



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
CAMPUS DO PANTANAL – CPAN
CURSO DE DIREITO**

ÉLCIO DA ROCHA CARVALHO

O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA FISCAL

Corumbá, MS
2021

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
CAMPUS DO PANTANAL – CPAN
CURSO DE DIREITO**

ÉLCIO DA ROCHA CARVALHO

O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E A JUSTIÇA FISCAL

Trabalho de Conclusão, na modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito do Campus do Pantanal, da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Doutor César Tavares.

Corumbá, MS
2021

Dedico este trabalho à minha amada esposa Naira Gislaine Cooper Carvalho, companheira de uma vida, que sempre esteve ao meu lado, auxiliando-me, apoiando-me e encorajando-me ao longo de todos esses anos de estudos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por todas as bênçãos concedidas e por mais essa etapa alcançada.

Agradeço à minha esposa Naira Gislaine Cooper Carvalho, pela compreensão e paciência com minhas ausências ao longo de todos esses anos de estudo, bem como pelo carinho, atenção e incentivo constantes.

Agradeço a meus pais, Ely Ribeiro de Carvalho (*in Memoriam*) e Irma da Rocha Carvalho (*in Memoriam*), que sempre fizeram todo o possível para me ajudar e incentivar, e que me deixaram como herança a educação, o amor e o afeto com os quais fui criado.

Agradeço a Luís Fernando da Rocha Carvalho, meu irmão, por ser um grande exemplo como pai, irmão e amigo, além de grande companheiro e incentivador.

Agradeço a Aurora Gontard Cooper, minha sogra e “segunda mãe”, por ter me acolhido como um filho, e por ser um grande exemplo de esforço pessoal, retidão de caráter e de empenho incondicional pela família.

Agradeço a Arthur Wamberth dos Santos e Silva, colega, amigo e companheiro de estudos, por toda a ajuda para a conclusão desse curso, sem a qual, certamente, essa jornada seria muito mais difícil.

Agradeço a Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, a seus professores, servidores, funcionários e terceirizados, pelo auxílio em mais esta etapa de minha formação acadêmica e profissional.

Agradeço aos contribuintes brasileiros que, por meio do pagamento de seus tributos, mesmo sem perceber, possibilitam que milhões de estudantes, assim como eu, recebam ensino superior público, gratuito e de qualidade.

Agradeço ao professor Dr. César Tavares pela orientação na execução deste trabalho, pela paciência na transmissão do conhecimento e por renovar minhas esperanças ao ver, na academia, alguém que não deixou de perceber a importância de se ter uma visão social firme, voltada a tornar o Brasil um país mais justo e menos desigual.

Agradeço, por fim, a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

“O crescimento econômico sem investimento no desenvolvimento humano é insustentável e antiético.”
(Amartya Sen)

RESUMO

RESUMO: Em 1995, a União editou a lei 9.250/1995, que extinguiu a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) e converteu os valores da tabela de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) de UFIR para Reais. Desde então, o governo brasileiro não tem corrigido adequadamente a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, alternando entre períodos em que não há reajustes e outros em que a correção é insuficiente para cobrir a inflação pretérita. A atualização mais recente da tabela do IRPF ocorreu em 2015. Como resultado dessa prática, os contribuintes são onerados de forma indevida, pois pagam imposto em montante superior ao que seria devido caso o governo respeitasse a correção anual. Sendo assim, o objetivo geral deste trabalho é compreender como a falta de correção da tabela do IRPF se relaciona com um possível desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e com um possível aprofundamento das desigualdades sociais existentes no Brasil. Os objetivos específicos almejados são 3: a definição do IRPF, demonstrando a sua base legal, princípios aplicáveis e limitações do poder de tributar; compreender se a falta de correção da tabela do imposto desrespeita o princípio da capacidade contributiva e da progressividade; compreender se a falta de correção desta tabela aprofunda as desigualdades sociais. Quanto ao método de abordagem, o trabalho se utilizará do método dedutivo, em relação a análise sobre a falta de correção da tabela do IRPF ocasionar ou não a diminuição da renda disponível e, a partir daí, sobre as implicações decorrentes desse fato. Quanto aos métodos de procedimentos, utilizar-se-á o método histórico, analisando a evolução da legislação correlata, bem como o método estatístico, para análise da correção da tabela por índices que reflitam a inflação. Como técnica de pesquisa, será efetuada a revisão teórica da legislação correlata – CF, do CTN, RIR –, bem como análise doutrinária e da jurisprudência do STF sobre o assunto. Como considerações finais, chega-se à conclusão de que a falta de correção da tabela do IRPF desrespeita o princípio da capacidade contributiva e aprofunda as desigualdades sociais.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Correção. Capacidade contributiva. Progressividade.

ABSTRACT

ABSTRACT: In 1995, the Federal Government enacted Law 9,250/1995, which abolished the Reference Tax Unit (UFIR) and converted the values of the Personal Income Tax (IRPF) table from UFIR to Reais. Since then, the Brazilian government has not properly corrected the Personal Income Tax table, alternating between periods in which there are no adjustments and others in which the correction is insufficient to cover past inflation. The most recent update of the IRPF table took place in 2015. As a result of this practice, taxpayers are unduly burdened, as they pay tax in an amount greater than what would be due if the government respected the annual correction. Therefore, the general purpose of this work is to understand how the lack of correction of the IRPF table is related to a possible disrespect to the principle of contributive capacity and a possible deepening of social inequalities existing in Brazil. The specific objectives are 3: the definition of the IRPF, demonstrating its legal basis, applicable principles, and limitations on the power to tax; understanding if the lack of correction of the tax table violates the principle of contributive capacity and progressivity; understanding if the lack of correction of this table deepens social inequalities. As for the method of approach, the work will use the deductive method, regarding the analysis of the lack of correction of the IRPF table, causing or not a decrease in disposable income and, from there, on the implications arising from this fact. As for the methods of procedures, the historical method will be used, analyzing the evolution of the related legislation, as well as the statistical method, to analyze the correction of the table by indexes that reflect inflation. As a research technique, a theoretical review of the related legislation – CF, CTN, RIR – will be carried out, as well as doctrinal analysis and STF jurisprudence on the subject. As final considerations, we conclude that the lack of correction of the IRPF table violates the principle of contributive capacity and deepens social inequalities.

Keywords: Income tax. Correction. Contributive capacity. Progressivity.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tabela de incidência mensal do IRRF – Vigência: janeiro/1996 a dezembro/2001	25
Tabela 2 – Tabela Progressiva do IRPF – Ano Calendário 2020	26
Tabela 3 – Quantidade de faixas e percentual de alíquotas de IRPF existentes no Brasil – 1979-2021.....	32
Tabela 4 – Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda IPCA 1996-2020	33
Tabela 5 – Progressiva Mensal do IRPF – Ano Calendário 2020 – Resíduos por faixa de alíquota	34
Tabela 6 – Tabela Progressiva Mensal do IRPF – Ano Calendário 2020 – em R\$	36
Tabela 7 – Tabela Progressiva Mensal corrigida pela defasagem acumulada – Ano Calendário 2020 – em R\$	36

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Isenção do IRPF em Salários-Mínimos	35
---	----

LISTAS DE ABREVIACÕES E SIGLAS

CF	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
ELR	Empregador de última instância (<i>employer of last resort</i>)
FG	Fato Gerador
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda Pessoal Física
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
STF	Supremo Tribunal Federal
TMM	Teoria Monetária Moderna

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 TRIBUTOS	15
1.1 CONCEITO DE TRIBUTO	15
1.2 FUNÇÃO DOS TRIBUTOS	18
2 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	21
3 JUSTIÇA FISCAL	25
3.1 PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE	27
3.3 A FALTA DA CORREÇÃO DA TABELA DO IRPF E A VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE	30
CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

Dentre os tributos existentes que competem a União, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está previsto expressamente no art. 153, inciso III, da Constituição Federal. A hipótese de incidência, base de cálculo e definição dos contribuintes desse tributo, encontram-se detalhados nos arts. 43 a 45 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Em 1995, a União editou a lei 9.250/1995, que extinguiu a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) e converteu os valores da tabela de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) de UFIR para Reais. Desde aquele ano, o governo brasileiro não tem corrigido adequadamente a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, alternando entre períodos em que não há reajustes da tabela do IRPF e outros em que o reajuste é insuficiente para cobrir a inflação pretérita, o que ocasiona defasagem da tabela em relação à inflação do período.

