauração e interpretação do nosso ordenamento jurídico, ao ter sua existência profundamente correlacionada ao próprio entendimento de estado democrático de direito, confirma que apenas o ordenamento jurídico (ordenamento esse que vai ser influenciado por princípios) expresso através da vontade do legislador, pode ser considerado como norma exigível de cumprimento, protegendo a sociedade de eventuais arbitrariedades não só da criação de normas, mas também na interpretação incorreta das mesmas pelo poder executivo.

### **1.2.3. Princípio da capacidade contributiva**

Outro princípio deveras importante e relacionado ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, é o princípio da Capacidade Contributiva, que retira sua fundamentação diretamente da

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 522.

Constituição Federal<sup>10</sup>, conforme abaixo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva vem a baila como a maneira encontrada na Constituição de se alcançar a isonomia no tratamento dos contribuintes, uma vez que apesar de todos os cidadãos terem o dever de contribuir para a preservação do estado, essa “contribuição” deve ser pautada segundo o critério da solidariedade e na medida da possibilidade de contribuição de cada indivíduo, conforme preceitua o art. 3º da Constituição Federal, onde se verifica que a solidariedade é um objetivo a ser perseguido pelo estado, logo esse mesmo princípio deve também pautar como parâmetro as relações entre o fisco e o contribuinte.

Em outras palavras o princípio ora em questão apregoa que cabe ao estado por ocasião da instituição de eventual tributo, atentar para os critérios adotados na escolha dos fatos que ensejarão a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, levando em conta as particularidades dos diferentes tipos de contribuinte, modulando sua ação através do princípio da capacidade contributiva, e no caso mais específico do IRPF, efetivando a justiça social através da progressividade.

Objetivamente, o que se pretende ao se adotar o princípio da capacidade contributiva, é que a capacidade econômica de cada contribuinte seja o parâmetro para determinar qual carga tributária o mesmo terá de suportar, nesse caso através do IRPF, sob o risco de que não haja o que tributar em caso de não aderência do ordenamento jurídico (referente a tributação) ao que preceitua esse princípio.

---

<sup>10</sup> BRASIL, 1988, [s.p.].

Em uma visão voltada mais para a questão social, o princípio da capacidade contributiva justifica a isenção da cobrança do IRPF dos indivíduos com pouca ou nenhuma capacidade contributiva, visto que atuação estatal em sentido contrário contribuiria para acentuação das desigualdades sociais existentes, além de minimizar os efeitos de distributivos do IRPF.

Em suma, ao analisarmos a aplicação do princípio da capacidade contributiva no que se refere ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, temos que se pretende atingir a adequação do montante devido ao fisco a real capacidade contributiva do cidadão.

A otimização tributária (tributar apenas que tem condições para tanto) que se pretende atingir, contribui para que não ocorram cobranças de tributos que seriam inócuas, além de possibilitar efetiva justiça social, visto que ao levar em consideração a capacidade econômica dos indivíduos na mensuração do valor devido ao fisco, se isenta desta cobrança as pessoas não conseguem prover sua própria subsistência, pois que não possuem capacidade contributiva alguma. Diante de situação como essa, a cobrança de tributos seria apenas um desperdício de tempo e preciosos recursos do estado, pois não haveria como lograr qualquer tipo de êxito.

#### **1.2.4. Princípio da vedação ao confisco**

O princípio do não-confisco está previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e objetiva limitar e orientar todos os entes federados enquanto responsáveis pela edição ou majoração de um tributo (via poder legislativo) e aplicação das normas tributárias, no sentido de não exaurir o patrimônio e renda do contribuinte através de tributos que se apropriem da totalidade ou quase totalidade do acréscimo patrimonial dos mesmos, ou seja, relaciona-se a questão dos limites ao poder de tributar do estado.

O princípio em questão, não dever servir como uma espécie de salvo-conduto absoluto ao cidadão, como forma de se livrar do poder de tributar do estado, antes, o princípio da

vedação ao confisco serve como uma espécie de proteção a ação indiscriminada do estado (assim como os outros princípios), que apesar de justificar seus atos na necessidade de recursos para sua manutenção, não deve utilizar de seu poder frente ao indivíduo de maneira que inviabilize a existência da propriedade privada.

Assim sendo, diante da relevância que a proteção do indivíduo e sua propriedade possuem em nossa sociedade, essa garantia foi positivada em nossa constituição em seu art. 150, IV, onde temos a vedação a instituição pelo poder público de tributo com efeito de confisco.

Partindo do exposto, a questão que se apresenta, principalmente ao estado e mais especificamente aos legisladores, é saber qual seria o limite para que eventual tributo fosse considerado como confiscatório.

Assim sendo, devemos partir do pressuposto de que para haver tributação deve existir a aquisição de renda, no entanto nem toda renda deve ser tributada, uma vez que não parece ser razoável que algum tipo de tributo possa ser considerado justo e razoável na medida em que possa vir a comprometer a própria subsistência do contribuinte.

Assim, entende-se que existe um núcleo essencial, que configura um mínimo necessário para que o indivíduo e eventualmente seu núcleo familiar que dele tenha dependência, necessitam para que tenham sua dignidade preservada.

Esse núcleo essencial da renda do cidadão deve ser suficiente para suprir a integralidade de suas necessidades básicas. Nesse sentido, ainda que não haja consenso a respeito do que seria o mínimo necessário a preservação da dignidade do cidadão, visto que se trata de um conceito por demais subjetivo e passível assim das mais diversas interpretações, Roque Antonio Carrazza<sup>11</sup> nos assiste, esmiuçando de forma primaz essa questão através do que chama de “mínimo vital”:

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*, 2005. cit.,p. 49.

É tarefa difícil precisar o que vem a ser *mínimo vital*. De qualquer modo, dá para entender que ele gravita em torno dos bens mais preciosos do ser humano: a vida, a saúde, a cultura – que própria, quer dos familiares e dependentes. Minudenciando a asserção, os valores monetários que garantem o direito à vida, à saúde, à educação, à moradia, ao lazer etc., do contribuinte ou de seus familiares e dependentes, não podem ser computados – mesmo que apenas em parte – para fins de determinação quer da renda, quer dos proventos.

A luz desse entendimento de mínimo vital, podemos inferir no que se refere a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que estariam protegidos de tributação os indivíduos que percebem apenas um salário mínimo nacional para subsistência sua e/ou de sua família.

Destarte, uma vez que já é público e notório que o atual salário mínimo nacional, apesar de nos últimos anos ter sido beneficiado através de uma política de valorização através de sucessivos aumentos superiores ao índice inflacionário oficial, está muito aquém de ser suficiente para que um indivíduo, e muito menos uma família, tenham acesso as condições mínimas para uma vida digna e que satisfaça ao que se entende por mínimo vital.

Por conseguinte, qualquer tipo de invasão tributária por parte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ao salário mínimo pode ser entendida como colidente com o princípio da vedação ao confisco e uma forma de injustiça fiscal ao atentar também contra outros princípios constitucionais tributários como o da capacidade contributiva por exemplo.

Ainda abordando essa questão, temos o pensamento de Mary Elbe de Queiroz<sup>12</sup>, que constrói eu entendimento a respeito do tema, evidenciando a proteção necessária ao cidadão frente o agir estatal, para o não ocorra o exaurimento dos recursos do mesmo, o que se aplica em especial aos contribuintes de menor poder econômico como os que recebem somente um salário mínimo.

