

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

REJANE FRANCESCHINI

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

**Porto Alegre
2016**

REJANE FRANCESCHINI

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obter o título de Bacharel em Economia.

Orientadora: Prof^ª Dra. Rosa Angela Chieza.

**Porto Alegre
2016**

CIP - Catalogação na Publicação

Franceschini, Rejane

Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil / Rejane Franceschini. -- 2016.
66 f.

Orientadora: Rosa Angela Chieza.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Ciências Econômicas, Curso de Ciências Econômicas,
Porto Alegre, BR-RS, 2016.

1. Tributação Equitativa. 2. Justiça Fiscal. 3.
Progressividade. 4. Imposto de Renda da Pessoa
Física. I. Chieza, Rosa Angela, orient. II. Título.

REJANE FRANCESCHINI

PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obter o título de Bacharel em Economia.

Orientadora: Prof^ª Dra. Rosa Angela Chieza.

Aprovada em: Porto Alegre, 28 de junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dra. Rosa Angela Chieza – Orientadora
UFRGS

Prof. Dr. Eugenio Lagemann
UFRGS

Prof. Dr. Diogo Joel Demarco
UFRGS

AGRADECIMENTOS

A minha orientadora, Rosa Angela Chieza, pelo apoio fundamental nesta monografia, pela receptividade e pela dedicação.

Aos professores Eugenio Lagemann e Diogo Joel Demarco pela disponibilidade imediata em aceitar o convite para participar da banca avaliadora.

Ao auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e membro do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) Dão Real Santos, pela contribuição fundamental para realização das simulações do IRPF nesta pesquisa.

A minha mãe, meu pai e meu irmão, por me apoiar e estar presentes em todos os momentos de necessidade, mesmo que à distância.

Aos conterrâneos de Paim Filho, que com pequenas frases de apoio tornaram possível minha entrada na UFRGS.

A meus amigos da Casa do Estudante da UFRGS, por ser minha família em Porto Alegre, por compartilhar a vida comigo e me mostrar novos rumos.

A meus colegas de Economia, pelas parcerias acadêmicas ao longo do curso.

Aos infinitos amigos dos desencontros da vida, pela felicidade de estar viva.

A Victória Lança, fonte da motivação que me fez concluir este trabalho e por me fazer acreditar que tudo é possível.

RESUMO

A justiça fiscal de um Sistema Tributário Nacional (STN) depende do peso da arrecadação tributária direta. O Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) é o tributo com maior capacidade de concretizar a justiça fiscal, devido à facilidade em distinguir a capacidade contributiva individual de cada declarante demonstrada através da Renda Total informada na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF). Esta pesquisa tem por objetivo principal expor a necessidade de reformas na política tributária do IRPF no Brasil sob a luz da Teoria da Tributação Equitativa. Atualmente a tributação direta do IRPF no Brasil tem aprofundado as desigualdades econômicas e sociais da população. Considerando as normas vigentes na Constituição Federal (1988), o IRPF deveria apresentar tratamento isonômico para as rendas dos contribuintes e, observando a capacidade contributiva individual total, submeter a Renda Tributável Líquida (base de cálculo) à tabela progressiva para fins de obter o montante de Imposto Devido. A partir de dados da DIRPF ano-calendário 2013, evidencia-se algumas causas da regressividade dentro do IRPF no Brasil, dentre elas, a Alíquota Efetiva para a Renda Total apresenta uma relação decrescente ao aumento da renda dos contribuintes, ou seja, os mais ricos detêm a menor Alíquota Efetiva da DIRPF 2013. Desta forma, outro objetivo deste trabalho é elaborar simulações incorporando propostas de mudanças nas estruturas tributárias do IRPF, visando à justiça fiscal e a equidade tributária do Sistema Tributário Brasileiro, interrompendo o aumento das desigualdades na distribuição de renda no Brasil.

Palavras-chave: Distribuição de renda. Progressividade tributária. Imposto de Renda. Justiça fiscal. Equidade horizontal. Equidade vertical.

ABSTRACT

The fiscal justice of a National Tax System (STN) depends on the amount of direct tax revenue. The Personal Income Tax (IRPF) is the tax with the highest capacity to accomplish fiscal justice due to the ease of distinguishing the individual contributory capacity of each declarant, which is proved through their Total Income stated in the Personal Income Tax Declaration (DIRPF). The main goal of this research is revealing the necessity of reformation on IRPF taxation politics in Brazil in the light of Equitable Taxation Theory. Currently, the IRPF direct taxation in Brazil has deepened economic and social inequalities. Considering the actual rules in the Brazilian Federal Constitution (1988), IRPF should present isonomic treatment for contributor incomes and submit the Liquid Taxable Income (calculation basis) to the progressive table in order to obtain the amount of Tax Due, regarding the total individual contributory capacity. From DIRPF data, calendar year 2013, some causes of regressive tax in IRPF in Brazil are evidenced, among which, the Total Income Tax Rate presents a decreasing relation to the increase of contributor income, that is, the richest keep the lowest DIRPF Tax Rate in 2013. Thus, another goal of this paper is to elaborate simulations to incorporate proposals to change the IRPF tax structures, aiming at fiscal justice and tax equity in the Brazilian Tax System, thus interrupting the increase of income distribution inequalities in Brazil.

Keywords: Income distribution. Tax progressiveness. Income tax. Fiscal justice. Horizontal equity. Vertical equity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AL	América Latina
CF	Constituição Federal
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
FHC	Fernando Henrique Cardoso
ICMS	Imposto Sobre Circulação e Mercadorias e Serviços
ID	Impostos Diretos
IGP-DI	Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna
II	Impostos Indiretos
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda - Pessoa Jurídica
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
MF	Ministério da Fazenda
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIS	Programa de Integração Social
PF	Pessoa Física
PJ	Pessoa Jurídica
PNB	Produto Nacional Bruto
RTL	Renda Tributável Líquida
SM	Salário Mínimo
STB	Sistema Tributário Brasileiro
SRF	Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA: aspectos teóricos	10
2.1	A Teoria da Tributação Equitativa	10
2.2	Progressividade versus regressividade	14
2.3	Justiça Fiscal, impactos na economia e na distribuição de renda	19
3	O IRPF NO BRASIL: aspectos históricos e normativos	24
3.1	Histórico do IRPF no Brasil	24
3.2	O IRPF no CTN/1966 e na CF/1988	34
4	A REGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL: uma análise propositiva	38
4.1	IRPF no Brasil à luz da Teoria da Tributação Equitativa:	38
4.1.1	Análise de dados da DIRPF.....	38
4.1.2	O Brasil e a experiência internacional.....	49
4.2	IRPF no Brasil: quadro atual e proposições	55
4.2.1	Metodologias.....	55
4.2.2	Resultados da análise.....	57
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
	REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

A Teoria da Tributação Equitativa (TTE) define justiça fiscal de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte e aponta que o melhor caminho para o Estado de Bem-Estar Social arrecadar tributos é realizar a equidade horizontal e vertical através da capacidade contributiva individual, ou seja, obter a progressividade do sistema tributário.

O Brasil, desde o final do Império e início da República, registra regressividade no Sistema Tributário Nacional, conforme aponta Pochmann (2008) e Oliveira (2010). Uma das características da regressividade está na predominância dos Impostos Indiretos (II) sobre o total da arrecadação tributária do país. Além da regressividade que decorre da tributação indireta predominante no Brasil, encontra-se regressividade inserida no Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF -, conforme apontam os dados da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF -, publicados em 2014 e em 2016.

A hipótese é de que apesar das alíquotas marginais progressivas do IRPF no Brasil, nele está embutido um importante grau de regressividade. Ao considerar os princípios constitucionais, ou seja, a isonomia e a capacidade contributiva realizar-se-á uma análise da parcela da Renda Total declarada que não entra na Base de Cálculo, provocando injustiça fiscal. Analisa-se também a progressividade para as faixas de renda.

O IRPF foi implementado no Brasil em 1923 e, desde então, sofreu alterações importantes, como por exemplo, a partir da Constituição Federal de 1988, a tabela do IRPF no Brasil era composta por 13 faixas, e hoje, apenas 5, considerando a faixa de isenção. Historicamente, o IRPF no Brasil não é protagonista da arrecadação total, pois as bases indiretas são mais expressivas no Brasil que as diretas.

Esta pesquisa justifica-se na medida em que, primeiro, a Carta Magna de 1988, estabelece no Artigo 146 que a capacidade contributiva do contribuinte deve ser observada na cobrança dos tributos, segundo, pela identificação da função do Estado na cobrança de tributos, e como ele se posiciona na perspectiva da justiça fiscal e social, tema relevante uma vez que o Brasil ainda apresenta significativa desigualdade de renda e desigualdade social. E por fim, pela possibilidade de apontar para possíveis lacunas da justiça fiscal e possíveis alternativas.

Diante deste quadro, o objetivo desta pesquisa é analisar o grau de progressividade do IRPF no Brasil, uma vez que segundo a Teoria da Tributação Equitativa, adotar o princípio da capacidade contributiva implica em uma tributação que imponha aos contribuintes igual

sacrifício, ou seja, dois indivíduos que recebem rendas discrepantes deverão ser tributados de forma progressiva para igualarem os sacrifícios do pagamento, conforme aponta Gutierrez (2009, p. 173). A partir da análise dos dados do IRPF, objetiva-se propor alterações no IRPF no Brasil, visando à redução da regressividade embutida neste imposto.

Para atingir estes objetivos, além desta introdução, aborda-se no Capítulo 2 a visão da Teoria de Tributação Equitativa, o debate progressividade versus regressividade e elucida-se possíveis impactos na desigualdade de renda; no Capítulo 3 aborda-se aspectos históricos do IRPF no Brasil desde o 1891 e também aspectos normativos vigentes para o IRPF; no Capítulo 4 apresenta-se a análise de dados da DIRPF 2013 sob à luz das normas constitucionais e da TTE, além da experiência internacional acerca o IRPF, e também elabora-se propostas de alterações do IRPF no Brasil e simulações, que objetivam ampliar a progressividade do referido imposto e a justiça fiscal, em atendimento aos preceitos teóricos da TTE e cumprimento da norma vigente. Por fim, apresentam-se as considerações finais sobre o tema.

2 TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA: ASPECTOS TEÓRICOS

Neste capítulo abordam-se os aspectos teóricos da Teoria da Tributação Equitativa. Na Seção 2.1 apresenta-se a revisão teórica da Teoria da Tributação Equitativa em torno da justiça fiscal. Na Seção 2.2 estudam-se as características da tributação regressiva e progressiva, bem como a importância do debate para a efetivação da justiça fiscal. Na Seção 2.3 abordam-se os impactos da tributação progressiva na economia e na distribuição de renda.

2.1 A Teoria da Tributação Equitativa

A Teoria da Tributação Equitativa (TTE) representa uma base substancial para formulação de sistemas tributários racionais em diversos países. Nas décadas 1950 e 1960 a teoria obteve o domínio das discussões e a quase unanimidade entre os estudiosos de finanças públicas.

As sugestões da TTE acerca da estruturação de um sistema tributário ideal fundamentam-se num catálogo de princípios elaborados por Neumark¹ (1970), tendo como principal objetivo a justiça tributária e a igualdade, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição (LAGEMANN, 2001).

As sugestões da TTE para a formulação de um sistema tributário racional sustentam-se nas conclusões retiradas da contraposição de um conjunto ordenado de objetivos às condições econômicas vigentes. Como condicionantes gerais da teoria, valem, principalmente, "[...] as condições político-econômicas em economias democráticas ocidentais com um grau de desenvolvimento econômico relativamente alto" (NEUMARK, 1970, p.18 apud LAGEMANN, 2001).

A tributação redistributiva é característica de um moderno Estado de Bem-Estar Social, superando os limites do 'Estado guarda-noturno' idealizado pelo liberalismo clássico. O Estado intervencionista faz-se presente com o objetivo de garantir as condições necessárias à concorrência perfeita num sistema de economia de mercado. Verifica-se o papel do Estado na defesa da concorrência em Simons² (1951) e Haller³ (1981) apud Lagemann (2001),

¹ NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr.

² SIMONS, Henry C. (1951). **Economic policy for a free society**. Chicago: The University of Chicago.

³ HALLER, Heinz (1981). **Die Steuern: Grundlinien eines rationales Systems öffentlicher Abgaben**. Tübingen: Mohr.

O Estado deve fornecer os instrumentos legais e institucionais para uma concorrência efetiva, e a liberdade, que implica justiça e igualdade, é condição e medida do progresso, pois a liberdade política só poderá sobreviver num sistema econômico caracterizado pela concorrência (SIMONS, 1951, p.1,42-43). A organização estatal é considerada como uma pré-condição para um convívio "civilizado" das pessoas, na medida em que pode exigir de cada qual determinadas normas de conduta (HALLER, 1981, p. 9).

Para exercer suas múltiplas funções, o Estado deverá dispor dos recursos necessários, que são arrecadados na forma de tributos, isto é, contribuições obrigatórias aplicadas aos e em prol dos cidadãos. Lagemann (2001, p. 289) ressalta: “Os tributos são, portanto, definidos como contribuições obrigatórias (e não preços), que, em regra, não garantem ao indivíduo, isoladamente, qualquer direito a uma contraprestação.”.

Logo, a grande questão é como dividir o ônus da arrecadação dos recursos necessários à manutenção deste Estado de Bem-Estar Social – justa distribuição da carga tributária –, de modo que a justiça e a igualdade sejam endossadas. Contudo, observa-se no universo dos declarantes uma situação de desigualdade de renda auferida adversa à de igualdade, ou seja, os contribuintes estão em situação de desigualdade de renda antes da cobrança dos tributos. Sendo assim, será necessária uma unidade de medida que possibilite a cobrança dos tributos e a realização da justiça tributária. À vista disso, a Teoria da Tributação Equitativa organizou um conjunto de argumentos que orientam a escolha de um sistema tributário com características redistributivas e sociais, ou seja, um sistema tributário com tributação progressiva realizada segundo a capacidade de contribuição, como maneira de alcançar a justa distribuição da carga tributária.

No centro da TTE está a justa distribuição da carga tributária, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou contribuição, ou seja, o panorama do gasto público não é considerado na conta, sendo aceito como dado. A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para determinar essa contribuição tributária devem ser seguidas duas regras que visam o tratamento igualitário aos contribuintes, são elas: no sentido horizontal – as pessoas da mesma condição econômica devem ser tratadas de forma igual; no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem receber um tratamento diferente.

Para desenvolver um sistema tributário racional com equidade, apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar uma medida para auferir a situação econômica

individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a "correta" diferenciação vertical da tributação (BRÜMMERHOFF⁴, 1989, p. 233 apud LAGEMANN, 2001).

Portanto, sucintamente Lagemann (2001, p. 290) resume as duas tarefas em duas perguntas: “o quê tributar?” e “como tributar?”. Na primeira pergunta define-se um indicador favorável que melhor estime a capacidade de pagamento dos indivíduos, igualando-os horizontalmente. E na segunda pergunta as alíquotas e/ou regras especiais são definidas para realização da equidade vertical.

Como solução para a pergunta “o quê tributar?”, a TTE aponta que a renda pessoal é o melhor indicador da capacidade de pagamento individual, seguidas pelo patrimônio e o consumo (NEUMARK, 1970, p. 137-141 apud LAGEMANN, 2001). A definição de renda empregada aqui corresponde à da teoria do acréscimo na riqueza líquida, formulada originalmente por Schanz⁵ (1896, p. 7, 23-24 apud LAGEMANN, 2001), compondo-se por três conceitos de renda: utilidade, valor e consumo.

A segunda questão “como tributar?”, envolve a realização da justiça vertical. Para tal, dois critérios estão disponíveis para orientação: o poder aquisitivo econômico-financeiro individual e utilidade individual. O primeiro critério é utilizado por Simons (1951) e Neumark (1970), consistindo numa tributação que emprega um sistema de alíquotas que causa aos indivíduos perdas relativamente iguais no seu poder aquisitivo.

O segundo critério realiza a justiça vertical utilizando-se das teorias de sacrifício, conforme descrito por Lagemann (2001):

A realização da justiça vertical através do emprego do conceito da utilidade individual deverá utilizar-se das teorias de sacrifício: (a) a teoria do igual sacrifício marginal (sacrifício mínimo); (b) a teoria do igual sacrifício absoluto; e (c) a teoria do igual sacrifício relativo (ou proporcional). Nesse caso, o sistema de alíquotas deverá ser fixado de tal forma que as perdas de utilidade individual sejam iguais, seja pela ótica marginal, absoluta ou proporcional (p. 292).

A TTE apresenta a composição qualitativa do sistema tributário ideal e a estruturação de cada tributo no Quadro 1. A estruturação de um sistema tributário de acordo com a TTE é composta por quatro principais bases de incidência, conforme Quadro 1, são elas: a renda, o consumo, as heranças e doações e o patrimônio. Os tributos estão dispostos no Quadro 1 de acordo com a importância arrecadatória na receita tributária total no sistema tributário estruturado pela TTE, ou seja, o imposto sobre a renda é o principal imposto do sistema,

⁴ BRÜMMERHOFF, Dieter (1989). Finanzwissenschaft. 4. Aufl. München; Wien: Oldenbourg.

