

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

EDUARDO MARCELO VIANA INÁCIO

**O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA À LUZ DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA PROGRESSIVIDADE
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2016

EDUARDO MARCELO VIANA INÁCIO

**O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA À LUZ DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA PROGRESSIVIDADE
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Niki Frantz

Santa Rosa
2016

EDUARDO MARCELO VIANA INÁCIO

**O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA À LUZ DO
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO DA PROGRESSIVIDADE
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Ms. Niki Frantz – Orientador



Prof. Ms. Roberto Pozzebon



Prof. Ms. Tiago Neu Jardim

Santa Rosa, 08 de dezembro de 2016.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho àqueles que acreditaram no meu potencial, em especial aos meus pais, que além de tudo, me ensinaram a ver nas dificuldades oportunidades.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por tudo.

Agradeço encarecidamente a minha noiva, Kátia Castro, por ter estado em todos os momentos ao meu lado, nas dificuldades e nas vitórias, sempre me dando forças.

Agradeço a FEMA, como um todo, em especial aos meus professores, que com certeza engrandeceram minha trajetória nesta graduação.

Agradeço ao meu professor orientador, Niki Frantz, pela sabedoria e tranquilidade.

Agradeço profundamente aos meus pais e minha irmã pelo amor que me dedicam.

E, finalmente, agradeço aos meus queridos amigos Inconvenientes, Andressa Sabino, André Schmidt, Angélica Baumgärtner, Arlan da Veiga, Bruna Mix, Celito Eduardo Albuquerque, Cibeli de Mattos, Daniela Berti, Diórges Rochinheski, Daiani Schmidt, Ionissa Silva, Jozimar da Silva, João Mousquer, Juliana Back, Magali Kowaleski, Maísa Kaufmann, Paola Schafer, Régis Eduardo da Silva, Sara Petek, Simoni Casagrande e Valquiria da Silva, que nesse último ano estiveram ao meu lado e cujo prazer do convívio levarei comigo, no coração e na memória, para sempre.

É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito, nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.

Theodore Roosevelt

RESUMO

O presente trabalho aborda a temática acerca do Direito Tributário, delimitado ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas físicas no Brasil, à luz do princípio constitucional da progressividade tributária, com recorte histórico dos últimos vinte anos. A problemática da pesquisa traz ao debate a aplicabilidade, eficaz ou não, do princípio constitucional da progressividade sobre o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, às pessoas físicas no Brasil. A forma como este princípio constitucional é aplicado ao Imposto atualmente é a forma mais adequada e constitucional? O objetivo geral é analisar o Direito Tributário, focalizado no Imposto de Renda, à luz do princípio da progressividade tributária, às pessoas físicas no Brasil, para compreender se a sistemática aplicada é a forma mais adequada para beneficiar os cidadãos brasileiros e atender o ordenamento constitucional. O trabalho se justifica para a comunidade jurídica, pois analisa um princípio constitucional aplicado a um Imposto de grande incidência no Brasil. De enorme relevância jurídica, a discussão dessa temática alcançará todos os cidadãos que auferem renda nesse país e, dessa forma, surge a grande importância da presente pesquisa, ou seja, analisar e estudar aquilo que alcança grande parte da população brasileira. Esta pesquisa é coerente uma vez que o Brasil é um Estado Democrático de Direito. Deve-se, como pesquisador, pensar os fatos jurídicos que envolvem os cidadãos, inseridos nesse regime, como um todo e especialmente como comunidade jurídica. O trabalho visa a propiciar a evolução da pesquisa jurídica nas Faculdades Integradas Machado de Assis ao analisar assunto de tamanha relevância. Quanto à metodologia da pesquisa, é uma pesquisa teórica, tendo como forma de abordagem do problema a forma qualitativa, pois essa é a forma adequada ao reconhecer que há uma relação entre o real e a subjetividade. O estudo é baseado em ensinamentos trazidos por livros, artigos, legislações, documentos e normas em geral, portanto se dá de forma bibliográfica e documental, por meio de documentação indireta, uma vez que usará como referência materiais já trabalhados isoladamente. A pesquisa baseia-se no método de abordagem hipotético-dedutivo, pois uma vez que tentando explicar o fenômeno, percebe uma falha na aplicação do direito tributário se comparado a ensinamentos constitucionais, voltados ao princípio da progressividade tributária. O trabalho se estrutura de forma sequencial, com evolução do conteúdo de maneira racional, apresentando o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários, focando no princípio da progressividade e sua ligação com outros princípios, localizando-o no ordenamento atual. Posteriormente, apresenta-se o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza das pessoas físicas, situando-o dentro do sistema tributário nacional, em meio a outros tributos, analisando a luz do princípio da progressividade tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário - Imposto de Renda - Progressividade.

ABSTRACT

The following paper approaches the thematic of Tax Law, which is delimited to Income Tax and Proceeds of Any Kind from physical persons in Brazil, in light of the constitutional principle of tax progressivity that had an historical cut in the last few years. The problematic of this research brings to the debate the applicability, which may be efficient or not, of the constitutional principle of progressivity on the income tax and proceeds of any kind to physical persons in Brazil. Nowadays, has the constitutional principle conducted to the income tax been the most adequate and constitutional? The main objective is to analyze the tax law with focus on the income tax, in light of the principle of progressivity tax to physical persons in Brazil, in order to comprehend if the applied systematic is the most adequate to benefit Brazilians citizens and attend to the constitutional planning. This paper justifies to the juridical community, for it analyzes a constitutional principle, which is applied to a significant tax in Brazil. Precisely relevant in terms of jurisprudence, the discussion of this thematic might achieve all citizens that earn income in this country. Therefore, that is the significant importance of this research, in other words, to analyze and study what embraces a huge part of Brazil's population. This probe is coherent, once Brazil is a Democratic State of Law. It is important to think juridical facts that involve citizens, who are inserted in this regime as a whole, and especially as a legal community. This paper was aimed to provide the evolution of legal research in Machado de Assis' Integrative Faculties when it analyzes a subject of such relevancy. In matters of methodology, this is a theoretical and qualitative research, once this is the right way to acknowledge that there is a correlation between reality and subjectivity. The study is based on the content of books, articles, laws, documents, and general rules. Thus, it happens through literature and documental forms, and through indirect documentation, once it uses materials already worked in isolation as framework. The research is also based on hypothetical-deductive method, for it is possible to notice some failures in the application of tax law, when compared to constitutional education focused on the principle of tax progressivity, during the trial of explaining the phenomenon. This paperwork has a sequential structure and evolved its contents rationally, presents the national tax system and the constitutional tax principles, focusing on the progressivity principle and other connections, localized in the actual planning. Following to that, amid other taxes and analysis of progressivity tax principle, the income tax and proceeds of any kind of physical persons are presented and situated within the national tax system.

Keywords: Tax Law - Income Tax - Progressivity.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio	32
Ilustração 2: Tabela Progressiva Mensal	34
Ilustração 3: IPCA e a correção da Tabela do IRPF – 1996 a 2015	36
Ilustração 4: Proposta de Tabela IRPF 2016 – com correção de 72,27%	37
Ilustração 5: Comparação Internacional da Tabela do IRPF - Países selecionados	40
Ilustração 6: Alíquotas em vigor em 2008 por renda tributável em US\$ - EUA	42
Ilustração 7: Imposto de Renda na Alemanha - 2009 (Valores em Euros).....	43
Ilustração 8: Imposto de Renda no Japão - 2015 (Valores em ienes)	44
Ilustração 9: Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2004 a 2013	48
Ilustração 10: Carga Tributária Sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2012)	49
Ilustração 11: Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2012)	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Alíquotas efetivas do IRPJ com aumento da base de cálculo	30
Tabela 2: Alíquotas efetivas do IRPF com aumento do rendimento.....	35
Tabela 3: Alíquotas efetivas do IRPF com aumento do rendimento na Alemanha - Tabela 2008	43

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.

Art. - Artigo

CF/88 - Constituição Federal

CFOAB - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

CTN - Código Tributário Nacional

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos

Etc. - *et cetera*

FEMA – Fundação Educacional Machado de Assis

IR - Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRPF - Imposto de Renda das Pessoas Físicas

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

JETRO - *Japan External Trade Organization*

nº - número

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

p. - página

R\$ - reais

STF - Supremo Tribunal Federal

§ - parágrafo

€ - euro

¥ - ien

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, PRINCÍPIOS E TRIBUTOS	14
1.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL.....	15
1.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO DE RENDA.....	22
1.3 IMPOSTO DE RENDA E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	25
2 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DAS PESSOAS FÍSICAS E O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	33
2.1 A TABELA PROGRESSIVA DO IRPF E A INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA ATUALIZAÇÃO ABAIXO DA INFLAÇÃO	34
2.2 A TABELA PROGRESSIVA DO IRPF NO BRASIL E AS TABELAS PROGRESSIVAS PELO MUNDO, UM ESTUDO COMPARADO.....	39
2.3 A (IN)EFICIÊNCIA DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL	45
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

O presente estudo aborda o Direito Tributário, delimitando-o no que tange ao Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza a Luz do Princípio Constitucional Tributário da Progressividade. No que diz respeito ao recorte histórico são analisados os últimos vinte anos da aplicação desses institutos no Brasil. Busca-se abordar e investigar se a aplicabilidade, eficiente ou não, do princípio constitucional da progressividade sobre o Imposto de Renda, é a forma mais adequada à população brasileira e requerida pela Constituição.

O objetivo geral é analisar o Direito Tributário, focalizado no Imposto de Renda, à luz do Princípio da Progressividade Tributária, para compreender se a sistemática aplicada é a forma mais adequada para beneficiar os cidadãos brasileiros e atender o ordenamento constitucional. Especificamente objetiva-se estudar a bibliografia e a legislação relativas ao imposto e ao princípio constitucional abordado, para conhecer a relação entre a renda no Brasil e a progressividade tributária e analisar, também, a forma e o histórico das atualizações da tabela progressiva do Imposto de Renda, de que trata a Lei nº 13.149 de 2015, e seu histórico nos últimos vinte anos.

O trabalho se justifica, para a comunidade jurídica, pois analisa um princípio constitucional aplicado a um Imposto de grande incidência nesse país. De enorme relevância jurídica, a discussão dessa temática alcançará todos os cidadãos que auferem renda e, dessa forma, é que surge a importância do estudo, ou seja, analisar aquilo que alcança grande parte da população brasileira. Esta pesquisa é coerente uma vez que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, portanto deve-se, como pesquisador, pensar os fatos jurídicos que envolvem os cidadãos inseridos nesse regime, especialmente como comunidade jurídica. O trabalho visa, também, propiciar a evolução da pesquisa jurídica nas Faculdades Integradas Machado de Assis ao analisar assunto de tamanha relevância jurídica e social.

Quanto à metodologia da pesquisa, é uma pesquisa teórica, tendo como forma de abordagem do problema a forma qualitativa, pois essa é a forma adequada ao reconhecer que há uma relação entre o real e a subjetividade. O estudo é

baseado em ensinamentos trazidos por livros, artigos, legislações, documentos e normas em geral, portanto se dá de forma bibliográfica e documental, por meio de documentação indireta, uma vez que usa como referência materiais já trabalhados isoladamente. A pesquisa baseia-se no método de abordagem hipotético-dedutivo, pois uma vez que tentando explicar o fenômeno, percebe uma falha na aplicação do Direito Tributário se comparado a ensinamentos constitucionais, voltados ao princípio da progressividade tributária.

O trabalho se estrutura de forma sequencial, com evolução do conteúdo de maneira racional e progressiva, apresentando o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais tributários, focando no princípio da progressividade e sua ligação com outros princípios, localizando-o no ordenamento atual.

No segundo capítulo, aborda-se o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas físicas, situando-o dentro do sistema tributário nacional, em meio a outros tributos, analisando-o a luz do princípio da progressividade tributária. Nesse capítulo analisa-se a tabela progressiva do Imposto de Renda, trazida pela Lei nº 13.149 de 2015, e sua constitucionalidade, uma vez que é atualizada anualmente abaixo da inflação, bem como o histórico dessa tabela nos últimos vinte anos que se passaram, passando a analisar a referida tabela em comparação com demais modelos de tributação sobre a renda em outros países.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, PRINCÍPIOS E TRIBUTOS

O Direito Tributário é ramo do Direito Público. É formado por normas imperativas e cogentes, de caráter obrigatório. Tem incidência sobre o particular, estabelecendo a relação jurídica entre o sujeito ativo, ente tributante, e sujeito passivo, contribuinte ou responsável pelo recolhimento do tributo (COLOMBO; COLOMBO, 2010).

Para Eduardo Sabbag, os tributos no Brasil integram as receitas públicas, com caráter de definitividade. Nem todos os numerários que ingressam nos cofres públicos são receitas públicas, existindo também os ingressos, marcados por provisoriedade, que passam a integrar a riqueza do Estado, em regra, com destinação certa. Os ingressos não configuram nova receita, como a caução, a fiança, o depósito prévio, entre outros. Isso não acontece com as receitas públicas, que entram no patrimônio público sem reservas, condições ou correspondência no passivo.