O indicador mais seguro para que a tributação possa ocorrer de maneira o mais justa possível parece ser aquele em que o imposto somente possa incidir sobre os valores

---

<sup>12</sup> QUEIROZ, Mary Elbe de. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004. P. 383.

dos efetivos 'acréscimos' de 'renda' ou 'proventos', assim considerados os que excederem os custos e despesas necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora.

Sendo assim, a questão primordial que ora se apresenta ao estado é modular a aplicação do princípio da vedação ao confisco, de modo a não comprometer a própria sobrevivência do contribuinte via tributação excessivamente onerosa, nem em contrapartida tributar de forma subestimada o contribuinte com maiores condições econômicas e patrimoniais de ser tributado, comprometendo nesse caso a própria manutenção do estado.

Trata-se de uma questão de encontrar um ponto de equilíbrio, um nível ótimo segundo critérios justos e equânimes. Percebe-se assim, a íntima ligação que existe entre a aplicação do princípio da vedação ao confisco e o princípio da capacidade contributiva,

Em outras palavras, o referido princípio ora estudado, configura-se em um princípio de caráter preventivo, o que impõe uma limitação a ação do estado afim de se evitar a utilização da tributação como uma forma velada de expropriação de bens, o que em suas últimas conseqüências pode afetar o patrimônio do contribuinte a ponto de inviabilizar a própria origem dos rendimentos tributáveis.

No caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o princípio em estudo guarda especial relevância, visto que a cada ano fiscal, novos normativos podem surgir, logo esses novos regramentos devem preservar a garantia jurídica e tributária dos contribuintes, pois eventual majoração de alíquotas ou alterações em deduções, podem evidenciar abuso no poder de tributar do estado e gerar incongruências na aferição da capacidade contributiva do cidadão.

Assim sendo, nossa Constituição através da adoção desse princípio que ao impor limites ao poder de tributar do estado, coíbe eventuais excessos estatais, amparando o cidadão na proteção de seu patrimônio. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>13</sup>, entende que:

[...] nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da *regra-matriz constitucional* do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito da propriedade.

Portanto, o *princípio da não-confiscatoriedade* exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário *justo*.

Por fim, cabe ressaltar que embora usualmente o princípio do não-confisco seja aplicado em confrontação a cada tributo de forma isolada, existem aqueles que defendem que o princípio em questão deva aplicado levando em consideração a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, o que a nosso ver faria muito mais sentido, pois se o princípio em voga visa inibir a usurpação dos bens e renda do contribuinte por parte do estado através da imposição de tributação, indiferente é se esse excesso ocorrerá através de um único tributo específico ou por um conjunto de tributos incidentes sobre uma mesma renda em um período específico.

Dessa forma, o princípio de vedação ao confisco, se materializa na proteção da renda do cidadão que é destinada a preservação de um mínimo de dignidade existencial, pois de maneira diversa, haveria o comprometimento da sobrevivência do cidadão através da ocorrência de tributação onde não ocorreu nenhuma forma de acréscimo patrimonial.

### **1.2.5. Princípio da progressividade**

A questão da progressividade dos tributos, diz respeito basicamente a como o sistema tributário vigente irá propiciar maior ou menor grau de igualdade da sociedade, utilizando como fundamentação critérios econômicos, além de valores da sociedade como um todo.

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 111.

Por se tratar de tema de interesse amplo da sociedade, visto que o grau de progressividade que um sistema tributário ou um imposto específico possui, a progressividade dos impostos impacta significativamente na redistribuição de renda em uma sociedade, possibilitando que ocorra em maior ou menor intensidade a mitigação de desigualdades sociais.

Assim, temos que além de ter sua aplicação apoiada pelo princípio da capacidade de pagamento, viu-se que a progressividade de um tributo ajuda a equalizar a distribuição de renda antes de sua incidência, de forma a induzir o estado a cumprir seu papel redistributivo da renda, que é uma de suas facetas de atuação segundo os estudiosos da economia do setor público.

Presume-se que um sistema de impostos progressivo tem o potencial de reduzir a desigualdade de renda entre os indivíduos, além de ser fonte importante de subsidiar as atividades estatais. Nota-se em nosso sistema tributário que o tributo que melhor se adéqua a aplicação desse princípio é o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Esse tipo de aptidão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, no sentido de ser um instrumento com elevado potencial de equalização de desigualdades de renda, se deve em linhas gerais ao fato de que a opção do sistema tributário brasileiro foi privilegiar a tributação sobre o consumo ao contrário do que ocorre em boa parte dos países de renda mais elevada. A consequência dessa opção por tributar o consumo se manifesta no fato de os impostos sobre o consumo oneram mais significativamente os mais pobres.

Nesse sentido, o IRPF através do princípio da progressividade, pode ser o instrumento que pode viabilizar uma gradual desconcentração da preponderância da incidência da carga tributária sobre o consumo, em contrapartida a uma paulatina elevação da arrecadação do IRPF seja através de um combate mais efetivo a fraudes, seja através de majoração ou estabelecimento de novas alíquotas.

O intento de se desejar que haja uma mudança no foco de nosso sistema tributário, passando a privilegiar a tributação sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte em detrimento a tributação sobre o consumo, se deve ao fato de que os segmentos menos favorecidos da sociedade normalmente gastam a totalidade de seus ganhos no consumo de bens essenciais a sua sobrevivência. Diante desse fato, tem-se que em números relativos, os mais pobres pagam proporcionalmente mais impostos do que aqueles que possuem maiores rendimentos e não precisam dispor da totalidade de seus ganhos para consumo.

A questão da progressividade do Imposto sobre a Renda da pessoa Física pode ser entendida como critério que impõe que haja variação positiva da alíquota aplicada conforme ocorra aumento da base de cálculo. A progressividade se traduz na existência de várias alíquotas, moduladas de forma progressiva.

Entretanto, é relativamente comum que se confunda a progressividade do IRPF com sua seletividade, nesse sentido Hugo de Brito Machado<sup>14</sup> nos ensina que:

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. Personaliza o imposto. (...) É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos. Na seletividade, não importa o sujeito. Importa exclusivamente o objeto da tributação, Por isso se pode dizer que ela é adequada para os impostos reais, como o IPTU.

Desse modo, sendo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física um imposto de natureza pessoal, natural é que o mesmo seja escalonado respeitando a capacidade contributiva de cada contribuinte, em atenção ao disposto no art. 145, §1º da CRFB, possibilitando melhor equalização da distribuição da renda pelo fato de onerar mais pesadamente as rendas mais altas.

Existem outras garantias estabelecidas no ordenamento jurídico nacional, que se relacionam diretamente com o princípio da progressividade, contribuindo para seu melhor

---

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Progressividade e Socialismo*. Artigo publicado no jornal Zero Hora do dia 18 de agosto de 1998. p. 15.

entendimento. Temos em primeiro plano o critério da generalidade, em que se pode perceber que o ônus tributário deverá impor-se sobre todas as pessoas de maneira indistinta, em outras palavras, é um princípio que veda a existência de qualquer tipo de distinção baseada em questões como raça, orientação sexual, classe social, profissão religiosa ou qualquer outro critério não condizente em um estado democrático de direito.

Por outro prisma, o critério da universalidade, apregoa que o IRPF deve abranger a integralidade de lucros e ganhos de qualquer natureza e origens percebidos pelos contribuintes, mesmo que essas rendas tenham como origem atividades ilícitas.