⁵ SCHANZ, Georg (1986). Der Einkommensbegriff und die Einkommens - teuergesetze. **Finanzarchiv**, 13. Jahrgang, Bd. 1, p. 1 - 87.

devido às suas características favoráveis para estimar a capacidade de pagamento individual e realizar a justiça horizontal. O imposto sobre o consumo, o imposto sobre heranças e doações e o imposto sobre o patrimônio compõem a lista de bases de incidência sugeridas pelos teóricos da TTE.

A adoção de bases econômicas amplas é justificada pela definição de renda pessoal e pela busca do levantamento mais exato possível da capacidade de pagamento, determinante da justiça horizontal. Para Simons (1951): “[...] a base mais ampla possível no caso do imposto sobre a renda pessoal ainda apresenta a vantagem de enfraquecer a influência de grupos de interesse e da administração tributária normalmente exercida através da adoção de medidas discricionárias” (apud LAGEMANN, 2001).

Quadro 1 – Estruturação dos principais tributos segundo a Teoria da Tributação Equitativa

Itens	Imposto sobre a Renda	Imposto sobre o Consumo	Imposto sobre heranças e doações	Patrimônio
Base Econômica	Ampla – renda no conceito amplo.	Ampla – gasto com todos os bens e serviços.	Ampla – todas as heranças e doações (valor real).	Específico – apenas o patrimônio sem origem na poupança do contribuinte (1); apenas o patrimônio em posse de pessoas naturais (2) (valor real).
Sistema de Alíquotas	Progressiva.	Única.	Progressiva: critério duplo grau de parentesco e valor da herança (1) ou valor do patrimônio preexistente (2).	Levemente progressiva (no caso de imposto de renda sem declarações separadas). Alíquotas relativamente baixas: 0,5% a 1% (2).
Parcela Isenta	Mínimo de existência.	Para bens e serviços de primeira necessidade, alíquota isenta ou nula.	Para cada herdeiro pequenos valores.	Isenção para pequenos valores.

Fonte: Lagemann (2001). Com adequações da autora.

O Sistema de Alíquotas da TTE, apresentado no Quadro 1, é caracterizado pela progressividade para os tributos diretos (renda, herança e doações, patrimônio), sobretudo no âmbito do imposto de renda, devido a seu papel central. Já os tributos indiretos (consumo) são tributados com uma alíquota única.

Para o papel das isenções ressalte-se que a isenção do mínimo de sobrevivência não é encarada pelos teóricos da tributação equitativa como uma forma de evasão do imposto. As recomendações da teoria para as parcelas de isenções são as seguintes: o mínimo de existência para a renda, para bens e serviços de primeira necessidade, alíquota isenta ou nula, para cada herdeiro pequenos valores e para o patrimônio isenção para pequenos valores.

A justificativa para a progressividade é explicada pelos teóricos da Teoria de Tributação Equitativa como forma de efetivar a equidade vertical. Os argumentos usados para sustentar a escolha da progressividade são variados. De acordo com Simons (1951, p.65 apud LAGEMANN, 2001) “[...] a progressividade do imposto de renda constitui a única medida efetiva para reduzir a desigualdade na distribuição da renda sem grandes prejuízos para a eficiência econômica e sem afetar o livre mercado”. Para Neumark (1970, p.178-179 apud LAGEMANN, 2001), a progressividade fundamenta-se sob a perspectiva da teoria econômica, devido a “[...] o postulado da progressividade é, em princípio, inseparável do princípio da capacidade de pagamento”.

Contudo, apesar da TTE ressaltar a importância da progressividade no sistema de alíquotas, permanece a indagação a respeito da sua medida concreta e da sua forma de crescimento, assim como Haller (1981, p. 113 apud LAGEMANN, 2001) dispõe que a base da progressividade do imposto sobre a renda para as rendas acima do mínimo de sobrevivência, condição básica para a progressividade da tributação como um todo, é uma decisão política.

As manifestações de Simons (1951, p.66-68), Neumark (1970, p. 393-394) e Haller (1981, p. 347-366) a respeito da carga total e da importância de cada imposto na receita total são unânimes: os Impostos Diretos, principalmente o Imposto de Renda, deveriam ter uma representação superior aos Impostos Indiretos na receita tributária total. Simons (1951, p. 66-80 apud LAGEMANN, 2001) idealiza que a receita do imposto de renda poderia corresponder a 10% do Produto Nacional Bruto (PNB). A ponderação aceita por Neumark (1970, apud LAGEMANN, 2001) para a participação dos principais impostos na receita tributária total é a seguinte: aproximadamente 50% deveriam ser provenientes do imposto sobre a renda pessoal e sobre o lucro das corporações; e entre 30% e 40% deveria originar-se dos impostos sobre o consumo.

Também para Haller (1981 apud LAGEMANN, 2001), as receitas do imposto sobre a renda deveriam ser superiores às provenientes dos impostos indiretos, e os impostos sobre a renda e o valor adicionado, os principais impostos do sistema. Todavia a ponderação sugerida pode se alterar, se as características não forem ideais⁶. Se for suposta uma "má mentalidade

⁶ Haller (1981) analisa o sistema tributário ótimo para diversas situações. A mais favorável é, para ele, a seguinte: “[...] (a) a composição do sistema definida de forma uniforme pelo Estado central; (b) cada estado podendo definir sua tributação de forma completamente independente; (c) a economia apresentando um elevado grau de industrialização; (d) a contabilidade social apresentando um elevado padrão de qualidade; e (e) a população com uma boa moral em relação à tributação. Nessa situação, ele sugere os seguintes tributos, para alcançar uma distribuição justa da carga segundo o igual sacrifício relativo e manter, simultaneamente, a neutralidade em relação ao mercado: impostos básicos, imposto sobre a renda e imposto geral sobre o

tributária", por exemplo, o peso maior da receita deverá recair sobre a tributação indireta. O imposto sobre a renda, por estar apoiado, basicamente, na “moral de pagamento” dos contribuintes, sofre algumas limitações. Contra essa moral desfavorável é que atua a retenção do imposto na fonte.

Castro disserta que

[...] o princípio da capacidade de pagamento oferece certa lógica para apoiar a progressividade dos tributos e sua proposta é que a carga tributária deve ser suportada com base em quem tem mais capacidade para pagar os tributos. É plausível que uma unidade monetária retirada de alguém por meio do tributo, signifique menos sacrifício para o indivíduo de maior renda. Portanto, se a tributação for interpretada como um equalizador do sacrifício de pagar o tributo, os impostos devem aumentar de acordo com a renda do cidadão. De qualquer forma, esse princípio não nos ajuda a determinar o quão rápido os tributos devem aumentar com o aumento da renda e não serve como guia operacional para a implantação da progressividade dos tributos, apesar de ser o mais forte argumento a seu favor.

2.2 Progressividade versus Regressividade

O tema da progressividade trata basicamente de quem suporta a carga tributária. Em relação à questão da progressividade e da regressividade, a Carta Magna de 1988 estabelece que o papel da tributação também inclua uma distribuição proporcional do ônus e do bônus da tributação entre os cidadãos, conforme aponta Piscitelli (2014),

De outro lado, contudo, o direito tributário não se manifesta unicamente tendo-se em vista sua função arrecadatória e mantenedora do Estado. Considerando que a Constituição de 1988 inaugura um Estado Democrático de Direito, o sistema tributário opera, também, para realizar os ditames de tal Estado, dentre os quais se encontra a tributação justa, do ponto de vista distributivo. O papel da tributação, portanto, também será o de assegurar aos contribuintes uma distribuição proporcional dos ônus e bônus da tributação. E isso é claramente percebido pela análise de normas constitucionais tributárias, dentre as quais se destaca o não confisco (artigo 150, inciso V), a uniformidade geográfica (artigo 151, inciso I) e o próprio princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1o) (p. 10).

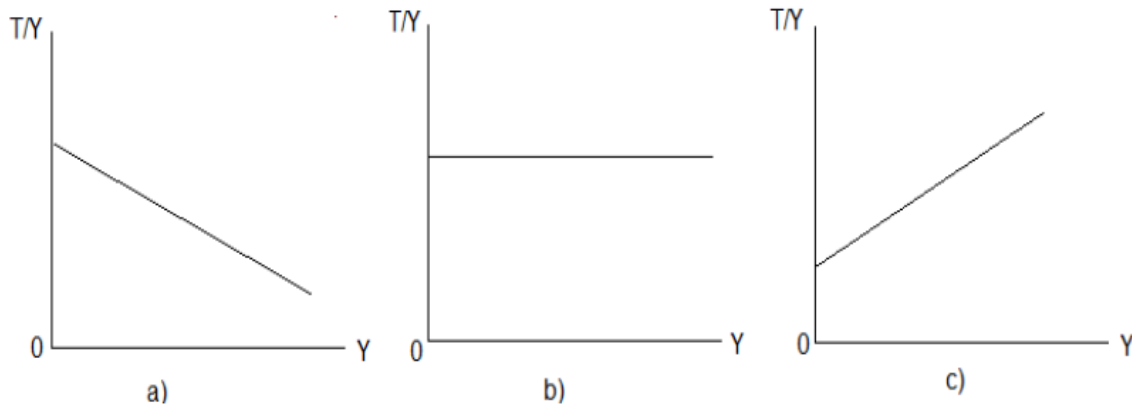
Castro (2014) afirma que “[...] desse modo, os governos contemporâneos têm retirado de um terço à metade da renda nacional na forma de impostos, sendo que o conhecimento de quem suporta a carga tributária e a avaliação de seus impactos distributivos passa a ser vital para a formulação da política tributária”. E ressalta: “No contexto do sistema tributário de

consumo; impostos complementares, imposto sobre heranças e doações, imposto sobre o lucro das corporações, imposto sobre o patrimônio, e impostos específicos sobre o consumo; impostos especiais segundo o princípio do benefício, impostos sobre combustíveis de veículos e sobre veículos; contribuições de acordo com o benefício, taxas e contribuições” (p. 347-366 apud LAGEMANN, 2001).

qualquer país, o tributo que melhor possibilita a aplicação do princípio da progressividade é o IRPF” (p. 18).

Para melhor entendimento apresentam-se os conceitos de progressividade, proporcionalidade e regressividade, conforme ilustrados no Gráfico 1 (a, b e c).

Gráfico 1 – Regressividade, proporcionalidade e progressividade (razão entre tributação e renda)



Fonte: Dornelles (2013).

No Gráfico 1 a renda é dada por Y e a tributação é dada pela relação T/Y . No item ‘a’ o Gráfico apresenta um comportamento regressivo para a alíquota efetiva sobre a renda, ou seja, a tributação declina com o aumento da renda. No item ‘b’ verifica-se uma situação de proporcionalidade, onde a tributação não varia com o aumento da renda. E no item ‘c’ encontra-se um cenário de progressividade presente na tributação da renda, pois a tributação T/Y expande-se com o aumento da renda Y .

Conceitualmente, Castro (2014, p. 56) define a equação matemática de medida da progressividade para uma renda x e um tributo pago $t(x)$: o tributo pago $t(x)$ é progressivo, se e somente se, $t(x)/x$ cresce à medida que a renda x cresce.

Portanto, a progressividade é alcançada quando a alíquota média⁷ ou alíquota efetiva aumenta com o aumento da renda. Decorre que o tributo será regressivo se a alíquota média decresce com o aumento da renda e proporcional ou neutro se a alíquota média se mantém constante.

Castro (2014) disserta que há três parcelas determinantes para a progressividade do IRPF:

[...] as deduções a partir da renda bruta; a estrutura de alíquotas aplicada à renda tributável; e as deduções aplicáveis ao próprio imposto devido. A maior ou menor

⁷ No caso do IRPF a alíquota média é igual à carga tributária média, diferentemente dos impostos indiretos que possuem alíquota média e carga tributária média distintas.

progressividade do tributo pode advir de quaisquer das parcelas citadas, variando conforme a legislação aplicável a cada jurisdição (p. 83).

Como exemplo que contribui para a predominância da regressividade do Sistema Tributário Brasileiro (STB), cita-se Lei nº 9.249/1995⁸. Aprovada no Governo Fernando Henrique Cardoso (FHC), que isenta de IRPF a renda auferida de lucros e dividendos da PJ transferidos para a PF.

Em vista da Lei nº 9.249/1995 e do que acorda a TTE, bem como das três parcelas determinantes da progressividade em Castro (2014), capta-se a equidade horizontal sendo “burlada” pela isenção (dedução de renda tributária) dessa parcela de renda bruta, desencadeando a redução da base de cálculo (base tributária) deste grupo de declarantes.

Os efeitos desta isenção perturbam a equidade vertical, criando um cenário de 'falsa' tributação progressiva da renda, isto é, o montante de tributos pagos por esse grupo de declarantes de acordo com a aplicação das faixas de alíquotas progressivas não é suficiente para atingir a tributação equitativa, pois há muitas deduções realizadas a partir da renda bruta, não correspondendo à sua verdadeira capacidade contributiva e provocando regressividade dentro do próprio IRPF.

No caso brasileiro, segundo Pochmann (2008) a situação de regressividade do Sistema Tributário Nacional (STN) permanece a mesma, do início do século XX até hoje:

Não obstante as diversas modificações implementadas ao longo do período no sistema tributário brasileiro, os pobres e desfavorecidos continuam a compor o segmento visado para o maior pagamento proporcional de suas rendas com tributação. Em grande medida, a perpetuação da grave desigualdade no Brasil se deve à incapacidade para alterar o sentido regressivo do sistema tributário nacional (p. 5).

Apesar da expectativa originada com o nascimento da República no Brasil, em 1891, em torno da transformação do sentido regressivo da tributação originária do período Imperial, onde “[...] a principal fonte da tributação assentava-se essencialmente nos impostos indiretos, o que terminava por fazer com que os pobres tivessem justamente que sustentar a máquina do Estado liberal” (Pochmann, 2008, p.5), ainda há predominância dos II sobre o total da arrecadação do Estado Brasileiro na atualidade, conforme demonstrado nas Tabelas 1 e 2.

Tabela 1 – Evolução da participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2005 a 2014 – em %

⁸ A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabelece no Art. 10: “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

Tipo de Base	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Renda	18,6	18,4	19,2	20,4	19,6	18,2	19,1	17,9	18,1	18,0
Folha de Salários	23,7	24,1	23,8	23,9	25,7	25,4	25,0	25,7	25,0	25,2
Propriedade	3,3	3,5	3,5	3,5	3,9	3,8	3,7	3,9	3,9	4,2
Bens e Serviços	49,4	49,1	48,4	50,2	49,1	50,4	50,0	50,6	51,2	51,0
Transações Financeiras	4,8	4,8	4,8	2,0	1,8	2,1	2,2	2,0	1,7	1,6
Outros Tributos	0,2	0,1	0,3	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Receita Tributária Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Brasil (2014).

Na Tabela 1 constam as evoluções da participação das bases de incidência – renda, salários, propriedade, bens e serviços, transações financeiras, além de outros tributos – na arrecadação total do STB para o período 2005 a 2014. Observa-se que do total da arrecadação no Brasil em 2014, apenas 22,17% (18,02% + 4,17%) incidem sobre “Renda” e “Propriedade” (tributação direta). A maior parte da arrecadação incide na base indireta “Bens e Serviços” e “Folha de Salários”, contabilizando 76,20% (51,02% + 25,18%) da arrecadação total. Ou seja, a Tabela 1 mostra a predominância regressiva e indireta do STB, característica presente desde o início do século XX, conforme aponta Pochmann (2008).

Com relação à tendência histórica, observa-se um aumento da participação das bases “Propriedade”, “Folha de Salários” e “Bens e Serviços”, com consequente redução das bases “Renda”, “Transações Financeiras” e “Outros Tributos”.

A regressividade está presente na estrutura do STB. Corrobora para esse resultado as participações relativas das bases tributárias diretas e indiretas na arrecadação total. Esse cenário está em desacordo com a TTE, pois para a teoria a incidência nas bases tributárias direta deveria prevalecer às bases tributárias indiretas.

Na Tabela 2 encontram-se a Receita Tributária por Base de Incidência para os anos de 2013 e 2014, em valores nominais, em valores percentuais para a arrecadação total e para o PIB (CTB). A CTB em 2014 ficou em 33,47% do PIB.

As bases estão detalhadas em categorias, subcategorias e itens para melhor esclarecimento. Por exemplo, a categoria “Renda” representa 6,03% do PIB 2014, distribuídos entre as subcategorias Pessoa Física (2,63%), Pessoa Jurídica (2,13%) e Retenções Não Alocáveis (1,27%). Na categoria “Propriedade” (1,4 % do PIB 2014), as subcategorias “Propriedade Imobiliária” e “Propriedade de Veículos Automotores” equivalem, respectivamente, a 0,52% e 0,59% do PIB 2014.

Na categoria “Folha de Salários” (8,43% do PIB 2014), a subcategoria que mais representa é “Previdência Social” com 5,54% do PIB, sendo que o item “Empregador” é

responsável por 3,45%. A categoria mais significativa na CTB em 2014 é “Bens e Serviços” – 17,07%. As subcategorias mais expressivas são “Gerais” e “Seletivos” com, relativamente, 11,72% e 3,22%, também para o PIB de 2014.