Para o autor, existem, em relação às receitas públicas, duas novas divisões que se caracterizam em receitas extraordinárias, que são marcadas por anormalidade, não possuindo regularidade de entradas aos cofres públicos, como por exemplo, o Imposto extraordinário para guerra, e as receitas ordinárias, caracterizadas pela regularidade e periodicidade de entrada ao patrimônio estatal. Essa última forma de receita pública apresenta ainda duas subdivisões, ou seja, as receitas originárias e receitas derivadas (SABBAG, 2009).

Para Claudio Borba, as receitas públicas originárias são as receitas que o Estado obtém através da sua própria negociação. Essas receitas ingressam aos cofres públicos não pela soberania, mas sim pela exploração do próprio patrimônio do Estado, pela locação ou venda de bens ou serviços: “São, portanto, receitas contratuais de direito privado, também chamadas de receitas patrimoniais.” (BORBA, 2007, p. 4).

De acordo com o autor, as receitas públicas derivadas são baseadas da soberania estatal. Essas receitas são auferidas a partir do revestimento da soberania pelo Estado, que as impõem compulsoriamente, explorando bens financeiros que pertencem ao patrimônio particular dos cidadãos. Portanto, são receitas públicas derivadas obrigatórias de Direito Público (BORBA, 2007).

1.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL

O Sistema Tributário Nacional nasceu pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, promulgada ainda na vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, e posteriormente regulado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, o denominado Código Tributário Nacional, que fora recepcionado pela atual Constituição como Lei Complementar, portanto em plena vigência. A definição trazida pela referida Emenda consta do seu art. 1º, conforme a seguir exposto:

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal. (BRASIL, 1966).

Atualmente o Sistema Tributário Nacional é baseado pelos artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988, que são complementados pelo CTN de 1966. Embora o CTN, em seus artigos 1º e 2º, ainda faça menção a Emenda de 1965, e que o sistema atual tenha muitas semelhanças ao sistema trazido pela referida Emenda, o Sistema Tributário Nacional atualmente rege-se pela Constituição Federal de 1988.

Portanto, antes de entrar na classificação tributária, deve-se abordar o conceito de tributo, cujo conceito não é trazido pela CF/88, como não poderia ser diferente, porém que é definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. A saber, o referido artigo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, refere que os tributos são, portanto, prestações pecuniárias compulsórias, que mesmo contra a vontade devem ser satisfeitas pelo sujeito passivo em favor do Estado. Assim, concretizado o fato previsto na legislação tributária, nasce infalivelmente, o elo mediante o qual o sujeito passivo ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

Para o autor essa prestação pecuniária tributária não pode constituir sanção de ato ilícito. Nesse sentido que se separa o tributo, que apresenta o caráter de licitude ao fato gerador do crédito tributário, da relação jurídica ligada às penalidades impostas pelo Estado pelo descumprimento de norma jurídica, que apresenta, por sua vez, como fato gerador um ato ilícito (CARVALHO, 2011).

Portanto, os tributos são receitas públicas derivadas, marcadas por definitividade e da imposição coercitiva pela soberania do Estado. Nesse mesmo sentido o art. 9º da Lei nº 4.320 de 1964, trouxe uma definição legal para tributo:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os Impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL, 1964).

Sendo assim, ainda que hoje seja amplamente conhecido que o art. 3º do CTN é que conceitua tributo no Brasil, já se trazia conceito aproximado, porém hoje ultrapassado, pelo art. 9º da Lei 4.320 desde 1964.

Nessa exata linha de pensamento, conforme renomado doutrinador Aliomar Baleeiro, não são abarcados no conceito de tributo e, portanto, não o são as prestações pecuniárias derivadas de relação contratual, como o fornecimento de água, luz ou transporte público. Assim sendo, a tarifa não é tributo (BALEIRO, 2015).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, traz os impostos, taxas e as contribuições de melhoria, como três espécies de tributos, porém, a doutrina atual, consubstanciada na CF/88, acrescenta como tributos também o empréstimo compulsório e as contribuições, ou seja, integram o gênero tributo as contribuições sociais, contribuições para intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Nesse mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira, diz que os tributos previstos e admitidos pela Constituição Federal, são em número de cinco espécies, ou seja, adota a teoria pentapartite, pois para ele as espécies tributárias “são os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.” (NOGUEIRA, 1995, p. 119).

Dessa forma tem-se como tributo, as taxas, com previsão no art. 145, inciso II, da Carta Magna, hoje conceituadas pelo art. 77 do CTN, que é tributo vinculado a

comercialização de serviços públicos diretamente por parte do Estado, como a expedição de alvarás ou de passaportes, sendo que sua utilização por parte do contribuinte pode ser em caráter efetivo ou simplesmente posto a sua disposição, desde que o serviço seja específico e divisível.

As taxas podem ainda, ter como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, efetivo ou potencial, cujo conceito, para fins tributários, se encontra hoje no art. 78 do CTN. A seguir transcritos os referidos artigos.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1964).

Além das taxas, o próprio art. 145 da Constituição, em seu inciso III, traz ao ordenamento jurídico tributário constitucional as contribuições de melhoria, que são cobradas em decorrência de valorização imobiliária do patrimônio particular, ocorrido em razão de obra pública.

A regulamentação infraconstitucional da Contribuição de Melhoria se encontra hoje no Decreto-Lei nº 195, de 24 de janeiro de 1967, cuja recepção pela atual Constituição lhe atribuiu status de Lei Complementar. O próprio art. 2º do referido Decreto-Lei, traz o rol das espécies de obras públicas capazes de ensejar a exação.

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.
(BRASIL, 1967)

Importa mencionar que tanto as Taxas, quanto as Contribuições de Melhoria, podem ser instituídas e cobradas por todos os entes federados, pois assim leciona Ruy Barbosa Nogueira, com fundamento no art. 145, inciso II, da CF/88 e com base no art. 3º do Decreto-Lei nº 195, de 24 de janeiro de 1967 (NOGUEIRA, 1995).

A Constituição Federal traz, também, compondo o gênero tributo, a espécie Empréstimo Compulsório, incluído no sistema tributário constitucional pelo art. 148 da CF/88. Tributo esse de competência exclusiva da União, que deve ser instituído mediante Lei Complementar.

Nessa linha, Eduardo Sabbag, acrescenta que o Empréstimo Compulsório não pode ser criado sob qualquer pressuposto fático, e sim sob os previstos pelos incisos I e II do art. 148 da CF/88, ou seja, segundo ele, essa espécie tributária poderá ser instituída em decorrência de “despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e relevante interesse social.” (SABBAG, 2015, p. 518).

Seguindo a doutrina majoritária, Carvalho, concorda que também compõem o gênero tributo, as Contribuições, tanto as contribuições sociais, quanto as contribuições de intervenções no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Portanto, são três as modalidades de contribuições: a contribuição social, a interventiva e a corporativa (CARVALHO, 2011).

Já para Sabbag, as Contribuições possuem quatro subdivisões, uma vez que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, denominada COSIP, prevista pelo art. 149-A da CF/88 é contribuição *sui generis*, que não se confunde com as contribuições sociais, corporativas e interventivas, sendo assim compõem exclusivamente subespécie em apartado (SABBAG, 2015).

Carvalho acrescenta, que as contribuições sociais apresentam ainda, doutrinariamente, duas subdivisões. As contribuições sociais podem ser caracterizadas por genéricas, que são destinadas ao custeio de várias áreas sociais como educação, habitação entre outras dessa ordem, e as contribuições sociais com

a finalidade de custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, a previdência e a assistência social (CARVALHO, 2011).

Além das taxas e contribuições, compõem o rol de tributo, também, os impostos. Conforme Eduardo Sabbag, o imposto é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio.” (SABBAG, 2009, p. 358).

Conforme o autor, devido ao caráter não vinculado a atividade do Estado, é que se chama o imposto de tributo unilateral, pois a obrigação tributária relativa ao imposto nasce de fato jurídico previsto na norma tributária, sem qualquer manifestação ou interferência direta ou imediata do Poder Público.

Ainda de acordo com Sabbag, o agente pratica o fato jurídico e, por conseguinte, arca com o imposto incidente, assim se dá o crédito tributário do imposto. Por contraponto, por exemplo, as taxas, são cobradas quando o Estado age para satisfazer o interesse do particular, que cobra a taxa como pagamento pelo serviço público prestado (SABBAG, 2009).

Para Juliano Colombo e Cristiano Colombo, os impostos, seguindo o princípio federativo e ratificando a autonomia dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, em relação à união, são competência de todos, com exclusividade a determinados impostos, que são postos a esses como sua competência exclusiva constitucional. Dessa forma cada ente federado possui competência para legislar e administrar os impostos conferidos pela Constituição Federal como de sua competência tributária (COLOMBO; COLOMBO, 2010).

Os impostos conferidos à União legislar e administrar são, conforme o art. 153 da Constituição Federal de 1988, o imposto sobre importação de produtos estrangeiros, imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, imposto sobre propriedade territorial rural, imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (BRASIL, 1988).

A união tem, também, competência para instituir e administrar impostos não previstos no art. 153 da CF/88, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo já tributada por outro imposto e também na iminência ou

no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (BRASIL, 1988).

Atentar-se-á ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), que é objeto desse estudo, e em primeira análise apresentá-lo com maior detalhamento. Conforme Eduardo Sabbag, se vê que sendo um imposto é, por consequência, um tributo, e assim uma receita pública derivada da soberania do Estado, que atinge a renda do sujeito passivo (SABBAG, 2009).

A partir desses ensinamentos passa-se a definir renda e proventos de qualquer natureza, que de acordo com os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, a renda sempre é o resultado, ou do trabalho ou advindo do capital. Pode ainda ser produto de ambos conjuntamente.

Ainda de acordo com o autor, qualquer outro acréscimo patrimonial que não se enquadre no conceito de renda é considerado provento de qualquer natureza. Dessa forma não há acréscimo patrimonial sem que haja, ou renda, ou proventos.

Para o autor, o acréscimo é tributado. Admitem-se exceções, expressas ou implícitas, em que mesmo acrescidas ao patrimônio são diminuídas da base de cálculo do tributo. O que não se pode admitir é que se tribute algo que nunca ingressou ao patrimônio do indivíduo (MACHADO, 2010).

No mesmo sentido, Eduardo Sabbag considera que a renda de capital pode ser caracterizada por rendimentos de aluguéis, *royalties*, rendimentos financeiros, lucros, participação nos lucros, bonificações entre outras rendas desta ordem. Por outro lado a renda de trabalho tem como exemplos os salários, honorários, *pró-labore*, comissões, etc.

Sabbag afirma que, também integram a base de cálculo do IR, a renda resultante da combinação do trabalho e do capital, como por exemplo, o *pró-labore*, lucros, etc., e os proventos de qualquer natureza, que são outros rendimentos não enquadrados como rendas, como por exemplo, as pensões, aposentadorias, ganhos de loterias, doações, etc. (SABBAG, 2009).

Importante diferenciar, o fato gerador do imposto sobre a renda, não é a renda em si, mas a aquisição de sua disponibilidade, que por sua vez pode ser a disponibilidade econômica ou disponibilidade jurídica. Assim, assevera a leitura do art. 43, do Código Tributário Nacional, onde o imposto, de competência da União,

sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo ensinam que o fato gerador do IR é a aquisição, definida por ato de adquirir, de obter, de conseguir, a disponibilidade, que é a qualidade ou o estado daquilo que é disponível, do que se pode usar de maneira livre, de que se depõem a qualquer momento, da renda e dos proventos de qualquer natureza.

Ainda conforme os autores, se o fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda e dos proventos de qualquer natureza, não pode ser tributada a mera expectativa de ganho futuro ou potencial de renda, de fato não se pode tributar aquilo que não fora adquirido de forma disponível (PAULSEN; DE MELO, 2011).

Reiterando entendimento no mesmo sentido, Cristiano Colombo e Juliano Colombo, asseveram que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos. “A disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda, enquanto a disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos.” (COLOMBO; COLOMBO, 2010, p. 240).

Ainda nesse mesmo sentido Eduardo Sabbag, escreve que a disponibilidade econômica da renda e dos proventos é a disponibilidade de fato, podendo usar, gozar e dispor do dinheiro ou de coisas conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de crédito não sujeitos a condições suspensivas, representando ter o direito sobre a renda líquida e certa (SABBAG, 2009).

Hugo de Brito Machado, contribui para essa distinção de disponibilidade da renda, quando:

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. Para uma adequada compreensão do sentido da expressão “disponibilidade jurídica”, todavia, deve ser esclarecido que o crédito capaz de configurar essa disponibilidade e somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte, vale dizer, o crédito do qual este possa lançar mão sem qualquer obstáculo, de fato ou de direito. Para que se considere consumado o fato gerador do imposto de renda é necessário que exista a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos. (MACHADO, 2010, p. 333-334).