É importante mencionar que o critério da universalidade pretende que não haja a separação do acréscimo patrimonial do contribuinte, de tal maneira que se possibilite no decorrer de um mesmo período de apuração, em ocorrendo a existência de variadas fontes de onde provém o somatório total dos rendimentos percebidos pelo contribuinte, todos esses rendimentos sejam levados em conta por ocasião do cálculo da base tributável do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

A idéia geral que transmite a legislação sobre o IRPF é que o indivíduo que percebeu em determinado período maior acréscimo patrimonial deva suportar maior incidência do imposto de renda sobre esse respectivo acréscimo, através da incidência de alíquota substancialmente superior quando em comparação aos indivíduos que perceberam menor acréscimo patrimonial.

Ainda nesse bojo, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>15</sup> afirma a respeito da progressividade do IRPF que:

[...] é instrumento e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I) a sua adoção é

---

<sup>15</sup>Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 374.

obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue à *La diable* nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania.

O Brasil adota para o IRPF o critério da progressividade graduada para fins de cálculo do imposto devido, no entanto ainda que seu efeito redistributivo e de equalização dos rendimentos seja notório, não faltam críticas ao atual modelo de progressividade.

Outro ponto de vista possível, sob uma ótica mais individualista, é que a progressividade acaba por penalizar os indivíduos mais eficientes e criativos, de maneira que a aplicação de alíquota mais elevada pode desestimular esses indivíduos a produzirem mais riqueza por se sentirem injustiçados em razão de seu êxito.

Assim sendo, haveria de forma implícita, um desestímulo por parte do estado ao esforço individual e um desmerecimento dos que possuem maiores aptidões, prejudicando assim não somente o indivíduo que sofre a tributação, mas toda a sociedade que é privada de uma maior geração de riqueza e renda.

Sob outro aspecto, em contrapartida a questão da progressividade, cabe destacar que a aplicação da mesma nem sempre proporciona maior justiça social e tributária, pois as camadas sociais mais abastadas da sociedade podem se proteger da maior incidência tributária fazendo uso do planejamento tributário.

Uma vez que os contribuintes das classes sociais mais abastadas, tem as condições econômicas e técnicas para realizarem seu planejamento tributário, conseguem se beneficiar de isenções e deduções no valor de imposto devido, condições essas que a maior parte dos contribuintes não possuem, o que nos leva a inferir que mesmo com o critério da progressividade a ser utilizado como um atenuante das desigualdades de renda, a camada mais pobre da população continua a arcar com o ônus de suportar uma tributação mais gravosa.

Nesse sentido, Eduardo de Moraes Sabbag<sup>16</sup> afirma que:

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da regressividade, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus aqueles que ostentam menor aptidão para contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

Com relação ainda as alíquotas estabelecidas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, Roque Antonio Carrazza<sup>17</sup> faz uma crítica sobre a imposição de tributação a valores relativamente pequenos em contraposição a potencialidade de arrecadação sobre valores mais significativos, ao afirmar que:

Já é uma tentativa, tibia embora, de se imprimir ao IRPF caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Escrevemos “tibia” porque cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é, segundo estamos convencidos, muito pouco para abarcar todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas.

Diante do apresentado, faz todo sentido que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física seja progressivo, impondo alíquotas diferenciadas em função da capacidade contributiva do cidadão, pois ao poupar os segmentos mais pobres da sociedade da incidência de alíquotas maiores, o estado contribui para a preservação de um mínimo existencial para esses indivíduos e suas famílias, preservando-lhes a pouca qualidade de vida que possuem. Ademais, esse acréscimo de renda não tributado ou tributado a alíquotas menores, via de regra é utilizado pelas camadas menos favorecidas para atender suas demandas básicas, influenciando sobremaneira em sua qualidade de vida.

---

<sup>16</sup>SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 170.

<sup>17</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009. p. 97.

O critério da progressividade, complementado por outros critérios como o da generalidade e da universalidade, quando conjugados a aplicação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, traduz-se em garantias constitucionais para o cidadão, pois lhe proporcionam segurança jurídica frente aos excessos que possam a ser cometidos pelo estado, limitando o poder de tributar do próprio estado.

### **1.3. Conceito de renda**

Nossa Constituição estabelece a competência da União em seu art. 153, III, para criação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e no Parágrafo 2º do mesmo artigo, ressalta a importância dos critérios de generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei.

Em complementação, nossa Carta Magna ao abordar o tema do Sistema Tributário Nacional na Seção I, Capítulo I, do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, versa que compete à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, ou seja, estabelece competência para definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos listados na Constituição, entre eles o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Assim sendo, de vital importância é a conceituação da renda, uma vez que a mesma é indispensável para a apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Inicialmente cabe definir o que seria a renda, visto que isso nos permitirá saber o que tributar através do imposto de renda. Dessa forma, podemos inferir que o estabelecimento da renda como base para tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é tarefa complexa, ainda mais tendo em vista que a tributação de forma geral deve buscar atingir objetivos como justiça e igualdade em nossa sociedade.

Em uma visão de economia interdependente, a renda pode ser entendida em um contexto de meio de sobrevivência das pessoas, logo o dinheiro poderia nos fornecer a base de identificação da renda tributável.

Já em uma visão de economia baseada no escambo, a renda teria que ser definida através de alguma forma não monetária. A existência de renda é imprescindível para que exista a própria economia, daí a importância em definir de forma conclusiva um conceito como a renda, de forma que a mesma seja a base de cálculo confiável de um tributo, é tarefa inglória, uma vez que a depender dos critérios escolhidos teremos resultados significativamente diferentes, o que por sua vez acarreta maior incidência de tributação a um grupo/categoria e menos a outros, o que por si só já seria motivo para questionamentos e oposição.

Cabe ressaltar que o legislador infraconstitucional em momento algum estabeleceu um conceito definitivo para o que seria a renda e os proventos de qualquer natureza, objetivando tão somente estabelecer limites para a abrangência material da competência tributária no que se refere a União, através do artigo 153, inciso III da Constituição Federal. Esses limites denotam a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de outros acréscimos patrimoniais, oriundos do capital, do trabalho ou dos dois simultaneamente em certo período de tempo, em conformidade ao positivado no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.

Como se depreende da análise do artigo da Constituição Federal supramencionado, para que haja incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é necessário que o contribuinte tenha realizado renda.

Por oportuno, é de bom tom mencionar, que de forma alguma este trabalho tem o objetivo ainda que secundário, de estabelecer definição para renda, no entanto, consideramos elucidador trazer a baila algumas definições no sentido de melhor entender suas características.

Segundo Rubens Gomes de Sousa<sup>18</sup>, que adotava uma visão mais rígida de interpretação, o legislador teria discricionariedade ampla para estabelecer o conceito de renda, levando em conta a capacidade contributiva e critérios técnicos do fisco. Em relação ao seu pensamento, define como fato gerador do Imposto de Renda como:

Por outro lado, procurar elaborar uma definição completa de rendimento, mesmo em função da lei brasileira, seria difícil e de resto excedente do programa deste trabalho: parece-nos suficiente, para fins do presente trabalho, indicar que o fato gerador do imposto de renda, no sistema brasileiro, consiste na disponibilidade econômica de uma importância de dinheiro ou susceptível de avaliação em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e compreendida na definição legal da incidência dos impostos cedulares ou do imposto complementar progressivo, em se tratando de pessoas físicas, ou na definição legal dos lucros tributáveis, em se tratando de pessoa jurídica.

Assim sendo, de acordo com o entendimento de Rubens Gomes de Sousa, a mera disponibilidade econômica já seria suficiente para que se constituísse direito de tributar pelo estado, logo ao adotar uma concepção legalista, define o Imposto de Renda como sendo o tributo que incide sobre o que a lei estabelece como sendo renda, contrabalançando essa visão através do conceito de acréscimo de valor patrimonial ou de riqueza nova para estabelecer parâmetros de conceituação da renda.