Tabela 2 - Receita Tributária e CTB por Base de Incidência - 2013 e 2014

Tipo de Base	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.740.419,5	33,74	100,00	1.847.739,7	33,47	100,00
Tributos sobre a Renda	315.266,0	6,11	18,11	332.879,7	6,03	18,02
Pessoa Física	130.080,1	2,52	7,47	145.206,5	2,63	7,86
Pessoa Jurídica	121.646,4	2,36	6,99	117.601,0	2,13	6,36
Retenções não Alocáveis	63.539,6	1,23	3,65	70.072,3	1,27	3,79
Tributos sobre a Folha de Salários	435.637,9	8,45	25,03	465.301,8	8,43	25,18
Previdência Social	291.813,6	5,66	16,77	306.110,5	5,54	16,57
Empregador	182.074,0	3,53	10,46	190.546,7	3,45	10,31
Empregado	92.094,0	1,79	5,29	96.406,7	1,75	5,22
Autônomo	11.216,4	0,22	0,64	12.372,3	0,22	0,67
Outros	6.429,2	0,12	0,37	6.784,9	0,12	0,37
Seguro Desemprego	98.044,6	1,90	5,63	108.781,7	1,97	5,89
Outros	45.779,7	0,89	2,63	50.409,6	0,91	2,73
Tributos sobre a Propriedade	68.510,1	1,33	3,94	77.077,4	1,40	4,17
Propriedade Imobiliária	25.153,1	0,49	1,45	28.876,1	0,52	1,56
Propriedade de Veículos Automotores	29.232,1	0,57	1,68	32.453,0	0,59	1,76
Transferências Patrimoniais	14.124,8	0,27	0,81	15.748,4	0,29	0,85
Tributos sobre Bens e Serviços	891.141,9	17,28	51,20	942.666,5	17,07	51,02
Gerais	623.825,4	12,10	35,84	646.964,1	11,72	35,01
Não Cumulativos	405.982,0	7,87	23,33	408.982,4	7,41	22,13
Cumulativos	217.843,4	4,22	12,52	237.981,7	4,31	12,88
Seletivos	159.944,7	3,10	9,19	177.527,6	3,22	9,61
Automóveis	35.602,3	0,69	2,05	40.346,0	0,73	2,18
Bebidas	14.931,4	0,29	0,86	16.177,4	0,29	0,88
Combustíveis	41.428,7	0,80	2,38	45.329,6	0,82	2,45
Energia Elétrica	27.691,9	0,54	1,59	30.828,7	0,56	1,67
Tabaco	8.852,0	0,17	0,51	9.846,5	0,18	0,53
Telecomunicações	31.438,3	0,61	1,81	34.999,5	0,63	1,89
Comércio exterior	36.973,8	0,72	2,12	36.773,7	0,67	1,99
Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	41.723,0	0,81	2,40	44.071,5	0,80	2,39
Contribuições Previdenciárias	15.200,7	0,29	0,87	22.885,0	0,41	1,24
Outras Contribuições Sociais e Econômicas	13.474,3	0,26	0,77	14.444,6	0,26	0,78
Tributos sobre Transações Financeiras	29.162,9	0,57	1,68	29.819,4	0,54	1,61
Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	-254,5	0,00	-0,01	63,3	0,00	0,00
Outros	29.417,4	0,57	1,69	29.756,2	0,54	1,61
Outros Tributos	700,7	0,01	0,04	-5,2	0,00	0,00

Fonte: Brasil (2014).

2.3 **Justiça Fiscal, impactos na economia e na distribuição de renda**

Segundo Castro (2014), o Estado exerce um papel importante na distribuição de renda e bem-estar da sociedade, moderando as desigualdades geradas pelo mercado:

Ele busca esses objetivos por intermédio de várias políticas públicas como o estabelecimento do arcabouço legal do ambiente de negócios, regulando a concorrência econômica, provendo bens e serviços públicos, promovendo transferências monetárias às famílias de baixa renda e arrecadando os tributos necessários a seu financiamento (p. 18).

Nesse contexto Piscitelli (2014) aponta para a importância da tributação na sociedade: “Sem tributos, não haveria Estado e, portanto, nem sequer direitos e garantias asseguradas aos contribuintes” (p. 10).

É nessa linha também o pensamento de Murphy e Nagel:

[...] não há mercado sem governo e não há governo sem tributos; e qual tipo de mercado existe depende das leis e das decisões políticas que o governo deve tomar. Na ausência de um sistema jurídico suportado por tributos, não poderia haver dinheiro, bancos, corporações, venda de ações, patentes ou uma moderna economia de mercado – nenhuma das instituições que tornam possível a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza (p. 10, apud PISCITELLI, 2014).

Uma consequência positiva da progressividade do sistema tributário centrado na capacidade contributiva, como a elaboração da TTE, é a redução da desigualdade na distribuição de renda na sociedade por meio da equidade horizontal e vertical, viabilizando uma distribuição justa da carga tributária onerando progressivamente quem auferir mais renda, ou seja, tributa-se mais quem recebe maior benefício de renda pelo mercado e apresenta menor sacrifício para pagar o tributo, que por sua vez, serve ao Estado do Bem-Estar Social, na qual é utilizado para angariar meios econômicos que proporcionem melhorias nas condições de vida dos cidadãos e promovam a justiça, seja ela tributária, de direitos ou de deveres.

Num panorama tributável onde os ricos são taxados progressivamente (equidade horizontal e vertical), ou dito de outra forma, maior peso de ID (renda do capital e patrimônio) em detrimento de menos II (consumo), a renda disponível das famílias que destinam praticamente a totalidade da sua renda para consumo aumentaria e, com isso, a renda disponível aumentaria, provocando uma expansão de demanda agregada e, por conseguinte, propiciaria um nível de desenvolvimento econômico mais avançado, além de provocar uma melhor distribuição da riqueza no país.

As consequências da tributação regressiva sobre o consumo e baixa tributação direta foram salientadas por Tolentino Filho (2011),

A forte incidência da tributação sobre o consumo é uma perversa opção da política econômica brasileira. Ela encarece os bens e serviços, comprimindo a demanda, com consequências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do país. Reduz a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa. Assim, o brasileiro paga duas vezes: *i*) diretamente, como consumidor, pelos tributos embutidos no preço final, e *ii*) indiretamente pelo ônus que esta incidência impõe ao crescimento da produção interna. O problema central nesta questão diz respeito ao financiamento do Estado brasileiro via tributação. A população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, evidenciando que são as classes consumidoras e trabalhadoras que financiam o Estado por meio de tributos regressivos e cumulativos (p. 15).

Como alternativa para o problema da regressividade tributária, Brasil (2001) repercute a redistribuição de renda propiciada pelo IRPF,

Por ser um imposto direto e progressivo, alterações na estrutura do IRPF repercutem, necessariamente, na distribuição de renda da população. É importante notar que os efeitos redistributivos não operam somente diretamente entre os potenciais contribuintes, mas também de forma indireta ao afetar programas sociais financiados pela receita tributária do IRPF (p. 8).

Para mensurar a desigualdade da distribuição de renda Castro (2014) utilizou-se da Curva de Lorenz⁹ e do Índice de Gini¹⁰. A curva de Lorenz exhibe a relação entre a população e a distribuição de renda. Sua construção é simples e consiste em um gráfico onde se acumulam as frações da população no eixo horizontal e as frações da variável que se deseja medir a desigualdade no eixo vertical (em nosso caso a renda da população).

Conforme é demonstrado no Gráfico 1, as frações da população estão no eixo horizontal e as frações da renda no eixo vertical (distribuição de renda entre a população). Duas linhas cortam o gráfico: a linha perfeitamente linear ou linha da perfeita igualdade.

Castro (2014) articula que “uma maneira intuitiva de entender o nível de desigualdade em uma distribuição a partir da curva de Lorenz é pensar que quanto mais distante da reta da

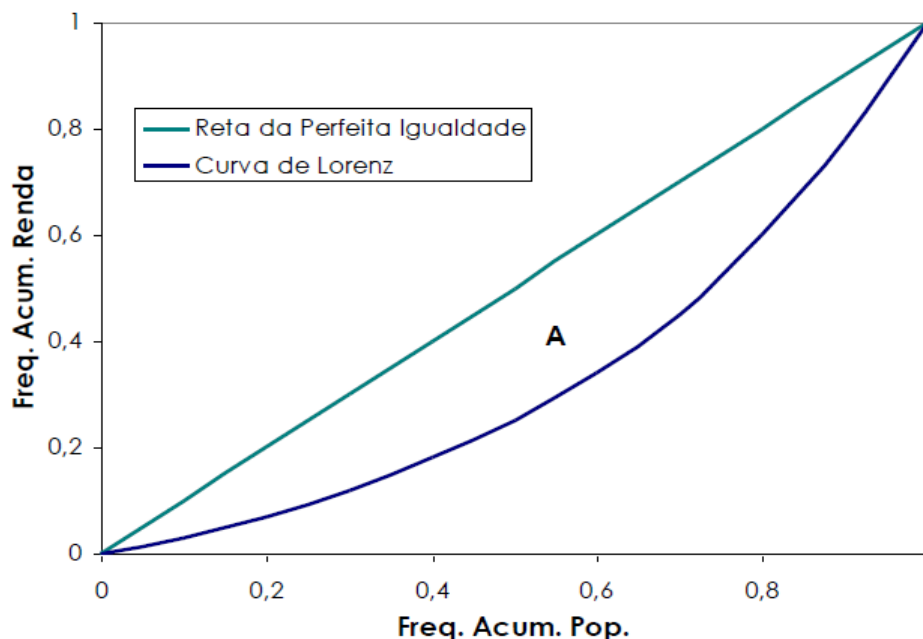
⁹ Denominada em homenagem ao economista americano Max Otto Lorenz (1876-1959). A primeira informação que a curva de Lorenz dos rendimentos fornece é sobre qual é a fração da renda acumulada até determinado estrato da população. Em uma distribuição perfeitamente igualitária, a curva de Lorenz seria uma linha reta com inclinação de 45 graus no gráfico. Essa linha é chamada de reta da perfeita igualdade e é usada como parâmetro de referência para a análise de distribuições reais. Devido ao fato de a população ser colocada em ordem crescente de renda, a curva de Lorenz de uma população desigual é sempre convexa, isto é, ela sempre forma um arco abaixo da reta da perfeita igualdade (Castro, 2014, p. 61).

¹⁰ Assim chamado por seu criador ter sido o estatístico italiano Corrado Gini (1884-1965). A curva de Lorenz e o índice de Gini estão intrinsecamente associados, sendo que o índice de Gini equivale a duas vezes a área entre a Curva de Lorenz da distribuição e a reta da perfeita igualdade, demarcada pela área A na Figura 1 (Castro, 2014, p. 62).

perfeita igualdade for a curva, mais desigual será a distribuição de renda da sociedade” (p. 61).

O Índice de Gini, um dos mais utilizados para se aferir a desigualdade de uma distribuição qualquer, corresponde a duas vezes a área A da Figura 1.

Figura 1 – Curva de Lorenz e Índice de Gini



Fonte: Castro (2014).

Para entender de forma mais analítica a ligação entre a desigualdade de renda e a progressividade do imposto, Castro (2014) representa a curva de Lorenz para uma variável com distribuição contínua.

Para tal fim, são elaboradas três curvas de concentração: L_{X-T} (curva de concentração da renda líquida), L_X (curva de concentração da renda bruta ou da renda antes do tributo) e L_T (curva de concentração do tributo).

O referido autor concluiu que a curva de Lorenz da renda bruta (L_X) nada mais é que uma média ponderada entre as curvas de concentração do imposto (L_T) e da renda líquida (L_{X-T}). Desse modo, a curva L_{X-T} estará mais próxima da reta da perfeita igualdade do que a curva L_X , se e somente se, a curva L_T estiver mais distante da curva da reta da perfeita igualdade do que a curva L_X .

Acerca do resultado da progressividade tributária na curva de Lorenz, Castro (2014) aponta,

[...] a renda líquida (após imposto) será menos desigual do que a renda bruta (antes do imposto), se e somente se, o imposto for mais desigualmente distribuído do que

as rendas às quais ele se aplica. 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 (p.66).

A partir desta abordagem teórica e conceitual, como o foco central da pesquisa é o IRPF, no Capítulo 3 aborda-se o histórico e as normas constitucionais do referido imposto no Brasil desde o final do Império até a atualidade.

3 O IRPF NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E NORMATIVOS

No capítulo 3 articula-se a formação e o surgimento do Imposto de Renda no Brasil ao período que compreende o final do Império (1889), o início da Nova República (1930) até os dias de hoje. No tópico 3.1 descreve-se a história do IR até a Constituição de 1988. No tópico 3.2 abordam-se aspectos marcantes a partir da Constituição Federal (1988).

3.1 Históricos do IRPF no Brasil: de 1891 a 1988

Na 1ª Constituição Republicana (1891), estabeleceu-se a distribuição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios brasileiros. No Quadro 2 elencam-se a organização tributária do Brasil prevista na referida Carta Magna.

Quadro 2 – Constituição Federal (1891): distribuição das competências tributárias

Constituição de 1891: distribuição das competências tributárias	
União	
<ul style="list-style-type: none"> • Sobre a importação de procedência estrangeira; • direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação; • taxas de selo; • taxas de correios e telégrafos federais; e • outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição. 	
Estados	
<ul style="list-style-type: none"> • Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; • sobre imóveis rurais e urbanos; • sobre a transmissão de propriedade; • sobre as indústrias e profissões; • taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia; • contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios; e • outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição. 	
Municípios	
<ul style="list-style-type: none"> • Atribuição de competências a cargo dos estados. 	

Fonte: Oliveira (2010).

A primeira disposição acerca do imposto sobre a renda no Brasil surgiu no início do reinado de D. Pedro II¹¹ com a publicação da Lei nº 317/ 1843 que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. Consta no Art. 23¹² desta lei o texto que institui um imposto progressivo sobre os vencimentos recebidos por todas as pessoas dos Cofres Públicos Gerais, por qualquer título que fosse, para um período de 2 anos, ou seja, o imposto assemelhava-se a uma tributação da renda exclusiva na fonte. Nóbrega (2014) escreve que “[...] antes de 1922 (ano da instituição constitucional do IR), 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” (p. 31).

Nóbrega (2014) aponta as dificuldades de implantação de um imposto sobre a renda amplo e complexo no Brasil Império,

O sistema econômico imperial, escravista e elitista, produzia um reduzido universo de possíveis contribuintes, pois poucas pessoas auferiam rendas. O país tinha uma extensão territorial imensa que dificultava, segundo as condições da época, implantar um imposto amplo e complexo (p. 24).

No final do Império (1889) sucederam-se vários projetos com a finalidade de instituir a cobrança de IR dentro Brasil de maneira definitiva. A primeira sinalização vem em 1867 com Visconde de Jequitinhonha. Em 1879, o Ministro da Fazenda, Visconde de Ouro Preto, preocupado em reorganizar o sistema tributário, examinou a conveniência da implantação do IR. Em 1883, o Conselheiro Lafayette, Ministro da Fazenda, nomeou uma comissão que elaborou um projeto sugerindo a criação de um imposto sobre a renda. Neste período não houve respaldo favorável aos projetos por parte dos parlamentares das épocas mencionadas.

O primeiro Ministro da Fazenda do período republicano, Rui Barbosa¹³, foi um vigoroso defensor da instituição do imposto de renda no Brasil. Em seu relatório de janeiro de 1891 critica a tributação indireta no Brasil e a negligência da não implantação do IR:

¹¹ D. Pedro II reinou de 23 de julho de 1840, com a declaração de maioridade, até 15 de novembro de 1889, com a proclamação da República.

¹² Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei. § 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte: De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento; De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento; De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento; De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento; De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento; De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento; De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento; De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento; De 8:000\$000 para cima 10 por cento. § 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha. § 3º. Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas. § 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.

¹³ BARBOSA, Ruy. Relatório do Ministro da Fazenda. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre a renda, por mais que se tenha falado, por mais que se lhe haja proclamado a conveniência e a moralidade, ainda não se curou em tentar a adaptação, que as nossas circunstâncias permitem, e as nossas necessidades reclamam (p. 27 apud NÓBREGA, 2014).

Suas sugestões, no entanto, ainda não encontraram respaldo para serem postas em prática no Brasil.

Desde a proclamação da República no Brasil, foram várias as tentativas de instituir o Imposto sobre a Renda como solução para equilibrar¹⁴ as contas do Tesouro defasadas devido à aguda crise econômica que o Brasil passava. Oliveira (2010) ressalta que apesar de o Imposto de Renda não ter “[...] integrado a estrutura tributária aprovada na Constituição de 1891, nem por isso deixou de ampliar gradativamente seu campo de incidência, especialmente à medida que o Estado aumentava a necessidade de recursos” (p. 13).

Em 1922, o Imposto de Renda foi instituído pelo Art. 31¹⁵ da Lei nº 4.625, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923.

Na Tabela 3 observam-se os patamares da carga tributária brasileira para os anos entre 1900 e 1930, sendo que os períodos se encontram agrupados a cada 5 anos. Constata-se que a carga tributária em 1900-1905 era de 12,59 % do PIB e que ela despencou para 7% do PIB em 1916-1920. Após, como se pode observar a partir do intervalo 1921-1925 (Tabela 3) até 1945 (Tabela 4), a carga tributária ascende até o patamar de 12,71 %.

¹⁴ O equilíbrio das contas públicas era realizado através da redução do déficit orçamentário, impulsionada pelo aumento da arrecadação tributária.