Como resultado dessa prática, os contribuintes são onerados de forma indevida, uma vez que, ano após ano, pagam IRPF em montante superior ao que seria devido caso o governo respeitasse a correção anual.

A falta da correção da tabela de IRPF ou a correção em índices inferiores ao da inflação, embora aparentemente aumentem as receitas do governo federal, provocam uma redução na renda disponível de grande parte da população.

A diminuição da renda disponível, impacta mais fortemente sobre a classe média e as camadas mais pobres da população, uma vez que estes contribuintes recebem seus salários provenientes do trabalho assalariado – seja o trabalho regular ou precarizado – ou de pequenos empreendimentos e, por isso, não têm acesso ao planejamento tributário e outros modos (lícitos ou não) de diminuição do impacto da carga tributária sobre sua renda.

Há de se questionar se essa diminuição da renda, ao longo do período, invadiria a renda necessária ao atendimento das necessidades básicas da população e, desse modo, iria além da sua real capacidade contributiva. Desse modo, o presente trabalho busca responder ao seguinte questionamento: a falta de correção da tabela do Imposto de renda pessoa Física desrespeita o princípio da capacidade contributiva e aprofunda as desigualdades sociais?

Como justificativa para o presente trabalho, verifica-se que, ano após ano, ressurgem a discussão sobre o reajuste da tabela do IRPF. Diferentes presidentes, dos mais distintos campos ideológicos, têm evitado a adoção de medidas que objetivem trazer uma solução definitiva para o tema.

Por mais justos que seja o pleito, ao menos em um primeiro momento, a correção desta distorção existente provocaria uma perda de Receitas para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o que nenhum governante deseja.

Um dos modos de se evitar a perda dessas Receitas passaria, possivelmente, pela Reforma Tributária. Ocorre que pontos relevantes sobre o assunto, que representam o aumento da tributação sobre as classes mais abastadas da nossa sociedade – tais como a instituição do Imposto sobre Grande Fortunas, a tributação de dividendos e a instituição do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) que incida sobre aviões e embarcações – não recebem apoio, nem da imprensa, nem dos grandes empresários e, tampouco, dos políticos. Desse modo, embora haja certo consenso sobre a existência do problema, há poucas atitudes práticas que visem solucionar a questão.

A atualização mais recente da tabela do IRPF ocorreu em 2015, sendo decorrente da Medida Provisória 670, posteriormente convertida na lei 13.149/2015. A correção média aplicada foi de 5,60%. A defasagem média acumulada da tabela, nesse período, é da ordem de 113,09%.

O tema em estudo apresenta relevância, tanto do ponto de vista científico, como do ponto de vista social. Do ponto de vista científico, pretende colaborar com a discussão sobre possível desrespeito aos princípios da progressividade e da capacidade contributiva ocasionada pela defasagem da tabela do IRPF. Do ponto de vista social, pretende colaborar com a discussão sobre a solução desse problema, visando promover maior justiça tributária e a diminuição do impacto sobre a classe média e os mais pobres.

Quanto ao método de abordagem, o trabalho se utilizará do método dedutivo, no que tange a análise sobre a falta de correção da tabela do IRPF ocasionar ou não a diminuição da renda disponível e, a partir daí, sobre as implicações decorrentes desse fato.

Quanto aos métodos de procedimentos, utilizar-se-á o método histórico, analisando a evolução da legislação correlata, bem como o método estatístico, para análise da correção da tabela por índices que reflitam a inflação.

Como técnicas de pesquisa, será efetuada a revisão teórica da legislação correlata – Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, do Regulamento do Imposto de Renda e das demais legislações federais sobre o Imposto de Renda Pessoa Física –, bem como análise doutrinária e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

Considerando-se o fato que o governo federal não tem promovido o reajuste devido da tabela do IRPF desde o ano de 1996, o objetivo geral do trabalho será compreender como a falta de correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física se relaciona com um possível

desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e com um possível aprofundamento das desigualdades sociais existentes no Brasil.

Visando o atingimento do objetivo geral já citado, buscar-se-á atingir três objetivos específicos, que serão detalhados nos parágrafos seguintes.

O primeiro objetivo específico do trabalho será a definição do IRPF, demonstrando a sua base legal, bem como os princípios aplicáveis e as limitações do poder de tributar aplicáveis ao Estado.

O segundo objetivo específico busca estudar se a falta de correção da tabela do IRPF desrespeita o princípio da capacidade contributiva, principalmente das camadas menos favorecidas da população.

O terceiro objetivo específico será compreender se a falta de correção desta tabela aprofunda as desigualdades sociais.

Quando à estrutura, o presente trabalho está dividido em 4 capítulos, além dessa introdução, conforme detalhado a seguir.

No primeiro capítulo, está dividido em dois subcapítulos. Na primeira subdivisão, trata-se de apresentar conceitos gerais relacionados ao tema, tais como a definição de tributo, de fato gerador, das espécies de tributo, dentre outros. Na segunda subdivisão, apresenta-se a função social do tributo, dando ênfase à Teoria Monetária Moderna.

No segundo capítulo, trata-se especificamente do Imposto de Renda Pessoa Física, apresentando o surgimento desse tributo, bem como apresenta-se a Tabela do IRPF.

O terceiro capítulo aborda o conceito de justiça social e está dividido em dois subcapítulos. Na primeira subdivisão, trata-se de conceituar os princípios da capacidade contributiva e da progressividade como pilares da justiça fiscal. Na segunda subdivisão, trata-se de demonstrar como a falta de correção da tabela do IRPF viola esses princípios.

Por fim, são apresentadas as considerações finais sobre o assunto, notadamente a constatação de que, de fato, a falta de correção da tabela do IRPF viola os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, bem como aprofunda as desigualdades sociais existentes.

1 TRIBUTOS

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Embora existam explicações doutrinárias sobre o que é o tributo, pode-se dizer que, no Brasil, esse é um conceito legalmente estabelecido. De acordo com o art. 3º, da Lei 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), “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.”

Da análise desse conceito, de acordo com Sabbag (2020), pode-se depreender que tributo é:

- a) Prestação pecuniária: o tributo deve ser pago dinheiro (moeda corrente), ou seja, não deve ser pago com bens (tributo *in natura*) ou trabalho (tributo *in labore*),
- b) Compulsória: não é um ato voluntário e/ou facultativo;
- c) Prestação diversa de sanção;
- d) Prestação instituída em lei: a hipótese de incidência do tributo deve ser um fato previsto em lei (ordinária ou complementar). O tributo pode ser instituído por Medida Provisória (MP), ressalvado os tributos instituídos por Lei Complementar (LC), conforme o art. 62, § 1.º, III, da CF;
- e) Prestação cobrada por lançamento: de acordo com o art. 142, do CTN, o lançamento é uma atividade administrativa plenamente vinculada (ou seja, não é discricionária).

Cabe destacar que, embora o tributo, em regra, deva ser pago apenas com moeda corrente (prestação pecuniária), o próprio CTN, em seu art. 156, XI, admite a dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário.

