

**CENTRO UNIVERSITÁRIO UNINTER**

**DIREITO**

**A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB O IMPOSTO  
DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA**

**CURITIBA**

**2020**

**PEDRO HENRIQUE GORSKI**

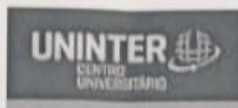
**A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB O IMPOSTO  
DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao curso de Direito do Centro  
Universitário Internacional – UNINTER, como  
requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Luiz Carlos Gieseler Junior

**CURITIBA**

**2020**



## TERMO DE AUTORIA E RESPONSABILIDADE

À Coordenadoria de TCC do Curso de Direito;

Acadêmico: Pedro Henrique Corski

RU: 1331319

Título do trabalho: A Incidência do princípio da capacidade contributiva sob o imposto de renda da pessoa física e a progressividade tributária  
Autorizo a submissão do artigo/monografia supranominada à Comissão/Banca Avaliadora, responsabilizando-me civil e criminalmente pela autoria e pela originalidade do trabalho apresentado.

Curitiba, 06 de Julho de 2020.

Assinatura do Acadêmico

Pedro Henrique Corski

## RESUMO

Para que o Estado possa cumprir com suas funções, como fornecer saúde, segurança, educação, infraestrutura, primeiramente ele deve auferir renda, a qual é obtida, principalmente, através do exercício de sua atividade financeira via tributação. O Imposto de Renda sob a Pessoa Física (IRPF) se configura como uma das maiores fontes de arrecadação para os cofres públicos, porém a Constituição Federal determina que ele deve ser pautado, especialmente, pelo princípio da isonomia e da capacidade contributiva para a promoção da justiça fiscal. Ocorre que na sociedade contemporânea, em função do sistema econômico vigente, cada sujeito passivo auferir uma renda específica, motivo pelo qual torna-se um desafio promover a devida equidade na tributação dos sujeitos passivos do IRPF, de modo auferir a correta capacidade contributiva de cada um. Nesta senda, o enfoque do presente artigo consistirá em analisar se o modo como é aplicado as faixas de alíquotas do Imposto de Renda de Pessoa Física atende aos respectivos princípios, que utiliza da progressividade tributária como meio para a sua concretização.

**Palavras-chave:** Princípio da isonomia; Princípio da capacidade contributiva; Imposto de renda de pessoa física; Progressividade tributária.

## ABSTRACT

For the State to be able to fulfill its functions, such as providing health, safety, education, infrastructure, it must first earn income, which is mainly obtained through the exercise of its financial activity through taxation. The Personal Income Tax (PIT) is one of the biggest sources of revenue for the state, however the Federal Constitution determines that it must be guided, especially, by the principle of equality and contributory capacity, to promote tax justice. It happens that in contemporary society, due to the current economic system, each taxpayer earns a specific income, which is why it is a challenge to promote due

equity in the taxation of the taxpayers of the PIT, in order to obtain the correct contributory capacity. In this sense, the focus of this article will be to analyze whether the way in which the individual income tax rate are applied meets the respective principles, which uses tax progressivity as a means for its realization.

**Keywords:** Principle of isonomy; Principle of contributory capacity; Individual income tax; Tax Progressiveness.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	07
2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	08
3. O IMPOSTO DE RENDA E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES .....	10
4. A PROGRESSIVIDADE GRADUADA NO IRPF.....	12
5. AS ALÍQUOTAS NO IRPF E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA .....	13
6. MEDIDAS PARA REESTABELECIMENTO DA PROGRESSIVIDADE DEVIDA DAS ALÍQUOTAS DO IRPF .....	18
7. CONCLUSÃO .....	21
8. REFERÊNCIAS.....	23

## 1. INTRODUÇÃO

O sistema econômico vigente, tanto no Brasil como na maioria dos demais países, tem com uma de suas principais características a disparidade patrimonial entre os sujeitos que compõe uma determinada sociedade. Esta disparidade não é apenas comum, mas também é notória nas sociedades modernas, vez que dificilmente os indivíduos possuirão montantes patrimoniais equivalentes em função de inúmeros aspectos econômicos particulares de cada sujeito. Dado esta desigualdade patrimonial, no tocante ao imposto de renda de pessoa física, a Constituição Federal de 1988 instituiu o princípio da capacidade contributiva como um meio de promoção da equidade e persecução da justiça fiscal, de modo que o sujeito passivo será tributado na medida de sua capacidade para contribuir.