¹⁵ Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. I- As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional. II- É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional. III- será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes: a. impostos e taxas; b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte; c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações; d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda. IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ e 20:000\$ terão dedução de 2% sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% da importância normal do imposto. V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará *ex-officio*. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento *ex-officio* terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida. VI- A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior. VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924. VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$.

A queda na CTB no período 1911-1935 decorreu do esgotamento das relações de dependência externa do Brasil com o mundo num momento de crises internacionais e Grandes Guerras. A recuperação dos níveis da CTB, conforme Tabela 4, deu-se pela mudança do modelo econômico voltado “para fora” pelo modelo voltado “para dentro”. O Brasil iniciava assim o fortalecimento ao mercado interno e a guinada nas estruturas tributárias da época.

Tabela 3 – Carga Tributária Bruta e distribuição entre impostos diretos e indiretos no Brasil – 1900- 1930

Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)	Composição dos tributos (% do PIB)	
		Indiretos	Diretos
1900-1905	12,59	11,35	1,24
1906-1910	12,41	11,18	1,23
1911-1915	11,14	9,96	1,18
1916-1920	7,00	6,07	0,93
1921-1925	7,53	6,58	0,95
1926-1930	8,89	7,68	1,21

Fonte: Oliveira (2010).

Os dados das Tabelas 3 e 4 apresentam a composição da CTB entre tributos indiretos e diretos para o referido período. Registra-se a predominância dos tributos indiretos em todo o período. Porém em 1900-1905 a tributação indireta correspondia a 90% da CTB e em 1941-1945 esse percentual caiu para 70%. Ou seja, ao decorrer do período (1900 a 1945) e, principalmente após a instituição do IR (1992), houve significativa ampliação da participação dos impostos diretos na CTB. Em 1900-1905 a participação tributária direta na CTB era cerca de 10 % e no intervalo 1941-1945 era de 30%.

Contudo, a mudança na composição das estruturas tributárias brasileiras do período em análise não é explicada apenas pela instituição do Imposto de Renda, mas desencadeou-se pela alteração no modelo econômico do Brasil - o processo de substituição de importações, mudança necessária para sobrevivência do país durante o período da crise mundial de 1929.

Tabela 4 – Carga Tributária Bruta e distribuição entre impostos diretos e indiretos no Brasil – 1930 a 1945

Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)	Composição dos tributos (% do PIB)			
		Indiretos		Diretos	
		% do PIB	% na CT	% do PIB	% na CT
1930-1935	10,23	8,43	82,4	1,80	17,6
1936-1940	12,50	9,92	79,4	2,58	20,6
1941-1945	12,71	8,90	70,0	3,81	30,0

Fonte: Oliveira (2010).

Nas Tabelas 5 e 6 apresentam-se a composição da arrecadação federal por tributo no período 1923 a 1930 e para os anos de 1935, 1937, 1940 e 1945. Os tributos considerados são: importação, consumo, renda e proventos, selos e afins e outros tributos. As alterações na participação dos tributos importação, consumo e renda e proventos na CTB são a base para entender as mudanças tributárias ocorridas na época.

Tabela 5 – Composição da arrecadação federal do Brasil de 1923 a 1930 (em %)

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,0
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,0
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,0
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,0
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,0
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,0
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,0
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,0

Fonte: Oliveira (2010).

Com uma estrutura de administração de impostos herdada do Império e sujeita a poucas transformações, o Brasil tinha nas atividades do comércio exterior - exportação e importação – suas principais fontes de receita tributária. A cobrança de impostos sobre as atividades internas demorou a acontecer, visto que até 1930 o motor dinâmico da economia era a atividade agroexportadora e o Brasil era extremamente dependente do comércio exterior tanto para a geração de renda e a realização dos lucros do sistema, quanto para suprir o Estado dos recursos necessários para o cumprimento de suas funções (OLIVEIRA, p. 12).

Contudo, o país viu seus ciclos econômicos oscilarem ao sabor de dois tipos de choques externos, além dos internos: os decorrentes das periódicas flutuações da oferta e dos preços do café, o principal produto de exportação; e os que tinham origem nas perturbações¹⁶

¹⁶ Em decorrência disso, após uma década de estagnação subsequente à instauração do regime republicano, o país conseguiu, entre 1901 e 1930, registrar taxas de crescimento do PIB superiores a 5% em apenas 13 anos, rapidamente sucedidas de redução ou contração do produto. Na primeira metade da década de 1900, após o crescimento espetacular de 14,3% em 1901, a expansão do PIB foi baixa até 1905, devido à política monetária altamente restritiva implementada pela administração anterior (Campos Sales/Joaquim Murinho), inibidora dos ganhos que começavam a ser colhidos com o crescimento das exportações de borracha e com a vinda de investimentos europeus para a periferia. No ciclo que perdurou até 1913, quando o abrandamento da política monetária propiciou melhor aproveitamento das favoráveis condições externas, a Primeira Guerra Mundial (1914-1918) paralisou os mercados dos países centrais e a economia internacional. As políticas restritivas implementadas por alguns países centrais às voltas com fortes pressões inflacionárias e hiper-inflacionárias,

da economia internacional, que afetavam a demanda dos países centrais (FRITSCH¹⁷, 1997, p.34 apud OLIVEIRA, 2010). Estes dois choques provocaram queda nos níveis de produção, exportações, importações, emprego, renda e, por conseguinte, queda na arrecadação tributária do Estado brasileiro.

Oliveira (2010) esclarece os impactos da redução¹⁸ da arrecadação dos tributos provenientes das importações e exportações brasileiras,

Ou seja, as duas principais fontes de receita dos governos – federal e estaduais – enfraqueceram-se, num momento em que mais se precisava contar com recursos para a implementação de políticas anticíclicas. O problema só foi atenuado porque os impostos internos aumentariam sua importância na estrutura da arrecadação, mais do que compensando o declínio dos externos (p. 17).

Tabela 6 - Composição da arrecadação federal no Brasil de 1935 a 1945 (em %)

Ano	Tributos					Total
	Importação	Consumo	Renda e proventos	Selos e afins	Outros tributos	
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	10,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

Fonte: Oliveira (2010).

O tributo Importação¹⁹ era o carro chefe da arrecadação federal até 1937, com taxas de até 56% (1925). Em 1940-1945 a taxa caiu²⁰ para 33,9% e 14,5%, respectivamente. Desta

somadas, mais tarde, à grande crise mundial de 1929/1930, se encarregaram de enfraquecer e abortar a recuperação que se iniciou em 1919 e avançou na primeira metade da década de 1920 (OLIVEIRA, p. 12).

¹⁷ FRITSCH, W. Apogeu e crise na primeira república: 1900-1930. In: ABREU, M. de P. (Org.). A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana – 1889-1989. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

¹⁸ De acordo com Abreu (1997, p. 74), como “os preços de importação em mil réis cresceram 6% [e] os de exportação caíram 25% [...], os termos de intercâmbio sofreram uma deterioração de 30% e a capacidade de importar 40%”. (OLIVEIRA, 2010, p. 17).

¹⁹ Até 1931 o Imposto de Importação (II) era cobrado sobre “importação de procedência nacional” realizada entre os Estados brasileiros.

²⁰ “A imposição de vários controles sobre as importações teria sido outra medida importante para mitigar o estrangulamento externo, proteger a indústria nacional e garantir respostas para a demanda interna, o que foi facilitado pela existência de uma capacidade ociosa prévia instalada na economia nos anos anteriores. Tais medidas, ao fortalecerem a industrialização e o mercado interno, teriam propiciado ao Brasil dar início ao deslocamento do centro dinâmico da economia para dentro do país no processo conhecido como “substituição de importações”, reduzindo a dependência da demanda externa. Como resultado, em meio à depressão mundial, a recuperação da economia teria início já em 1932, quando o PIB cresceu 4,3%, acentuando-se no biênio seguinte, ao registrar-se uma taxa média anual de 9% de expansão. Com o avanço das atividades econômicas internas e a redução progressiva da importância do comércio exterior na economia, ampliaram-se, progressivamente, as bases da tributação para os impostos internos aumentarem sua participação na estrutura da arrecadação” (OLIVEIRA, 2010, p. 18).

forma, evidencia-se o impacto do processo de “substituições de importações” – novo modelo econômico implantado no Brasil no início da década de 1930.

O tributo sobre o Consumo manteve-se estável na composição da arrecadação federal entre 1923 e 1937, variando entre o percentual mínimo de 24,2% em 1925 e o máximo de 30,1% em 1926. Nos anos de 1940 e 1945 as taxas tributárias sobre o consumo foram de 38,7% e 40%, de modo respectivo. Em 1945 a tributação sobre o consumo ocupava o primeiro lugar na arrecadação federal.

O tributo Renda e Proventos apresentou baixa arrecadação no período 1923-1930, atingindo um máximo de 5,1%. Não obstante à escassa participação da tributação direta no Brasil, Oliveira (2010) resalta as causas da inexpressividade na arrecadação do IR no início da sua instituição,

[...] sua arrecadação continuaria inexpressiva por um bom tempo. Isto se devia, mais do que à incipiência das atividades econômicas internas e dos mercados urbanos, ao fato de se ter isentado, desde a sua criação, os rendimentos auferidos pela atividade agropecuária, setor líder do crescimento à época, que poderia dar maior contribuição enquanto fonte de receita para o Estado. Somem-se a isto os descontos, que alcançavam até 75% do imposto devido, concedidos aos contribuintes que efetuassem pagamento dentro do prazo previsto para o seu recolhimento (p. 14).

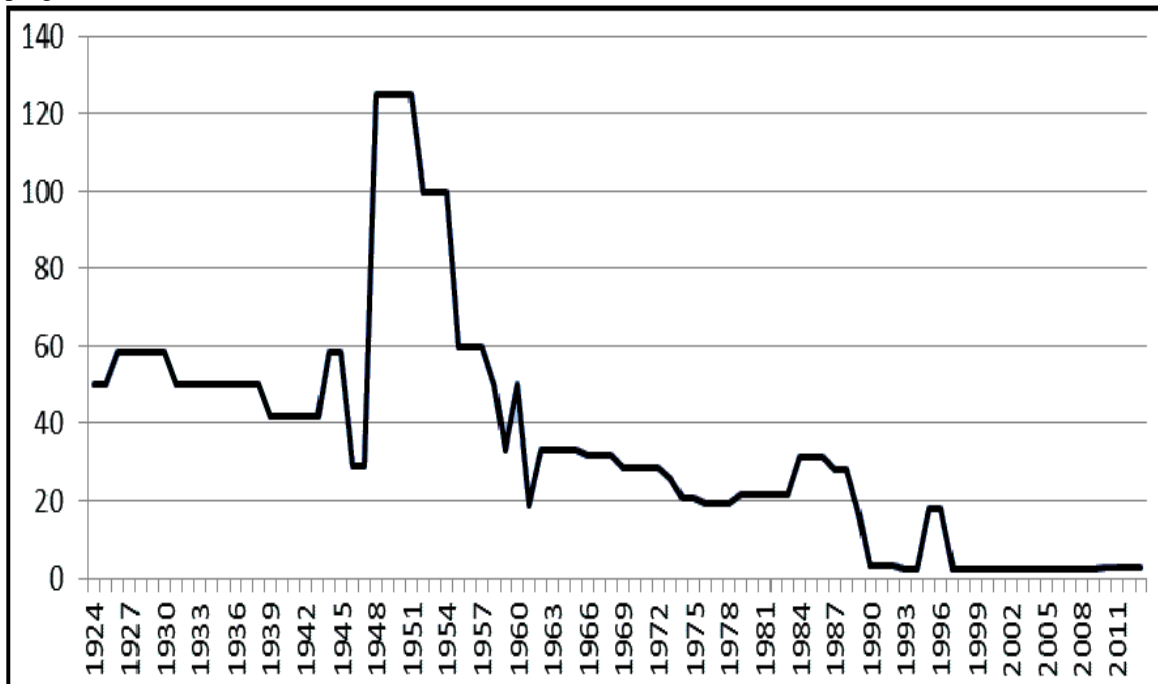
Em 1934 o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza passa a constar no Art. 6º da Carta Magna (1934) na relação dos impostos de competência da União.

Art. 6º Compete, também, privativamente à União: decretar impostos:
c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.

Em 1935 a participação do IR cresceu para 8,1% e em 1945 já era o segundo tributo mais importante da CTB com 33,2% do total da arrecadação federal.

Reunindo dados de todo o período histórico que compreende 1924 até atualidade realizam-se análises gráficas das séries. A razão entre o valor da maior faixa de base de cálculo pelo valor da faixa de isenção da tabela progressiva anual do IRPF nos exercícios 1924 - 2013 é exibida no Gráfico 2. Este índice demonstra o tamanho do intervalo existente entre a maior e a menor faixa, ou seja, é uma medida de progressividade. Conclui-se a partir do Gráfico que ao longo do século houve um achatamento das bandas mínima e máxima das faixas de base de cálculo das tabelas progressivas anuais do IRPF. Esse encurtamento provoca pouca margem para diferenciação dos contribuintes de rendas desiguais, impedindo a correta tributação progressiva como determina a TTE e a CF (1988).

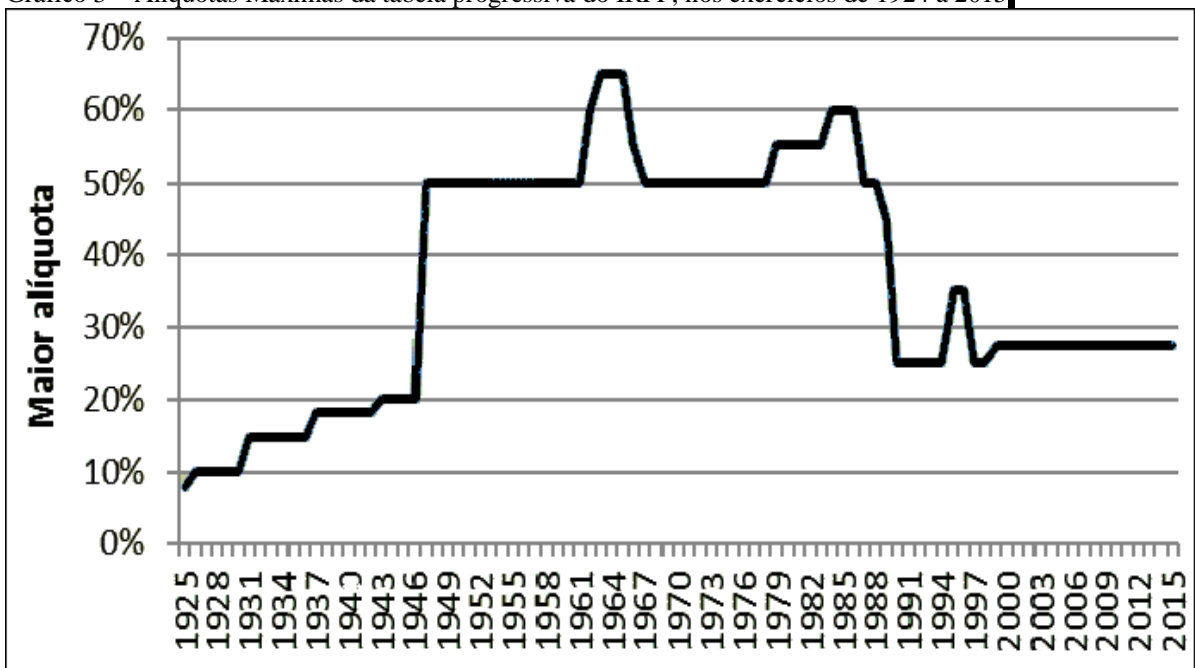
Gráfico 2 – Razão entre o valor da maior faixa de base de cálculo pelo valor da faixa de isenção da tabela progressiva anual do IRPF, nos exercícios 1924 - 2013



Fonte: Brasil (2016).

No Gráfico 3 apresentam-se as alíquotas máximas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2015. Consta-se que no período de 1963 a 1965 vigorou a alíquota máxima mais elevada da história do IRPF, que foi de 65%. Na atualidade a alíquota máxima está bem abaixo dos patamares atingidos ao longo do intervalo examinado, situando-se em 27,5%.