A doutrina majoritária – e o próprio o Supremo Tribunal Federal (STF) – entende que existem 5 espécies de tributos (teoria pentapartida) no sistema tributário brasileiro. De acordo com Sabbag (2020), as espécies tributárias são: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Imposto, de acordo com o art. 16 do CTN, é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

As taxas encontram previsão no art. 77 do CTN,

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.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1977).

A taxa vincula-se a uma ação estatal, cujo fato gerador será, conforme art. 79 do CTN, a utilização de um serviço público, de modo: a) efetivo, quando usufruído a qualquer título; b) potencial, quando, sendo de utilização compulsória, for posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. As taxas podem ser de dois tipos: taxa de polícia, também denominada taxa de fiscalização; de serviço, cobrada em razão da prestação de um serviço público específico (é possível identificar o serviço que está sendo prestado) e divisível (é possível identificar o contribuinte que está recebendo a prestação estatal).

A contribuição de melhoria (art. 81 do CTN) pode ser instituída pelo ente estatal (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), para custear “obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. Segundo Sabbag (2020), esse tributo possui dois limites que devem ser considerados cumulativamente (duplo limite): limite individual, representado pela valorização máxima de cada imóvel individualmente considerado; limite global, que diz respeito ao valor total gasto com a obra.

A lei instituidora da contribuição de melhoria deverá obedecer ao descrito no art. 82 do CTN, a saber:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Os empréstimos compulsórios – disciplinado no art. 148 da CF – podem ser instituídos em duas situações: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Por fim, de acordo com Sabbag (2020), para se estudar as contribuições é necessário a análise dos art. 149 e 149-A da CF: contribuições federais, de competência exclusiva da União (conforme art. 149, caput, da CF); contribuições estaduais, distritais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (de acordo com art. 149, § 1.º, da CF); contribuições municipais, de competência dos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A da CF). As contribuições podem ser: parafiscais, devidas a entidades paraestatais, em função de atividades por elas desempenhadas; de interesse das categorias profissionais ou econômicas (por exemplo, anuidade do Conselho Federal de Economia – Cofecon); de intervenção no domínio econômico (as chamadas CIDEs); contribuições sociais. De acordo com o entendimento do STF¹, as contribuições sociais se dividem em: a) contribuições sociais gerais, que se destinam ao financiamento da seguridade; b) contribuições da Seguridade Social; c) outras contribuições sociais.

De acordo com Coêlho (2020), os tributos podem ser classificados em; a) reais ou pessoais; b) diretos e indiretos. Tributos pessoais são aqueles que recaem sobre as pessoas (como o IRPF) e reais aqueles que recaem sobre as coisas (como o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU). Os tributos diretos são aqueles que devem ser suportados por aqueles em que recaem, sem possibilidade de transferência (novamente, um bom exemplo é o IRPF), ao passo que os indiretos podem ser repassados a terceiros (como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS).

O CTN distingue o Fato Gerador (FG) da obrigação principal do FG da obrigação acessória. De acordo com o art. 114 do CTN, o FG é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O FG da obrigação acessória, conforme art. 115 do CTN, é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Salvo disposições legais em sentido contrário, o Fato Gerador (FG) dos tributos, de acordo com os art. 116 e 117 do Código Tributário Nacional (CTN) podem ser: no caso de situações de fato, o momento em que ocorram as circunstâncias materiais necessárias e que

1 Voto do Ministro Carlos Velloso, em 01.07.1992, no julgamento do RE 138.284-8/CE.

produzam os efeitos que lhe são próprios (por exemplo, a circulação de mercadorias); no caso das situações jurídicas, o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos da legislação aplicável (por exemplo, a transmissão de imóvel pelo registro público).

De acordo com Sabbag (2020), as limitações ao poder de tributar são as restrições impostas pela Constituição Federal às entidades dotadas do poder de tributar, visando a proteção dos interesses dos contribuintes e da própria relação existente entre os entes tributantes. As limitações – que constam nos arts. 150 a 152 da CF – são as seguintes: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, imunidades, além de outras limitações.

1.2 FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

Quando se pensa sobre a função dos tributos, a teoria tradicional nos ensina que os tributos servem para carrear recursos para custear as despesas do Estado. A Teoria Monetária Moderna (TMM), por outro lado, apresenta uma visão diferente sobre o objetivo da tributação.

De acordo com AGUIAR (2021) a TMM apresenta aspectos descritivos e prescritivos, que serão explicados abaixo.

Em relação ao aspecto descritivo, segundo essa teoria, os governos que emitem moeda soberana não sofrem restrições em seus gastos e, desse modo, as constantes comparações entre o orçamento governamental e o orçamento familiar são equivocadas, uma vez que os governos soberanos – ao contrário dos entes privados – não correm o risco de insolvência. Nessa visão, a moeda é uma unidade de conta que representa uma dívida do Estado para com seu detentor. Uma vez que o Estado detém o monopólio da emissão, é preciso que esse ente gaste para que os particulares tenham acesso à moeda. Posteriormente, o Estado cria a demanda por moeda ao exigir que os tributos sejam pagos com ela.

Isto implica que os tributos não têm por função custear os gastos do governo, mas, primordialmente, como explicado acima, criar demanda para a moeda soberana emitida pelo Estado, além de distribuir renda, servir a objetivos microeconômicos, como incentivar ou desincentivar determinadas indústrias, e cancelar liquidez, em caso de a economia estar superaquecida. (AGUIAR, p. 4, 2021)

Quanto à tese de que um governo soberano não corre risco de insolvência, deve-se entender que os países podem estar em situações bem distintas uns dos outros. Há países que renunciam à sua política monetária ao adotarem uma moeda emitida por outro Estado, como por exemplo o Equador, que adota como moeda oficial o dólar americano. Outros países

emitem moedas que possuem baixa aceitação internacional, como é o caso do Brasil. Por fim, há países que emitem moedas com alta aceitação internacional.

Para os defensores dessa teoria, o déficit público, quando um país não está em situação de pleno emprego, é benéfico para a economia, pois a contrapartida desse déficit público seria a elevação da riqueza privada na sociedade. A maior limitação da política fiscal, nesse caso, poderia ser a inflação.

Segundo o autor, há certo consenso dos adeptos dessa teoria que a inflação no Brasil não resulta do excesso de moeda e, desse modo, rejeita-se as medidas recessivas comumente adotadas para combater à inflação, tais como o aumento da taxa básica de juros e cortes nas despesas públicas. Alternativamente, como o Brasil emite moeda de baixa aceitação internacional, advogam que se deve buscar um baixo nível de endividamento internacional, a adoção de uma política de câmbio flutuante e a manutenção de reservas cambiais em montante adequado.

Em relação ao aspecto prescritivo, os defensores dessa teoria baseiam suas prescrições sobre economia na teoria das finanças funcionais do Economista Abba Lerner, que preconizava que “as políticas fiscal e monetária do governo não devem se basear em nenhuma teoria sobre o que é ou não *a priori* mais correto, porém, nos resultados dessas políticas” (AGUIAR, p. 10, 2021)”. Segundo esse entendimento, os governos devem buscar a estabilidade de preços, o crescimento econômico e o pleno emprego, por meio de suas políticas fiscal e monetária.

Em relação à política monetária, defende-se a adoção de regime de câmbio flexível e de uma taxa de juros abaixo da taxa de crescimento da economia (podendo ser zero, inclusive).

Segundo AGUIAR (2021), a mais importante prescrição da TMM é o Estado como empregador de última instância (em inglês *employer of last resort* ou ELR). Cada cidadão teria direito a um emprego fornecido pelo Estado, com remuneração digna. A remuneração oferecida pelo Estado seria o piso salarial nacional. Essa prescrição diverge da teoria Keynesiana tradicional (*pump-priming policy*), em que os trabalhadores contratados prioritariamente são aqueles com maiores níveis de treinamento e educação, além de serem mais bem pagos. No caso do ELR, ao contrário, deve-se contratar quem queira um emprego, incluindo-se, desse modo, os trabalhadores menos qualificados.