Outra opção de abordagem do assunto é a de Modesto Carvalhosa, que trabalha a questão no sentido de separar os conceitos de renda e patrimônio, trazendo um entendimento de propriedade como sendo também originadora de renda, de maneira que a se trazer para o debate ora posto o conceito de patrimônio. Nesse raciocínio o conceito de patrimônio dialoga com o potencial de geração de acréscimo de riqueza, evidenciado como resultado do patrimônio já existente do contribuinte, adquirido onerosamente. Esse raciocínio é sustentado por Modesto Carvalhosa<sup>19</sup>, conforme se depreende abaixo:

---

<sup>18</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador do imposto de renda. In: \_\_\_\_\_. Estudos de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 174-175.

<sup>19</sup> CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda: conceituação no sistema tributária da carta constitucional. Revista de Direito Público, n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 189.

[...] [patrimônio é] o conjunto de riqueza material, intelectual ou profissional de uma pessoa, capaz de produzir renda; [e renda é] [...] o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificados num determinado espaço de tempo e que, para efeitos de administração tributária, em geral, coincide com um exercício civil que equivale a um exercício financeiro.

Por outro lado, complementando o entendimento a respeito do conceito de renda no Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado<sup>20</sup> aprofunda o estudo ao abordar conceitos intimamente relacionados a questão da renda, como o acréscimo patrimonial e a disponibilidade da renda, ao nos ensinar que:

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, que do trabalho quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando do incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência a natureza das coisas, admite que sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

Por fim, na árdua tarefa de estabelecer limites e definir os tributos e seus respectivos fatos geradores, contribuintes e bases de cálculos, o art. 43 do CTN através do legislador complementar estabelece um conceito para renda e proventos de qualquer natureza, de forma que o ordenamento jurídico nacional optou por adotar ao mesmo tempo duas teorias econômicas da renda, adotando tanto a renda-produto (fonte), em que foi positivado um entendimento amplo de renda, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, quanto a teoria da renda-acréscimo, onde o legislador complementarmente define proventos de qualquer natureza como sendo outros acréscimos patrimoniais que não sejam provenientes da teoria da fonte.

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed. 2008, p. 314-315, 317 e 323.

Ressalte-se ainda o fato de que para o fisco pouco importa o fato que deu causa a aquisição da renda, ou que a denominação que a mesma possa vir a ter seja diversa da usualmente utilizada. Ocorre assim uma tributação bastante ampla referente ao IRPF, de maneira que para as situações em que essas eventuais aquisições de renda tenham origem ilícita, é importante frisar que o recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ainda assim é exigível, o que de maneira alguma libera o contribuinte das penalidades previstas em lei por conta da ilegalidade de sua conduta.

#### **1.4. Base de cálculo e alíquotas**

Inicialmente cabe destacar o tratamento diferenciado entre pessoas físicas e pessoas jurídicas no que concerne ao Imposto de Renda, assim sendo, temos inicialmente que as pessoas físicas são tributadas por ocasião de rendas oriundas de trabalho, da alienação de seus bens e do seu capital financeiro aplicado.

Por base de cálculo, temos como ponto de partida a definição proposta pelo Código Tributário Nacional, que em seu art. 44 versa que: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” (BRASIL, 1966, documento não paginado).

Portanto, desse artigo temos que a base de cálculo efetiva para tributação das pessoas físicas é constituída pelo crédito líquido do contribuinte, qual seja, o acréscimo das rendas e proventos percebidos em determinado período de apuração, subtraídos das deduções e dos devidos acréscimos legais.

Assim sendo, há um somatório da integralidade de rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus respectivos dependentes, que no caso denotam o rendimento bruto, além de uma subtração de encargos, sejam eles reais ou presumidos, admitidos em nosso

ordenamento, configurando o rendimento líquido. Complementando o entendimento do que seria a base de cálculo de um tributo, Paulo de Barros Carvalho<sup>21</sup> nos ensina que:

[...] a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

No caso da alíquota, a mesma vai expressar o aspecto quantitativo do tributo, a quantia devida em relação a base de cálculo, que no caso específico do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, é regida pelo princípio da progressividade em atenção ao disposto no do art. 153, § 2º, I da CRFB. Antonio Roque Carrazza<sup>22</sup> contribui com a definição do conceito de alíquota ao expressar seu pensamento a respeito do conceito em questão da seguinte forma:

[...] critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g., 10%), que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao *quantum debeatur*, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça às vezes, a título de tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição.

No caso dos grupos de rendimento acima mencionados, faz-se necessário explicitá-los mais detalhadamente a luz das alíquotas aplicadas. Cabe destacar que em nosso sistema tributário, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física se caracteriza pela progressividade de alíquotas em razão do montante de renda auferida. Assim, no caso dos rendimentos gerais, estão abarcados os provenientes do trabalho, aluguéis, royalties ou qualquer outro rendimento que faça parte da base de cálculo global. São consideradas nesses casos as deduções legais no tocante aplicação da tabela progressiva com alíquotas partindo de 0%, 7.5%, 15%, 22,5% e

---

<sup>21</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2010. P. 400.

<sup>22</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009. p. 95.

27,5% no ajuste anual, conforme pode ser visualizado na tabela de incidência mensal abaixo, vigente desde o mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela 1 - Tabela de incidência mensal IRPF

<b>Base de cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>	<b>Parcela a deduzir do IRPF (R\$)</b>
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil

O outro grupo de rendimento a que deve ser abordado é o de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, que estão submetidos a tributação definitiva à alíquota de 15%. Temos também o grupo de rendimentos que diz respeito ao capital financeiro, são os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa, disciplinados pela Lei 11.033/04. A referida lei sujeita esse tipo de rendimento a tabela regressiva de acordo com o tempo de aplicação do investimento em questão, qual sejam as alíquotas de 22,5% para aplicações com prazo de até 6 meses, 20% para as aplicações com prazo maior que 6 meses e inferior a 12 meses, 17,5% para aplicações com prazo superior a 12 meses e com menos de 24 meses e finalmente alíquota de 15% para aplicações com prazo superior a 24 meses. Lembrando que essas alíquotas incidem apenas sobre o rendimento bruto das aplicações.

O último grupo de rendimentos também é relacionado ao capital financeiro, são os rendimentos provenientes de aplicação financeira de renda variável, que estão sujeitos a alíquota de 20% para operação day trade (o lucro é obtido em função da oscilação do preço de um ativo financeiro em um mesmo dia), e alíquota de 15% para as operações realizadas nos mercados a vista, de opções, a termo e de futuros.

## 2. O IRPF E A JUSTIÇA SOCIAL

### 2.1. Conceito de Justiça

No ramo do direito o vocábulo justiça é um termo utilizado cotidianamente, no entanto a frequência de sua utilização não o torna um termo de fácil conceituação, tendo em vista a própria subjetividade da vida, a pluralidade de visões de mundo existentes e a multiplicidade de percepções da realidade que cada ser humano carrega consigo.

A justiça pode ser também entendida como sendo um atributo ligado a pessoa e as suas condutas na sociedade, que nesse caso estarão em conformidade ou não com as normas aceitas pela sociedade. Nesse sentido uma conduta em conformidade com as normas aceitas pela sociedade seria um agir justo, e por dedução uma conduta que se afaste dessas normas socialmente aceitas e positivadas seria uma conduta injusta.