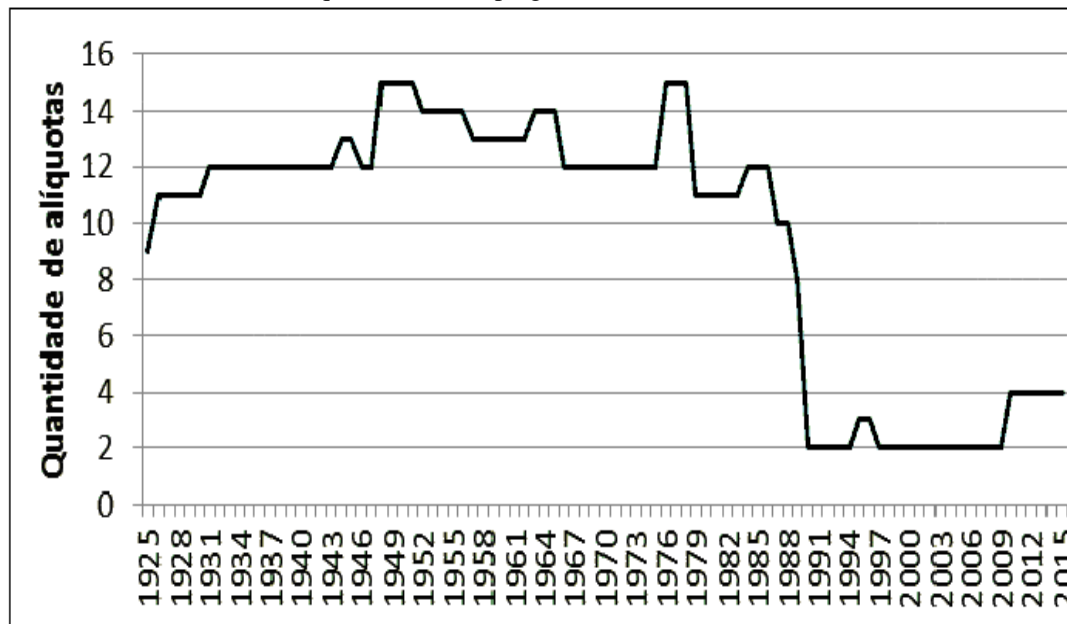
Gráfico 3 – Alíquotas Máximas da tabela progressiva do IRPF, nos exercícios de 1924 a 2015



Fonte: Brasil (2016).

No Gráfico 4 apresenta-se a quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2015 no Brasil. Nesta análise detecta-se que a partir da CF de 1988 houve severa redução do nº de alíquotas da tabela progressiva do IRPF, saltando de 15 faixas para 4 (não está incluso a faixa de isenção).

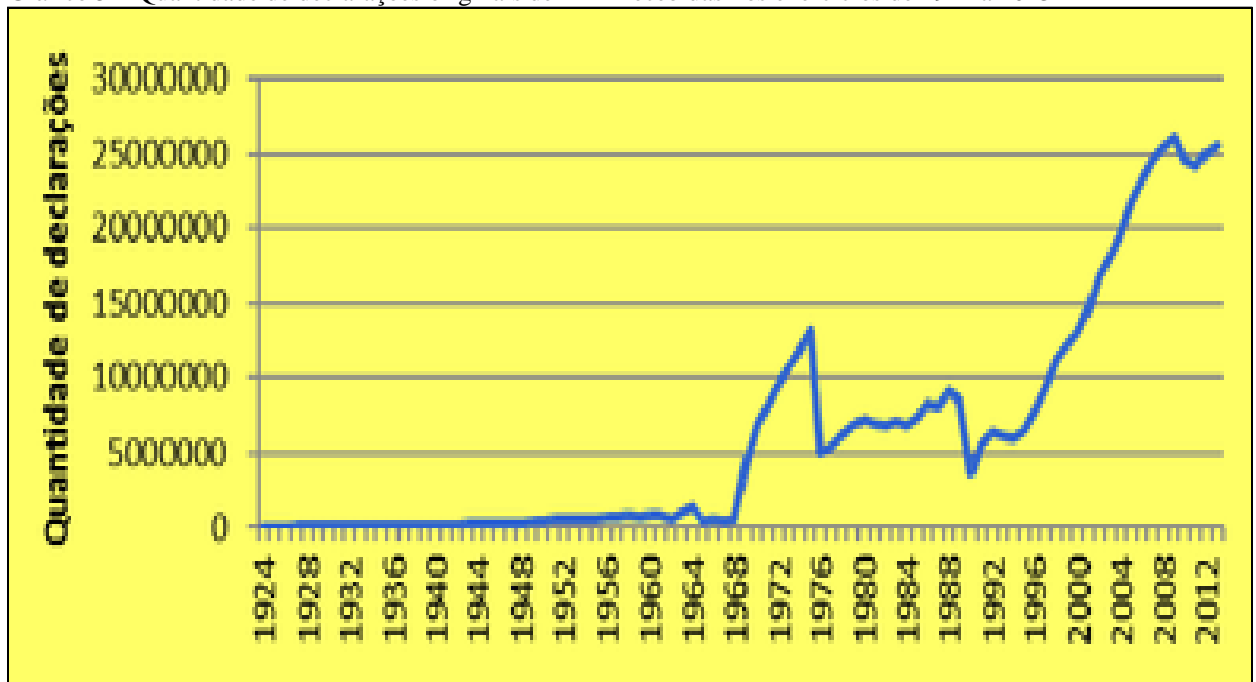
Gráfico 4 – Quantidade de alíquotas da tabela progressiva do IRPF nos exercícios de 1924 a 2015.



Fonte: Brasil (2016).

No Gráfico 5 retrata-se a quantidade de declarações originais de IRPF recebidas nos exercícios de 1924 a 2013 no Brasil. Visualiza-se uma linha de tendência de alta no nº de declarações recebidas a partir de 1992, crescimento de aproximadamente 400% em 25 anos. Por outro lado, este número pouco avançou no período 1924-1968, permanecendo praticamente o mesmo. No período que compreende 1968-1992 houve oscilações grandes na quantidade de declarações recebidas, porém atenuaram-se em um patamar abaixo do pico atingido. A partir de 1991 houve um salto na quantidade de declarações entregues, devido a Secretaria da Receita Federal (SRF) instituir o preenchimento da declaração em meio magnético. Em 1997 foi instaurada a entrega da declaração de ajuste anual pela internet.

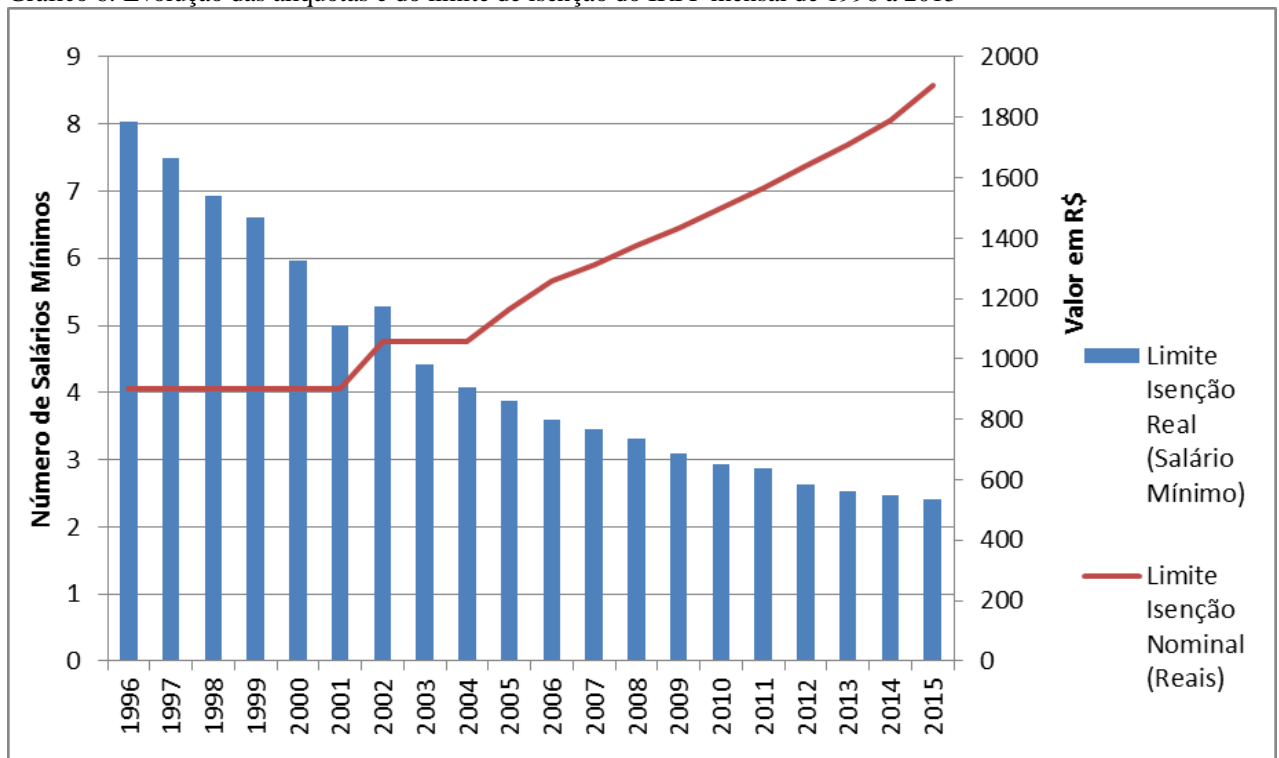
Gráfico 5 – Quantidade de declarações originais de IRPF recebidas nos exercícios de 1924 a 2013



Fonte: Brasil (2016).

Com objetivo de apurar o comportamento dos valores da faixa de isenção do IRPF em termos real e nominal, constrói-se o Gráfico 6 para a série histórica (1996-2015) acerca do limite de isenção mensal do IRPF medido em SM (valor real) e do limite de isenção em reais (valor nominal).

Gráfico 6: Evolução das alíquotas e do limite de isenção do IRPF mensal de 1996 a 2015

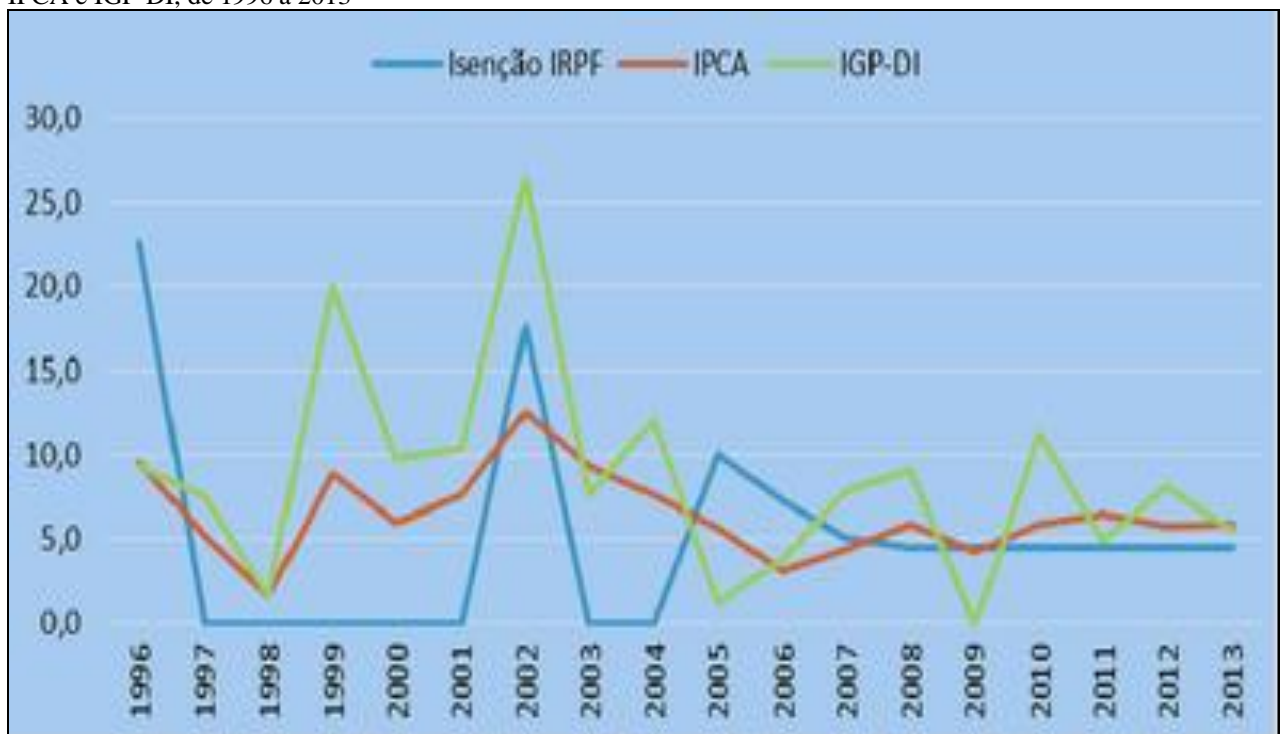


Fonte: BRASIL (2016). Elaboração da autora.

Confere-se que o limite de isenção nominal do IRPF apresentado no Gráfico 6 cresceu quase linearmente a partir de 2004. O limite de isenção real, por sua vez, apresenta queda em praticamente todo o período. Desta forma, os valores nominais da faixa de isenção subiram e os valores reais despencaram. As consequências da queda no limite de isenção real acarretam incorporação de contribuintes de menor renda na parcela de contribuintes ativos do IRPF.

A explicação deste fenômeno consta no Gráfico 7. Ocasiona-se devido à falta de reajuste real da faixa de isenção ao longo do período, em contraponto aos níveis de inflação permanecendo acima dos patamares de reajustes da tabela progressiva do IRPF.

Gráfico 7 – Percentual de reajuste da isenção da tabela progressiva anual do IRPF e índice de inflação, segundo IPCA e IGP-DI, de 1996 a 2013



Fonte: Brasil (2016).

3.2 O IRPF no CTN/1966 e na CF/1988

A Constituição Federal (CF) (1988) determina no artigo 153 que somente a União tem competência para instituir tributos sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, sendo a Receita Federal²¹ o órgão responsável pela sua administração e gerenciamento:

²¹ Na estrutura organizacional do Estado Brasileiro o órgão competente e responsável pela arrecadação e fiscalização do IRPF é a Receita Federal, que por sua vez é vinculada ao Ministério da Fazenda, cuja definição está especificada em seu estatuto: “[...] é o órgão que na estrutura administrativa da República Federativa do Brasil cuida basicamente da formulação e execução da política econômica”. A legislação em vigor – Decreto

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;

Denominado Código Tributário Nacional (CTN) do Brasil, a Lei nº 5.172/1966 regula o Sistema Tributário Nacional e estabelece as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União. No Livro Primeiro “Sistema Tributário Nacional”, Título III “Impostos”, Capítulo III “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”, Seção IV “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” estão detalhados os fatos geradores, base de cálculo e os contribuintes do Imposto de Renda no Brasil:

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:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 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. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

Em acordo com a Teoria da Tributação Equitativa, a atuação da União frente ao IRPF é baseada na observância dos princípios e critérios constitucionais tributários arrolados na CF (1988). Os princípios e critérios relevantes ao IRPF estão pautados no Título VI “Da tributação e do orçamento”, Capítulo I “Do Sistema Tributário Nacional” da CF (1988).

Na Seção I “Dos Princípios Gerais” está descrito no parágrafo primeiro do Art. 145 o princípio da capacidade contributiva:

nº 7.482, de 16 de maio de 2011- aprova a Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda. No Capítulo I da Natureza e Competência, Art. 1º, o Ministério da Fazenda, órgão da administração federal direta, tem como área de competência os seguintes assuntos: “II - política, administração, fiscalização e arrecadação tributária federal, inclusive a destinada à previdência social, e aduaneira”. No Capítulo II que trata da Estrutura Organizacional destaque: “Art. 2º O Ministério da Fazenda tem a seguinte estrutura organizacional: II - órgãos específicos singulares: b) Secretaria da Receita Federal do Brasil.” A missão da Secretaria da Receita Federal é: “Exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade”. (BRASIL, 2011).

§ 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).

Na Seção II “Das Limitações do Poder de Tributar” constam no Art. 150 os princípios da isonomia e proibição ao confisco:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

IV - utilizar o tributo com efeito de confisco;

Na Seção III “Dos Impostos da União”, no inciso I, parágrafo 2 do artigo 153 está incluso os critérios tributários generalidade, universalidade e progressividade:

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

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

O critério da generalidade é interpretado por Difini (2003):

Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência (p. 77).

Renck (2001) também define o critério da generalidade:

A generalidade abrange todos os contribuintes não se admitindo qualquer tributação especial. [...] Assim, todos os contribuintes devem ser tratados de uma só forma, o que, aliás, já decorre do princípio da igualdade²². Com este fundamento pode-se afirmar que a renda deve ser reconhecida com a observância do critério da generalidade, em que não se admitem classes de contribuintes. [...] Por isso igualmente não se pode admitir classe de patrimônio, nem espécies de renda: todos os ganhos – todo acréscimo novo decorrente do ato de produção de renda – deve ser objeto de tributação respeitado o critério da progressividade. (p. 160).

O critério da universalidade diz respeito à extensão da base de cálculo. Difini (2003) entende que:

²² Trata, portanto, de reiteração da cláusula pétrea consagrada no caput do art. 5º, que proclama que “Todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza”.

[...] universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese da incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). Tais princípios não impedem, todavia, a concessão de isenções objetivas ou subjetivas. Impedem é a exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis (p. 77).

Ou seja, a cobrança do IRPF deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. Para Renck (2001) não há como estabelecer distinções entre tipos de renda para efeito de tributação diferenciada:

A base calculada, além de ser informada pela generalidade, terá de ter natureza universal. Ser universal é ser total. Logo, de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade. Desta forma, para que a renda seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos á tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra (p. 160).

E por último, o critério da progressividade na definição de Machado (2004) como realização do princípio da isonomia e da capacidade contributiva:

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maio (p. 79).

Portanto, observadas as disposições legais e normativas para o IRPF apresentadas a partir da CF (1988) e do CTN (1966) evidencia-se uma sintonia com o disposto pela TTE acerca do tributo sobre a renda da pessoa física. Resta agora analisar os números recentes das declarações de IRPF para verificar o cumprimento da justiça fiscal conforme estabelecido pelas legislações e normas vigentes no Brasil.