Dessa forma, é evidente que o fato gerador do IR, é, não só o recebimento da renda, mas sim, também, ela estar à disposição do sujeito passivo da relação tributária.

1.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E O IMPOSTO DE RENDA

Claudio Borba traz a legalidade como um pressuposto para a configuração e a cobrança de um tributo. Sempre devendo seguir o princípio da legalidade, princípio constitucional geral, também aplicável à matéria tributária (BORBA, 2007). O tributo deve ser instituído em Lei, obedecendo aos preceitos constitucionais do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) onde se observa:

Art. 5º Todos 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:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. (BRASIL, 1988).

Especificamente a matéria tributária, pode-se trazer o artigo 150, inciso I, também da Constituição Federal, que reitera esse princípio, dessa vez, voltada à tributação, apresentando as seguintes expressões: “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).

Para Borba, o princípio da legalidade é uma das limitações constitucionais a competência tributária do Estado. Portanto, somente a Lei pode instituir ou aumentar tributo, dessa forma não pode a administração tributária, mediante discricionariedade, cobrar ou exigir tributo (BORBA, 2007).

Dessa forma, o IR também deve obedecer à legalidade, devendo ser sempre previsto em Lei para que o ente tributante possa exigí-lo do cidadão. Essa é uma premissa geral do Direito, porém também basilar para o Direito Tributário positivado, como no Brasil.

O Imposto de Renda, conforme art. 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, será regido pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade tributária. Critérios, que conforme Hugo de Brito Machado, podem

ser considerados verdadeiros princípios jurídicos, que devem ser entendidos e aplicados em conjunto, com sopesamento entre eles e aplicados de forma equilibrada (MACHADO, 2010).

De acordo com o autor, o critério de generalidade diz respeito à indicação da incidência sobre todos os contribuintes que praticarem o fato gerador do imposto. O tributo, sob esse critério, deve ser aplicado para todas as situações e para todos os contribuintes, de maneira geral, abrangendo todos que se encontrem em iguais condições perante o fato descrito como hipótese de incidência.

Conforme Eduardo Sabbag, o critério da universalidade, no que tange ao Imposto de Renda, por sua vez, trata de abranger todas as rendas e proventos do contribuinte de forma universal. É um critério que atrela as receitas de quaisquer denominações a uma só base de cálculo, não havendo renda que não seja levada a tributação, tratando todas como uma unidade (SABBAG, 2009). Pode-se verificar esse critério objetivado pelo §1º, do art. 43, do CTN.

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

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (BRASIL, 1966).

Por fim o critério da progressividade, que, conforme Hugo de Brito Machado, significa aumentar a alíquota do imposto na medida em que é alargada a base de cálculo. A progressividade também pode ser o aumento da alíquota na medida em que é aumentado outro critério qualquer, que a norma tributária ou constitucional designe como base para a progressividade (MACHADO, 2010).

Segundo Aliomar Baleeiro, o princípio da progressividade aplicado aos tributos é a única técnica que possibilita a personalização dos impostos, como determina, expressamente, o art. 145, §1º, da Constituição de 1988. A saber o referido artigo:

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. (BRASIL, 1988).

Ainda de acordo com Baleeiro, ao compreender e aplicar, legislativamente, um caráter de maior pessoalidade aos tributos, é que nascem reduções e isenções tributárias. Essas renúncias de receitas são compensadas pela progressividade, a fim de anular a baixa arrecadação de alguns setores, com a arrecadação elevada em outros: “A progressividade é a maneira e o modo indicados pela Constituição para tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.” (BALEIRO, 2009, p. 293).

Para Alexandre Rossato da Silva Ávila, o princípio da igualdade tributária, chamado por ele de princípio da isonomia, é a impossibilidade de ser estabelecido tratamento desigual para os contribuintes em situação equivalente. Para o autor esse princípio é aplicável a todas as espécies tributárias, não só aos impostos (ÁVILA, 2007).

Conforme Cristiano Colombo e Juliano Colombo, a progressividade tributária é ligada a dois princípios, também constitucionais, a igualdade tributária e da capacidade contributiva. Esses princípios buscam a justa incidência dos impostos, levando em consideração a capacidade econômica dos cidadãos.

De acordo com os autores, e reiterando o pensamento de Alexandre Ávila, a igualdade tributária estabelece que a Lei não pode tratar de maneira desigual contribuintes na mesma situação equivalente. Nesse sentido é plenamente constitucional o tratamento diferenciado para aqueles que são encontrados em condições diferentes entre si.

Ainda conforme os autores é nesse contexto que se insere o princípio da capacidade contributiva. Para poder diferenciar o peso da legislação tributária em relação às pessoas, é preciso admitir a diferença de fato dos contribuintes, a partir da capacidade em poder contribuir para a coletividade. Uns podendo contribuir mais, outros podendo contribuir menos ou sequer contribuir (COLOMBO; COLOMBO, 2010).

A capacidade contributiva, para Ávila, é o desdobramento do princípio da isonomia, ou também chamado de princípio da igualdade tributária, em relação exclusivamente aos tributos. A Constituição exige que sempre que possível os impostos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva do indivíduo, dando corpo a certa justiça fiscal e respeitando a individualidade dos contribuintes.

Ainda de acordo com o autor, a capacidade contributiva decorre da necessidade de o legislador estabelecer critérios para tratar os desiguais de maneira desigual. Essa necessidade, para ser efetiva constitucionalmente, deve ser estruturada de forma que não atinja economicamente aqueles que, para contribuírem, teriam que sacrificar sua subsistência ou a de sua família (ÁVILA, 2007).

Corroborando nesse sentido, Ricardo Cunha Chimenti, diz que o princípio da progressividade tributária, é uma extensão do princípio da capacidade contributiva, pois permite que as alíquotas dos tributos sejam graduadas de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, colaborando para concessão de isenções e imunidades às classes de menor renda.

O autor traz ainda uma distinção entre proporcionalidade e progressividade, onde a primeira diz respeito a tributos que mesmo que a alíquota se mantenha fixa podem aumentar ou diminuir o montante final cobrado e a segunda majora a alíquota enquanto se alarga a base de cálculo (CHIMENTI, 2007).

Conforme visto e conforme ensinamentos de Aliomar Baleeiro, é exatamente o princípio da progressividade tributária que permite que sejam, os tributos, abrandados em relação aos mais pobres, servindo como ferramenta equilibradora entre as diversas faixas de aquisição de renda. Para poder aliviar a carga tributária aos pobres, nesse contexto com menor renda, é preciso que haja uma majoração de alíquotas em relação aos contribuintes mais ricos, com maior renda.

Ainda de acordo com o autor, é justamente por possuir caráter de justiça tributária que a progressividade persiste em países desenvolvidos. Baleeiro afirma, ainda, que a progressividade tributária do imposto sobre a renda é mais suave em países como a Inglaterra e Estados Unidos. Porém em estados como Alemanha, França e países nórdicos, esse princípio constitucional é efetivado com maior agressividade (BALEEIRO, 2009).

1.3 IMPOSTO DE RENDA E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

Eduardo Sabbag tem que o princípio da progressividade no Brasil, ainda que, conforme ele, sabidamente insuficiente, relacionada ao IR é a variação positiva das alíquotas do imposto na medida em que é aumentada a base de cálculo do imposto referido.

Para o autor, no Brasil a participação do Imposto de Renda é tímida em relação à totalização das receitas derivadas. O IR participa da arrecadação na importância aproximada de 20%, enquanto em países desenvolvidos essa representatividade do IR é de 70% (SABBAG, 2009).

Ainda de acordo com Sabbag, o sistema tributário nacional:

[...] 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 àqueles que ostentam menor aptidão de 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. (SABBAG, 2009, p. 1013).

Importante abordar o Imposto de Renda como um todo, e dessa forma ter em vista que, conforme Hugo de Brito Machado, esse imposto tem diversos regimes jurídicos. Um regime é aplicado às pessoas jurídicas e outro aplicado às pessoas físicas. Para o autor os dois regimes possuem grandes diferenças entre si, uma vez que as alíquotas, a base de cálculo, a periodicidade, dentre vários outros fatores são radicalmente divergentes.

Ainda de acordo com Machado, existem diversas alíquotas aplicáveis e todas devem atender o critério da progressividade, independente do regime em que são inseridas, porém não é o que se vislumbra atualmente. O autor ainda observa a curiosidade de que antes da CF/88 o Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil possuía grau de progressividade mais elevado, tendo alíquotas de 3% a 55%, uma vez que havia separação dos rendimentos por fonte, com alíquotas menores para os rendimentos do trabalho e maiores para as advindas do capital (MACHADO, 2015).

Sabbag ensina que a base de cálculo do Imposto de Renda pode ser a renda real, presumida ou arbitrada. Salienta-se que não existe no Brasil renda presumida e sim um simples critério utilizado para aferição da base de cálculo do imposto, porém que a incidência ocorre sobre o montante do crédito líquido do contribuinte, ou seja, a renda ou proventos brutos dos contribuintes deduzidas todas as despesas admitidas em lei.

Ainda de acordo com o autor, o Imposto de Renda no Brasil, tanto o regime para as pessoas físicas, quanto o para as pessoas jurídicas, carece de inúmeras

alterações para efetivação de uma real justiça fiscal, dentre elas a elevação do grau de progressividade aplicada a esse imposto (SABBAG, 2015).

Dessa forma, passa-se a analisar cada regime jurídico do Imposto de Renda. Tal análise faz-se necessária para evidenciar suas diferenças e qual a relação de cada regime com o princípio da progressividade tributária, podendo trazer a tona a real progressividade aplicada, verificando as bases de cálculo, periodicidade e, por fim, as alíquotas aplicáveis, se progressivas ou não.

O regime jurídico do imposto em comento às pessoas jurídicas é regrado por diversas leis esparsas, das quais, segundo Chimenti, a apuração do imposto pode seguir três critérios ou três regimes tributários, o do lucro real, presumido ou arbitrado (CHIMENTI, 2007).

A Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 passa a estipular regras para a apuração do Imposto de Renda das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, cuja normativa é aplicada até hoje. A referida legislação estipula, primeiramente, o período de apuração da exação, sendo este apurado na forma trimestral e anual, sendo a apuração anual oferecida somente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, diferentemente do que ocorre com as pessoas físicas, que possuem apuração apenas anual, conforme art. 7º da Lei 9.250 de 1995 e art. 85 do Decreto nº 3.000 de 1999.

Outra grande diferença é a base de cálculo, que conforme Machado, para as pessoas jurídicas é o lucro, sendo que o lucro pode ainda ser apurado por três formas diferentes, o lucro real, lucro presumido e arbitrado. Por outro lado, a base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas é a renda líquida, hoje chamada de rendimento.

Ainda de acordo com o autor, o lucro real é considerado o acréscimo real ao patrimônio da pessoa jurídica, que nos termos do art. 6º do Decreto-Lei 1.598 de 1977, é o lucro líquido do exercício, devidamente ajustado, mediante adições e exclusões previstas na legislação pertinente (MACHADO, 2015).

O lucro líquido do exercício é apurado conforme as regras comerciais, ou seja, é apurado contabilmente mediante as regras que lhes são próprias, sendo que após apurado o lucro do exercício, esse é ajustado pelas regras tributárias para se transformar no lucro real, que é base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. A seguir transcrito o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977.

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. (BRASIL, 1977).

Machado expõe que além do lucro real a base de cálculo do IRPJ pode ainda ser apurada mediante lucro presumido, que nada mais é que uma dispensa que a lei confere de estabelecer contabilidade regular, sendo nestes casos, o lucro apurado mediante coeficientes legalmente postos de acordo com cada atividade exercida pela pessoa jurídica.

O autor ainda explica que essa sistemática é uma faculdade do contribuinte, podendo realizar essa opção desde que atenda as exigências legais trazidas pelo art. 14 da Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (BRASIL, 1998).

Nesse mesmo sentido, ainda de acordo com Machado, a pessoa jurídica que esteja obrigada ao lucro real e que não tenha condições de manter contabilidade regular será tributada segundo as regras aplicadas ao lucro arbitrado, justamente por não haver condições de apurar o lucro líquido do exercício e conseqüentemente o lucro real.

Sendo conhecida a receita da pessoa jurídica, o lucro arbitrado será um percentual, sobre a receita bruta, previsto pelo Ministério da Fazenda de acordo com cada atividade exercida. Não sendo conhecida a receita bruta, o lucro poderá ser arbitrado pela autoridade com base no ativo, no capital social, no patrimônio líquido, na folha de pagamento dos empregados, nas compras do exercício, no aluguel das instalações ou no lucro líquido apurado em períodos anteriores (MACHADO, 2015).

Por outro lado, as pessoas físicas apuram a base de cálculo do IR de forma muito mais singela, segundo Aliomar Baleeiro, as pessoas físicas apuram a renda líquida, que por sua vez é à base de cálculo, apenas pela subtração do montante de despesas dedutíveis, tidas como essenciais para a manutenção do contribuinte, e elencadas pela legislação tributária, da renda bruta, que consiste na junção de todas as rendas tributáveis ocorridas em determinado período (BALEIRO, 2015).