Ainda nesse tema, Hans Kelsen<sup>23</sup> aprofunda esse estudo ao tratar a respeito do grau de justiça contido nas normas positivadas e aceitas em uma sociedade , de modo que assim assevera:

Portanto, do ponto de vista de uma norma de Justiça considerada como válida, não pode ser considerada válida uma norma do direito positivo que a contradiga, assim como, do ponto de vista de uma norma do direito positivo tida como válida, não pode ser considerada uma norma de Justiça que a contrarie. Quando está em questão a validade de uma norma do direito positivo, temos de abstrair da validade de uma norma de Justiça que a contradiga; quando está em questão a validade de uma norma de justiça, temos de abstrair da validade de uma norma do direito positivo que se oponha a ela. Não podemos considerá-las simultaneamente como válidas. Portanto, não pode existir nenhuma norma do direito positivo considerada como válida que possa ser julgada como injusta do ponto de vista de uma norma de Justiça tida simultaneamente como válida. Uma norma jurídica positiva não pode, por conseguinte, ser injusta, nem a partir de um dos pontos de vista nem a partir do outro.

---

<sup>23</sup> KELSEN, Hans, apud LOSANO, Mario G. Introdução. Trad. Ivone Castilho Beneditti. In: KELSEN, Hans. *O problema da justiça*, 1998. p. 9-10.

Trabalhando a questão da justiça de forma mais ampla, Aristóteles se debruçou sobre o conceito de justiça com uma abordagem que entende a justiça como sendo o conteúdo e a base das leis e a igualdade como fundamento da justiça.

Aristóteles se utiliza do conceito de igualdade como forma de explicar o conceito de justiça, uma vez que segundo seu entendimento não existe justiça sem igualdade. Dessa forma, trabalha a justiça de modo a subdividi-la em dois outros tipos, quais sejam a justiça distributiva e a justiça corretiva.

A justiça distributiva estaria relacionada a forma como os bens e distinções seriam particionados na sociedade. Estaria ligada a questão da meritocracia, de forma que seria justo que cada pessoa recebesse bens e honras em adequação ao seu mérito naquela sociedade. Nessa visão a justiça consiste na retribuição dos mais capazes.

Por outro lado, a justiça corretiva diz respeito a interação entre os membros de uma sociedade, sem levar em conta o mérito pessoal, mas sim o benefício ou malefício que cada indivíduo pode suportar. Dessa forma, percebe-se que na justiça corretiva existe a ingerência na vontade dos cidadãos de forma impositiva.

Em outra abordagem, Aristóteles entende a justiça como intrinsecamente relacionada a equidade e igualdade, além de ser passível de divisões e subdivisões, quais sejam os aspectos da virtude geral ou legal e da virtude especial. No que se refere a virtude especial podemos subdividi-la em justiça distributiva e corretiva conforme já tratamos anteriormente nesse trabalho.

Agora, quanto a questão da virtude legal, Aristóteles trabalha o conceito de justiça através da oposição, trabalhando o que se entende como injustiça. Logo, segundo esse entendimento de Aristóteles<sup>24</sup> a diferença entre um homem justo e um homem injusto estaria simplesmente ligada ao cumprimento das leis por esses homens, pensamento esse que pode ser comprovado a seguir:

---

<sup>24</sup> Ética a Nicômaco, Livro V.

“Em geral, a maioria das disposições legais estão constituídas por prescrições da virtude total, porque a lei manda viver de acordo com todas as virtudes e proíbe que se viva de conformidade com todos os vícios. E, das disposições legais, servem para produzir a virtude total todas aquelas estabelecidas sobre a educação para a vida em comunidade. Assim, a lei esgota o domínio ético do cidadão, sendo, por isso, a medida objetiva da justiça no seu mencionado sentido. A justiça geral consiste, pois, no cumprimento da lei. Inversamente, a injustiça total é a sua violação”.

Resta claro que a tarefa de conceituar um termo como justiça não se encerra em uma única resposta, tão pouco em uma resposta definitiva, pois dada a própria complexidade da vida em sociedade e da mente humana, há sempre outra resposta possível, sempre uma visão partindo de vivências diferentes. Kelsen<sup>25</sup> reconhece essa incapacidade em definir o conceito de justiça ao abordar a questão da seguinte forma:

Abri este ensaio com a pergunta ‘o que é justiça’. Agora, chegando ao fim, percebo nitidamente que não respondi. Minha única desculpa é que, nesse aspecto, estou em ótima companhia: teria sido muita pretensão levar o leitor a crer que eu poderia ter êxito onde falharam os pensadores mais ilustres. Por conseguinte, não sei, nem posso dizer, o que é a Justiça, a Justiça absoluta que a humanidade está buscando. Devo contentar-me com uma Justiça relativa e só posso dizer o que é a Justiça para mim. Uma vez que a ciência é minha profissão e, portanto, a coisa mais importante da minha vida, a Justiça, para mim, é a ordenação social sob cuja proteção pode prosperar a busca da verdade. A ‘minha’ Justiça portanto é a Justiça da liberdade, a Justiça da democracia: em suma, a Justiça da tolerância.

## 2.2. Conceito de justiça social

Ao nos determos sobre a questão da tributação no Brasil, não há como dissociar a política tributária nacional do ambiente em que nosso ordenamento jurídico é pensado e elaborado, no contexto de exercício do poder de nossas elites políticas e econômicas, que as vezes em comum acordo atuam no sentido de satisfazer prioritariamente seus interesses. Nesse sentido a política tributária nacional tem ao longo dos anos se mostrado excessivamente onerosa ao conjunto da sociedade, uma vez que essa mesma sociedade não tem efetivados de maneira satisfatória pelo estado, direitos como educação, saúde e segurança.

---

<sup>25</sup> KELSEN, Hans, apud LOSANO, Mario G. Introdução. Trad. Ivone Castilho Beneditti. In: KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 31.

Por conseguinte, é inegável a necessidade de certas atividades desempenhadas pelo estado para que o mesmo atinja os fins que justificam sua existência, dentre essas atividades destacamos a atividade de tributar. Nesse entendimento, os tributos são instrumento que vão viabilizar a efetivação de diversas políticas públicas.

Assim sendo, para que o estado caminhe em direção a uma sociedade mais justa e igualitária em oportunidades e condições de vida, é fundamental ao estado, que ao exercer seu poder de tributar a renda do cidadão, realize uma ponderação entre essa tributação da renda e patrimônio e a capacidade contributiva do cidadão.

Ao fazer escolhas no que se refere ao sistema tributário, deve-se privilegiar a promoção da diminuição da desigualdade como forma de alcançar maior justiça social, uma vez que além de manter o aparato estatal em funcionamento os tributos também devem patrocinar políticas públicas, que de maneira geral estão direcionadas ainda que as vezes parcialmente, a implementação de uma sociedade mais igualitária. Corroborando esse pensamento, TIPKE e YAMASHITA<sup>26</sup> mencionam a respeito da capacidade contributiva que:

(...) as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.

Logo, de significativa importância para a qualidade de vida do cidadão são os critérios e fatores estabelecidos para tributação pelo estado, visto que um imposto com o IRPF tem implicação direta na renda do indivíduo, repercutindo por consequência na quantidade e qualidade dos bens e serviços que esse indivíduo e eventualmente sua família terão acesso.

Nesse contexto, de ausência ou pouca efetividade da presença estatal na prestação serviços de cunho social, e de redução de renda do contribuinte pela tributação, configura-se uma conjuntura de vulnerabilidade social crescente, e não raras vezes acentuada pela ação do estado.

---

<sup>26</sup>TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.31.