As vantagens do ELR em relação aos programas de renda mínima, em que o Estado transfere dinheiro sem exigir uma contraprestação laboral, iriam desde o aumento do bem-estar dos beneficiados (que de fato teriam um emprego com renda digna, e não apenas um

pequeno auxílio financeiro governamental), até o aumento do rendimento da massa de trabalhadores e, conseqüentemente, do crescimento da produção nacional (derivada do aumento da renda e da capacidade de consumo desses indivíduos).

Outro argumento importante, nesse sentido, é que o ELR se constituiria em uma política contracíclica: nos momentos de crise, o Estado seria um grande empregador e garantiria uma renda digna para a população, o que ajudaria a minimizar os impactos na produção e na economia; em momentos de crescimento econômico, a iniciativa privada ofereceria melhores salários para poder contar com esses trabalhadores empregados anteriormente pelo governo. Além disso, no período em que as pessoas trabalhassem para o governo poderiam ser treinadas (*on the job training*), podendo aumentar a empregabilidade dessas pessoas no futuro ou, ao menos, evitando-se que percam empregabilidade devido a longos períodos de inatividade.

De acordo com Gomes & Lourenço (2012), a implantação do ELR traria como benefícios a eliminação do desemprego estrutural, a redução da precarização da remuneração e das condições de trabalho, a redução ou eliminação da miséria absoluta, a promoção de maior estabilidade de preços (quando os trabalhadores pressionam para receber um aumento superior ao diferencial de produtividade, as empresas podem demiti-los e contratar trabalhadores do estoque regulador).

Conforme Gomes & Lourenço (2012) o estado passa a oferecer constantemente o emprego básico do setor público (EBSP) para todos aqueles que quiserem trabalhar por um salário pré-fixado chamado de salário básico do setor público (SBSP). Os autores destacam que o tipo de trabalho executado por esses trabalhadores seria diferente do executado por empresas privadas que visam o lucro, para se evitar a concorrência por mão de obra. Além disso, poderiam ser usadas inclusive em setores que ocasionam a redução dos custos de empresas privadas, como exemplo, na restauração e construção de infraestrutura pública.

2 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Em relação aos conceitos apresentados, pode-se que o IRPF é tributo da espécie imposto, pessoal e direto, cujo fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica (proveniente do trabalho, do capital ou de ambos).

A hipótese de incidência, base de cálculo e definição dos contribuintes desse tributo, encontram-se detalhados nos arts. 43 a 45 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

A história da tributação de rendimentos no Brasil, segundo Nobre (2014), se inicia com a edição da Lei 317/1843, no reinado de D. Pedro II, que orçou as receitas e fixou as despesas para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. O art. 23 da referida lei criou um imposto progressivo sobre os rendimentos recebidos dos cofres públicos, que vigorou por 2 anos. O Imposto de Renda, contudo, só foi instituído 31/12/1922, por força do art. 31, da Lei 4.625/1922. Desse modo

Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária para o exercício de 1923, estava instituído o imposto geral sobre a renda no país, embora, anteriormente, tenha havido tributação pontual sobre a renda, mas sem repartição própria nem funcionários com dedicação exclusiva ao imposto de renda. Antes de 1922, tivemos o imposto sobre vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltaria a ser cobrado algumas vezes, o imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros. (NÓBREGA, p. 31, 2014)

Em 1923, de acordo com Kanitz (2018), foi acrescentada na lei 4.783/1923 a previsão do Imposto sobre a Renda. Apenas em 1934, contudo, esse tema passou a fazer parte da Constituição Federal.

Atualmente, o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza está regulamentado pelo Decreto 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Dentre os tributos existentes que competem a União, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) está previsto expressamente no art. 153, inciso III, da Constituição Federal (CF1988). Conforme o inciso I, do § 2º, do mesmo artigo, o IR “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Nesse contexto, é ainda importante destacar princípio do tratamento isonômico contido no art. 150, II, da CF1988, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988).

De acordo com Coêlho (2020), quando se combina o art. 153, § 2º, I, com o art. 150, II, ambos da CF, verifica-se a determinação do constituinte no sentido do IR ter caráter geral (incide sobre todos os rendimentos), universal (deve ser pago por todos), que respeite a capacidade contributiva – igual para aqueles que estão em situação semelhante e desigual para uma classe de pessoas, na medida de sua desigualdade – e, em função dela, seja progressivo (respeitando a proporcionalidade na incidência do tributo). O Imposto de Renda possui três repartições: IR das pessoas jurídicas; IR das pessoas físicas; IR incidente nas fontes, podendo ser por antecipação ou por incidência única final. Os ganhos de capital, por sua vez, são diversos e requerem regulamentações específicas em razão de suas peculiaridades.

Para saber quando se dá a ocorrência do IR, deve haver uma delimitação temporal. Além disso, a definição temporal é importante para delimitar a legislação aplicável ao caso concreto – uma vez que as leis se alteram ao longo do tempo – e para garantir a aplicação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade. O princípio da anterioridade veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b, da CF). O princípio da irretroatividade determina que os a lei deve abranger fatos geradores posteriores à vigência.

Doutrinariamente, nos ensinamentos de Coêlho (2020), há três concepções, atualmente, sobre o momento da ocorrência do fato gerador do IR, a saber: a) é uma situação jurídica (não uma situação de fato), ou seja, ficaria pendente até que se concretizasse aquilo descrito na legislação aplicável; b) é complexivo, ou seja, composto de vários fatos ocorridos ao longo de determinado período; c) é fixado livremente pelo legislador.

Em relação à primeira concepção, deve-se o contido no art. 105 do CTN, segundo o qual “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. O autor argumenta, contudo, que os fatos jurídicos tributários são aplicáveis apenas a negócios jurídicos futuros, pois embora o art. 105 do CTN afirme que a legislação tributária se aplique a fatos geradores futuros e aos pendentes, no caso do FG, o que estaria pendente de uma condição seria o negócio jurídico subjacente. Uma vez ocorrido o negócio jurídico, o FG também ocorreria. Não é desnecessário relembrar que as condições são elementos incidentais dos negócios jurídicos bilaterais, podendo ser resolutórias (não impedem o aperfeiçoamento do ato, mas supõem uma condição que pode ensejar o seu desfazimento) ou suspensivas (o ato não se aperfeiçoa enquanto a condição não se concretize). Além disso, a data final do ano-base não seria uma condição (evento futuro e

incerto) como entendem os defensores dessa teoria, mas um termo (evento futuro e certo), o que ajudaria a demonstrar o equívoco de tal entendimento.

Em relação à segunda concepção, o autor argumenta que se o IR for considerado complexo, iniciando-se em 01 de janeiro do ano-base e encerrando-se em 31 de dezembro do mesmo ano, o FG se aperfeiçoaria apenas nesse último dia, o que abriria a possibilidade de desrespeito aos princípios da anterioridade e da irretroatividade: uma legislação aprovada no dia 31 de dezembro poderia incidir sobre FG ocorrido mesmo antes de sua vigência. Essa situação (aplicação lei posterior aos fatos geradores anteriores) era admitida pela Súmula 584² do STF, cujo entendimento foi superado por ser incompatível com os princípios da irretroatividade e da anterioridade, conforme RE 159180 (STF. Plenário, Rel. Marco Aurélio, julgado em 22/06/2020, Info 987 – clipping).

Por fim, em relação a terceira concepção, o autor afirma que esta situação não encontra respaldo na realidade fática.