Não são somente essas as diferenças avistadas relativas ao Imposto de Renda entre as pessoas físicas e jurídicas, mas também a forma como o princípio da progressividade é observado pelos dois regimes. Para as pessoas físicas se aplica a famosa tabela progressiva de incidência mensal e para as pessoas jurídicas o conhecido adicional de Imposto de Renda.

A progressividade tributária, prevista constitucionalmente no inciso I, do §2º, do art. 153 da CF/88, é aplicada ao Imposto de Renda das pessoas físicas pela tabela progressiva do Imposto de Renda, hoje apresentada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, que consiste em estipular faixas de rendimentos nos quais trás alíquotas diferenciadas e progressivas para cada faixa de rendimento, cuja tabela será analisada com maior ênfase no próximo capítulo.

Já para as pessoas jurídicas, a progressividade aplicada ao IR é bastante diferente, uma vez que não se apresenta na forma clássica de progressividade, ou seja, sua alíquota não aumenta de acordo com o aumento na base de cálculo, mas se aplica o adicional de IRPJ, previsto no art. 3º, §1º, da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (BRASIL, 1995).

Nesse sentido, João Roberto Domingues Pinto assevera que a alíquota do IRPJ é de quinze por cento, sendo essa a alíquota nominal para qualquer montante de lucro apurado, portanto nominalmente não há qualquer progressividade aplicada à referida exação das pessoas jurídicas.

Ainda de acordo com o autor, a parcela da base de cálculo do IRPJ que ultrapassar R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), mensalmente, ficará sujeita a incidência de um adicional de Imposto de Renda, na alíquota de 10% (dez por cento). Dessa forma é que se apresenta certa progressividade (PINTO, 2013).

Portanto, a progressividade tributária para as pessoas jurídicas é aplicada, ainda que a alíquota nominal seja sempre a mesma, ou seja, de quinze por cento. A progressividade pode ser melhor visualizada mediante a tabela 1, a seguir.

Tabela 1

Alíquotas efetivas do IRPJ com aumento da base de cálculo.

Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota nominal (%)	Alíquota adicional (%)	IRPJ a Recolher (R\$)	Alíquota efetiva (%)
10.000,00	15	-	1.500,00	15,00
30.000,00	15	10	5.500,00	18,33
50.000,00	15	10	10.500,00	21,00
70.000,00	15	10	15.500,00	22,14
150.000,00	15	10	35.500,00	23,67
200.000,00	15	10	48.000,00	24,00
500.000,00	15	10	123.000,00	24,60
1.000.000,00	15	10	248.000,00	24,80
2.000.000,00	15	10	498.000,00	24,90
10.000.000,00	15	10	2.498.000,00	24,98
100.000.000,00	15	10	24.998.000,00	25,00

Fonte: Inácio (2016).¹

Vê-se que a progressividade tributária aplicada ao IRPJ se apresenta de forma peculiar, uma vez que a alíquota efetiva aumenta rapidamente a partir da base de cálculo no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), cerca de 8,67% (oito inteiros e sessenta e sete centésimos), e após essa última base a alíquota aumenta de forma excessivamente reduzida, sendo que a partir da base de cálculo no montante de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) a alíquota efetiva aumenta apenas 1,33% (um inteiro e trinta e

¹ Alíquota efetiva é alcançada pelo quociente entre o Imposto de Renda a recolher e a base de cálculo mensal, multiplicado por cem.

três centésimos) até o montante de base de cálculo em R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

Para Roque Antonio Carrazza, o sistema de cálculo do IRPJ, está longe se atender a progressividade tributária, uma vez que, para o autor, a legislação do IRPJ briga com o critério da progressividade, e dessa forma acaba por tornar letra morta o princípio da capacidade contributiva.

Ainda de acordo com o autor, esse sistema de cálculo do IRPJ, faz com que as grandes empresas, aquelas com lucros exorbitantes, experimentem carga tributária praticamente idêntica às empresas de porte médio, uma vez que a progressividade estaciona à determinado montante da base de cálculo (CARRAZZA, 2015).

Segundo Hugo de Brito Machado, é importante ter a visão de que o IRPJ, em se tratando de empresas de menor potencial econômico, pode ser cobrado por meio do sistema Simples Nacional, outro regime tributário, no qual dá tratamento diferenciado e favorecido às pequenas e microempresas nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, com base no art. 145, §1º, da CF/88.

Ainda segundo o autor, o referido regime tributário baseia-se em um sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições, no qual a pessoa jurídica faz o cálculo de pagamento de diversos tributos, tanto federais, como estaduais e municipais, de forma unificada, com base na receita bruta.

O autor ainda explica que esse regime, por calcular os tributos, inclusive o IRPJ, com base apenas na receita bruta, dispensa a escrituração contábil, sendo obrigatória, pela norma tributária, a escrituração tão somente de livro caixa para fins de fiscalização pela autoridade tributária (MACHADO, 2015).

Ainda que seja dado tratamento diferenciado e favorecido, a progressividade tributária deve ser observada em relação ao IRPJ, incluído nessa sistemática, o que de fato é observado, pois o sistema Simples Nacional, hoje é calculado segundo tabelas de faixas de alíquotas progressivas anexas a Lei Complementar nº 123 de 2006, segundo o ramo de atividade da micro e pequena empresa.

A seguir, para melhor ilustrar tal sistemática, a tabela aplicada para as empresas optantes pelo Simples Nacional que atuam no ramo de comércio varejista dentro do território nacional, encontrada como anexo I da LC 123 de 2006.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	Pis/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Ilustração 1: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Fonte: Brasil (2006).

Da tabela exposta, pode-se ver que, embora em grau menos elevado, a progressividade existe, não só quanto ao IRPJ, mas também em relação a todos os tributos incluídos no regime simplificado de arrecadação e, portanto, atendido ainda que minimamente o princípio constitucional do art. 153, §2º, inciso I, da CF/88.

Diante de todo o apanhado sobre a progressividade tributária e o Imposto sobre a Renda e Proventos, passa-se a abordagem do referido princípio relativo ao IRPF, cujo estudo e análise são o foco do presente trabalho.

2 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DAS PESSOAS FÍSICAS E O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

Fazendo o recorte para o Imposto de Renda das pessoas físicas, tem-se um regime totalmente diferente do que o visto para as pessoas jurídicas. Conforme Aliomar Baleeiro, para as pessoas físicas, a progressividade é aplicada ao IR mediante a aplicação de diferentes alíquotas nominais à medida que a base de cálculo aumenta.

Essa sistemática, ainda de acordo com o autor, é sempre complexa, pois ao contrário do que ocorre com os demais tributos, em que as deduções e abatimentos da base de cálculo ocorrem de forma externa, sendo que primeiro se apura a base de cálculo legalmente posta e posteriormente se aplicam os redutores autorizados pela norma, no IRPF esse sistema se inverte.

Nesse sentido, os abatimentos e redutores do IRPF são postos internamente a base de cálculo, ou seja, para o autor “a existência material da renda supõem uma apuração complexa interna à base de cálculo da regra matriz de incidência do Imposto sobre a Renda.” (BALEIRO, 2015, p. 444).

Para, Eduardo Sabbag, ainda que a base seja complexa e haja abatimentos legalmente postos, que são considerados espécie de renda consumida, são necessárias inúmeras outras despesas dedutíveis, visto que as hoje elencadas jamais satisfazem sequer os direitos fundamentais elencados na CF/88.

O autor ainda diz que, se faz necessário, para uma justiça fiscal, o conhecimento preciso da condição dos contribuintes, tanto das pessoas físicas como jurídicas, estabelecendo um mínimo vital compatível com a realidade, buscando assegurar os direitos sociais do art. 6º da CF/88. É preciso estipular amplamente as deduções da base de cálculo do IR das pessoas físicas, para assegurar a necessária manutenção da vida do indivíduo e sua família, incluindo todas as despesas necessárias como dedutíveis do IR.

Sabbag traz, ainda, uma última necessidade, o estabelecimento de um efetivo grau de progressividade ao Imposto de Renda, garantindo, dessa forma, maior número de alíquotas e que essas levem em consideração a real quantidade de renda auferida pelo contribuinte, de modo a cumprir efetivamente a disposição constitucional no que tange a progressividade (SABBAG, 2009).

2.1 A TABELA PROGRESSIVA DO IRPF E A INCONSTITUCIONALIDADE DE SUA ATUALIZAÇÃO ABAIXO DA INFLAÇÃO

A Lei 12.469 de 26 de agosto de 2011 veio acrescentar à tabela progressiva do IR, que até então apresentava somente três faixas de alíquotas, mais duas faixas tributáveis com alíquotas nominais intermediárias. Mesmo assim, conforme Roque Antonio Carrazza, a progressividade ao Imposto de Renda no Brasil apenas uma tentativa tibia de atender o mandamento constitucional.

As alíquotas, tidas como nominais, não bastam para entender o sistema progressivo do IR, mas sim, também, deve ser levada em vista a parcela a deduzir, trazida pela Lei, para se chegar à alíquota efetiva do imposto, essa sim exprimindo a real progressividade aplicada, mas que segundo o autor ainda ínfima, pois atenua a falta de progressividade, mas somente faz algum efeito até certo nível de renda. (CARRAZZA, 2015).

Para o autor, ainda que existente, a progressividade aplicada ao IR sobre rendimentos auferidos por pessoas físicas é, quando muito, apenas parcial, pois após um determinado volume de rendimento, a progressividade praticamente desaparece, dando azo a parcialidade da aplicação da progressividade ao Imposto de Renda. “[...] porque cinco alíquotas e, ainda por cima, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si é [...] muito pouco para abarcar, de modo satisfatório, o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas.” (CARRAZZA, 2015, p. 143).

Atualmente, a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, apresenta a tabela progressiva mensal do Imposto de Renda às pessoas físicas, para os rendimentos auferidos a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, com redação dada pela conversão da Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015, na Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, em seu art. 1º, inciso IX (BRASIL, 2007).

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

Ilustração 2: Tabela Progressiva Mensal
Fonte: Brasil (2007).

Conforme Tabela 2, pode-se verificar, claramente, que a alíquota nominal aplicável aos rendimentos auferidos, pelas pessoas físicas, acima de R\$ 4.664,68 (quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) é a mesma. Dessa forma, ao experimentar rendimentos de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) ou R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) mensais, por exemplo, a alíquota nominal aplicável é de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento) para ambos.

Porém, é necessário abordar a chamada parcela a deduzir, para ter a dimensão real da graduação, não só da alíquota nominal, mas também das alíquotas efetivas, ao passo que a renda aumenta, ainda que se mantenha a alíquota nominal. Porém, mesmo que a alíquota efetiva varie, essa variação é pequena ao ultrapassar-se determinada renda, conforme ilustra a tabela 2, a seguir.

Tabela 2

Alíquotas efetivas do IRPF com aumento do rendimento.

Rendimento mensal (R\$)	Alíquota nominal (%)	Imposto de Renda a recolher (R\$)	Alíquota efetiva (%)
5.000,00	27,5	505,64	10,11
10.000,00	27,5	1.880,64	18,81
100.000,00	27,5	26.630,64	26,63
200.000,00	27,5	54.130,64	27,07
1.000.000,00	27,5	274.130,60	27,41

Fonte: Inácio (2016).²

Após cálculo completo do imposto a recolher, ou a ser retido na fonte, é que se pode visualizar a real progressividade tributária aplicada pela tabela progressiva mensal, de que trata a Lei 13.149 de 2015.

Importa ressaltar que o que traz certo grau de progressividade, a partir de determinada quantidade de rendimento auferido pelo contribuinte, é a chamada parcela a deduzir, ou seja, a alíquota efetiva ao final do cálculo completo do Imposto. Nota-se, conforme Tabela 2, que a alíquota efetiva, após a aplicação da parcela a deduzir constante da tabela progressiva mensal, é diferente para rendimentos mensais, ainda que a alíquota nominal permaneça a mesma.

Outro aspecto levantado por Alexandre Rossato da Silva Ávila, no que tange a insuficiente observação aos princípios da progressividade tributária e da capacidade contributiva, é a atual forma de atualização da tabela do IR das pessoas

² Alíquota efetiva é alcançada pelo quociente entre o Imposto de Renda a recolher e o rendimento mensal, multiplicado por cem.

físicas. A falta de atualização da tabela progressiva e das deduções do IR é uma ofensa a esses princípios (ÁVILA, 2007).

A tabela progressiva mensal vem, ao longo dos anos, sendo atualizada abaixo da inflação, chegando, em 2015, a contar de 1996, ao patamar de 72,27% (setenta e dois inteiros e vinte e sete centésimos por cento), conforme Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – DIEESE, publicado em Nota Técnica nº 156, de março de 2016 (MASCOLINO, et al, 2016).