Dentro deste contexto, a exclusão social e a concentração de renda passam a ser fomentadas pelo estado tanto pela redução da renda individual como pela deficiente atuação na área social do estado brasileiro, atentando frontalmente contra os objetivos positivados na Constituição Federal de 1988, mais especificamente o positivado no art. 3º, I, que versa sobre o objetivo fundamental do Brasil de construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

No entanto, como qualquer outro conceito, o termo justiça social pode ter várias conotações a depender do interessado e da época, sobretudo em uma sociedade em que desejos e direitos muitas vezes têm seus sentidos alterados. Nesta esteira, na sociedade democrática atual, em que, pelo menos em tese todos são iguais em direitos e deveres, vem a baila a noção de dignidade da pessoa humana, trazendo consigo outros conceitos como de liberdade, cidadania, igualdade e universalidade.

Com efeito, partindo do princípio de que os indivíduos em uma sociedade democrática de direito gozam da igualdade na dignidade, temos que essa igualdade tem fundamentação legal, de forma que por ocasião da imposição pelo estado de direitos e deveres de forma equitativa a todos os cidadãos, há uma espécie de transformação de justiça legal em justiça social, pois que não há diferenciação na valoração dos indivíduos, todos tem igual valor na sociedade. Além disso, em uma sociedade democrática, as leis são editadas de maneira a se atingir o bem comum. Nesse entendimento, temos que: “O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência (...) Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social” (MELLO, 1995, p.44).

Tangenciando também o tema da justiça social, a questão da tributação a ser suportada pelo cidadão se reveste de relevância, de maneira que esses encargos deveriam se limitarem ao mínimo necessário para a manutenção do estado e o alcance de seus objetivos fundamentais, no entanto, o mais comum em nossos dias é que o contribuinte viva no limiar do limite máximo suportável de interferência do estado em suas posses, situação essa que pode em certa medida pode vir a comprometer o necessário para um mínimo existencial, ou seja, pode comprometer até a própria dignidade humana.

Portanto, para que haja efetivamente justiça social em nossa sociedade, o estado deve não somente estimar de forma igual todos os indivíduos, mas também levar em consideração suas desigualdades por ocasião da formulação e implementação de suas políticas tributárias, de modo a caminhar em direção a um estado de maior igualdade material na sociedade. Logo, por ocasião da formulação de regras para áreas que envolvam temas como previdência social, tributação, entre outros, deve-se priorizar sempre a busca da justiça social. Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos<sup>27</sup> inferiu que:

A atividade pública não consegue satisfazer a todas as necessidades coletivas. Essa a razão da inevitabilidade da intermediação de uma escolha feita pelos governantes, que optam dentre as necessidades coletivas por aquelas que merecem satisfação por meio de uma atividade pública (...) São os governantes, pois, que determinam quais são as necessidades públicas, visto serem eles que apontam os fins da comunidade, não importando nem a forma de governo nem o caráter democrático ou autoritário assumido pela atividade política.

Outra perspectiva a respeito da justiça social nos é apresentada pelo filósofo John Rawls, que aborda essa questão através do estabelecimento de princípios de justiça. Esses princípios devem ser escolhidos segundo critérios imparciais e igualitários, de forma a promover na sociedade a garantia das liberdades básicas individuais, o combate as desigualdades econômicas e sociais, além de possibilitar uma distribuição de deveres e direitos mais justa o quanto possível. Dessa forma, John Rawls<sup>28</sup> explicita a questão dos princípios da seguinte forma:

#### Primeiro Princípio

Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos.

#### Segundo Princípio

As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo:

A) Tragam maior benefício possível aos menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa, e

---

<sup>27</sup>BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo:Saraiva, 1998. p. 6.

<sup>28</sup>RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes. 1997. p. 333.

B) Sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.

Assim, reforçando a idéia de que o estado deve objetivar a igualdade material na concretização de suas políticas públicas, John Rawls<sup>29</sup> evidencia seu pensamento de que o estado deve levar em consideração as desigualdades existentes no seio da sociedade ao afirmar que:

Dessa forma, não é correto que os indivíduos com maiores dotes naturais, e com o caráter superior que tornou possível o seu desenvolvimento, tenham direito a um esquema cooperativo que lhes possibilite obter ainda mais benefícios de maneiras que não contribuem para as vantagens dos outros. Não merecemos nosso lugar na distribuição de dotes inatos, assim como não merecemos nosso lugar de partida na sociedade.

Por fim, entendemos que a busca pela justiça social deve ser pautada pela supressão de qualquer tipo de privilegio que venha influenciar negativamente a efetivação de direitos. Inferindo-se que de vital importância é que os cidadãos reconheçam a si e aos seus semelhantes como sendo sujeitos de direito, uma vez que a obstrução desse reconhecimento implica negativamente no próprio reconhecimento do indivíduo como sujeito de deveres, uma vez que prevalece o pensamento nesse caso de que se não há direitos, correspondentemente também não haverá deveres.

Desta maneira, ao se consolidar a justiça social na sociedade através do ordenamento jurídico a regular direitos, obrigações e liberdades, os indivíduos passam a ter maior sentimento de pertencimento e consciência da coletividade, possibilitando a comunidade a consciência de que a existência de todos só é viabilizada através bem estar de todos, por meio da distribuição equitativa de oportunidades, direitos e deveres a todos, e não apenas para grupos privilegiados.

---

<sup>29</sup>RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes. 1997. p. 111.

### 3. A BUSCA PELA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL NO IRPF: FORMAS DE MATERIALIZAÇÃO

O estado em sua função de tributar deve ater-se também as leis por ele mesmo editadas, para que haja limitação ao seu poder de tributar e também a preservação dos direitos individuais. A observância do ordenamento jurídico promove na sociedade justiça, segurança jurídica e a busca pelo bem da coletividade. Nesse sentido, Mary Elbe Queiroz<sup>30</sup> afirma a importância dos tributos na efetivação da justiça social da seguinte forma:

No sistema tributário o imposto sobre renda de qualquer natureza (IR) assume grande importância por se revestir das características de: personalidade (leva em conta as especificações dos que pagam); generalidade (afeta milhões de pessoa); capacidade arrecadatória (proporciona as maiores arrecadações); igualdade (trata os iguais igualmente e desigualmente os desiguais); capacidade contributiva (os que tem mais devem pagar mais, os que tem menos não devem pagar ou devem pagar menos); e é o que melhor se presta para realizar a equidade na distribuição da carga tributária, em busca da justiça social por meio da justiça fiscal.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ao incidir sobre os rendimentos do trabalho tal como o entendemos hoje no Brasil, é resultado de uma série de escolhas do estado, escolhas essas influenciadas pela cultura, grupos sociais e econômicos, de forma que o IRPF se apresenta com capacidade de influenciar na qualidade de vida do contribuinte, além de se caracterizar também por sua ampla potencialidade de concretização de justiça social.

Destarte, para que tenhamos uma sociedade mais atuante, mais consciente e mais participativa, se faz necessário que a mesma compreenda em que medida as decisões do estado referentes a política fiscal, tais como escolher ou não corrigir a tabela do IRPF, qual o peso que cada parcela de deduções, isenções, entre outros vai possuir na composição do IRPF e sua progressividade, tem grande relevância para a coletividade, de maneira não podem ser naturalizadas pela sociedade condutas perpetradas pelo estado que estejam em desconformidade com ordenamento jurídico vigente.

---

<sup>30</sup>QUEIROZ, Mary Elbe de. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 26-27.