Ocorre que na prática verifica-se uma enorme dificuldade em se auferir a precisa capacidade contributiva de cada sujeito passivo do IRPF em virtude das inúmeras variáveis econômicas, porém o enfoque do presente trabalho não está adstrito aos aspectos econômicos do contribuinte, mas sim ao modo como o legislador, em matéria de política tributária, estabeleceu a progressividade nas alíquotas do IRPF como meio de promoção da igualdade na cobrança do supracitado tributo e conseqüentemente efetivando o princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, o estudo bibliográfico qualitativo deste trabalho apresentará, preliminarmente, os conceitos delimitados pela doutrina com vistas a unificar o entendimento basilar do presente tema de modo a facilitar compreensão do respectivo problema, conceituando preliminarmente: (1) O princípio da capacidade contributiva; (2) O Imposto de Renda e seus princípios basilares; (3) A progressividade graduada como meio de efetivação da capacidade contributiva do IRPF.

Superando estes conceitos iniciais, adentraremos no principal tópico deste trabalho, onde será analisado de forma minuciosa as alíquotas atuais estipuladas pela Lei Nº 13.149/2015 e se a forma como a variação positiva dessas alíquotas atende ao

critério da progressividade tributária, em consonância com o que determina o princípio da capacidade contributiva com vistas a promoção da justiça fiscal. Em seguida será demonstrado meios para efetivação da progressividade tributária do Imposto de Renda sob Pessoa Física, com base em modelos já empregados anteriormente na história do IRPF no Brasil e utilizando, também, de direito comparado.

Por fim será demonstrado na conclusão como o déficit na efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade tributária no IRPF, além de estarem em descompasso com o que a constituição estabelece, promovendo uma desigualdade entre as classes de contribuintes, também incorrem em impactos diretos nos cofres públicos.

## 2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal de 1988 elencou o princípio<sup>1</sup> da capacidade contributiva, em seu art. 145 §1º ao determinar que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, sendo graduados, em qualquer caso, segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. Tal dispositivo pode ser compreendido na exigência legal de que a carga tributária suportada pelo sujeito passivo deve ser aplicada conforme a sua efetiva capacidade de contribuir, a qual possui como seu denominador a riqueza, mas sem qualquer prejuízo ao seu mínimo existencial<sup>2</sup>. Ademais a lei determina que os contribuintes sejam tratados conforme os ditames do princípio da isonomia (corolário da igualdade), ou seja, os iguais devem ser tratados de formas igual (equidade horizontal) e

---

1 *Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.* (Filosofia do direito / Miguel Reale. - 20. ed. - São Paulo Saraiva, 2002, pág. 60)

Conforme a ilustre e difundida definição de Princípios pelo Emérito Jurista Miguel Reale, este evidência que os princípios se traduzem como diretrizes genéricas norteadoras das condutas normativas, enquanto as regras destinam-se a uma aplicação mais específica, tendo como seu supedâneo os princípios.

2 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4ª ed. – São Paulo; Malheiros, 2012, pág. 23 e 24.



os desiguais de forma desigual (equidade vertical) na exata medida de suas desigualdades<sup>3</sup>.

No contexto da capacidade contributiva não se trata apenas de uma igualdade perante a lei (formal), mas sim de uma igualdade conforme os aspectos econômicos objetivos e subjetivos de cada sujeito passivo (igualdade tributária)<sup>4</sup>. Em igual sentido, o art. 150, II, da CF/1988 determina que não poderá o sujeito ativo promover tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (equidade horizontal). Em termos práticos, isso significa que o Fisco deverá auferir qual é a respectiva capacidade contributiva de cada sujeito passivo da obrigação tributária de forma pessoal, para então poder proceder a tributação da quantia devida. Ocorre que auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo de forma pessoal não é nada simples, sendo este um dos maiores desafios enfrentados pelo ente tributante em virtude das inúmeras variáveis econômicas que devem ser levadas em consideração em cada caso concreto de aplicação do tributo. Trata-se, portanto, do desafio em se auferir a capacidade contributiva do sujeito passivo no plano vertical, ou seja, analisando as diferenças de cada contribuinte para que seja tributado de forma devida, isto é, segundo os princípios norteadores do IRPF.

Todavia, a doutrina não se limita a conceituar o que é a capacidade contributiva, mas também a subdivide em capacidade contributiva absoluta ou objetiva e em capacidade contributiva relativa ou subjetiva. A primeira (absoluta) trata-se de uma atividade de eleição realizada pelo legislador que determina os fatos impositivos e elementos aferidores da capacidade contributiva, de modo a possibilitar a identificação de um sujeito passivo em potencial, ou seja, a verificação da hipótese de incidência do

---

<sup>3</sup> *A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.* – MACHADO de Assis. Oração aos Moços. Ed. Senado Federal – Brasília. Vol. 271. 2019 pág. 12. disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao aos moccos Rui Barbosa.pdf?sequence=5&isAllowed=y](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao%20aos%20moccos%20Rui%20Barbosa.pdf?sequence=5&isAllowed=y)>. acesso em 20/02/2020

<sup>4</sup> *A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferidos(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.* ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª ed. – São Paulo; Malheiros, 2012 pag. 45

tributo<sup>5</sup>. No segundo caso (relativa), o enfoque não é a análise do fato imponible, mas sim a análise do sujeito passivo individualmente considerado, de modo a verificar se este pode suportar a carga tributária e com qual porcentagem de sua riqueza ele poderá contribuir sem ter o seu mínimo subsistencial afetado<sup>6</sup>.