Anos	IPCA	Reajuste Tabela IRPF	Defasagem no Período
1996	9,56%	0,00%	9,56%
1997	5,22%	0,00%	5,22%
1998	1,65%	0,00%	1,65%
1999	8,94%	0,00%	8,94%
2000	5,97%	0,00%	5,97%
2001	7,67%	0,00%	7,67%
2002	12,53%	17,50%	-4,23%
2003	9,30%	0,00%	9,30%
2004	7,60%	0,00%	7,60%
2005	5,69%	10,00%	-3,92%
2006	3,14%	8,00%	-4,50%
2007	4,46%	4,50%	-0,04%
2008	5,90%	4,50%	1,34%
2009	4,31%	4,50%	-0,18%
2010	5,91%	4,50%	1,35%
2011	6,50%	4,50%	1,92%
2012	5,84%	4,50%	1,28%
2013	5,91%	4,50%	1,35%
2014	6,41%	4,50%	1,83%
2015⁽¹⁾	10,67%	5,60%	4,81%
Acumulado Jan/1996 a Dez/2015	261,11%	109,62%	72,27%
Acumulado Jan/2003 a Dez/2015	120,27%	78,40%	23,47%
Acumulado Jan/2003 a Dez/2010	56,68%	41,67%	10,59%
Acumulado Jan/2011 a Dez/2015	40,59%	25,93%	11,64%

Fonte: IBGE, BCB e Receita Federal

Nota: (1) Reajuste médio na tabela segundo Sindifisco

Ilustração 3: IPCA e a correção da Tabela do IRPF – 1996 a 2015.

Fonte: Mascolino, et al, (2016, p.2).

Segundo a referida Nota Técnica nº 156, deve-se atentar para que em razão da defasagem ocorrida entre a atualização da Tabela Progressiva do IRPF e a inflação no mesmo período, a Tabela deveria ser apresentada com limite de isenção mensal no valor de R\$ 3.079,79 (três mil e setenta e nove reais e setenta e nove centavos), e não como se apresenta atualmente, com isenção até o limite de R\$ 1.903,98 (um mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos).

Segundo o DIEESE, a tabela, após o reajuste da defasagem acumulada desde 1996, deve ser apresentada conforme a seguir exposta.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 3.079,79	-	-
De 3.079,80 até 4.610,44	7,5	230,98
De 4.610,45 até 6.154,23	15	577,15
De 6.154,24 até 7.689,81	22,5	1.038,72
Acima de 7.689,82	27,5	1.423,20

Fonte: Receita Federal e IBGE

Elaboração: DIEESE

Nota: (1) defasagem medida pelo IPCA-IBGE no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2015, considerando em 2015 reajuste médio calculado pelo Sindifisco

Ilustração 4: Proposta de Tabela IRPF 2016 – com correção de 72,27%

Fonte: Mascolino, et al, (2016, p.4).

Para Ávila, a recomposição do poder aquisitivo do salário é o reajuste pela inflação, passando, o trabalhador, a ter não maior renda, mas apenas a recomposição da defasagem do valor no tempo. Dessa forma não havendo atualização da tabela progressiva do IR, há, assim, um aumento do imposto sem critério.

Portanto, para o autor, aquele que antes do ajuste de seu salário estava no limite da isenção, após o ajuste do poder aquisitivo passa a contribuir, sem ter um acréscimo real na renda, uma vez que a tabela é atualizada insuficientemente para cobrir ao menos a inflação real em determinado período (ÁVILA, 2007).

Ocorre que a atualização da tabela progressiva do IRPF abaixo da inflação é inconstitucional, porém sua inconstitucionalidade se for arguida, pode agravar ainda mais o quadro, ou seja, uma atualização parcial é melhor que nenhuma atualização, dessa forma, ainda que insuficiente, se a Lei for declarada inconstitucional os valores permanecerão estáticos.

O Judiciário firmou entendimento de que, pela divisão dos poderes, não é atribuição desse criar norma, ainda que apenas para atualização de valores, sendo essa atribuição do legislativo e por vezes do próprio executivo. O Supremo Tribunal

Federal, doravante denominado STF, conforme doutrinador Aliomar Baleeiro, tem exigido legislação expressa autorizativa para atualizar a tabela do Imposto de Renda das pessoas físicas. “Igualmente, na grande massa dos casos, tem negado ao contribuinte direito a índice de correção monetária real.” (BALEEIRO, 2015, p. 451).

Ainda de acordo com o autor, a jurisprudência no STF, negando pedido de correção monetária da tabela progressiva mensal do IR, de matéria fiscal, ocorre pelo fato de não haver lei que a determine. Nesse sentido, ao prover pedidos como esse, estaria substituindo-se ao legislador (BALEEIRO, 2015).

Embora a jurisprudência consolidada do STF exija Lei que autorize a correção monetária em matéria fiscal, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, intentou Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.096, ainda em trâmite, de relatoria do ministro Luis Roberto Barroso, com a finalidade, não de corrigir monetariamente a Lei, mas dar a ela interpretação constitucional que possibilite sua correção monetária pela inflação (BRASIL, 2014).

A diferença entre corrigir monetariamente a Lei e dar a ela nova interpretação, é sublime, mas que necessária uma vez que a Lei é inconstitucional, pois a não correção da tabela ao menos pela inflação, ofende dispositivos constitucionais “[...] como o conceito de renda (art. 153, inciso III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não-confisco tributário (art. 150, inciso IV) e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III), em face da tributação do mínimo existencial.” (BRASIL, 2014, p. 6).

Os autores da petição inicial da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade buscam obter a declaração do STF de que a Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, é inconstitucional, na parte em que atualiza a Tabela Progressiva do IRPF em índice menor que a inflação até o ano-calendário de 2014, e a partir dessa, declarar constitucional a única interpretação no sentido de aplicar a correção da tabela do IRPF conforme o índice de inflação.

A referida ação utiliza como fundamento para a possibilidade de tal medida, ou seja, a de declarar o índice adequado de atualização da Tabela Progressiva do IRPF para que assim seja referendado pela Constituição Federal de 1988, o precedente do próprio STF, exarado na ADI 4.357/DF, de relatoria do Ministro Ayres Britto.

Na ocasião da decisão da ADI 4.357/DF, o STF julgou inconstitucional a expressão “índice oficial de remuneração da caderneta de poupança”, introduzido no

§12, do art. 100, da CF/88, por este índice ser predefinido e por não refletir a real variação da moeda ocorrida em períodos futuros, bem como, dessa forma, não garantir o poder aquisitivo dos valores por esse índice atualizados.

Nesse sentido pode-se trazer trecho do informativo STF nº 697, no qual se insere a tese que embasa a possibilidade da ADI nº 5.096/DF.

Este índice seria fixado *ex ante*, a partir de critérios técnicos não relacionados com a inflação empiricamente considerada, fenômeno insuscetível de captação apriorística. Todo índice definido *ex ante*, assim, seria incapaz de refletir a real flutuação de preços apurada no período em referência. Logicamente, não se poderia quantificar em definitivo determinado fenômeno empírico antes mesmo de sua ocorrência. O meio escolhido pelo legislador seria, portanto, inidôneo a traduzir a inflação do período. Enfatizou que a finalidade da correção monetária consistiria em deixar as partes equitativa e qualitativamente na situação econômica na qual se encontravam quando formada a relação obrigacional. Nesse sentido, o direito à correção monetária seria reflexo imediato da proteção da propriedade. Acentuou que o Poder Público teria, por sua vez, créditos corrigidos pela taxa SELIC, cujo valor superaria o rendimento da poupança, a reforçar o argumento de violação à isonomia. (BRASIL, 2013).

Ressalvadas as peculiaridades dadas a cada caso concreto, o tema abordado, no que tange a dar interpretação constitucional ao texto expresso de Lei, é equivalente, ou seja, o precedente do próprio tribunal não deve ser ignorado no caso da atualização da Tabela Progressiva do IRPF.

Um dos problemas que a própria Lei traz é o fato de não vincular a Tabela Progressiva do IRPF a qualquer índice de correção monetária, ou seja, são postos valores fixos, que necessitam de nova Lei para atualiza-los, o que dessa forma demanda muito trabalho, por diversos interesses políticos envolvidos.

Nesse sentido, é mais fácil deixar sem correção a referida tabela do que atualizá-la, pois para mantê-la como está é necessário simplesmente não fazer nada. Exemplo claro foi o que ocorreu neste ano de 2016, cuja tabela, permaneceu com os valores que se aplicavam desde abril de 2015, dessa forma aumentando cada vez mais a defasagem apontada pelo DIEESE, na Ilustração 3.

2.2 A TABELA PROGRESSIVA DO IRPF NO BRASIL E AS TABELAS PROGRESSIVAS PELO MUNDO, UM ESTUDO COMPARADO

Ainda que analisar a tabela progressiva do Imposto de Renda no Brasil seja de suma importância, deve-se entender como os diversos países ao redor do globo

vêm aplicando a progressividade tributária a seus tributos sobre a renda e como ele participa no sistema tributário como um todo.

No Brasil, como visto anteriormente, a progressividade tributária aplicada ao Imposto de Renda das pessoas físicas, se apresenta em forma de tabela progressiva, com valores fixos de faixas de rendas nas quais os contribuintes se encaixam e tem seus rendimentos taxados por alíquotas nominais.

Segundo estudo tributário realizado em 2004, por equipe técnica da Receita Federal do Brasil, os países, buscando trazer personalização dos tributos sobre a renda mediante a obtenção da real capacidade contributiva dos contribuintes adotam sistemas progressivos de taxação, como no Brasil, porém com diversas diferenças.

Uma das principais diferenças apontadas, relaciona-se à comparação da renda *per capita* com a primeira faixa de renda prevista pela legislação tributária, dentre países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) e o Brasil, conforme ilustração 5 (ALMEIDA, et al, 2004).

País	Limite Superior Anual da 1ª Faixa	Alíquota da 1ª Faixa	Alíquota Máxima	Renda Per Capita	E = A / D
	(US\$ 1,00)	(%)	(%)	(US\$ 1,00)	
	A	B	C	D	E
EUA	10.000	10	35	37.610	0,27
Reino Unido	2.195	10	40	28.350	0,08
França	3.587	isento	54	24.770	0,014
Alemanha	6.192	isento	51	25.250	0,25
Itália	6.951	19	46	21.560	0,32
Espanha	3.300	isento	48	16.990	0,19
Austrália	11.737	isento	47	21.650	0,54
Canadá	19.181	17	29	23.930	0,80
Japão	30.000	10	50	34.510	0,87
Coréia do Sul	7.509	10	40	8.917	0,84
México	467	3	40	6.230	0,07
Nova Zelândia	15.536	19,5	39	15.870	0,98
Argentina	3.400	9	35	3.620	0,94
Chile	4.860	isento	45	4.390	1,11
Brasil	4.135	isento	27,5	2.832	1,46

Elaboração SRF/COPAT

Fonte: OCDE, administrações tributárias, Banco Mundial, IBGE e Banco Central do Brasil.

Obs.:

1. Dados de 2003

2. A renda *per capita* no Brasil em 2003 foi de R\$ 8.694,47, e a faixa de isenção anual era de R\$ 12.696,00. Foi utilizada a cotação média anual do dólar norte-americano para compra (R\$ 3,07).

3. Para os EUA, foi considerado o limite superior da primeira faixa o de solteiro chefe de família.

4. Para o Japão, alíquota máxima corresponde à soma das alíquotas nacional, estadual e municipal.

Ilustração 5: Comparação Internacional da Tabela do IRPF – Países selecionados

Fonte: ALMEIDA, et al. (2004, p.8).

Pode-se verificar que dos quinze países analisados, apenas seis deles optaram por isentar totalmente os contribuintes enquadrados na primeira faixa de renda. Verifica-se que França, Alemanha, Espanha e Austrália oferecem isenção do tributo às rendas obtidas muito abaixo das rendas *per capita* desses países.

Por outro lado, vê-se que o Brasil, muito pelo contrário, surpreendentemente oferece isenção do Imposto de Renda para uma parcela de renda superior a renda nacional *per capita*, o que denota uma das faixas de isenção mais altas do mundo, chegando tal isenção a 1,46 vezes a renda *per capita* nacional, segundo os autores (ALMEIDA, et al, 2004).

Nesse sentido, Fábio Avila de Castro, diz que os países membros da OCDE não necessitam de tributação focada nas rendas mais altas, visto que a distribuição da renda nesses países é muito mais equilibrada que no Brasil, sendo que aqui, ainda que o Imposto de Renda seja progressivo, o potencial de redistribuição de renda por meio do IRPF brasileiro é limitado tendo em vista tamanha desproporção da distribuição de renda.

Ainda de acordo com o autor, a progressividade tributária advém não somente da estrutura de alíquotas, também chamada de progressividade direta, embora seja uma das principais técnicas utilizadas para promover esse princípio, países como Irlanda, Portugal e Reino Unido utilizam-se do efeito base ou progressividade indireta para promover a progressividade tributária, ou seja, concedem isenções e personalizações do tributo ainda na base de cálculo, concedendo deduções e ajustes antes da incidência.