### 3.1. Defasagem na correção da tabela do IRPF

O processo contínuo de acréscimo nos níveis de preços pode ser entendido como inflação. Assim sendo, ao afetar o nível de preços de produtos e serviços, o processo inflacionário compromete o poder de compra das famílias e dos indivíduos, pois o dinheiro não rende juros de forma espontânea. Nesse bojo, tem-se uma espécie de conflito distributivo, em que os diversos agentes da sociedade buscam preservar sua participação na renda, ou seja, manter seu padrão de vida. A não correção da tabela do IRPF se insere nesse contexto de manutenção do poder de compra do indivíduo, pois ao não ser corrigida pelos índices inflacionários apurados em determinado período, ocorre a perda do poder de compra dos contribuintes.

A defasagem na correção da tabela do IRPF ao longo dos anos, e mais recentemente desde o ano de 2015, vem causando diversos impactos negativos não só para o contribuinte que tem suas finanças e orçamento familiar comprometidos de maneira crescente, vez que a cada exercício fiscal maior parcela de sua renda é apropriada pelo estado. Outros aspectos negativos são percebidos também na economia e na sociedade, que são privados de maior dinamismo e prosperidade. Para se ter uma ideia da dimensão do problema, desde o ano de 1996 ocorreram somente 12 correções na tabela do IRPF, com o agravante de que essas correções não repuseram na integralidade a inflação apurada através do Índice de Preços ao Consumidor Amplo dos respectivos períodos.

Não se pode olvidar que a correção da tabela do IRPF deve ser estendida as deduções legais presentes na legislação específica, como por exemplo, deduções com dependentes, atualmente limitada a R\$ 2.275,08/ano e também as despesas com educação, atualmente limitadas a R\$ 3.561,50/ano, uma vez que esses limites possíveis de dedução legal para esses eventos também se encontram defasado há anos.

A tabela abaixo, elaborada pelo Departamento de Estudos Técnicos do Sindicato nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, explicita de forma simples que entre o ano de 1996 e 2018 a tabela do IRPF acumula defasagem de 95,46%, o que tem como

consequência imediata o aumento artificial do número de contribuintes, uma vez que não há correção da faixa de isenção, além do fato de que os contribuintes são tributados a uma alíquota maior do que seriam normalmente caso tivesse sido efetivamente corrigida a tabela do IRPF. Em ambos os casos, é evidente que há em certa medida aumento da tributação para o contribuinte.

Tabela 2 – Resíduos na Correção da Tabela do IRPF (1996-2018).

Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda pelo IPCA 1996-2018				Em %
Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Resíduo	Resíduo Acumulado
1996	9,56	-	9,56	9,56
1997	5,22	-	5,22	15,28
1998	1,66	-	1,66	17,19
1999	8,94	-	8,94	27,67
2000	5,97	-	5,97	35,29
2001	7,62	-	7,62	45,60
2002	12,53	17,5	-4,23	39,44
2003	9,30	-	9,30	52,41
2004	7,60	-	7,60	63,99
2005	5,69	10,00	-3,92	57,57
2006	3,14	8,00	-4,50	50,48
2007	4,46	4,50	-0,04	50,42
2008	5,90	4,50	1,34	52,44
2009	4,31	4,50	-0,18	52,16
2010	5,91	4,50	1,35	54,22
2011	6,50	4,50	1,92	57,17
2012	5,84	4,50	1,28	59,18
2013	5,91	4,50	1,35	61,33
2014	6,41	4,50	1,83	64,28
2015	10,67	5,60	4,80	72,17
2016	6,29	0,00	6,29	83,00
2017	2,95	0,00	2,95	88,40
2018	3,75	0,00	3,75	95,46
<b>Total</b>	<b>309,74</b>	<b>109,63</b>	<b>95,46</b>	

Fonte: SINDIFISCO.

Ao não corrigir a tabela do IRPF pelo IPCA, o estado ofende frontalmente os princípios constitucionais tributários vigentes, como o do não confisco, positivado no art. 150, IV CRFB, da capacidade contributiva positivado no art. 145, § 1º CRFB e da progressividade.

Ao permitir que o contribuinte suporte carga fiscal maior do que deveria, ocorre acentuação das desigualdades sociais em nosso país, pois essa regressividade sistemática na incidência do IRPF reduz sobremaneira uma das características mais importantes do referido imposto, que é a capacidade de redistribuição de renda, tendo em vista sua progressividade.

Cabe mencionar que o IRPF da forma como é aplicado atualmente no Brasil, de maneira geral, apesar de ter sua incidência direcionada para os setores sociais mais abastados, em não raras vezes essas camadas da sociedade conseguem se esquivar de suportar tributação mais gravosa sobre os rendimentos provenientes do trabalho, utilizando recursos como a conversão em pessoa jurídica, como ocorre por exemplo com diversos profissionais liberais, que ao fazerem a opção pela pessoa jurídica através do Simples Nacional, conseguem se eximir da tributação mais onerosa da pessoa física. Assim sendo, a correção da tabela do IRPF reveste-se ainda de mais urgência e relevância, pois que a maioria dos trabalhadores no mercado formal não possuem os recursos e nem capacidade técnica para se protegerem da tributação cada vez mais onerosa que lhes é imposta.

Por outro lado, em uma conjuntura de tributação mais intensa sobre os contribuintes de renda mais elevada, abre-se para o estado a possibilidade de redução da carga tributária sobre o consumo, que atualmente possui maior representatividade sobre o total de recursos arrecadado e onera pesadamente as camadas de menor poder aquisitivo, visto que as mesmas geralmente gastam a integralidade dos recursos que percebem.

As normas e práticas vigentes na política tributária do IRPF, nos permitem afirmar com convicção que as bases de cálculo e as alíquotas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física são meios utilizados para dar conta de sucessivos deficits nas contas do governo e sustentar a expansão do tamanho do estado. Esse cenário fiscal é produto de ações e omissões deliberadas por sucessivos governos e parlamentos, de maneira que não pode não há como responsabilizar um determinado governo ou legislatura, pois a ambição estatal por arrecadação no Brasil tem se mostrado ao longo dos anos uma constante.

Corroborando o pensamento de respeito a capacidade contributiva e respeito a propriedade do cidadão, ao se ponderar o princípio da capacidade contributiva, não é esperado em um estado democrático de direito, que os cidadãos tenham que arcar com uma carga tributária que não leve em consideração sua capacidade econômica, de forma que a própria aplicação do tributo pode levar ao exaurimento da capacidade do indivíduo de arcar com seus impostos, fato esse passível de ocorrência em virtude da má avaliação de seu potencial financeiro, manifestada através de políticas fiscais ligadas a correção ou não correção da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e suas respectivas deduções.

De acordo com estudo do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, em um cenário em que as perdas inflacionárias tivessem sido integralmente assimiladas na tabela do IRPF entre os anos de 1996 e 2018, ter-se-ia como consequências uma extensão do limite de isenção mensal em R\$ 1.785,95, de maneira que o limite mínimo mensal necessário para incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física seria de R\$ 3.689,93. A alíquota máxima de 27,5% seria alcançada apenas a partir do montante percebido de R\$ 9.169,34, o que geraria mais renda na mão de quem realmente produziu a riqueza e menos renda nas mãos do estado em todos os seus níveis.

Portanto, resta a nosso entender, evidenciado que há efetivo aumento de carga tributária sem que por outro lado tenha ocorrido o acréscimo patrimonial necessário para incidência do IRPF. Logo, a defasagem na correção do IRPF pode ser entendida como um mecanismo utilizado pelo estado para obter aumento de receita sem amparo no ordenamento jurídico vigente.