Portanto, a um primeiro momento, conseguimos expor brevemente o que é a capacidade contributiva e alguns de seus desafios para então podermos entender quais são os problemas para a sua efetivação no caso do Imposto de Renda de Pessoa Física.

### **3. O IMPOSTO DE RENDA E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES**

Todos os Estados modernos possuem diversas atribuições como a manutenção da segurança de seus integrantes, promoção e acesso à educação, saúde, infraestrutura entre outras sujeições. Para que o Estado possa cumprir com os seus deveres, ele necessita obter recursos financeiros utilizando de suas receitas, as quais são obtidas através do exercício da atividade financeira do Estado. Este exercício de sua atividade financeira se concretiza através da obtenção de receitas públicas<sup>7</sup>, a qual pode se originar da tributação do patrimônio do particular (derivada) ou até mesmo da tributação do próprio patrimônio do estado (originária). No âmbito dos impostos de competência federal o Imposto de Renda traduz-se como a maior fonte de arrecadação por parte da União e encontra-se disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

O Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) é um tributo de lançamento via homologação<sup>8</sup> e possui como sua hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade

---

5 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. op. cit., pág. 28.

6 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo; Saraiva, 2019. Pág. 357

7 As Receitas públicas correspondem a quantia obtida pelo Tesouro Nacional através da tributação e, conseqüentemente, incorporada ao patrimônio do Estado para poder suprir suas necessidades.

Receitas Públicas Originárias: são aquelas que se originam da exploração do próprio patrimônio Estatal, como por exemplo aluguéis de edificações públicas e receitas de empresas públicas e sociedades de economia mista;

Receitas Públicas Derivadas: se originam da tributação do patrimônio do particular, como por exemplo os tributos e as multas. As receitas públicas derivadas correspondem a grande parte da renda obtida pelo Estado. (ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 14ª ed. – São Paulo; Juspodivm, 2020. Pág. 06).

<sup>8</sup> Lançamento via homologação significa que o sujeito passivo da obrigação tributária é o responsável por realizar todo o levantamento do que deve pagar e apresentar esse pagamento à união. No caso do IRPF

econômica ou jurídica, ou seja, se o sujeito passivo da obrigação tributária obtiver proventos de qualquer natureza ele deverá contribuir com o respectivo imposto. Ademais, o IRPF possui natureza subjetiva, ou seja, trata-se de um imposto de caráter pessoal pois este é suportado por um sujeito passivo, motivo pelo qual deve ser levada em consideração as condições pessoais e econômicas do contribuinte para que seja realizada uma devida tributação de modo a atender os ditames constitucionais e promoção da justiça tributária. Neste aspecto a Constituição Federal de 1988 determina em seu art. 153, §2º, inciso I que o Imposto de Renda deverá atender os princípios da universalidade, da generalidade e da progressividade.

O princípio da generalidade estabelece, em síntese, que todos aqueles que pratiquem o fato disposto na hipótese de incidência tributária do IRPF, ou seja, auferir renda, serão enquadrados como sujeitos passivos do respectivo tributo, salvo hipóteses de isenções. Já o princípio da universalidade determina que todos os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos do IRPF, deverão ser igualmente tributados, independentemente do tipo de rendimento percebido. Por fim tem-se o princípio da progressividade que prevê a variação da alíquota de forma positiva em consonância com o aumento na base de cálculo do IRPF<sup>9</sup>, ou seja, um sujeito passivo com renda significativamente maior não apenas pagará mais tributo, mas também sucumbirá uma parcela maior de sua renda em decorrência da variação da alíquota positiva.

Tais princípios decorrem diretamente da isonomia e da capacidade contributiva, ao passo que o Estado deve tratar de forma isonômica os sujeitos passivos do Imposto de Renda, utilizando da progressividade de suas alíquotas como meio de exercer sua função extrafiscal e conseqüentemente promover a tão aclamada justiça fiscal resultando na distribuição de renda.

---

é realizado a declaração do imposto de renda pelo sujeito passivo e o sujeito ativo (União) realiza a conferência e em seguida a homologação.

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo – Saraiva 8ª Ed. 2016. P.185.