O IR é um imposto periódico e anual, regulado por lei prévia, conforme os ensinamentos de Coêlho (2020). Para sustentar esse entendimento, o autor compara esse tributo com o outro imposto periódico, o IPTU, em que a legislação determina que será sujeito passivo o proprietário na data “x”, embora o imóvel possa ter tido diferentes proprietários ao longo do período (um ano). Ocorre que, no caso do IR, não há uma data específica, mas um período específico (anual), para que se considere ocorrido o FG.

O IR deve ser progressivo, como determinado no art. 153, § 2º, I da CF1988. Para atender a essa determinação, há uma tabela em que constam diferentes alíquotas por faixa de rendimentos.

Em 1996, com a edição da lei 9.250/1995 houve, além da conversão da tabela do IR existente de UFIR para Reais, houve a supressão de faixa de alíquota de 35%.

Tabela 1 – Tabela de incidência mensal do IRRF – Vigência: janeiro/1996 a dezembro/2001

De	Até	Alíquota (%)	Dedução (R\$)
0,00	900,00	Isento	0,00
900,01	1.800,00	15,00	135,00
1.800,01	3.751,05	25,00	315,00
Dependentes: R\$ 90,00			

Fonte: Kanitz (2018, p. 5)

2 Súmula 584-STF: Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

De acordo com Kanitz (2018), a tabela do IRPF não sofreu reajustes até o ano de 2002, quando, foi estabelecida de correção de 17,5%, conforme a lei 10.451/2002, cuja tabela vigorou até o ano de 2004.

Em 2005, a lei 11.119/2005 promoveu o reajuste da tabela de IRPF (e das deduções) em 10%, vigorando de janeiro de 2005 a dezembro de 2006. No ano seguinte, a lei 11.311/2006 reajustou a tabela e o valor dedutível por dependentes em 8%.

A tabela do IRPF foi reajustada novamente por meio da lei 11.482/2007. Essa lei estabeleceu um reajuste anual de 4,5% para o período compreendido entre os anos de 2007 e 2010. No ano de 2009, a lei 11.495/2009 incluiu a alíquota de 22,5%, dando à tabela do IRPF a configuração adotada até hoje.

No período compreendido entre os anos de 2011 e 2014, novamente ocorreram reajustes anuais no percentual de 4,5%, conforme determinado pela Medida Provisória 528, posteriormente convertida na lei 12.469/2011.

A atualização mais recente da tabela do IRPF ocorreu por meio da Medida Provisória 670, posteriormente convertida na lei 13.149/2015, em que se estabeleceu um reajuste diferenciado por faixas: 6,5% para a primeira (contribuintes isentos) e a segunda faixa (alíquota de 7,5%); 5,5% para a terceira faixa (alíquota de 15%); 5% para a quarta faixa (alíquota de 22,5%); 4,5% para a última faixa (alíquota de 27,5%).

Abaixo, apresenta-se a tabela do IRPF atualmente vigente.

Tabela 2 – Tabela Progressiva do IRPF – Ano Calendário 2020

Base de cálculo (R\$)		Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Mínimo	Máximo		
0,00	1.903,98	0,00	0,00
1.903,99	2.826,65	7,50	142,80
2.826,66	3.751,05	15,00	281,20
3.751,06	4.664,68	22,50	636,13
4.664,69		27,50	869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil³

³ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#tabelas-de-incidencia-mensal>

3 JUSTIÇA FISCAL

Conforme nos ensina, “a justiça fiscal é justiça de algum modo comutativa, distributiva, repressiva, social, legal e equitativa” (Godoy, p. 1, 2013). Estas características da justiça social serão explicadas nos parágrafos seguintes.

Para o autor, o termo comutatividade está atrelado à ideia de extrair, de cada pessoa, por meio de tributos, aquilo que for efetivamente devido, pois a comutatividade sugere a troca desse dinheiro por bens e serviços ofertados pelo Estado.

O aspecto da distributividade está relacionado a distribuição dos encargos sociais pelos componentes da sociedade. Ocorre que a distribuição pura e simples desses custos teria caráter regressivo, uma vez que oneraria proporcionalmente mais aqueles indivíduos mais pobres. Desse modo, essa distribuição deve ocorrer respeitando a capacidade contributiva de cada um.

A repressividade diz respeito à necessidade de repressão enérgica, por parte do Estado, quando não há o recolhimento voluntário dos tributos. Para o autor, quando não há essa repressão, podem ocorrer dois efeitos nefastos para a economia: desvios da concorrência (por exemplo, concorrência desleal) e *free-riding* (ou efeito carona, que se manifesta, por exemplo, quando alguém usufrui indevidamente de um bem ou serviço, sem arcar com os custos devidos).

A justiça fiscal é uma justiça social porque ocasiona o socorro mútuo entre os membros da sociedade.

Quanto a legalidade, refere-se ao fato de a justiça social decorrer da reserva legal e dever respeitar o processo legal. Nesse sentido, tanto a criação de um tributo, quanto a discussão sobre o recolhimento dos tributos no caso concreto (em âmbito administrativo ou judicial) se dá nos limites definidos pela legislação.

Por fim, justiça social deve ser equitativa, ou seja, as instituições públicas devem ser norteadas por uma espécie de “razão pública”, buscando a justiça na formulação das políticas públicas.

Pode-se dizer, desse modo, que a justiça fiscal é uma combinação dessas características, um termo médio, que busca a adequada distribuição de encargos e resultados entre os membros da sociedade. Em outros termos, “para ser justo, o tributo deve cumprir a função social de promover o bem-estar da população”. (Alves, 2020, p. 68)

Analisando a Carta Magna, verifica-se que os objetivos da República Federativa do Brasil são aqueles descritos no art. 3º da Constituição Federal de 1988 (CF/1988): construir

uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Pode-se dizer que os objetivos da república brasileira buscam a construção de uma sociedade mais justa e igualitária. Para o atingimento desses objetivos, é imprescindível a busca da justiça fiscal.

Segundo Alves (2020), a função social está implícita nos tributos há muito tempo – por exemplo, no período feudal o pagamento do tributo estava ligado ao recebimento da proteção estatal. A preocupação como um sistema arrecadatório mais justo, contudo, começou a ocorrer apenas por volta do século XIX, quando estudiosos.

Cada sociedade escolhe o modelo social que julga mais adequado e o quanto de intervenção estatal consideraria aceitável. De acordo com Alves (2020), uma vez que o Brasil é um Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF/1988) e um Estado Democrático Social (3º da CF/1988), as políticas públicas devem ser voltadas à redução das desigualdades sociais e ao desenvolvimento econômico.

Giambiagi & Além (2008), ensinam que a política fiscal do Estado possui três funções, a saber: função alocativa, que é a capacidade do governo de oferecer bens públicos; função distributiva, de acordo com a qual o governo interfere na economia visando ajustar a distribuição de renda na sociedade; função estabilizadora, em que o governo busca estabilizar o nível de emprego e o nível de preços, bem como obter taxas de crescimento da economia nacional de modo a desenvolver o país.

De acordo Becker (2010), uma vez que a tributação é que garante a manutenção do Estado “o bem-estar da sociedade é, portanto, uma variável que depende da aplicabilidade devida dos tributos arrecadados pelo Estado.” Desse modo, ao aplicar os recursos de modo adequado, o Estado promoveria o bem-estar social. Nesse sentido,

A tributação deve ser um mecanismo para garantir a manutenção do Estado a fim deste último gerar possibilidades para manter seus preceitos estatais. O bem-estar da sociedade é, portanto, uma variável que depende da aplicabilidade devida dos tributos arrecadados pelo Estado. (Domingos, p. 32, 2015)

É no desempenho da função distributiva do governo que adota políticas que podem aumentar ou diminuir o grau de justiça fiscal de um país.