#### 4. CONCLUSÃO

Em nosso trabalho evidenciamos que o estado no exercício de seu poder de tributar institui impostos como forma de arrecadação de recursos necessários a sua manutenção e a concretização de seus objetivos, de acordo com o positivado em nossa Constituição Federal. No caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, a competência pertence a União, de maneira que apenas a mesma pode atuar no sentido de majorar, fiscalizar, arrecadar ou realizar qualquer outra conduta que esteja diretamente relacionada ao IRPF.

Assim sendo, esse trabalho teve como objetivo demonstrar a importância e a potencialidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para efetivação da justiça social em nossa sociedade. Durante o decorrer deste trabalho, abordamos alguns temas de maneira a possibilitar melhor contextualização a respeito do assunto.

Tratou-se a respeito dos conceitos de justiça, justiça social, renda, com ênfase nos princípios constitucionais tributários entendidos como sendo os mais pertinentes para o efetivo estabelecimento da justiça social, como o princípio da capacidade contributiva, legalidade, do não confisco, da isonomia tributária e da progressividade. Também foi explorado ao longo deste trabalho temas como base de cálculo e alíquotas do IRPF, bem como a maneira como a aplicação do tributo ao longo dos anos vem contribuindo negativamente para a construção de uma sociedade mais igualitária.

Na parte final foram abordadas as formas de efetivação da justiça social, a relação entre a ausência da correção dos valores da tabela do IRPF com a hipótese suscitada de confisco tributário. Logo, os resultados das políticas fiscais adotadas por décadas pelo estado tem tido como resultado maior sacrifício ao conjunto de contribuintes, que tem presenciado a redução sucessiva de seus rendimentos. Entretanto, essa política estatal tem demonstrado que os indivíduos com maior capacidade contributiva tem sido menos onerados em relação ao demais quando levado em conta números relativos, pois a própria legislação tributária permite que esse indivíduos recorram a mecanismos legais que lhes conferem isenções e/ou deduções fiscais que a maioria da população não consegue utilizar em seu favor, tais como aplicações

financeiras isentas de tributação pelo IRPF ou planos de previdência privada que geram deduções no ajuste do IRPF.

Desse modo, no decorrer desse estudo, entendemos que a aplicação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não tem estado em conformidade com princípios constitucionais tributários, como por exemplo da capacidade contributiva, uma vez que a não correção da tabela do IRPF ignora a inflação sob produtos e serviços, de maneira que o fisco vem sucessivamente subtraindo parcela crescente dos rendimentos dos contribuintes, sem que tenha ocorrido o correspondente acréscimo patrimonial dos mesmos.

Outro ponto importante a ser mencionado é a respeito do potencial redistributivo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que no caso do Brasil é bastante limitado, seja pelo fato de que nossa política fiscal privilegiar a tributação pelo consumo, seja pelo fato de que a receita obtida com a arrecadação com o IRPF ser relativamente pequena quando comparada com o total de recursos arrecadado pelo estado, muito disso em vista de sermos ainda no máximo um país de renda média.

Confirmou-se o entendimento de que a política fiscal atual concernente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física vem prejudicando a melhoria na distribuição da renda, pois a progressividade do IRPF vem sendo comprometida ao longo dos anos de tal modo, que os contribuintes de menor renda em tese deveriam ou ser isentos do pagamento ou estar inseridos em alíquotas inferiores. Os contribuintes vem sendo seguidamente expropriados de seus rendimentos devido a uma política fiscal de manutenção dos valores da tabela do IRPF e também de suas deduções legais.

Destarte, outro ponto a ser evidenciado é a forma benevolente que a legislação pertinente ao IRPF dá aos rendimentos de capital, quais sejam os dividendos e lucros pagos a acionistas e sócios, em detrimento de tratamento mais rígido dado aos rendimentos originados do trabalho, o que denota a necessidade de profundos ajustes na legislação do IRPF, de maneira que se promova na sociedade uma distribuição de renda mais equitativa e justa,

atendendo assim aos princípios constitucionais tributários vinculados ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

O presente estudo nunca teve a pretensão de exaurir a questão do IRPF e justiça social, uma vez que entendemos que essa é uma tarefa que necessita de contínuo desenvolvimento, dada as permanentes e aceleradas mudanças na estrutura da sociedade atual, onde tem se presenciado acentuada mudança na estrutura etária e familiar, e novas formas de trabalho e emprego surgem, onde o estado vem perdendo o protagonismo em tarefas que até pouco tempo eram exclusividade sua, basta se atentar ao que são as criptomoedas hoje. Logo, novos desafios se apresentam para a sociedade e o estado, de maneira que a busca pela justiça social foi e continuará sendo uma tarefa complexa.

Por fim, de modo algum se espera que apenas ações como correção da tabela do IRPF ou diminuição da tributação sobre o consumo, sejam suficientes para que tenhamos uma sociedade mais igualitária e justa, pelo menos no campo fiscal, entendemos que além dessas medidas, se faz necessário que se sejam adotadas e intensificadas medidas complementares tais como o combate da evasão fiscal, que não deixa de ser também uma forma de diminuir a desigualdade social, seja pelo seu potencial redistributivo, seja por estar em conformidade com os princípios da capacidade contributiva.

Além disso, a sociedade e o estado devem atuar conjuntamente no sentido de criar e implementar políticas fiscais que efetivamente permitam que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária não sejam continuamente desrespeitados pelo próprio estado, para que a aplicação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física seja verdadeiramente um instrumento capaz de atenuar as desigualdades sociais, promovendo assim maior prosperidade e justiça social em nossa sociedade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens tributária e Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Direito Constitucional: Princípio da Isonomia e a Constatação da Discriminação Positiva*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. de Mário da Gama Cury. 2. ed. Brasília: Ed. da UnB, 1992.

BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito*. Direito & Justiça, v.25, n. 28, 2003. Porto Alegre. p. 109-146.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172 (1966). *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>, Acesso em 18 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.625 (1922). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.033 (2004). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm)>. Acesso em: 16 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. *História do Imposto de Renda*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>>. Acesso em: 18 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. *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: 18 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. *Criação da Secretaria da Receita Federal*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/criacao-da-receita-federal>>. Acesso em 18 jan 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BORGES, Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. v. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros Ed. 2005.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHOSA, Modesto. *Imposto de Renda: conceituação no sistema tributária da carta constitucional*. Revista de Direito Público, n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DUARTE, Angela Rodriguez Brândolo. **O distúrbio da regressividade e o imposto de renda das pessoas físicas**. 2012. 76 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, Centro Universitário Luterano de Ji-Paraná, Ji-Paraná, RO, 2012.

KELSEN, Hans, apud LOSANO, Mario G. Introdução. Trad. Ivone Castilho Beneditti. In: KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. Martins Fontes. São Paulo 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Progressividade e Socialismo*. Artigo publicado no jornal Zero Hora do dia 18 de agosto de 1998.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso A. B. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª edição revista e atualizada. São Paulo. Malheiros Editores, 2010.

OLIVEIRA, Fabrício. *Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teórica convencional, à luz da economia brasileira*. Belo Horizonte, 2001.

PAULSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. *Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumentos de políticas governamentais. Derecho & Cambio Social*, Lima, ano 1, n. 2, 2004. Não paginado. Disponível em: <<http://www.derechocambiosocial.com/revista002/tributos.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física*. Brasília: SINDIFISCO. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado*. São Paulo: MP, 2006.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes. 1997.

RODRIGUES, José Honório. *O Conselho do Estado. O quinto poder?* Brasília: Senado Federal, 1978.

QUEIROZ, Mary Elbe de. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador do imposto de renda. In: \_\_\_\_\_. Estudos de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1950.

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