Evidente que a função extrafiscal do IRPF se limita a um plano metafísico utópico idealizado pelo legislador pois no caso concreto existem variáveis que impedem a efetivação dessa justiça tributária, das quais, algumas, serão expostas adiante.

#### 4. A PROGRESSIVIDADE GRADUADA NO IRPF

Além do conceito de progressividade já exposto no tópico acima, resta destacar que a doutrina estabelece dois sub-ramos do princípio da progressividade, denominando-os como progressividade simples e progressividade graduada. Valendo-se da explicação do emérito professor Hugo de Brito Machado “*na progressividade simples aplica-se uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo. Na progressividade graduada são aplicadas várias alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo*”<sup>10</sup>.

Assim o critério da progressividade simples ocorre cada vez que cada alíquota estipulada se aplica integralmente a um determinado grupo compreendido entre um valor mínimo definido e um valor máximo. O oposto deste modelo seria aplicar uma alíquota para cada base de cálculo de modo individual, o que se configuraria como uma progressividade graduada.

O grande problema em se adotar um modelo de progressividade simples reside no fato de que a partir do momento que se determina limites genéricos para enquadrar os contribuintes em uma determinada classe de alíquota (como a utilização de faixas mínimas e máximas), é que já não estará mais levando em consideração o exato rendimento percebido por esse sujeito passivo, mas estará tão somente enquadrando-o de modo genérico em uma faixa de alíquotas com vias de facilitar o recebimento deste tributo pelo Fisco. Esse fato se agrava nos casos em que o sujeito passivo acaba ultrapassando uma faixa de alíquota por um mínimo de renda a mais, como por exemplo: Pedro, sujeito passivo do IRPF, percebia mensalmente o total de R\$ 2.825,00 (dois mil oitocentos e vinte e cinco reais), enquadrando-se na faixa de alíquota de 7,5% (até R\$

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. São Paulo – Dialética. 5ª Ed. 2004. p.143

2.826,65). No mês seguinte passou a perceber o total de R\$ 2.900,00 (dois mil e novecentos reais) e, conseqüentemente, passando para a próxima faixa de alíquota de 15% (R\$ 2.826,66 a 3.751,05). Conforme o exemplo hipotético acima, perceba que o sujeito passivo teve um acréscimo ínfimo de R\$ 75,00 (setenta e cinco reais) em sua renda, porém já foi o suficiente para ultrapassar uma faixa de alíquota, tendo que pagar quase o dobro do que pagaria a título de IRPF.

Se a Constituição Federal estabelece em seu art. 145 §1º basicamente que os tributos serão graduados conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo, então a adoção de uma progressividade simples onde aplica-se uma alíquota para toda base de cálculo de uma respectiva faixa, não levando em consideração a exata capacidade contributiva homologada pelo sujeito passivo, fica evidente que a progressão simples conflitaria diretamente com o princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual a legislação atual adota a progressividade graduada na aplicação das alíquotas do IRPF.

Desta forma, com a adoção da progressividade graduada tem-se uma tentativa precisa do legislador em promover o cumprimento da capacidade contributiva através da progressividade tributária. Embora a adoção da progressividade graduada tem auxiliado no cumprimento do princípio da capacidade contributiva, as atuais faixas de alíquotas são um grande problema amplamente debatido pela doutrina no tocante a sua tentativa de promover uma equidade vertical, conforme será exposto adiante.

## **5. AS ALÍQUOTAS NO IRPF E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Até o presente momento este trabalho tem se limitado a demonstrar quais são os conceitos e princípios basilares do IRPF e como o critério progressividade tributária foi o meio encontrado pelo legislador para promover a efetivação da capacidade contributiva do IRPF.

Porém no contexto de equidade vertical, onde cada sujeito com um patrimônio econômico divergente de outro sujeito deve ser analisado conforme suas diferenças,

encontramos um grande obstáculo para promoção da justiça fiscal do IRPF, quais são: faixas de alíquotas estabelecidas em relação as bases de cálculo.

Valendo-se da última alteração realizada através da Lei Nº 13.149, de 21 de julho de 2015, as faixas de alíquotas do IRPF passaram a ser aplicadas conforme as seguintes rendas mensais percebidas:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
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

11

Conforme podemos observar na tabela exposta acima, há apenas quatro faixas efetivas de alíquotas para incidência do IRPF (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), e é exatamente neste ponto onde se evidencia uma das maiores críticas da doutrina e que também que será o principal problema a ser abordado no presente trabalho: as faixas de alíquotas do IRPF em dissonância com a progressividade tributária e conseqüentemente com a capacidade contributiva.