4 A REGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL: uma análise propositiva

Neste capítulo analisa-se a progressividade do IRPF no Brasil. Portanto, no tópico 4.1 apresentam-se análises estatísticas de dados da DIRPF ano–calendário 2013, republicados em 2016. A partir disto, no tópico 4.1.1 verifica-se a presença da progressividade tributária nos dados da DIRPF 2013, ou seja, a presença da equidade horizontal e vertical. No tópico 4.1.2 retrata-se a estrutura do IRPF no Brasil à luz da experiência internacional, por meio de comparações realizadas com países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). No tópico 4.2 apresentam-se propostas de alterações e simulações visando ampliar a progressividade e justiça fiscal do IRPF.

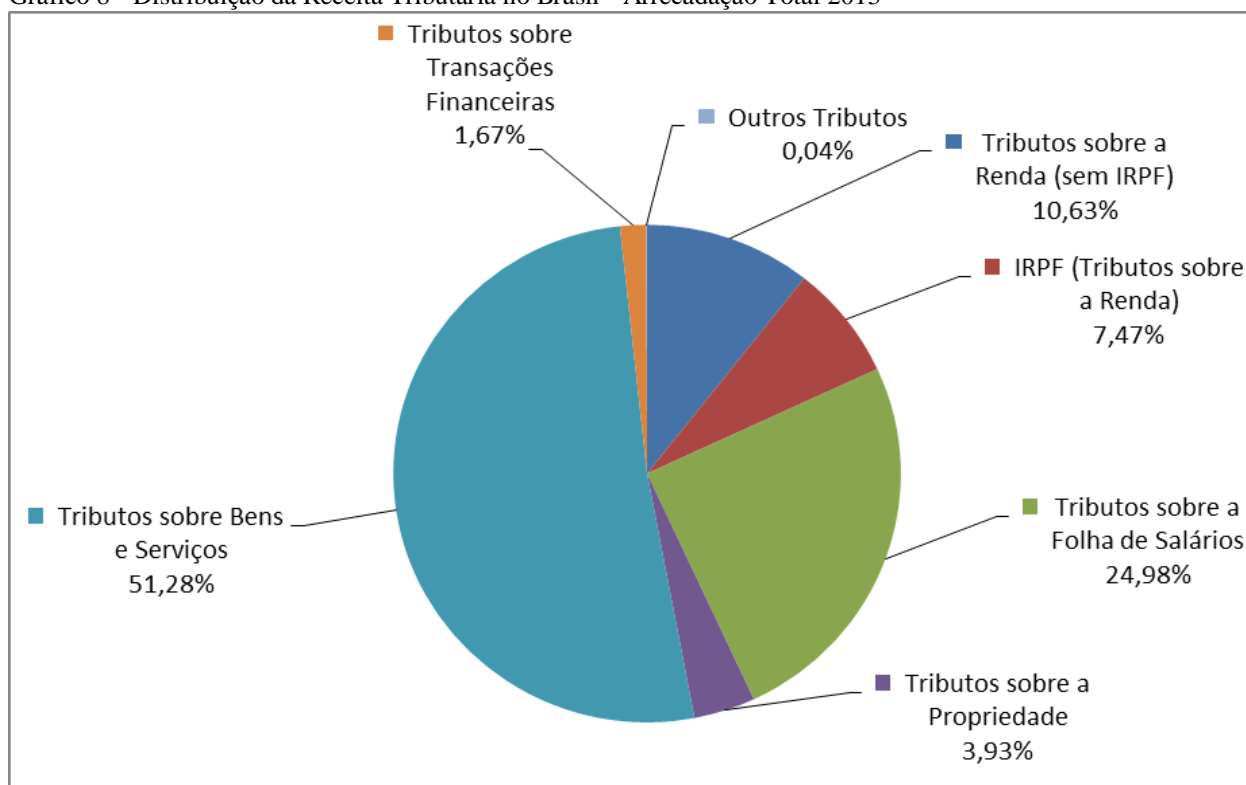
4.1 IRPF no Brasil à luz da Teoria da Tributação Equitativa

No tópico 4.1.1 verifica-se o cumprimento dos princípios constitucionais e a realização da justiça tributária no IRPF, a partir de dados da DIRPF 2013. No tópico 4.1.2 retrata-se a estrutura do IRPF no Brasil à luz da experiência internacional, por meio de comparações realizadas com países membros da OCDE.

4.1.1 Análises de dados DIRPF 2013

Conforme abordado no capítulo 2, um sistema tributário progressivo é aquele na qual os tributos diretos participam como protagonistas na CTB, mais do que os tributos indiretos. No Brasil, assim como retratado no Gráfico 8, o peso do IRPF na arrecadação total para o ano de 2013 foi de apenas 7,47%.

Gráfico 8 - Distribuição da Receita Tributária no Brasil - Arrecadação Total 2013



Fonte: Brasil (2014). Elaboração da autora.

Curiosamente, esse baixo poder arrecadatório do IRPF brasileiro perante a arrecadação total aponta para a realidade de forte limitação do potencial arrecadatório e da não utilização da capacidade redistributiva deste tributo. De acordo com a TTE, o IRPF deve ser o tributo mais expressivo na arrecadação tributária do Estado, pois é o mais adequado para exercer a progressividade tributária, devido ao fato gerador derivar da capacidade contributiva de cada declarante e, por isto, no Estado de Bem-Estar Social, é a forma mais justa de arrecadar tributos.

Mais além, analisando a equidade horizontal e vertical do IRPF a partir de dados da DIRPF 2013, chega-se a algumas constatações importantes. Para elucidar a análise, na Tabela 7 constam os dados agregados da DIRPF 2013 por faixa de rendimentos totais declarados apresentados em faixas de rendimento total que variam entre 0,5 salário mínimo (SM) a acima de 320 SM.

Tabela 7 – Dados DIRPF 2013 – categorias de renda por faixa de rendimentos totais (em milhões de reais)

Faixas de rendimentos (em SM)	Quantidade de declarações	Renda Total Declarada	Renda Média Total Declarada (em reais)	Renda Tributável Bruto	Renda Tributável Exclusiva na Fonte	Renda Isenta e Não Tributável
Até 1/2	1.312.686	442,39	337,01	344,25	34,28	63,87
1/2 a 1	504.536	3.747,44	7.427,50	3.468,94	69,33	209,17
1 a 2	1.077.749	13.410,79	12.443,33	11.395,01	451,40	1.564,38
2 a 3	2.577.964	54.788,15	21.252,49	49.432,50	1.491,50	3.864,14
3 a 5	7.943.447	249.469,84	31.405,74	215.316,00	13.462,17	20.691,67
5 a 7	4.187.567	201.398,53	48.094,40	163.414,14	13.725,06	24.259,33
7 a 10	3.259.844	220.709,34	67.705,49	171.570,76	15.868,36	33.270,22
10 a 15	2.448.229	242.420,59	99.018,76	177.998,73	18.273,46	46.148,40
15 a 20	1.137.873	159.608,09	140.268,81	110.112,47	12.676,29	36.819,33
20 a 30	1.048.337	207.008,86	197.464,04	133.121,47	17.465,90	56.421,50
30 a 40	486.754	136.210,46	279.834,28	80.844,09	11.941,00	43.425,37
40 a 60	391.519	153.121,09	391.094,92	79.343,99	14.587,53	59.189,57
60 a 80	141.849	79.201,11	558.348,00	32.156,24	8.470,66	38.574,20
80 a 160	140.554	123.050,34	875.466,67	35.283,37	14.891,53	72.875,44
160 a 240	32.164	50.587,72	1.572.805,65	9.989,46	6.919,62	33.678,64
240 a 320	13.643	30.521,06	2.237.122,18	5.030,50	4.486,57	21.003,99
> 320	27.434	220.878,78	8.051.278,61	22.936,74	53.616,10	144.325,93
TOTAL	26.732.149	2.146.574,57	80.299,36	1.301.758,67	208.430,75	636.385,15

Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

A renda total declarada em 2013 foi de 2,146 trilhões de reais, distribuindo-se entre três categorias: Renda Tributável Bruta²³, Renda Tributável Exclusiva na Fonte²⁴ e Renda Isenta e Não Tributável²⁵. A representação desta distribuição encontra-se no Gráfico 9.

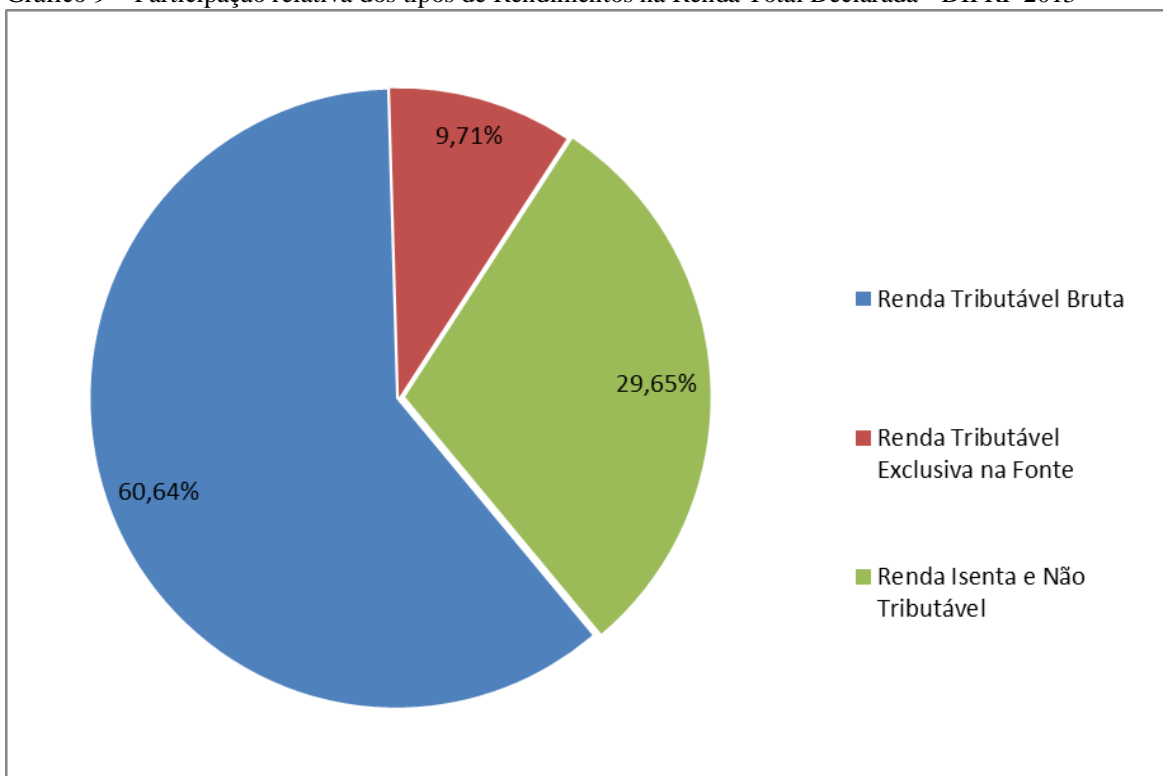
Chama atenção a fatia correspondente aos rendimentos Isentos e Não Tributáveis, representando 29,65% da renda total declarada no IRPF 2013.

²³ Renda Tributável Bruta é o rendimento que excede a renda tributável exclusiva na fonte e os rendimentos isentos e não tributáveis dentro da renda total.

²⁴ A Renda Tributável Exclusiva na Fonte possui tributação exclusiva e não será abordada nesta pesquisa.

²⁵ Lembrando que a Renda Isenta e Não Tributável não é a parcela de renda isenta da tabela progressiva. Trata-se de isenções aprovadas em leis complementares referentes a tipos de rendimentos isentos.

Gráfico 9 – Participação relativa dos tipos de Rendimentos na Renda Total Declarada - DIPRF 2013



Fonte: Brasil (2014). Elaboração da autora.

Dentro destes 29,65% de Renda Isenta e Não Tributável chama a atenção o maior montante nominal de isenção ser na categoria “lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes”, atingindo R\$ 231,3 bilhões, em torno de 36,6% do total das isenções, vide Tabela 8. Esta isenção foi obtida através da Lei nº 9.249/1995, conforme já abordado no Capítulo 2 desta pesquisa.

Além da perda potencial na arrecadação provinda destes 636 bilhões de Renda Isenta e Não Tributável, verifica-se burla aos princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva, bem como dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. A falta de isonomia no tratamento da renda declarada causa desigualdade nas alíquotas efetivas entre os contribuintes de menor renda e de maior renda prejudicando a progressividade. A base de cálculo observa uma “falsa” capacidade contributiva, ou seja, não corresponde à condição real de pagamento do contribuinte, devido ao benefício das isenções a partir da renda bruta declarada.

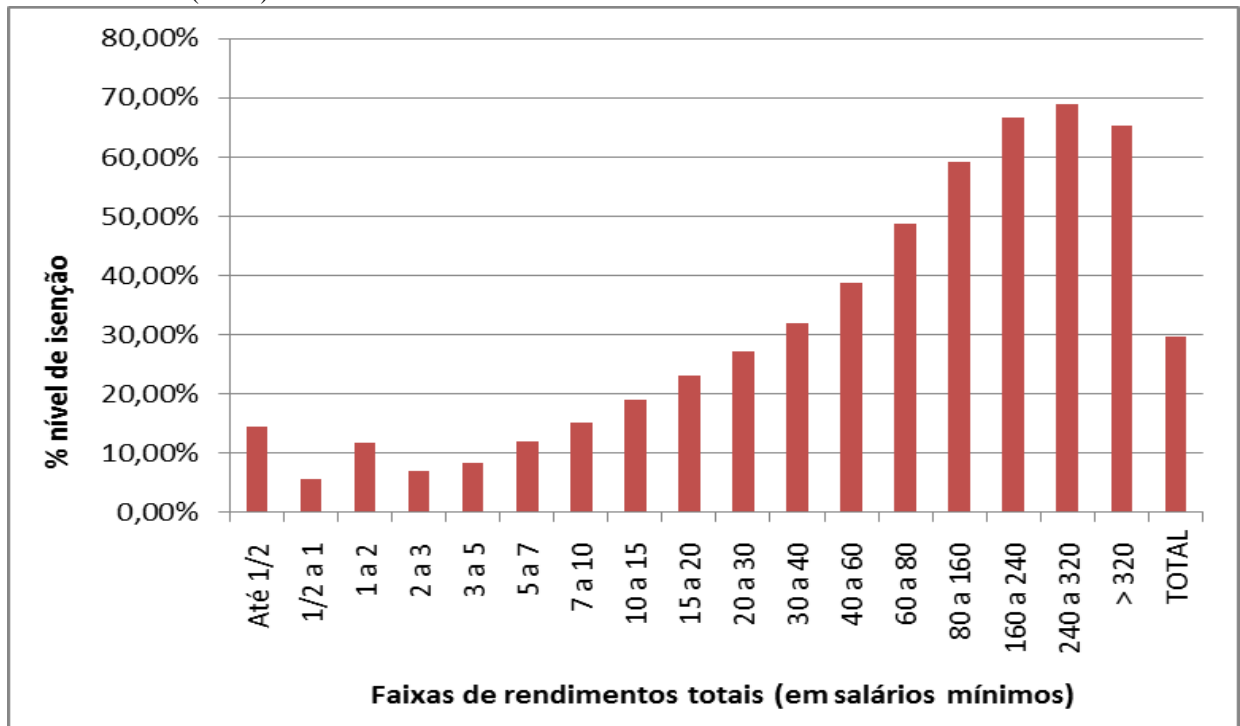
Tabela 8 – Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis - DIRPF 2013

Bolsa de estudo e pesquisa	2,26
Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte...	3,75
Demais Rend. isentos e não-tributáveis dos dependentes	0,00
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho e FGTS	23,21
Lucro na alienação de bens e direitos de pequeno valor...	44,13
Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos depend.	231,30
Parc. isenta correspondente à atividade rural	33,05
Parc. isenta prov. aposentadoria, declarantes 65 anos/mais	42,93
Pensão, prov. aposentadoria/reforma por moléstia grave...	33,55
Rend. cademeta de poupança e letras hipotecárias	20,69
Rend. sócio/titular microempresa ou empresa peq. porte...	55,99
Transferências patrimoniais - doações e heranças	51,41
Outros (especifique)	58,12
IR anos calendário ant. compensado jud. neste ano calendário	0,06
75% rend. trab. assal. receb. em ME por serv. de autarquias ou repartições do gov. brasileiro s	0,60
Incorporação de Reservas ao Capital/Bonificações em Ações	15,94
Benefícios ind. e reembolso desp. receb. voluntário Fifa, da Subsidiária Fifa Brasil ou Comitê (0,00
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, recebidas por médico-residente	0,74
Ganhos líq. oper. c/ ouro, ativo financeiro, nas alienações realizadas até o vlr. estipulado p/ o	0,05
Ganhos líq. oper. merc. à vista de ações negociadas em bolsas de valores nas alien. realiza	0,33
Recuperação de prejuízos em Renda Variável	0,29
Rend. bruto, até o máx. de 40%, da prestação de serv. decorrente do transp. passageiros	0,72
Rend. bruto, até o máx. de 60%, da prestação serv. decorrente do transp. carga	0,00
Restituição do IR de anos-calendário anteriores	1,61
Transf. patrimoniais - meação e dissolução da sociedade conjugal e da unid. familiar	8,03
Rend. bruto, até o máx. de 90%, da prestação serv. decorrente do transp. carga	3,40
Total Rendimentos Isentos e Não Tributáveis:	632,17

Fonte: Brasil (2014).