Seguindo essa linha de análise, passa-se a analisar pontualmente a progressividade tributária de países desenvolvidos e em desenvolvimento para ter-se a dimensão total de como o Brasil está em relação à comunidade internacional no que se refere à justiça fiscal e distribuição de renda a partir do caráter extrafiscal do Imposto de Renda.

Segundo Fernando de Holanda Barbosa e outros, nos Estados Unidos da América, além ser utilizada a estrutura de alíquotas progressivas, as deduções e abatimentos da base de cálculo possível, lá são mais abrangentes que as do Brasil.

Entre as principais estão as seguintes: despesas médicas, quando superior a 7,5% da renda bruta ajustada; impostos locais e estaduais que não seja imposto sobre vendas; contribuições de caridade; juros pagos sobre certos tipos de obrigações, como hipoteca e juros sobre investimentos; perdas em acidente ou roubo, quando for maior do que \$100 e superior a 10% da

renda bruta ajustada. Uma dedução padronizada pode ser utilizada como alternativa para simplificar a declaração do imposto para a maioria dos contribuintes. O valor desta dedução é determinado de acordo com o tipo de declaração feita. Existem quatro tipos de declaração que variam de acordo com o estado civil e familiar do contribuinte: solteiro, casado com declaração conjunta, casado com declaração separada e chefe de família. Para o ano de 1997, as deduções padronizadas foram de \$4.150, para o contribuinte solteiro, e \$6.900 quando casado com declaração conjunta. (BARBOSA, 1998, p. 23).

Ainda que nos Estados Unidos também seja utilizada a técnica de progressividade indireta, efeito base, para dar maior pessoalidade e personalização do tributo sobre a renda, naquele país está presente à tabela progressiva, que oferece uma estrutura de alíquotas como no Brasil.

Segundo Aliomar Baleeiro, em 2008, a tabela progressiva da tributação sobre a renda nos Estados Unidos era conforme Ilustração 6, a seguir:

Alíq.	Solteiros	Declaração conjunta de casados ou viúvo	Casados declarando individualmente	Arrimo de Família
10%	até 8.025	até 16.050	até 8.025	até 11450
15%	8.025 - 32.550	16.050 - 65.100	8.025 - 32.550	11.450 - 43.650
25%	32.550 - 78.850	65.100 - 131.450	32.550 - 65.725	43.650 - 112.650
28%	78.850 - 164.550	131.450 - 200.300	65.725 - 100.150	112.650 - 182.400
33%	164.550 - 357.700	200.300 - 357.700	100.150 - 178.850	182.400 - 357.700
35%	a partir de 357.700	a partir de 357.700	a partir de 178.850	a partir de 357.700

Tabela EUA4. Fonte da tabela: Internal Revenue Service - Department of Treasury.

The Digital Daily: <http://www.irs.gov>. 2008.

Ilustração 6: Alíquotas em vigor em 2008 por renda tributável em US\$ - EUA

Fonte: BALEEIRO. (2015, p.410).

Comparando-se a tabela da ilustração 6, com a tabela progressiva brasileira, ilustração 2, ainda que de ano base diverso, tem-se que a tabela americana apresenta maior grau de progressividade, pois traz alíquotas amplas, de 10% a 35%, atuando progressivamente aos montantes de renda até US\$ 357.700 (trezentos e cinquenta e sete mil e setecentos dólares americanos), ou seja, a progressividade atua de forma abrangente, diversas faixas de renda, até os maiores níveis.

Outro Estado cuja progressividade aplicada à taxaço sobre a renda merece ser verificada é o estado alemão, pois na Alemanha, em 2009, segundo Baleeiro, a alíquota máxima do tributo era de 45%, porém a legislação tributária desse país privilegiou as pessoas casadas, trazendo diversos benefícios inclusive a não oneração da renda pela declaração conjunta dos cônjuges.

Ainda de acordo com o autor, a tabela progressiva do imposto sobre a renda na Alemanha é a seguinte, para o ano de 2009.

Alíquotas (%)	Solteiros	Casados
0	Até € 7.834	Até € 15.668
14%	Entre € 7.835 e € 52.151	Entre € 15.669 e 104.303
42%	Entre € 52.152 e € 249.999	Entre € 104.304 e € 499.999
45%	Acima de € 250.000	Acima de € 500.000

Tabela AL3. Fonte dos dados contidos na tabela: **Bundeszentralamt für Steuern.**

Key Data German Taxation 2009, in: www.germantaxes.info. Agosto de 2009.

Obs.: há formulas matemáticas de elevação gradativa das alíquotas a cada aumento de renda tributável dentro dos limites estabelecidos.

Ilustração 7: Imposto de Renda na Alemanha - 2009 (Valores em Euros)

Fonte: BALEEIRO. (2015, p.413).

De acordo com a tabela trazida na Ilustração 7, percebe-se que as alíquotas aplicadas na Alemanha são progressivas, embora a tabela não evidencie a alíquota efetiva, e apenas a alíquota nominal de cada faixa, a progressividade naquele país é elevada, de modo que após a aplicação de fórmulas matemáticas elencadas na legislação alemã são alcançadas inúmeras alíquotas efetivas intermediárias.

Conforme tabela 3, a seguir, se vê as mais diversas alíquotas efetivas obtidas a partir do cálculo do Imposto de Renda alemão, o que mostra que ainda que sejam poucas alíquotas nominais, as fórmulas matemáticas é que trazem a real progressividade na Alemanha.

Tabela 3

Alíquotas efetivas do IRPF com aumento do rendimento na Alemanha - Tabela 2008.

Rendimento anual (€)	Imposto de Renda a recolher (€)	Alíquota efetiva (%)
5.000,00	0,00	0
10.000,00	398,00	3,98
50.000,00	13.816,28	27,63
100.000,00	35.960,73	35,96
200.000,00	80.270,73	40,13
500.000,00	221.113,23	44,23
1.000.000,00	458.488,23	45,85

Fonte: Inácio. (2016).

Nesse sentido, a tabela mostra que diferentemente do que ocorre no Brasil, a alíquota efetiva do Imposto de Renda alemão é progressiva ainda que os rendimentos sejam expressivos. No Brasil rendimentos que superem a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ao mês deixam de ser taxados progressivamente, e

passam a manter quase que a mesma alíquota efetiva, em torno de 27% (vinte e sete por cento).

De acordo com Fernando de Holanda Barbosa e outros, o Japão é outro país com alíquota máxima do tributo sobre a renda elevado, podendo ser superior a 50% (cinquenta por cento). As alíquotas nesse país partem progressivamente de 5% (cinco por cento), sem qualquer faixa de isenção.

Ainda de acordo com o autor, no Japão, há outra peculiaridade, que é a tributação da renda pelas províncias e municípios de acordo com o número de habitantes locais, ou seja, há dois tributos sobre a renda, um nacional com alíquotas progressivas e mais expressivas e o tributo sobre a renda aplicado de forma local, nas províncias em 4% (quatro por cento) e nos municípios em 6% (seis por cento), sendo esse último não progressivo (BARBOSA, 1998).

Conforme ilustração 8, a seguir, em tradução livre, segundo *Japan External Trade Organization* - JETRO, a tabela progressiva japonesa possui sete faixas de tributação.

Base de rendimentos tributáveis		Alíquotas do imposto
-	Abaixo de ¥ 1.950.000	5%
Acima de ¥ 1.950.000	Abaixo de ¥ 3.300.000	10%
Acima de ¥ 3.300.000	Abaixo de ¥ 6.950.000	20%
Acima de ¥ 6.950.000	Abaixo de ¥ 9.000.000	23%
Acima de ¥ 9.000.000	Abaixo de ¥ 18.000.000	33%
Acima de ¥ 18.000.000	Abaixo de ¥ 40.000.000	40%
Acima de ¥ 40.000.000	-	45%

Ilustração 8: Imposto de Renda no Japão - 2015 (Valores em ienes).

Fonte: JETRO. (2015).

A alíquota máxima se for levada em consideração a tributação sobre a renda de competência das províncias e municípios, pode chegar a 55% (cinquenta e cinco por cento) e, portanto, uma das maiores alíquotas máximas aplicadas ao tributo sobre a renda do mundo, segundo JETRO.

Conforme a ilustração 8, percebe-se que embora a alíquota máxima no Japão, do tributo nacional sobre a renda, seja igual a alíquota máxima da Alemanha, ambas as nações possuem a progressividade calculada de forma muito diferente, pois na Alemanha tem-se alíquotas intermediárias, obtidas por operações matemáticas elaboradas, e dessa forma são inúmeras as alíquotas efetivas, o que

no Japão não ocorre, sendo aplicada a alíquota nominal sobre o montante da base de cálculo apurada.

Segundo Fábio Avila de Castro, o tributo sobre a renda tem, além do efeito meramente fiscal, o efeito de redistribuição de renda, ou seja, quando a progressividade tributária é maior que a medida de desigualdade da distribuição de renda (CASTRO, 2014).

Se a alíquota média é crescente com a renda, o que a definição de progressividade exige, então, o imposto será aplicado mais desigualmente do que as rendas sobre as quais ele incide. Portanto, um tributo progressivo exerce um efeito equalizador na distribuição de renda, sendo que esse efeito equalizador é também conhecido como efeito redistributivo do imposto. (CASTRO, 2014).

Nesse mesmo sentido, conforme dados do Banco Mundial, o Brasil apresenta grau de desigualdade, calculado pelo índice de GINI, em 51,5, em 2014. Dessa forma sendo uma das economias com maior grau de desigualdade no mundo, já o Japão possui índice de GINI em 32,1, em 2008, Alemanha em 30,1, em 2011, e Estados Unidos em 41,1 em 2013, portanto com grau de igualdade de renda melhor que o Brasil (GINI, 2016).

Porém, vê-se que a progressividade tributária em países como Estados Unidos, Alemanha e Japão, abrangem faixas mais amplas de renda que no Brasil, e sua tributação sobre a renda apresenta grau de redistribuição de riqueza maior, ainda que o grau de desigualdade nesses países seja muito menor que a desigualdade brasileira.

A partir desse dado, é necessário verificar se de alguma forma o princípio da progressividade, aplicado ao Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil, cumpre o objetivo de diminuição da desigualdade e se apresenta de alguma forma eficiência, para aquilo que deveria existir.

2.3 A (IN)EFICIÊNCIA DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL

A progressividade tributária é, segundo Aliomar Baleeiro, a melhor técnica tributária para personalizar os tributos, personalização essa necessária para a

justiça fiscal e para atender o mandamento constitucional esculpido pelo art. 145, §1º, da CF/88 (BALEEIRO, 2015).

Na medida em que o poder legislativo avança para o caráter pessoal dos tributos, nesse caso o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, nasce, necessariamente, da obrigação de conceder isenções e reduções tributárias capazes de incluir as pessoas marginalizadas e de promover a redução de desigualdade social.

É necessário observar o mínimo vital para os indivíduos, sabendo resguardar as necessidades daqueles que auferem menor renda. Portanto, a progressividade tributária estabelece-se para garantir, dentre outras garantias, a dignidade da pessoa, pois deve afastar da tributação o mínimo necessário para o sustento do indivíduo e sua família.

Antes de adentrar no estudo tributário do Brasil, há que se ter em vista aquilo que segundo as entidades internacionais tem visto como um sistema tributário eficiente. E nesse sentido, pode-se trazer o estudo de Marcos Mendes, realizado em 2008, que aponta as características tidas pelo Fundo Monetário Internacional – FMI como cruciais para a boa qualidade do sistema tributário (MENDES, 2008).

Assim sendo, para o autor, destacam-se como principais características de um sistema tributário saudável a capacidade de gerar receitas suficientes, a eficiência, simplicidade, harmonia com padrões internacionais de tributação, efetividade, transparência, equidade e o equilíbrio do federalismo fiscal.

A simplicidade é uma característica crucial, pois bases de cálculos complexas, alíquotas demasiadamente diversificadas, isenções esparsas e deduções diversas encarecem o sistema como um todo, tanto a fiscalização como na sua administração pelos contribuintes, vez que se faz necessário investimento em pessoal e treinamento buscando atender a norma tributária.

Ocorre que, para o autor, a simplicidade tem limites, pois tributos muito simples tendem a ser tributos de baixa qualidade, que interferem na economia, pois geralmente são cumulativos e não levam em consideração a personalidade dos contribuintes, sendo genéricos demais e dessa forma não tendo a eficiência necessária.

É nesse aspecto que se encaixa outra característica elencada por Mendes, para um sistema tributário de qualidade, a equidade, que pode ser, horizontal ou vertical. A equidade horizontal passa a noção de que pessoas, principalmente

jurídicas, em situações financeiras equivalentes devam contribuir tributariamente em equivalência, ou seja, se relaciona a não cumulatividade tributária (MENDES, 2008).

Já a equidade vertical, segundo Raymundo Ferreira Guimarães, é relacionada diretamente com a progressividade, pois ocorre com a ideia de que pessoas com maior obtenção de renda, maior patrimônio ou maior nível de consumo recolham montante maior de tributos, em detrimento daquelas que se encontram em situação inferior (GUIMARÃES, 2010).