Em primeiro lugar, o legislador ao estabelecer poucas faixas de alíquotas para incidência do respectivo tributo também está, mesmo que indiretamente, dividindo os sujeitos passivos do IRPF em cinco classes (cada qual conforme a faixa de alíquota na qual se encontra). Para fins didáticos, mister destacar as respectivas classes da seguinte forma: a primeira classe é aquela que possui renda inferior a R\$ 1.903,99 e, portanto, são isentos para contribuir; a segunda, terceira e quarta classe, são os contribuintes que auferem renda a partir de R\$ 1.903,99 até R\$ 4.664,68, com as alíquotas de 7,15%, 15% e 22,5% respectivamente; por último, a quinta classe onde aplica-se a maior faixa de

<sup>11</sup> BRASIL, Lei Nº 13.149/2015. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm#art2)> acesso em 20/06/2020

alíquota (27,5%) para aqueles sujeitos passivos que auferirem um valor maior do que R\$ 4.664,68.

Ao observar a progressão da alíquota do IRPF, da segunda classe (7,5%) para a terceira classe de contribuinte (15%) tem-se um aumento efetivo de 100% do valor a ser pago à título de IRPF, em comparação com a alíquota anterior. Já da terceira classe (15%) para a quarta classe (22,5%) tem-se um aumento efetivo de 50% do valor a ser pago. Por fim, da quarta classe (22,5%) para a quinta classe (27,5%), o aumento efetivo do valor a ser pago é de 22,22% com base na alíquota anterior.

De modo a facilitar o entendimento do respectivo raciocínio apresentado no parágrafo acima, destaco a seguinte tabela autoral:

CLASSE DE CONTRIBUENTES IRPF	BASE DE CÁLCULO MENSAL IRPF (R\$)	ALÍQUOTA RESPECTIVA	AUMENTO PERCENTUAL COM BASE NA ALÍQUOTA ANTERIOR
1ª CLASSE	R\$ 1.903,98	ISENTO	-
2ª CLASSE	R\$ 1.903,99 a R\$ 2.826,65	7,50%	-
3ª CLASSE	R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05	15%	100%
4ª CLASSE	R\$ 3.751,06 a R\$ 4.664,68	22,50%	50%
5ª CLASSE	Acima de R\$ 4.664,68	27,50%	22,22%

12

Diante da seguinte exposição, fica evidente a grande progressão da faixa de alíquota entre a 2ª e a 4ª classe de contribuintes, em principal, da segunda faixa para a terceira onde o percentual aumenta em 100%, e vai se diluindo nas seguintes faixas. Conseqüentemente a parcela de contribuintes mais afetada pelo IRPF é a compreendida entre a segunda e quarta classe, pois é onde ocorre a maior variação positiva das alíquotas de imposto de renda em relação a base de cálculo.

Em relação a quinta classe de contribuintes (rendas a partir de R\$ 4.664,68), a alíquota permanece sólida, não apresentando nenhuma variação. Isso significa que se o

<sup>12</sup> Tabela Elaborada por Pedro Henrique Gorski – Software utilizado: Pacote Office 365 - Excel 2020

sujeito passivo auferir R\$ 4.664,68 por mês ou auferir um valor de R\$ 50.000,00 por mês, ele incidirá na alíquota de 27,5%. É exatamente neste ponto onde encontra a dissonância entre o que o princípio da progressividade estabelece, explica-se: No item 3 do presente trabalho foi brevemente exposto que a característica principal para um imposto ser progressivo significa que o sujeito passivo não apenas pagará mais tributo, mas também sucumbirá uma parcela maior de sua renda em decorrência da variação positiva da alíquota. Essa variação positiva fica nítida ao analisar a base de cálculo da segunda a quarta classe de contribuintes, compreendida entre R\$ 1.903,99 até R\$ 4.664,68, a qual tem um aumento direto de 20% na alíquota (de 7,5% para 27,5%). Já para o sujeito passivo que auferir entre R\$ 4.664,69 a R\$ 50.000,00 não possui nenhuma variação de alíquota.

A “lógica” utilizada pelo legislador em caráter de política tributária é basicamente que a variação da base de cálculo da segunda para a quarta classe de contribuintes, onde há uma diferença de R\$ 2.760,69 (R\$ 1.903,99 para R\$ 4.664,68) há um aumento percentual positivo de 20% na alíquota do IRPF, enquanto aquele que auferir acima de R\$ 4.664,68 pagará o máximo de 27,5%, seja qual for o valor auferido da hipótese de incidência do tributo. Em termos bem simples, em uma variação de 2.760,69 na base de cálculo (segunda para quarta classe) aumenta-se a faixa de alíquota em 20%, enquanto a partir da quinta classe o sujeito passivo pode auferir uma renda imensa, tendo uma variação de mais de R\$ 50.000,00 na base de cálculo e não há nenhum aumento nesse percentual da alíquota.