3.1 PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE

A doutrina mais moderna classifica as normas constitucionais entre regras e princípios, segundo Mendes & Branco (2012). De modo geral, tanto regras como princípios são consideradas como normas, uma vez que descrevem aquilo que deve ser, além de ambas valerm-se de categorias deontológicas comuns às normas, a saber: o mandado (determina-se algo), a permissão (faculta-se algo) e a proibição (veda-se algo). Embora tanto princípios quanto regras sejam dotados de generalidade e abstração, os princípios possuiriam normas com teor mais aberto do que as regras ou, em outras palavras, os princípios seriam padrões que expressam exigências de justiça.

Os países de tradição jurídica romano-germânica – dentre os quais, Portugal – citam poucos princípios tributários em suas Constituições, de acordo com Coêlho (2020). O ocorre na Inglaterra – berço da *Common Law* – que apresenta poucos princípios tributários, de modo esparso, nos documentos históricos que formam a sua Constituição. Segundo o autor, o Brasil, por sua vez, deve ser o país cuja constituição é a mais extensa e minuciosa em termos de tributação. O autor destaca que, tendo isso em mente, pode-se chegar a três conclusões: os fundamentos constitucionais brasileiros se iniciam na constituição e se projetam para a legislação dos entes políticos; os juristas e operadores do direito devem priorizar o direito tributário constitucional, uma vez aí está o fundamento da ordem jurídico-tributária; as doutrinas estrangeiras devem ser acolhidas com cautela, devido às diferenças constitucionais existentes.

O princípio da capacidade econômica, no ensinamento de Coêlho (2020), reflete a aptidão do indivíduo ser sujeito passivo de tributos e, desse modo, colaborar para que o Estado faça frente aos gastos públicos. Desse modo, o princípio da capacidade econômica é o que operacionaliza o princípio da igualdade – e o sentido de justiça – na esfera tributária.

O princípio da capacidade econômica pode ser dividido em objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal). Segundo Giardina (1961), quando se considera apenas a capacidade objetiva absoluta, o legislador deve eleger como hipótese de incidência de tributos fatos que, em abstrato, sejam indícios de capacidade econômica e, além disso, deve visar tributar apenas a riqueza líquida (deduzida dos gastos necessários à geração dessa riqueza). A capacidade econômica relativa ou pessoal, por outro lado, busca a aptidão contributiva real de determinado indivíduo, considerando-se, desse modo suas despesas pessoais inafastáveis (alimentação, educação, vestuário, moradia etc.). Novamente, a tributação deve incidir sobre a renda líquida do contribuinte.

Conforme nos ensina Coêlho (2020) a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributo, ou seja, a capacidade do indivíduo contribuir para custear o gasto público. Considera-se subjetiva quando leva em consideração o indivíduo (capacidade econômica real). De outro modo, é objetiva quando considera manifestações do poder aquisitivo do indivíduo (possuir um imóvel ou um veículo, por exemplo).

É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

- a) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;
- b) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*. (Coêlho, 2020, p. 120)

A capacidade contributiva é a “idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos” (Baleeiro, 1984, p. 266).

Coêlho (2020) destaca que o respeito ao princípio da capacidade contributiva deve se impor não apenas na confecção das leis tributárias, mas também na aplicação dessas mesmas leis. Desse modo, o legislador deve respeito a esse princípio tanto de modo positivo quando negativo (abster-se de violá-lo), ao passo que o juiz deve analisar se o caso (em abstrato e em concreto), não fere esse princípio.

De acordo com Sabbag (2020), o princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º do art. 145, da Constituição Federal (CF) e tem por objetivo a busca da justiça fiscal ou justiça distributiva. De acordo com esse artigo, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)” (BRASIL, 1988). Para o autor, há dois aspectos relevantes contidos no teor desse dispositivo: 1) a menção exclusiva a “impostos”; 2) a expressão “sempre que possível”.

Quanto ao primeiro aspecto, entende-se esse princípio é aplicável a outros tributos. A título de exemplo, o STF já se pronunciou no sentido desse princípio ser aplicável à taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (AgRegRE 176.382-5/CE-2000). No mesmo sentido, Coêlho (2020) defende que, uma vez que a capacidade de contribuir é uma medida pessoal, pouco importa a natureza jurídica das espécies tributárias.

Em relação ao segundo aspecto, a expressão precisa ser interpretada de acordo com as possibilidades técnicas de cada imposto. Os meios de exteriorização ou possibilidades de concretização da capacidade contributiva, para esse autor, são os seguintes:

- a) progressividade: nessa técnica existem alíquotas variadas: o aumento se dá na medida em que se aumenta a base cálculo, sem haver uma proporcionalidade direta, ou seja, quando a mudança na base de cálculos pode mudar a alíquota;
- b) proporcionalidade: há incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis, ou seja, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota será a mesma;
- c) seletividade: pode-se gravar com alíquotas maiores os bens menos essenciais.

Para Coêlho (2020), a progressividade não é apenas um princípio constitucional, mas um instrumento técnico. Desse modo, à medida que cresce o montante tributável – que, por sua vez, indica a capacidade econômica do contribuinte – se eleva a alíquota do imposto. A adoção da progressividade é obrigatória, conforme o art. 153, § 2º, I, da CF. Além disso, cabe ao legislador ordinário conferir-lhe eficácia.

Desde a sua criação, até o ano 1988, o IRPF chegou a possuir diversas alíquotas que variavam de zero a 60%, ainda que a progressividade, nesse período, não fosse uma determinação constitucional. No período compreendido entre 1983 e 1985, a tabela do IRPF chegou a possuir 13 níveis, de acordo com Massaoka & Reis (2009). Após a edição da lei 7.713, contudo, houve a diminuição de números de alíquotas. No ano de 1989, por exemplo, existiam apenas 2 alíquotas (15% e 27,5%), o que reduzia em muita a progressividade do imposto.

Tabela 3 – Quantidade de faixas e percentual de alíquotas de IRPF existentes no Brasil – 1979-2021

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% a 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2008	2	15% e 27,5%
2009 a 2021	4	7,5% a 27,5

Fonte: Massaoka (2009) p. 8 – atualizado pelo autor (período 2009-2021).

3.3 A FALTA DA CORREÇÃO DA TABELA DO IRPF E A VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE

Em 1994, com o lançamento do plano real, o Brasil começava a controlar um problema que já durava três décadas: a inflação. Embora alcançando a estabilização de preços, de acordo com Giambiagi (2011), o país enfrentava grandes desafios macroeconômicos, dentre os quais a crise fiscal, que se caracterizava pelo déficit primário do setor público consolidado, por déficit público nominal superior a 6% e pelo crescimento da dívida pública.

A tabela do Imposto de Renda sofria reajustes periódicos até o ano 1995, de acordo com o SINDIFISCO (2021). Em 1995, contudo, a União editou a lei 9.250/1995, que extinguiu a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) e converteu os valores da tabela de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) de UFIR para Reais. Desde aquele ano, o governo brasileiro não tem corrigido adequadamente a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, alternando entre períodos em que não há reajustes da tabela do IRPF e outros em que o reajuste é insuficiente para cobrir a inflação pretérita, o que ocasiona defasagem da tabela em relação à inflação do período.

A tabela abaixo compara a correção efetuada na tabela de imposto de renda com a inflação acumulada, utilizando-se como indicador Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo⁴ (IPCA). Cabe destacar que, uma vez que a inflação de um ano incide sobre a base do ano anterior, o total apresentado nessa tabela não representa a soma de todos os valores, mas o produto deles.

4 O Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) é divulgado mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e visa medir a inflação sobre o consumo pessoal das famílias.