Nota-se que dentre as principais características, listadas por Mendes, para um sistema tributário qualificado, temos a eficiência, que segundo o autor, um sistema tributário eficiente é aquele em que o peso da tributação se apresenta de forma nula, ou seja, que as pessoas não tomam decisões pessoais pensando na carga tributária a que estarão sujeitas, de modo que os contribuintes tomarão as mesmas decisões caso não houvesse tributação.

Ainda de acordo com o autor, existe um dilema entre a eficiência e a capacidade de gerar receitas suficientes ao passo que sistemas altamente arrecadatários passam a exercer tributação excessiva, lançando mão de tributos de baixa qualidade para financiamento da atividade estatal, e por outro lado sistemas altamente eficientes, do ponto de vista neutro, estão fadados, muitas vezes, a arrecadar receitas públicas muito aquém da necessidade estatal (MENDES, 2008).

Nessa mesma linha de pensamento, é nítido que no Brasil, não há que se falar em sistema tributário eficiente, uma vez que a carga tributária, muitas vezes, é o principal fator levado em conta para tomada de decisões, tanto pessoais como corporativas.

De acordo com Mendes, o Brasil optou por privilegiar o critério da capacidade de gerar receitas suficientes ao Estado, o que por outro lado fez com que o sistema seja pouco eficiente, causando grandes impactos nas vidas cotidianas dos contribuintes, tendo esses de fazer escolhas levando o impacto tributário em consideração.

Tanto é verdade, que as informações divulgadas pela própria Receita Federal do Brasil, mediante estudo organizado por Irailson Calado Santana, evidencia o resultado da opção por privilegiar a arrecadação em detrimento de todas as outras características listadas por Mendes, com base nos critérios do FMI para uma boa qualidade do sistema tributário.

De acordo com o estudo, a carga tributária brasileira é de 35,95% (trinta e cinco inteiros e noventa e cinco centésimos por cento) em relação ao PIB de 2013. A ilustração 9, a seguir, expõem a evolução histórica da carga tributária brasileira a partir de 2004 até 2013.

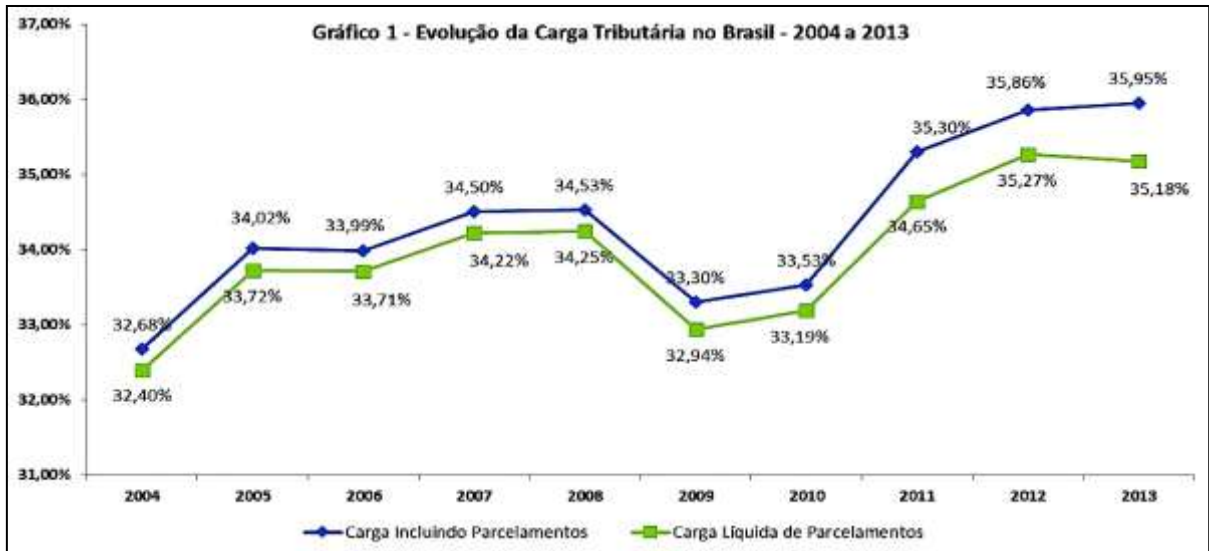


Ilustração 9: Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2004 a 2013.

Fonte: Santana, et al, (2013, p.2).

Existe ainda, outro aspecto que é necessário se levar em consideração, a qualidade da carga tributária brasileira. No Brasil, grande parte da arrecadação é concentrada em tributos sobre o consumo, o que denota um sistema tributário não só de má qualidade, mas injusto, pois de certa forma privilegia aqueles que auferem rendas exorbitantes.

Conforme o estudo de Santana, de 2013, pode-se ver a comparação do Brasil com países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), no que se refere à tributação sobre a renda, mostrando que a renda é pouco tributada em detrimento da tributação sobre bens e serviços.

A ilustração 10, mostrada a seguir, evidencia que o Brasil, em comparação aos países da OCDE, obtém a penúltima colocação quando listados os países que mais tributam a renda, ou seja, pouco se explora da base de cálculo que em outros países é a principal base para os seus sistemas tributários, porém veja-se que neste demonstrativo estão sendo tributados a renda, lucros e ganhos de capital.

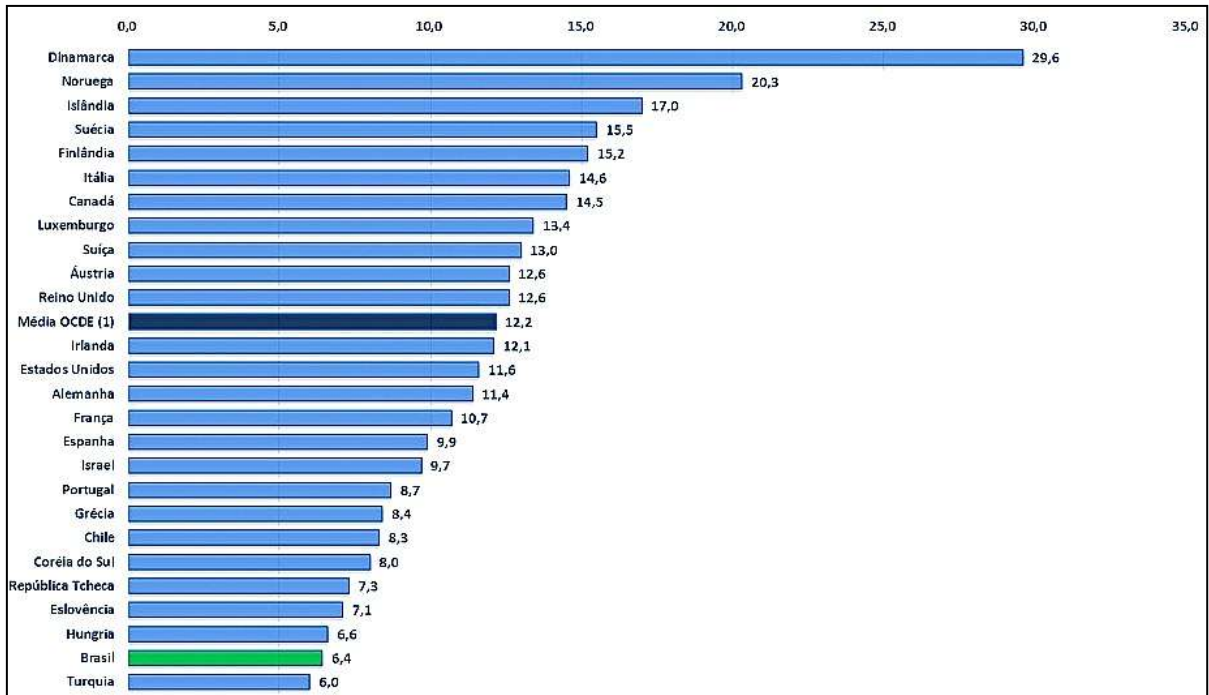


Ilustração 10: Carga Tributária Sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2012).

Fonte: Santana, et al, (2013, p.9).

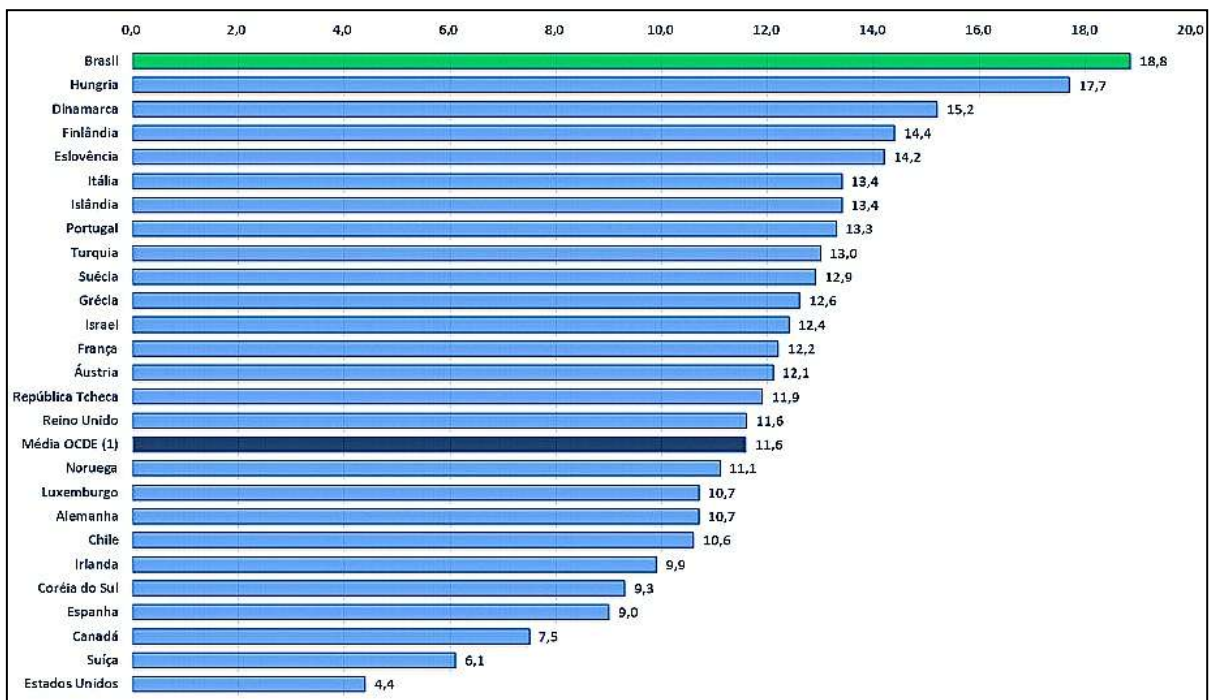


Ilustração 11: Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2012).

Fonte: Santana, et al, (2013, p.9).

Por outro lado, conforme ilustração 11, o Brasil é o primeiro colocado em tributação sobre bens e serviços, ou seja, é campeão em tributação sobre o

consumo, quando comparado com os mesmos países integrantes da OCDE, o que mostra a grande diferença dos sistemas tributários relacionados.

Oferecendo tributação elevada sobre o consumo tem-se a tributar, proporcionalmente os mais pobres em detrimento aos mais ricos, trazendo um descompasso com a comunidade internacional, nas quais as exações sobre bens e serviços são residuais e de menor expressão.

Embora o Brasil alcance carga tributária semelhante a países desenvolvidos, segundo Santana, o sistema tributário é de má qualidade, oferecendo pouca progressividade e favorecendo a concentração de renda, sendo que 51,28% (cinquenta e um inteiro e vinte e oito centésimos por cento) de toda a arrecadação tributária em 2013 ocorreu sobre o consumo (SANTANA, 2013).

Para Sérgio Wul Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, a tributação sobre a renda no Brasil é baixa em razão de que a maior parte da renda dos contribuintes da faixa de renda mais elevada está isenta totalmente do imposto, ou seja, a arrecadação sobre a renda é baixa devido à isenção total dos lucros e dividendos apurados e distribuídos no Brasil (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Para os autores, há uma elevação no volume de lucros e dividendos distribuídos a partir de 2007, o que mostra a predileção por essa espécie de renda para os contribuintes brasileiros ou residentes no Brasil.

Com base nesses números, observa-se que o volume de lucros e dividendos distribuídos quase dobrou em valores reais, de R\$ 149 bilhões em 2007 para R\$ 287 bilhões em 2013, expansão 41 por cento superior à do PIB. Tais montantes beneficiam 2,1 milhões de pessoas ou 7,9 por cento dos declarantes, com maior presença nos estratos do topo, os quais chegam a representar 72,0 por cento dos declarantes de rendimentos superiores a R\$ 1,3 milhão. Outro dado interessante é que a parcela majoritária dos seus rendimentos é isenta, em média dois terços do total, principalmente nas faixas mais elevadas. Ou seja, existem assimetrias na distribuição dos recebedores de lucros e dividendos, que estão mais concentrados no topo e a maior parte da sua renda está isenta de imposto. (GOBETTI, ORAIR, 2016, p. 8).