Em verdade, não há um motivo lógico que justifique essa carência de progressividade da alíquota do IRPF a partir da 5ª classe de sujeitos passivos, mas tão somente trata-se de política tributária. A consequência dessa carência de progressividade e poucas faixas de alíquotas, é que a grande parcela dos contribuintes do IRPF que está compreendida entre a segunda e quarta classe, auferindo rendas entre R\$ 1.903,99 até R\$ 4.664,68, sendo estes os mais onerados à título da carga tributária do respectivo imposto, enquanto aqueles que possuem rendas altíssimas e que deveriam arcar com uma alíquota maior, contribuem proporcionalmente menos do que quem tem renda inferior.



Ora, se a progressividade tributária é o meio utilizado para concretizar o princípio da capacidade contributiva no IRPF, a partir de uma dedução lógica, se essa progressividade apresenta problemas de modo a não promover uma progressividade das alíquotas do respectivo tributo para aqueles que melhor possuem capacidade de contribuir, conseqüentemente a forma com está sendo cobrado o tributo do IRPF também não estará em consonância com o princípio da capacidade contributiva estabelecido no art. 145 §1º da CF/88, o qual deve ser cumprido em sua integralidade sob pena de inconstitucionalidade, e preservação da segurança jurídica<sup>13</sup>.

Essa dessemelhança entre o que a progressividade busca na teoria e o que ela realiza na prática, no tocante a variação positiva das alíquotas, pode até mesmo proporcionar insegurança jurídica.

Importante relembrar que o objetivo aqui não é adentrar em questões específicas como a inconstitucionalidade e segurança jurídica, as quais foram citada apenas como meio de enfatizar a gravidade da política adotada para as alíquotas do IRPF, mas tão somente demonstrar de forma nítida o descumprimento da progressividade e conseqüentemente da capacidade contributiva no IRPF.

Embora o presente cenário político-tributário das alíquotas do IRPF não estejam em consonância com o art. 145, §1º da CF/88 onde estabelece o princípio da capacidade contributiva, em virtude da ausência de progressividade, devo destacar que há medidas que podem ser tomadas pelos legisladores para promover uma efetiva progressividade das alíquotas do supracitado imposto, e, conseqüentemente, efetivar o cumprimento da capacidade contributiva, conforme estabelece a carta magna.

---

<sup>13</sup> Segurança jurídica pode ser definida de modo simples como um princípio que tem o condão de preservar e realizar os direitos e garantias fundamentais tutelados pelo ordenamento jurídico, e conforme leciona o ilustre professor Luiz Carlos Gieseler Júnior ela “*se manifesta na ideia de legalidade, irretroatividade, anterioridade e estabilidade no tempo das relações jurídicas, além das garantias da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, todos de dignidade constitucional*”. GUIESELER Junior, Luiz Carlos. Do direito fundamental à segurança jurídica e a prescrição intercorrente em matéria tributária. / Luiz Carlos Gieseler Junior. - Curitiba: Unibrasil, 2014. p. 7

## 6. MEDIDAS PARA REESTABELECIMENTO DA PROGRESSIVIDADE DEVIDA DAS ALÍQUOTAS DO IRPF

Neste ponto do trabalho, onde já foi devidamente identificado e demonstrado o problema, mister elencar algumas soluções que, possivelmente, auxiliariam a efetivar a progressividade no IRPF, valendo-se primeiramente de métodos já utilizados anteriormente pelo governo brasileiro e em seguida ressaltando modelos de outros países a serem seguidos através do direito comparado.

Retomando o contexto histórico, o Imposto de Renda sob Pessoa Física foi instituído no Brasil em 31 de dezembro de 1925 pela Lei nº 4.625/1925, com o objetivo de arrecadação para os cofres públicos, conquanto apenas posteriormente surgiu sua função extrafiscal de garantir uma melhor distribuição de renda. Desde sua criação, o supracitado imposto passou por diversas alterações em sua base de cálculo e em suas alíquotas. Indo direto ao ponto, o IRPF atingiu o percentual mais elevado em termos de alíquotas nos anos de 1963 a 1965, sendo que a última faixa de alíquota compreendia a de 65%, reputando-se como a maior alíquota já cobrada do IRPF no Brasil desde sua criação<sup>14</sup>.

O Imposto de Renda sob Pessoa Física aplicado no exercício de 1963 a 1965 não apenas teve a maior alíquota já registrada, mas também possuía 14 (quatorze) faixas de alíquotas progressivas (em dissonância com as 4 faixas que possui atualmente – redução de 10 faixas), iniciando-se no percentual de 3% e terminando em 65%, conforme podemos observar na tabela abaixo:

---

<sup>14</sup> BRASIL, Receita Federal. **A história do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922 – 2013)**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. 2014 - Pag. 73. Acesso em 22/06/2020.