Para melhor compreensão das consequências para a justiça fiscal destes 29,65% de Renda Isenta e Não Tributável apresenta-se no Gráfico 10 as correspondentes isenções em função da renda total declarada para cada faixa de rendimento total (em SM). O percentual de renda isenta em relação à renda total declarada é de quase 70% para as faixas superiores de renda total declarada.

Gráfico 10 – Nível de Renda Isenta e Não Tributável em função da Renda Total declarada para cada faixa de rendimento total (em %)

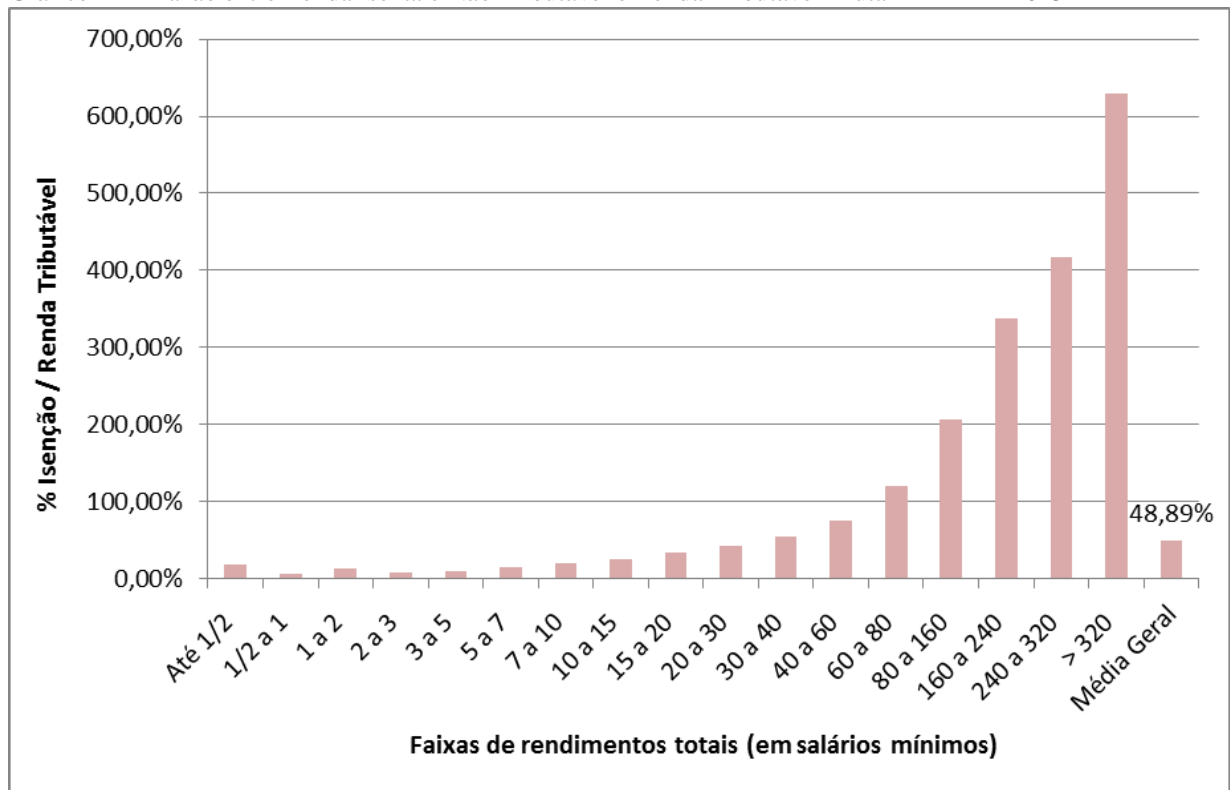


Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

No Gráfico 10 é evidente a relação crescente entre a Renda Total declarada e a Renda Isenta e Não Tributável, salientando o alto grau de isenção dos contribuintes mais ricos. As consequências para a equidade horizontal e vertical são severas, pois há ausência de isonomia e igualdade entre os contribuintes, na qual resulta em injustiça tributária. Estes 636 bilhões de Renda Isenta e Não Tributável estão obrigadas à constar na declaração de IRPF, porém não são submetidas à base de cálculo para fins da tributação e comprometem a equidade vertical do tributo antes mesmo da aplicação das alíquotas da tabela progressiva.

Observando a Renda Isenta e Não Tributável em função da Renda Tributável Bruta apresentam-se no Gráfico 11 as faixas de rendimentos totais (em SM) e os respectivos níveis percentuais da razão entre variáveis. Analogamente ao Gráfico 10, obtém-se um indício de que quanto maior a Renda Total Declarada, maior será a proporção de Renda Isenta e Não Tributável. Ou melhor, quanto mais renda o contribuinte auferir, menor será a parcela da Renda Total categorizada como Renda Tributável Bruta e maior será a parcela de Renda Isenta e Não Tributável.

Gráfico 11 – Razão entre Renda Isenta e Não Tributável e Renda Tributável Bruta - DIRPF – 2013



Fonte: BRASIL (2014). Elaboração da autora.

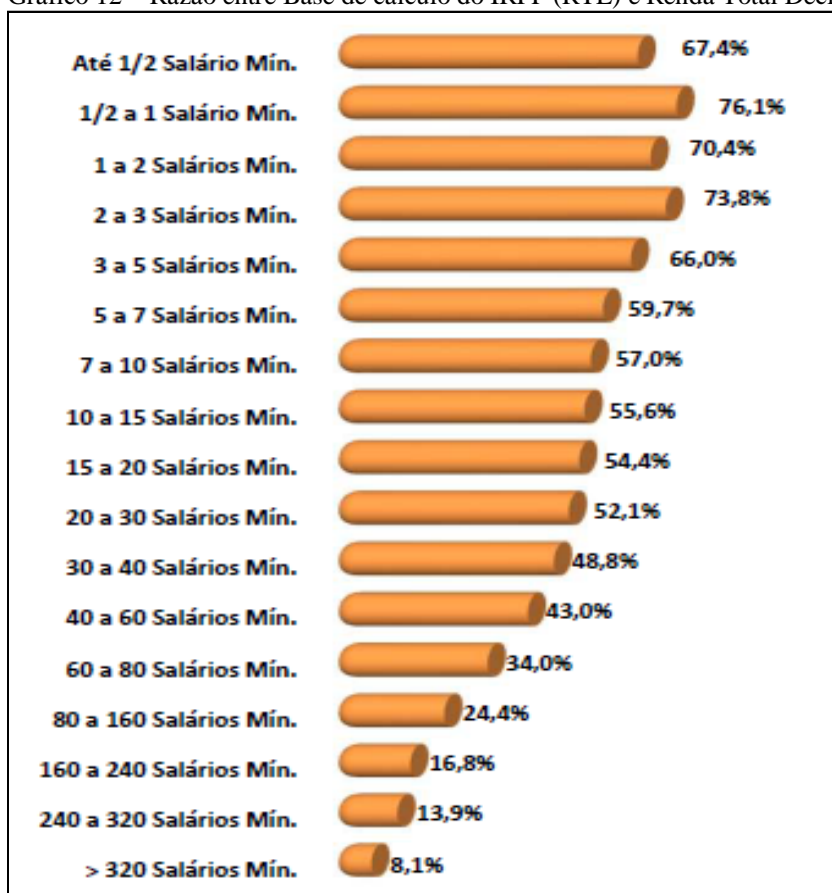
Para a faixa de rendimento mensal total acima de 320 salários mínimos a Renda Isenta e Não Tributável representou 624% (196 bilhões) da Renda Tributável Bruta (37,4 bilhões) no ano de 2013. Enquanto isso, os declarantes que auferem até 0,5 SM de rendimento mensal total apresentam 30,9% de Renda Isenta e Não Tributável em relação à Renda Tributável Bruta.

Isto é, quanto mais renda o contribuinte declarar, menor será o percentual da Renda Total considerada para o cálculo da Renda Tributável Líquida²⁶ (RTL) na qual serão aplicadas as alíquotas tributárias, uma vez que está resulta da parcela da Renda Total contida na categoria Renda Tributável Bruta.

A subestimação da base de cálculo (Renda Tributável Líquida), demonstrada no Gráfico 12, por meio das isenções não isonômicas da renda acarreta prejuízo na observância da equidade horizontal, afetando assim, também, a equidade vertical, e representando um indicativo da regressividade no IRPF no Brasil, assim como um limite para a progressividade.

²⁶ Renda Tributável Líquida (RTL) é a renda tributável bruta excluída as deduções legais para cada contribuinte. É a base de cálculo na qual será aplicada as alíquotas progressivas do IRPF.

Gráfico 12 – Razão entre Base de cálculo do IRPF (RTL) e Renda Total Declarada (%)



Fonte: Brasil (2016).

A Renda Tributável Líquida exibe comportamento inverso ao da Renda Isenta e Não Tributável. Os percentuais mais elevados encontram-se nas faixas de menor renda, enquanto as maiores rendas possuem RTL de apenas 8,1% da Renda Total declarada. Desta maneira, está explícita a equidade horizontal regressiva e, conseqüentemente, mesmo havendo progressividade nas alíquotas do IRPF, como a base de cálculo está prejudicada, não é possível realizar a equidade vertical no IRPF brasileiro.

Na seqüência, na Tabela 9 demonstram-se dados nominais referentes à RTL (base de cálculo), imposto devido e bens e direitos.

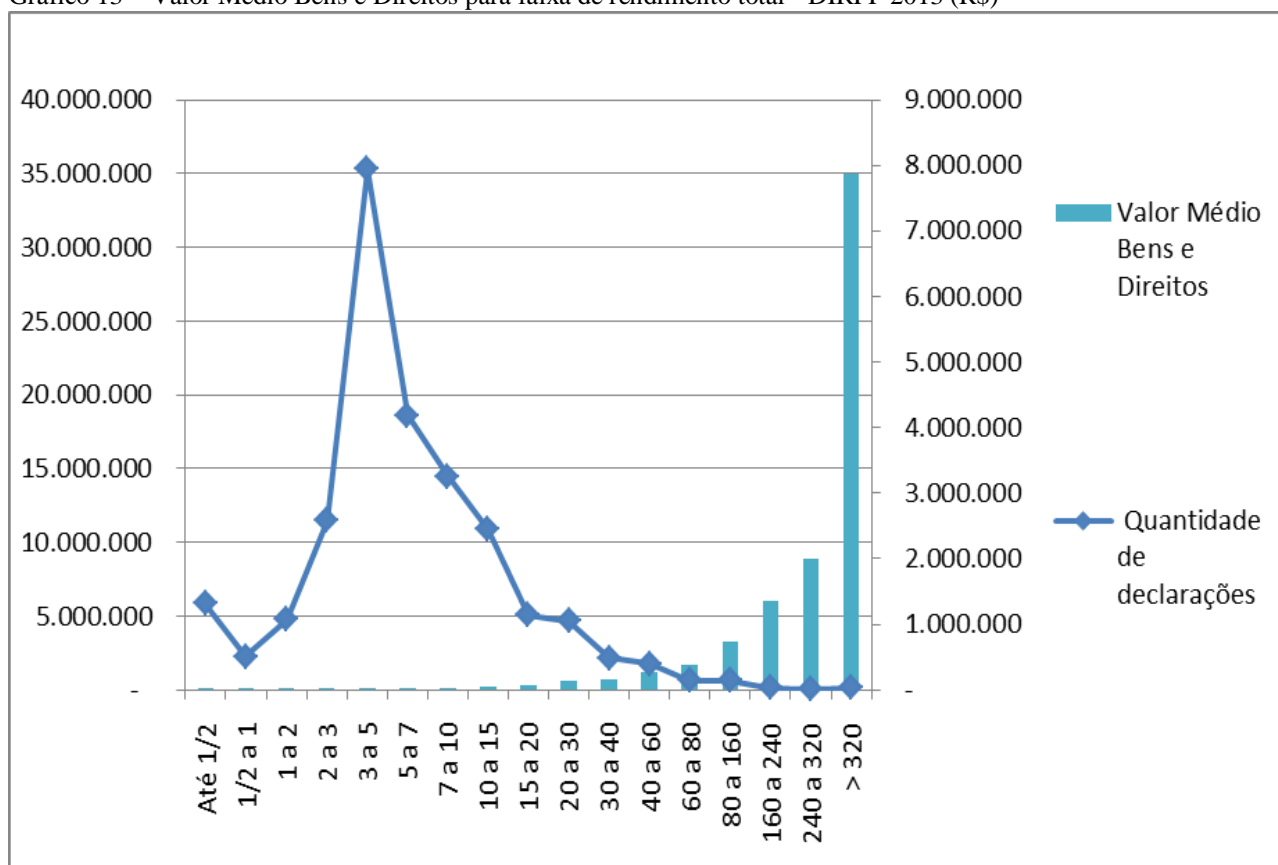
Tabela 9 – Dados DIRPF 2013 – RTL, Imposto Devido e Bens e Direitos por faixa de rendimentos totais (em R\$ milhões)

Faixas de rendimentos	Quantidade de declarações	Base de Cálculo (RTL)	Imposto devido	Bens e direitos	Valor médio bens e direitos (em reais)
Até 1/2	1.312.686,00	298,37	24,18	102.134,37	77.806
1/2 a 1	504.536,00	2.852,84	2,04	27.558,75	54.622
1 a 2	1.077.749,00	9.435,80	4,92	63.809,96	59.207
2 a 3	2.577.964,00	40.412,54	13,35	156.069,27	60.540
3 a 5	7.943.447,00	164.586,70	1.159,75	490.539,34	61.754
5 a 7	4.187.567,00	120.287,77	3.688,27	358.156,15	85.528
7 a 10	3.259.844,00	125.808,76	8.350,79	404.105,40	123.965
10 a 15	2.448.229,00	134.774,63	16.303,12	498.856,64	203.762
15 a 20	1.137.873,00	86.840,10	14.229,75	364.139,99	320.018
20 a 30	1.048.337,00	107.837,62	20.834,70	582.337,66	555.487
30 a 40	486.754,00	66.430,54	14.234,92	354.222,46	727.724
40 a 60	391.519,00	65.799,71	14.915,80	467.215,21	1.193.340
60 a 80	141.849,00	26.936,31	6.333,37	245.693,01	1.732.074
80 a 160	140.554,00	29.964,71	7.257,15	457.950,15	3.258.179
160 a 240	32.164,00	8.490,22	2.119,96	193.196,22	6.006.598
240 a 320	13.643,00	4.243,08	1.072,27	120.584,90	8.838.591
> 320	27.434,00	17.889,93	4.699,55	960.097,45	34.996.627
TOTAL	26.732.149,00	1.012.889,61	115.243,87	5.846.666,95	218.712,94

Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

Observa-se que o patrimônio médio (bens e direitos) dos contribuintes por faixa de rendimento total é bastante desigual, uma vez que na primeira faixa (até 0,5 SM) o patrimônio médio é de 77 mil por declarante, enquanto que na faixa superior (acima de 320 SM) o patrimônio médio é de 35 milhões por declarante. Constata-se a concentração da riqueza dentre os declarantes do IRPF no Brasil. No Gráfico 13, ilustra-se a distribuição cruzada em dois eixos verticais do número de declarações e do valor médio de Bens e Direitos por declarante.

Gráfico 13 – Valor Médio Bens e Direitos para faixa de rendimento total - DIRPF 2013 (R\$)



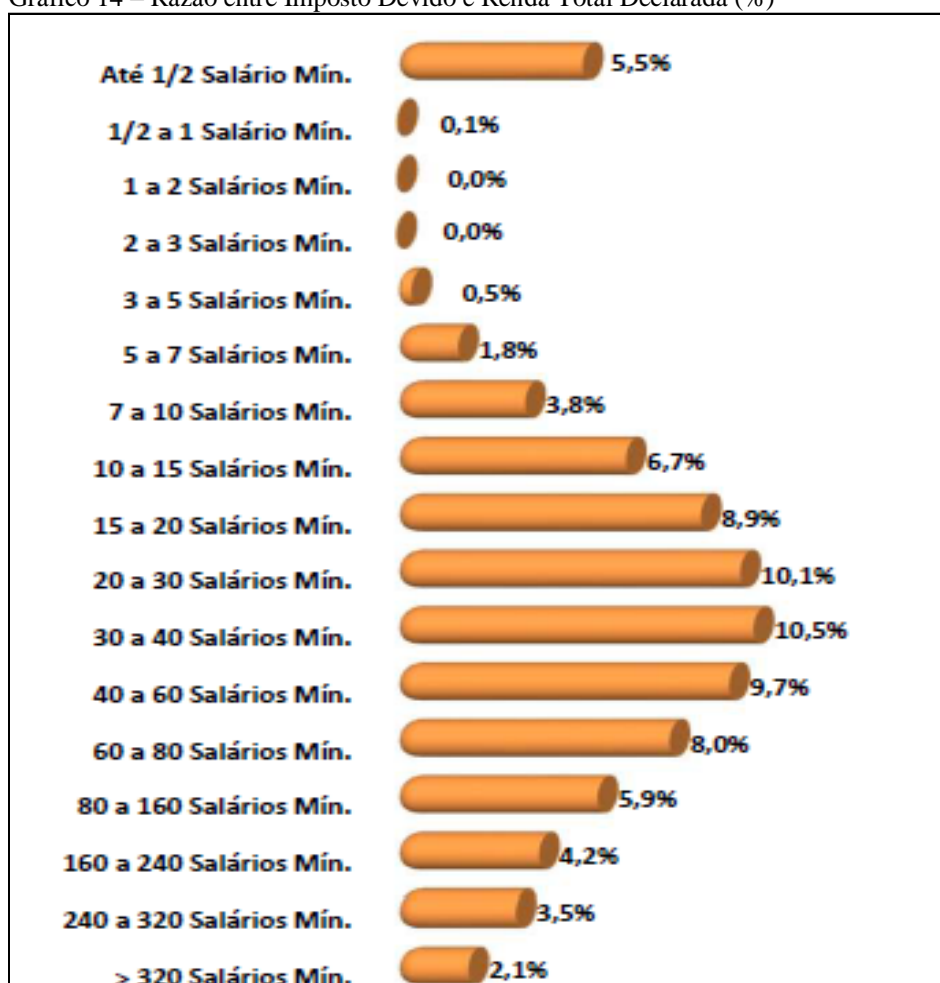
Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

A concentração de riqueza tem forte relação com a precariedade na tributação da renda no Brasil. Ora, se a renda dos contribuintes mais ricos é menos tributada do que a renda das classes inferiores é óbvia a concentração de riquezas atingindo níveis elevadíssimos.