Nesse viés é que, segundo os autores, há uma substancial renúncia de receita por parte do Estado, favorecendo a concentração de renda. Dessa forma, pegando-se por base o montante de renda *per capita* e o Imposto de Renda devido tem-se alíquotas médias muito baixas, principalmente nas faixas de maior renda em razão da isenção sobre os lucros e dividendos.

Ainda de acordo com os autores, dentre os 34 países da OCDE, organização que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento, apenas três isentavam os dividendos até 2010, cujos três países citados são México, Eslováquia e Estônia.

Ainda assim, o México instituiu a tributação sobre os lucros em 2014 e a Eslováquia criou em 2011 uma contribuição sobre os lucros para financiar a saúde. Restando apenas a Estônia, dentre os membros da OCDE que até então não apresentam tributação sobre os lucros e dividendos, concedendo isenção tributária à principal fonte de renda dos mais ricos (GOBETTI, ORAIR, 2016).

Dessa forma é que a progressividade tributária no Brasil é muito prejudicada, no que diz respeito à tributação sobre a renda, uma vez que em média os contribuintes mais ricos, pagam menos Imposto de Renda, proporcionalmente, àqueles de classe média.

A tabela progressiva do Imposto de Renda não alcança a maioria da renda da população mais rica, que obtém, segundo Gobetti e Orair, parte expressiva da renda total gerada no Brasil, pois se trata de renda advinda de lucros e dividendos e, portanto, isentas do IRPF.

[...] Nossos resultados a partir das informações mais recentes das DIRPF são próximos: o décimo mais rico concentra pouco mais da metade da renda (52 por cento), o centésimo mais rico detém algo próximo a um quarto (23,2 por cento) e o milésimo mais rico chega a um décimo (10,6 por cento).[...] A contribuição adicional desse estudo é mostrar que a concentração é ainda mais impressionante quando se alcança o meio milésimo mais rico: são cerca de 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5 por cento de toda a renda. Patamar que dificilmente encontrará outros paralelos no mundo como se pode concluir, a partir da comparação do Brasil com os demais países com informações disponíveis [...]. (GOBETTI, ORAIR, 2016, p. 14).

Sendo assim, característica que merece atenção e que evidencia o caráter simplesmente arrecadatório da forma de tributação do IRPF é a harmonia com os padrões internacionais, cuja característica não é observada no Brasil, uma vez que, conforme Allan Marcel Warwar Teixeira, o Brasil é o país da América Latina que mais onera tributariamente a classe média (TEIXEIRA, 2008).

Segundo o autor, em outros países da América Latina,

[...] as alíquotas aplicadas às rendas equivalentes à brasileira são menores. Na Colômbia, 19%; no Peru, 15%; na Bolívia, 13%; no Uruguai, 20%; no Chile, apenas 5%, enquanto que na Venezuela é isento. Apenas a

Argentina tem uma alíquota semelhante à brasileira: 27%. Ou seja, no comparativo internacional, o Brasil também é campeão em baixa progressividade (TEIXEIRA, 2008, p. 5).

Nesse sentido, vê-se que o Brasil deixa de estar em harmonia com a comunidade internacional no que tange a legislação tributária relacionada ao Imposto de Renda, pois tributa a classe média em alíquota média superior a dos países da América Latina e deixa de tributar grande parte dos rendimentos dos super-ricos³, que são tributados em média a alíquotas efetivas menores, relativamente ao total de suas rendas.

³ Denominação utilizada para 71 mil pessoas, equivalente a 0,05% da população adulta, que ganharam, em média 4,1 milhões de reais em 2013, cujo total equivale a 8,5% de toda a renda auferida naquele ano, de acordo com Gobetti e Orair.

CONCLUSÃO

É possível concluir, com o exposto, que os tributos sobre a renda são tributos mais complexos e de maior qualidade. Embora não sejam tributos com capacidade de arrecadação elevado, são capazes de atribuir maior justiça fiscal se aplicados progressivamente.

Nesse sentido, países desenvolvidos tendem a estabelecer seus sistemas tributários com maior participação da tributação sobre a renda. Estabelecem tributos aplicados sobre o consumo e sobre o patrimônio de forma residual, sendo que a tributação sobre a renda ocupa espaço principal nesses sistemas.

Portanto, é conclusivo que a progressividade tributária é um princípio e instrumento de relevância para a justiça tributária de um país. Através desse princípio é que são possíveis as mais variadas isenções e reduções de tributos aos economicamente vulneráveis, que por sua vez acaba por diminuir a desigualdade social onde está inserido.

No Brasil, o Imposto sobre a Renda tem papel diminuto em relação aos tributos sobre o consumo, que em 2013 representaram mais da metade do total da arrecadação tributária nacional. Portanto pode-se concluir que o sistema tributário nacional não segue a tendência dos países desenvolvidos, privilegiando os tributos sobre o consumo e propriedade e aplicando a tributação sobre a renda de forma residual.

Nota-se que, embora o sistema tributário do Brasil não tenha como primária a arrecadação sobre a renda, tem arrecadação tributária semelhante à de países desenvolvidos, chegando a 35,95% (trinta e cinco inteiros e noventa e cinco centésimos por cento) em relação ao PIB de 2013, o que denota o foco privilegiado na garantia da arrecadação em detrimento da justiça fiscal.

Não bastasse a pouca representatividade na arrecadação tributária sobre a renda, essa, por sua vez, também é pouco progressiva no Brasil. Enquanto países desenvolvidos, com baixo grau de desigualdade social tem seus tributos sobre a renda com alta progressividade e com faixas de alíquotas elaboradas para alcançar

progressivamente as maiores rendas, o Brasil apresenta uma tabela progressiva parcial, que praticamente deixa de progredir a partir de certo grau de rendimentos.

Além disso, o Brasil não tem um sistema que traga progressividade ao Imposto de Renda mediando o efeito base, que traga reduções justas e deduções da base de cálculo que justifiquem a baixa progressividade das alíquotas, traz apenas deduções de gastos com a saúde, limitada dedução de gastos com a educação e algumas poucas isenções específicas, o que leva esse imposto a ser muito pouco progressivo para um país com tamanha desigualdade social.

Outro aspecto importante da progressividade aplicada ao Imposto de Renda brasileiro é que a alíquota máxima desse tributo é 27,5%, a qual, em países desenvolvidos chega a mais de 50% da renda obtida pelo contribuinte, muito embora essas alíquotas exorbitantes alcancem apenas as faixas de renda mais elevadas do sistema, que abarcam poucos contribuintes, mas que representam parte considerável da riqueza produzida.

Dessa forma, uma progressividade tributária parcial em relação ao Imposto sobre a renda combinado com forte carga tributária sobre o consumo, o Brasil acaba por apresentar um sistema tributário regressivo, ou seja, chega a certo ponto em que aqueles que ganham menos pagam proporcionalmente a renda obtida, montante maior de tributos que os contribuintes que experimentam rendimentos exorbitantes.

Porém, o aspecto que determina a baixa participação da tributação sobre a renda na arrecadação tributária nacional é a isenção total dos lucros e dividendos gerados e distribuídos no Brasil. Essa isenção é uma característica que destoa da comunidade internacional, uma vez que pouquíssimos países vêm adotando essa espécie de isenção.

A isenção total dos lucros e dividendos busca evitar a bitributação, uma vez que a empresa paga os tributos para distribuir aos sócios, que por sua vez pagariam novamente caso a referida isenção não existisse, porém o que ocorre no mundo é tentar igualar a tributação sobre os lucros e dividendos distribuídos, somando-se a tributação na pessoa jurídica e a tributação sobre a distribuição, de modo que ao final a carga tributária seja equivalente à renda do trabalho.

Outro dado conclusivo, consubstanciado pela própria Receita Federal do Brasil, é que lucros e dividendos formam a maior parte da fonte de renda do meio milésimo por cento mais rico do Brasil, o que faz com que essa faixa de contribuinte, os super-ricos, são agraciados com a isenção total sobre a maioria dos rendimentos.

Portanto, a isenção do Imposto de Renda sobre os lucros e dividendos faz com que o Brasil deixe de ter harmonia com padrões internacionais de tributação, deixando de atender uma das características tidas pelo FMI como principais para um sistema tributário saudável.

Dentre os países da OCDE, apenas a Estônia não tributa, de alguma forma, os lucros e dividendos distribuídos, de modo que se torna evidente o contraste desta isenção com o cenário internacional, pois se trata de renda advinda do capital, que possui privilégio tributário exorbitante se comparado com diversas rendas provenientes do trabalho.

Não bastasse a baixa progressividade aos rendimentos tributáveis, a isenção completa dos lucros e dividendos no Brasil se relaciona com a progressividade tributária indireta, ou efeito base, pois tais rendimentos sequer participam da tributação progressiva do IRPF, reduzindo ainda mais a progressividade do Imposto sobre a Renda como um todo.

Dessa forma, conclui-se que a progressividade tributária aplicada ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, no Brasil, cujo objetivo é promover a justiça fiscal e atender, dentre outros, o princípio da capacidade contributiva, se apresenta de forma ineficiente, pois tamanha desigualdade social exige maior participação da tributação sobre a renda na arrecadação tributária.

Além disso, a desigualdade social brasileira exige que o Imposto de Renda seja aplicado com progressividade total, alcançando os mais altos montantes de renda, as mais diversas fontes, com equivalência entre renda do trabalho e do capital e diminuição da participação na arrecadação nacional da tributação sobre o consumo, que de certa forma acaba por onerar, proporcionalmente, aqueles com experiências de renda inferiores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. et al. **Estudos Tributários 14: O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. Coordenação Geral de Política Tributária, Brasília, Dez. 2004. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2009.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2015.

BARBOSA, Fernando de Holanda. et al. **Federalismo fiscal, eficiência e Equidade: uma proposta de reforma tributária**. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

BORBA, Claudio. **Direito tributário: teoria e 1000 questões**. 22 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 14 mar. 1964.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1º dez. 1965.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 25 out. 1966.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 dez. 1977.

_____. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 dez. 1995.

_____. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 dez. 1995.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 1996.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 mar. 1999.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 14 dez. 2006.

_____. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 31 maio 2007.

_____. Informativo STF nº 697. Supremo Tribunal Federal. **Coordenadoria de Jurisprudência Comparada e Divulgação de Julgados**. Brasília, 8 mar. 2013. Disponível em:
<[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo697.htm#Precatório:regime especial e EC 62/2009 - 10](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo697.htm#Precatório:regime_especial_e_EC_62/2009_-_10)>. Acesso em: 25 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.096**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Congresso Nacional, Presidente da República. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 2014. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4540023>>. Acesso em: 13 out. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed.rev. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações Internacionais, medidas de progressividade e Redistribuição**. 2014. 113f. Dissertação (mestrado em economia do setor público) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 11 ed.rev e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

COLOMBO, Juliano; COLOMBO, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010.

GINI from World Bank: banco de dados. Disponível em: <<http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=2&series=SI.POV.GINI&country=#>>. Acesso em 08 nov. 2016.

GOBETTI, Sérgio Wul. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG), Brasília, Fev. 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2016.

GUIMARÃES, Raymundo Ferreira. **Algumas Considerações Sobre o Princípio da Justiça no Imposto**. Instituto Justiça Fiscal. Porto Alegre, Jul. 2010. Disponível em: <<https://justicafiscal.wordpress.com/2010/07/15/algumas-consideracoes-sobre-o-principio-da-justica-no-imposto/>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. **Monografia no Curso de Direito: como elaborar o Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JETRO, Japan External Trade Organization. Presídio por Hiroyuki Ishige. Apresenta texto sobre legislação e negócios no Japão, incluindo tributação sobre a renda. Disponível em: <https://www.jetro.go.jp/en/invest/setting_up/laws/section3/page7.html>. Acesso em 06 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed.rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de direito tributário**. 36. ed.rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2015.

MASCOLINO, Adriana. et al. **Nota Técnica nº 156: Imposto de renda pessoa física: propostas para uma tributação mais justa**. Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – DIEESE, São Paulo, Mar. 2016. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2016/notaTec156IRPF.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

MENDES, Marcos José. **Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Centro de Estudos Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, Out. 2008. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>>. Acesso em: 31 out. 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed.atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6 ed.rev e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema simples** : (incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2012). 21 ed. Brasília: CFC, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Manual do direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTANA, Irailson Calado. et al. **Carga Tributária no Brasil – 2013** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, Dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf/@@download/file/Carga%20Tribut%C3%A1ria%202013.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

TEIXEIRA, Allan Marcel Warwar. **Tributação e Desigualdade: Maior Progressividade para Imposto de Renda**. Sindicato nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, Brasília, 2008. Disponível em: <http://www2.unafisco.org.br/institucional/conaf/conaf2008/CD/download/tese/IV_TributacaoDesigualdade_AllanMarcel.pdf>. Acesso em: 31 out. 2016.