RENDA LÍQUIDA Cr\$1.000,00	TAXA
Até 504	isento
Entre 504 e 630	3%
Entre 630 e 945	5%
Entre 945 e 1.260	8%
Entre 1.260 e 1.575	12%
Entre 1.575 e 1.890	16%
Entre 1.890 e 2.520	20%
Entre 2.520 e 3.150	25%
Entre 3.150 e 3.780	30%
Entre 3.780 e 5.250	35%
Entre 5.250 e 7.350	40%
Entre 7.350 e 9.450	45%
Entre 9.450 e 12.600	51%
Entre 12.600 e 16.800	57%
Acima de 16.800	65%

15

E aqui temos o principal aspecto que poderia auxiliar na efetivação do princípio da progressividade do IRPF atual (2020): o aumento das faixas de alíquotas no IRPF e a diluição das faixas existentes para novas bases de cálculo. A proposta aqui não é de apenas crescer novas alíquotas a partir da base de cálculo de R\$ 4.664,68 (27,5%), mas também diluir as alíquotas e suas respectivas base de cálculo já existentes. Tal sugestão ocorre em virtude da progressão agressiva que ocorre da segunda classe de contribuintes para a terceira (onde aumenta-se 100% do valor) e da terceira para a quarta (onde aumenta-se mais 50%) conforme demonstrado anteriormente. Assim, ao invés de aumentar a alíquota da segunda faixa para a terceira (de 7,5% para 15%), uma melhor distribuição ocorreria se esta fosse diluída em mais bases de cálculos e mais alíquotas compreendidas entre essa faixa, aumentando o crescimento da alíquota linearmente e não exponencialmente. Deste modo, não haveria uma progressão agressiva da faixa de alíquotas, bem como se estabeleceriam alíquotas para aquém dos 27,5%, de modo que aqueles contribuintes que recebessem salários mensais exuberantes, contribuiriam conforme sua capacidade contributiva.

<sup>15</sup> BRASIL, Receita Federal. **A história do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922 – 2013)**. op. cit. Pag. 247.

Importante ressaltar que o que se defende no presente trabalho não é uma progressão infinita das alíquotas do IRPF, até porque tal hipótese feriria gravemente diversos princípios constitucionais, entre eles o princípio do não-confisco.

Essa respectiva sugestão como média de promover uma progressividade justa no IRPF atual, não decorre apenas do que já havia sido implementado (e com sucesso) anteriormente no Brasil, mas também podemos observar que outros países possuem alíquotas diluídas e com várias faixas, de modo a atingir aqueles sujeitos passivos que possuem grandes rendimentos mensais e anuais, conforme destaquei na tabela abaixo:

PORTUGAL		ESTADOS UNIDOS	
BASE DE CÁLCULO (€)	ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO (US\$)	ALÍQUOTA
até € 7.091,00	14,50%	até US\$ 9.525	10%
acima de € 7.091,00 a € 10.700,00	23%	US\$ 9.526 a US\$ 38.700	12%
acima de € 10.700,00 a € 20.261,00	28,50%	US\$ 38.701 a US\$ 82.500	22%
acima de € 20.261,00 a € 25.000,00	35%	US\$ 82.501 a US\$ 157.500	24%
acima de € 25.000,00 a € 36.856,00	37%	US\$ 157.501 a US\$ 200.000	32%
acima de € 36.856,00 a € 80.640,00	45%	US\$ 200.001 a US\$ 500.000	35%
acima de € 80.640,00	48%	acima de US\$ 500.001,00	37%
a presente tabela está utilizando os índices de imposto de renda anuais			

16

De uma análise inicial, percebe-se que tanto Portugal como os EUA possuem 7 (sete) faixas de alíquotas, o que por si só, já representa quase que o dobro do total de faixas efetivas que o Brasil possui (4 faixas). Não obstante, podemos perceber que as maiores alíquotas do IRPF, de ambos os países utilizado para comparação, estão atinentes a sujeitos passivos que auferem grandes rendas mensais e anuais, promovendo uma melhor progressividade e isonomia tributária, diferentemente do que ocorre no Brasil.

Observe que em Portugal, a maior faixa de alíquota de 48% é destinada para aqueles contribuintes que receberem acima de € 80.640,00 (oitenta mil, seiscentos e

<sup>16</sup> A respectiva tabela foi elaborada por Pedro Henrique Gorski, com base nos dados divulgados pelo G1 – Globo, matéria: **Veja como é o Imposto de Renda no Brasil e em outros países**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2019/noticia/2019/04/28/veja-como-e-o-imposto-de-renda-no-brasil-e-em-outros-paises.ghtml>>. Acesso em 22/06/2020.

quarenta euros) anuais, ou € 6.720,00 (seis mil, setecentos e vinte euros) mensais o que, aproximadamente, corresponde a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais).