Tabela 4 – Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda IPCA 1996-2020

Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Resíduo	Resíduo acumulado
1996	9,56	0,00	9,56	9,56
1997	5,22	0,00	5,22	15,28
1998	1,66	0,00	1,66	17,19
1999	8,94	0,00	8,94	27,67
2000	5,97	0,00	5,97	35,29
2001	7,62	0,00	7,62	45,60
2002	12,53	17,50	-4,23	39,44
2003	9,30	0,00	9,30	52,41
2004	7,60	0,00	7,60	63,99
2005	5,69	10,00	-3,92	57,57
2006	3,14	8,00	-4,50	50,48
2007	4,46	4,50	-0,04	50,42
2008	5,90	4,50	1,34	52,44
2009	4,31	4,50	-0,18	52,16
2010	5,91	4,50	1,35	54,21
2011	6,50	4,50	1,92	57,17
2012	5,84	4,50	1,28	59,18
2013	5,91	4,50	1,35	61,33
2014	6,41	4,50	1,83	64,28
2015	10,67	5,60	4,80	72,17
2016	6,29	0,00	6,29	83,00
2017	2,95	0,00	2,95	88,39
2018	3,75	0,00	3,75	95,45
2019	4,31	0,00	4,32	103,87
2020	4,52	0,00	4,52	113,09
Total	346,69	109,63	113,09	113,09

Fonte: Sindifisco (2021) p. 5

Analisando as informações acima, percebe-se que a defasagem média acumulada da tabela é da ordem de 113,09%, pois enquanto a inflação acumulada foi de 346,69%, as correções somaram apenas 109,63% nesse período.

A tabela abaixo mostra resíduo acumulado – ou seja, de o quanto a tabela está defasada em relação à inflação do período – entre os anos de 1996 e 2020, por faixa de alíquotas.

Tabela 5 – Progressiva Mensal do IRPF – Ano Calendário 2020 – Resíduos por faixa de alíquota

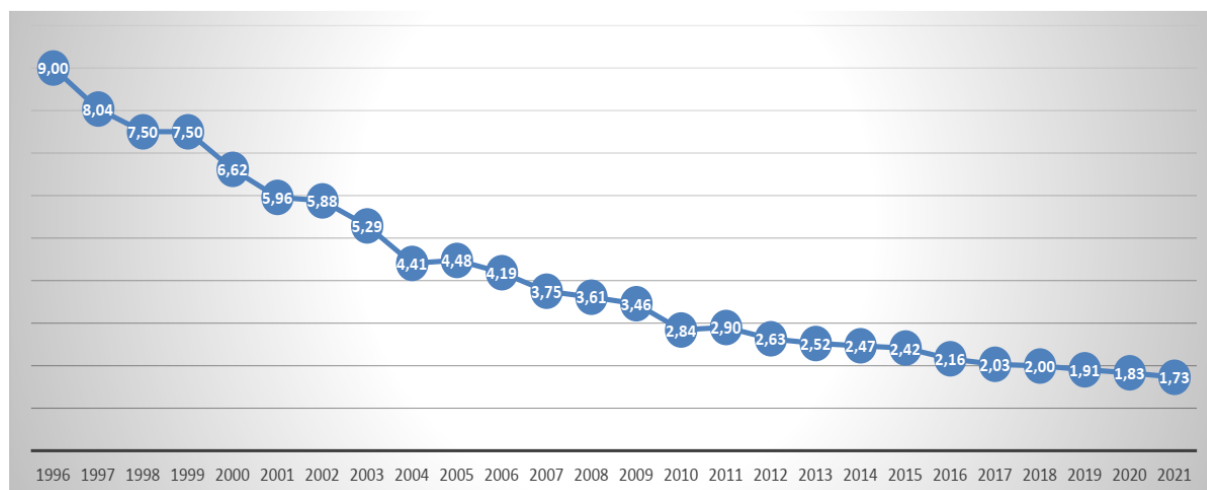
Faixas de Alíquota	IPCA acumulado em 2020	Correção da Tabela em 2020	Defasagem acumulada	Resíduo acumulado de 1996 ate dez/2020
Faixa de isenção	4,52	0,00	4,52	111,29
Faixa de 7,5%	4,52	0,00	4,52	111,29
Faixa de 15%	4,52	0,00	4,52	113,29
Faixa de 22,5%	4,52	0,00	4,52	114,31
Faixa de 27,5%	4,52	0,00	4,52	115,33

Fonte: Sindifisco (2021, p. 5)

Quando analisamos a tabela acima, verificamos que há uma pequena variação entre o resíduo acumulado por faixas alíquotas. Nesse caso, embora aparentemente se onere mais as faixas de rendas mais altas, o impacto ainda será proporcionalmente maior nas faixas que possuem menor renda.

Quando analisamos a faixa de renda das pessoas consideradas isentas, com relação a quantidade de salários mínimos recebido, verificamos que a tendência é decrescente, ou seja, na maior parte do período estudado, o limite de salários mínimos considerados como “faixa de isenção” e cada vez menor, o que ocasiona um aumento de contribuintes nas faixas tributáveis.

Figura 1 – Isenção do IRPF em Salários-Mínimos



Fonte: Sindifisco (2021, p. 6)

Analisando o gráfico acima, pode-se afirmar que as classes sociais menos favorecidas suportam, proporcionalmente, a maior parte desse ônus. A título de exemplo, quando se

compara a faixa de isenção, mensurada pela quantidade de salários-mínimos, percebemos que essa relação caiu de 9 salários-mínimos (em 1996), para apenas 1,73 salários-mínimos (em 2021).

A atualização mais recente da tabela do IRPF ocorreu em 2015, sendo decorrente da Medida Provisória 670, posteriormente convertida na lei 13.149/2015. A correção média aplicada foi de 5,60%.

Como resultado dessa prática, os contribuintes são onerados de forma indevida, uma vez que, ano após ano, pagam IRPF em montante superior ao que seria devido caso o governo respeitasse a correção anual.

Tabela 6 – Tabela Progressiva Mensal do IRPF – Ano Calendário 2020 – em R\$

De	Até	Alíquota	Dedução
0,00	1.903,98	isento	-
1.903,99	2.826,65	7,50%	142,80
2.826,66	3.751,05	15,00%	354,80
3.751,06	4.664,68	22,50%	636,13
acima de 4.664,68		27,50%	869,36

Dedução por dependente: R\$ 189,59

Educação – Dedução anual individual: R\$ 3.561,50

Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$ 1.903,98

Fonte: Sindifisco (2021, p. 7)

De acordo com Sindifisco (2021), quando se analisa a defasagem da tabela do IRPF existente atualmente, percebe-se que a correção deve abranger a todas as deduções possíveis, “especialmente às deduções com dependentes, às despesas com educação e à parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensões e transferência para reserva remunerada ou reforma, pagos aos contribuintes com mais de 65 anos de idade” (SINDIFISCO, 2021, p.7).

Tabela 7 – Tabela Progressiva Mensal corrigida pela defasagem acumulada – Ano Calendário
2020 – em R\$

De	Até	Correção	Alíquota	Dedução
0,00	4.022,89	111,29	isento	-
4.022,90	5.972,39	111,59	7,50%	301,72
5.972,40	8.000,66	113,29	15,00%	749,65
8.000,67	9.996,73	114,31	22,50%	1.349,70
acima de 9.996,73		115,33	27,50%	1.849,53

Dedução por dependente: R\$ 404,02

Educação - Dedução anual individual: R\$ 7.589,61

Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$ 4.022,89

Fonte: Sindifisco (2021, p. 7)

Caso esses valores fossem atualizados, o desconto por dependentes seria, atualmente, R\$ 404,02 mensais ou R\$ 4.850,40 anuais, em vez de R\$ 189,59 por mês (R\$ 2.275,08 no ano). A dedução por educação deveria ser de R\$ 7.589,61, em vez de R\$ 3.561,50.