Já nos EUA a maior faixa de alíquota de 37% se destina para os sujeitos passivos do IRPF que auferirem mais de US\$ 500.001,00 (quinhentos mil e um dólar) ao ano, ou US\$ 41.666,75 (quarenta e um mil, seiscentos e sessenta e seis dólares e setenta e cinco centavos de dólar) ao mês o que representa, aproximadamente, R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais).

Isso significa, que tanto para Portugal, quanto para os EUA, aqueles que possuem grandes rendas mensais pagam alíquotas proporcionalmente maiores à título de imposto de renda de pessoa física, ocorrendo uma efetiva progressividade de suas alíquotas.

Os dados acima expõem a viabilidade da sugestão apresentada no presente trabalho, no tocante ao aumento das faixas de alíquotas do IRPF e diluição das faixas já existentes de modo a promover uma melhor progressividade do respectivo tributo.

## **7. CONCLUSÃO**

Conforme pode-se perceber ao longo de tudo o que foi exposto no presente trabalho, há uma grave dissonância na efetividade dos princípios da progressividade e consequentemente da capacidade contributiva no tocante a forma como a variação positiva das alíquotas do Imposto de Renda de Pessoa Física são estipuladas, de modo que aqueles sujeitos passivos que possuem baixa capacidade para contribuir pagam muito e aqueles que possuem muito pagam pouco em virtude ausência de progressividade para altas rendas.

Embora evidenciado os supracitados déficits, o presente trabalho também tem o condão de demonstrar como este déficit de progressividade das alíquotas pode ser contornado mediante a adoção de modelos que já foram e que são utilizados atualmente. A correta aplicação da progressividade tributária no IRPF, além de efetivar o princípio da capacidade contributiva, implica diretamente em benefícios a toda sociedade, isto pois, o

IRPF, é um dos principais meios de arrecadação para os cofres públicos de modo a garantir que o Estado possa cumprir com suas sujeições como o fornecimento saúde, educação, segurança, infraestrutura, transporte, entre outros exemplos.

Por este exato motivo que a constituição estabeleceu em seu art. 145, parágrafo-único o princípio da capacidade contributiva como meio de persecução da justiça fiscal e como função extrafiscal do Imposto de Renda sob Pessoa Física, de modo a promover uma melhor distribuição de renda e garantir uma correta e justa arrecadação por parte do Estado. Conforme reiteradamente exposto a capacidade contributiva do IRPF é, principalmente, efetivada através da progressividade tributária do respectivo imposto e se essa progressividade apresenta déficits, conseqüentemente a capacidade contributiva também apresentará, refletindo diretamente na quantia a ser percebida nos cofres públicos.

Diante de todo o exposto, podemos concluir que esse déficit na progressividade das alíquotas do Imposto de Renda sob Pessoa Física não apenas está em desconformidade com o que a constituição determina, mas também proporciona um desequilíbrio da isonomia no contexto de equidade vertical, onerando proporcionalmente e progressivamente mais as classes que auferem rendas médias, isto é, inferiores a R\$4.664,68, enquanto as classes de sujeitos passivos que auferem rendas altas e portanto possuem excelentes condições para contribuir estão protegidos pela alíquota máxima de 27,5% decorrente de pura política tributária, e assim o Estado deixa de arrecadar refletindo diretamente em seus finanças e na efetivação de suas atividades básicas.

Por fim, pronuncio-me remetendo ao ditado popular de que poucos ganham às custas de muitos, ditado este com vistas a expressar a indignação de muitos perante uma desigualdade ou injustiça em uma determinada situação a qual é, de alguma forma, legitimada, porém o que não se pode é aceitar essa desigualdade perante os princípios básicos norteadores de nosso ordenamento jurídico. Ora se muitos estão sendo onerados em face do benefício de poucos, não seria hora de se cogitar uma mudança de paradigma?

## 8. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ªed. São Paulo; Malheiros Editores, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed. – São Paulo; Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14ª ed. – São Paulo; Malheiros, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. – São Paulo; Malheiros, 2012.

GUIESELER Junior, Luiz Carlos. **Do direito fundamental à segurança jurídica e a prescrição intercorrente em matéria tributária**. / Luiz Carlos Gieseler Junior. - Curitiba: Unibrazil, 2014

MACHADO de Assis. **Oração aos Moços**. Ed. Senado Federal – Brasília. Vol. 271. 2019 pág. 12.

1 A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo

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

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20 ed. São Paulo – Saraiva. 2002

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**. 1ª ed. – São Paulo; QuartierLatin, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo – Saraiva. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo; Saraiva, 2019.