O estudo advoga, ainda, em favor de uma legislação menos restritivas com relação a gastos de saúde. Como exemplo, recorda que não se admite a dedução dos valores gastos com medicamentos, exceto aqueles fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar. Nesse caso, argumenta-se que a parcela que o contribuinte gasta com medicamentos não deveria ser tributada, uma vez que a capacidade contributiva só existiria após deduzidos os gastos necessários à sobrevivência. No mesmo sentido, entende-se que a dedução de moradia na base de cálculo do IR deveria voltar a ser considerada: até 1998, podia-se abater do IRPF os valores gastos com juros para financiamento da casa própria ou os valores gastos com aluguéis.

Quando deixa de corrigir a tabela do IRPF – ou corrige apenas parcialmente – o governo se apropria da diferença existente entre o índice de correção e a inflação, diminuindo a renda de todos os contribuintes, o que implica em outro problema: a tributação de contribuintes que não obtiveram ganhos reais. Essa situação representa uma ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, além de caracterizar “uma política regressiva, desprovida de um senso maior de justiça fiscal e que, por estas razões, conduz à ampliação das desigualdades distributivas do País” (SINDIFISCO, p. 8, 2021).

A título de exemplo, o Sindifisco (2021), apresenta uma simulação em que uma pessoa que ganha R\$ 5 mil paga, atualmente, R\$ 505,64 de imposto, mas deveria pagar R\$ 73,28, caso a tabela fosse corrigida considerando-se a inflação. Nesse exemplo, o imposto pago é 589,98% maior do que o devido.

Outro fato pernicioso que decorre da falta correção do tributo é a cobrança de tributo de milhões de pessoas que deveriam estar isentas do imposto. O número de isentos mais do que dobraria com a correção da tabela do IRFP.

De acordo com Sindifisco (2021), caso fosse realizado o reajuste integral da tabela, considerando-se o ano de 2018, dez milhões, quinhentos e setenta e seis mil declarantes seriam adicionados aos 10,917 milhões de contribuintes isentos naquele ano, totalizando vinte e um milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e setenta e sete declarante isentos.

Ao analisarmos o que foi apresentado anteriormente, poder-se-ia argumentar que a falta de reajustes na tabela do IRPF representaria uma majoração de tributos, por via indireta, o que atentaria contra o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o Estado tributaria pessoas que não possuem renda para arcar com esse imposto.

No mesmo sentido, uma vez admitindo-se que o cidadão está pagando um imposto indevido, ou, ao menos, superior ao que seria devido, poder-se-ia entender que haveria enriquecimento sem causa do Estado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A extinção da UFIR – que ocasionava a correção, pode-se dizer, automática do IRPF – e a consequente adoção de uma tabela fixa – que depende da vontade política do governante de ocasião –, é uma política fiscal inicialmente adotada no ano de 1996, mas utilizada sistematicamente por todos os governantes do Executivo Federal desde então.

A falta da correção da tabela de IRPF, ou a correção em índices inferiores ao da inflação, embora possa aumentar as receitas do governo federal inicialmente, provoca uma redução na renda disponível de grande parte da população.

A diminuição da renda disponível, conforme apresentado, tem impacto maior sobre a classe média e as camadas mais pobres da população, uma vez que estes contribuintes recebem seus salários provenientes do trabalho assalariado – seja o trabalho regular ou precarizado – ou de pequenos empreendimentos e, por isso, não têm acesso ao planejamento tributário e outros modos (lícitos ou não) de diminuição do impacto da carga tributária sobre sua renda.

Embora o Imposto de Renda, por definição, seja um tributo não contraprestacional, ou seja, não requer uma atividade estatal que justifique a sua cobrança, não há justificativa plausível para o governo federal, ano após ano, aumentar a carga tributária sobre a população, haja vista que o incremento da arrecadação decorre, tão somente, de um artifício contábil. Sendo assim, entende-se que há uma transferência indevida da renda de parte dos contribuintes para o Estado. Poder-se-ia argumentar, inclusive, a configuração de eventual enriquecimento sem causa do Estado

Essa política vai em sentido contrário ao determinado na Constituição Federal, pois é regressiva e não contribui para se atingir os objetivos da República Federativa do Brasil – notadamente a diminuição das desigualdades sociais e regionais. Em sentido contrário, por atingir as camadas mais pobres, essa política aprofunda as desigualdades sociais e contribui para o aumento da concentração de renda em uma sociedade sabidamente desigual.

Retomando o questionamento que guiou a elaboração do presente trabalho, pode-se afirmar que, de fato, a falta de correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física desrespeita o princípio da capacidade contributiva e aprofunda as desigualdades sociais.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a importância da necessidade da correção anual da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, e das parcelas dedutíveis, bem como a eliminação da defasagem existente em relação à inflação do período, é questão não apenas de

justiça social, mas de respeito à progressividade do tributo e à capacidade contributiva do cidadão.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Júlio César de. Novo modelo de constituição fiscal para o Brasil Pós-Pandemia: **uma proposta baseada na Teoria Monetária Moderna**. 2021. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/346354985_Aguiar_JC_de_Novo_modelo_de_constituicao_fiscal_para_o_Brasil_pos_pandemia_uma_proposta_baseada_na_TMM . Acesso em 05 de jul 2021
- ALVES, Carol. **Justiça Fiscal**: o combate à regressividade do Sistema Tributário Nacional. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 144, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/253>. Acesso em 11/09/2021.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 266. In: COÊLHO; Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense; 2020.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.76. ALVES, Carol. **Justiça Fiscal**: o combate à regressividade do Sistema Tributário Nacional. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 144, 2020.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 25 de out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 12 jul. 2021.
- BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 26 de dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 15 jul. 2021.
- BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, 21 de jul. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 18 jul. 2021.
- COÊLHO; Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense; 2020.
- DOMINGOS, S. de O. **A função social do tributo sob o enfoque do Princípio da Dignidade Humana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 32. ALVES, Carol. **Justiça Fiscal**: o combate à regressividade do Sistema Tributário Nacional. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 144, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/253>. Acesso em 11/09/2021.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas**: teoria e prática no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 2008. In: MENDES, Carlos Magno [et. al]. Introdução à economia. Florianópolis: UFSC, 2015

GIAMBIAGI et al, **Economia Brasileira Contemporânea**, Elsevier-Campus, 2011, p. 173. In: Sindifisco.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: A. Giuffrè, 1961, p. 439. In: COELHO; Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense; 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. Revista Consultor Jurídico, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>. Acesso em 15 jul. 21.

GOMES, Zoraide Bezerra; LOURENÇO, André Luís Cabral de. **O Estado como empregador de última instância**: uma proposta de pleno emprego, estabilidade e condições dignas de trabalho para o Brasil. In: Economia e Sociedade, v. 21, n. 3 (46), p. 485-519, dez. 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-06182012000300002>. Acesso em 01/10/2021, às 20h.

KANITZ, Melissa Teresa; et. al **Aumento dos custos tributários para as famílias brasileiras decorrente da não atualização monetária da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4429>

MASSAOKA, Helio; REIS, João Batista dos. A progressividade e o reajuste necessário na tabela do imposto de renda pessoa física. Revista de Direito Público. Londrina, v. 4, p. 27-40, jan-abr 2009. Disponível em :

NÓBREGA; Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil**, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>

SABBAG; Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. São Paulo: Forense; 2020

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SINDIFISCO NACIONAL). **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/01/Defasagem-imposto-de-renda-1996-a-2020-sindifisco-12jan2021.pdf>. Acesso em 28 mai 2021.