Para além dos valores nominais, no Gráfico 14 destaca-se a proporção real do Imposto Devido em razão da Renda Total. A razão entre Imposto Devido e Renda Total Declarada (%) é a Alíquota Efetiva²⁷ do IRPF para a Renda Total.

²⁷ Alíquota Efetiva é o percentual de imposto devido sobre a Renda Total Declarada.

Gráfico 14 – Razão entre Imposto Devido e Renda Total Declarada (%)



Fonte: Brasil (2016).

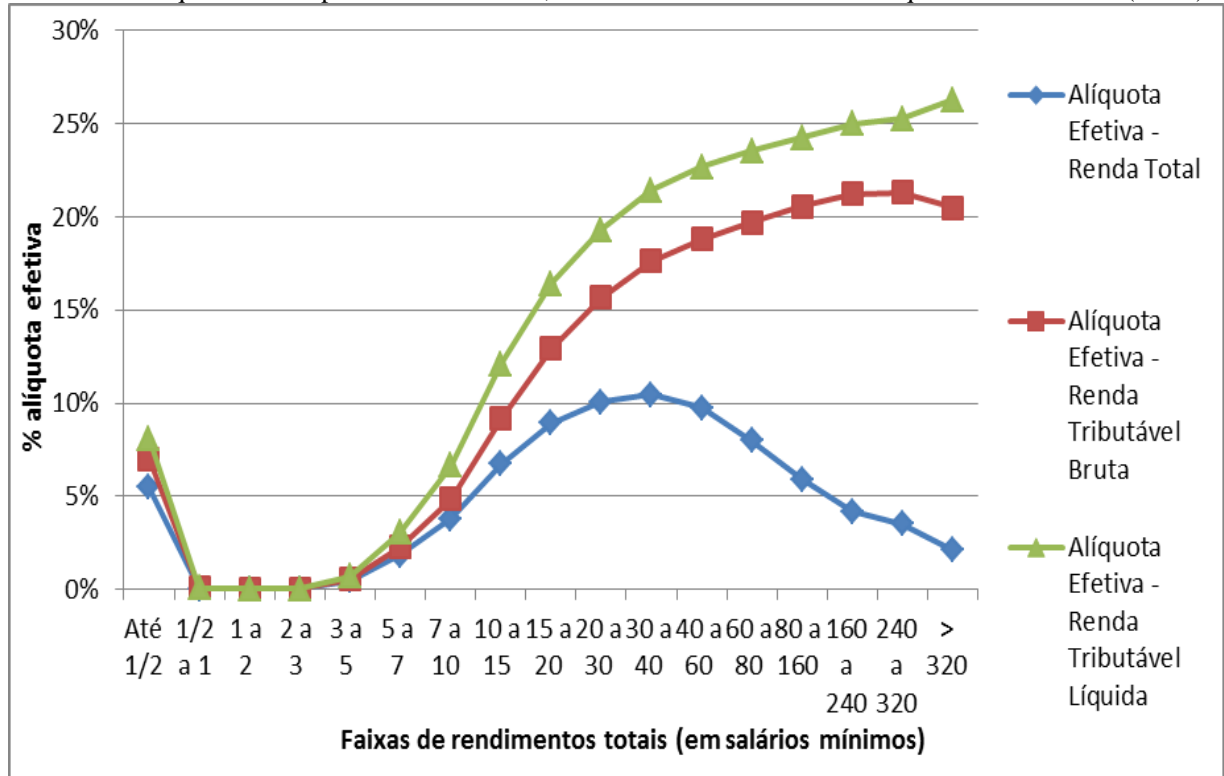
Analisando os valores da Alíquota Efetiva para a Renda Total detecta-se progressividade tributária das faixas de 2-3 SM até a faixa 30-40 SM. A partir da faixa 40-60 SM e na primeira faixa de até 0,5 SM²⁸, as Alíquotas Efetivas são regressivas. Portanto, mesmo havendo princípios constitucionais normativos ao IRPF que ordenam para a capacidade contributiva e progressividade, a execução/cobrança do tributo apresenta regressividade.

A fim de compreender melhor os panoramas de “falsa” progressividade do IRPF elaboram-se no Gráfico 15 as Alíquotas Efetivas para a Renda Total Declarada, Renda Tributável Bruta e Renda Tributável Líquida. A elaboração dos índices ocorre pela divisão do valor do Imposto Devido para cada faixa de contribuintes pela Renda Total, Renda Tributável

²⁸ Na primeira faixa de rendimentos totais auferidos de 0,5 SM a alíquota efetiva de IRPF é de 5,5%. Chama atenção a discrepância do valor em relação às demais faixas. Cabe aqui ressaltar que para melhor compreender necessita-se da abertura das declarações individuais desta faixa, pois a Receita Federal do Brasil ainda não disponibiliza o detalhamento dos dados da DIRPF 2013.

Bruta e RTL. Assim, obtêm-se três panoramas de alíquotas efetivas que reúnem elementos para análise da progressividade do IRPF.

Gráfico 15: Alíquota Efetiva para as Rendas Total, Tributável Bruta e Tributável Líquida - DIRPF 2013 (em %)



Fonte: BRASIL (2016). Elaboração da autora.

Apura-se que a Alíquota Efetiva para a RTL apresenta progressividade para todas as faixas de rendimento total, exceto a primeira faixa que é regressiva. Similarmente, a Alíquota Efetiva para a Renda Tributável Bruta apresenta progressividade em todas as faixas, exceto a primeira e a última que são regressivas. A Alíquota Efetiva para a Renda Total Declarada, assim como visto no Gráfico 14, exibe formato em U invertido, aparentando claramente a falta de progressividade e forte presença da regressividade tributária.

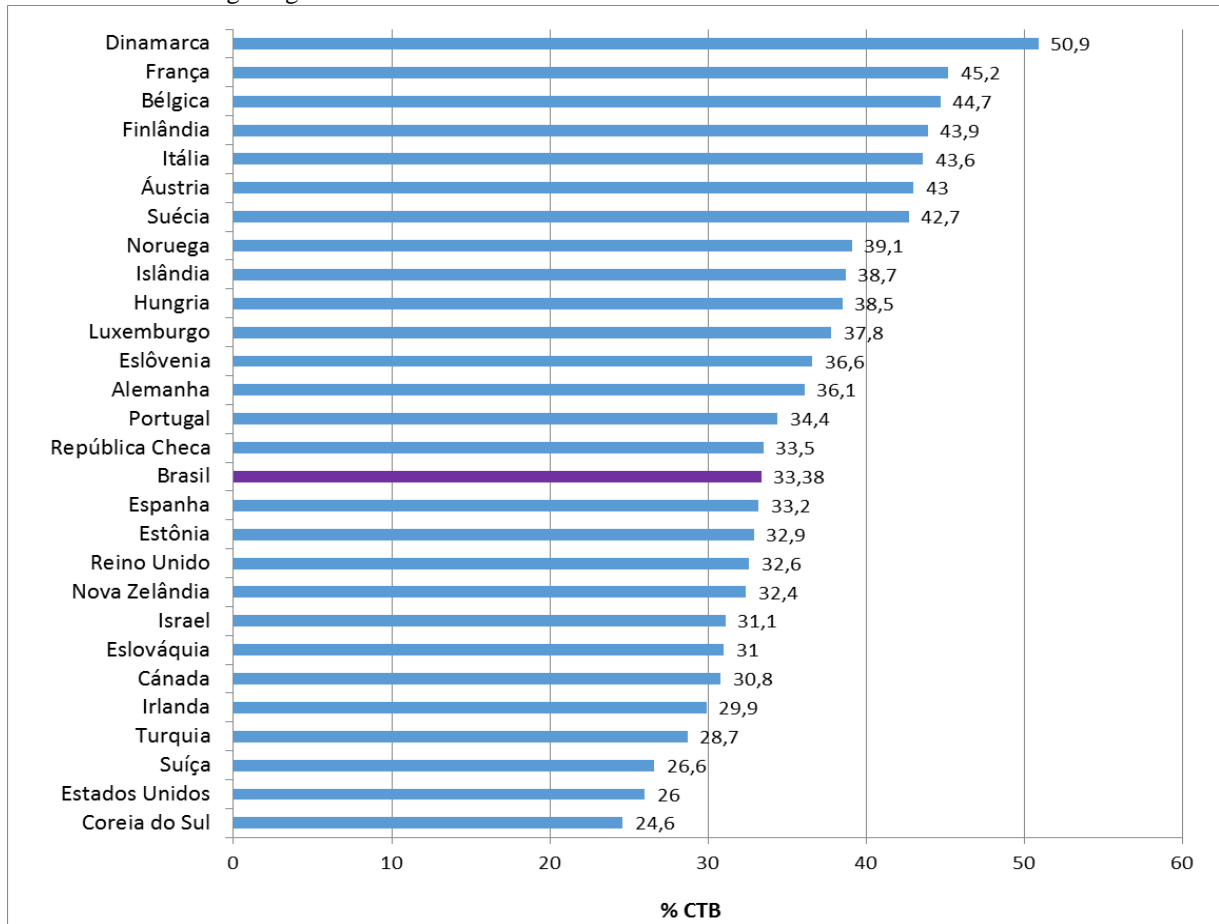
Ocorre que, olhando-se apenas para as Alíquotas Efetivas para a RTL e para a Renda Tributável Bruta adquirimos uma ideia de “falsa” progressividade. Para fugir da ilusão de ótica e entender o panorama da progressividade do IRPF no Brasil é necessário realizar a leitura da Alíquota Efetiva para a Renda Total para cada faixa de renda total.

4.1.2 O Brasil e a experiência internacional

Buscando um comparativo que ilumine o quadro da tributação brasileira sobre a renda da Pessoa Física aborda-se com base no estudo de Castro (2014) pontos característicos do

IRPF brasileiro comparativamente a países da OCDE e América. A Carga Tributária Brasileira, como disposto no Gráfico 16, aparenta não ser o elemento central para entender a regressividade e a baixa representatividade do IRPF no Brasil.

Gráfico 16 – Ranking Carga Tributária Bruta – Brasil e Países da OCDE – 2014



Fonte: OCDE 2013. Elaboração da autora.

O Brasil ocupa uma posição intermediária no ranking da CTB. Por outro lado, na Tabela 10 apresenta-se a representatividade do IRPF do Brasil em relação ao PIB e em relação à arrecadação total comparativamente a países da OCDE. Curiosamente, o Brasil é o primeiro do ranking, ou melhor, é o país na qual o IRPF participa menos da arrecadação total, apenas 7,62%. A Dinamarca lidera o ranking com 54,4% de participação do IRPF na arrecadação total.

Para fins de esclarecimento, o Brasil não possui baixa Carga Tributária. O que ocorre é que a base de incidência sobre a renda da Pessoa Física não é empregada na mesma escala que nos países da OCDE.

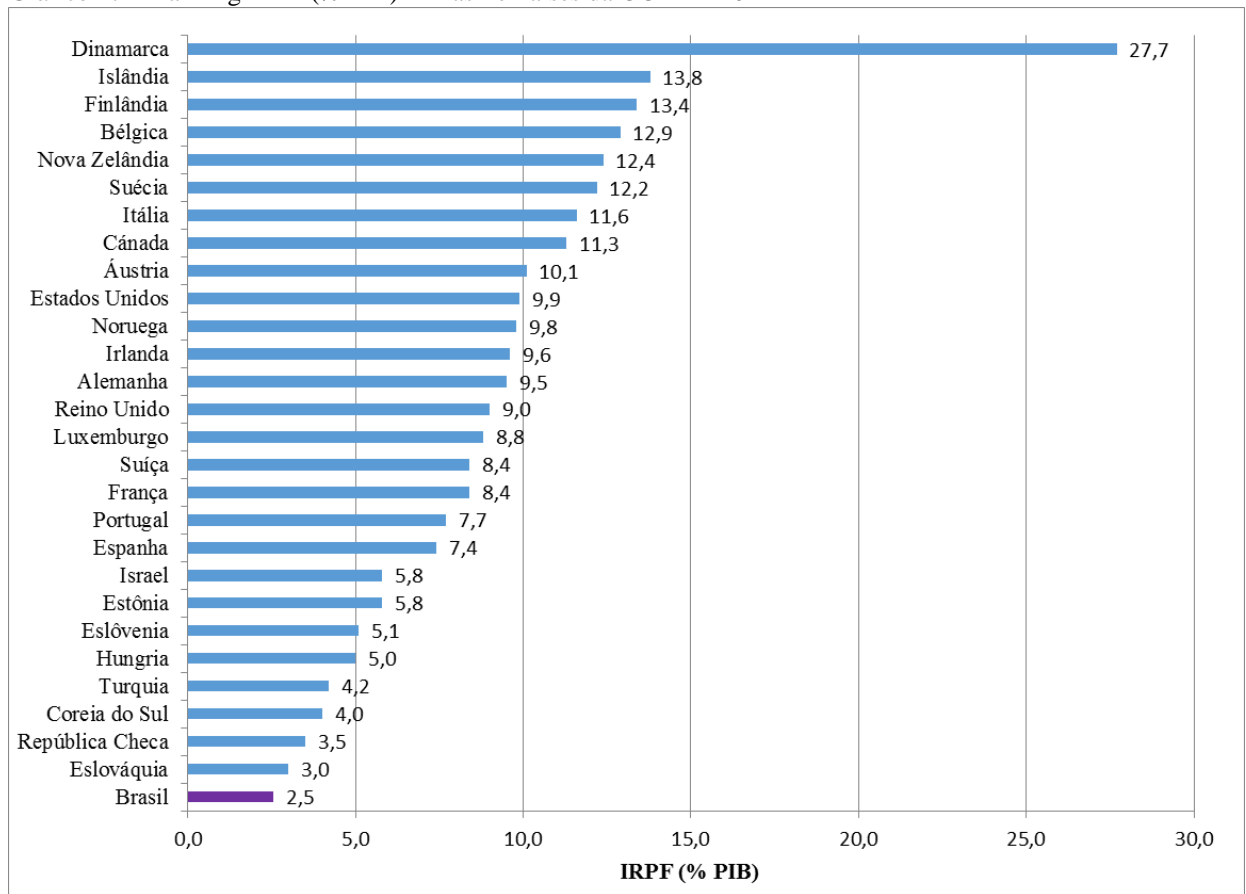
Tabela 10 – Ranking % IRPF na arrecadação total – Brasil e Países da OCDE – 2014

País	IRPF (% arrecadação total)	IRPF (% PIB)	CTB
Brasil	7,62	2,54	33,38
Eslováquia	9,8	3,0	31,0
República Checa	10,5	3,5	33,5
Hungria	13,0	5,0	38,5
Eslôvenia	13,9	5,1	36,6
Turquia	14,7	4,2	28,7
Coreia do Sul	16,3	4,0	24,6
Estônia	17,7	5,8	32,9
França	18,6	8,4	45,2
Israel	18,7	5,8	31,1
Espanha	22,3	7,4	33,2
Portugal	22,5	7,7	34,4
Luxemburgo	23,3	8,8	37,8
Áustria	23,6	10,1	43,0
Noruega	25,1	9,8	39,1
Alemanha	26,3	9,5	36,1
Itália	26,6	11,6	43,6
Reino Unido	27,5	9,0	32,6
Suécia	28,6	12,2	42,7
Bélgica	28,8	12,9	44,7
Finlândia	30,6	13,4	43,9
Suíça	31,6	8,4	26,6
Irlanda	32,1	9,6	29,9
Islândia	35,6	13,8	38,7
Cánada	36,6	11,3	30,8
Estados Unidos	38,2	9,9	26,0
Nova Zelândia	38,3	12,4	32,4
Dinamarca	54,4	27,7	50,9

Fonte: OCDE (2016). Elaboração da autora.

A representatividade da tributação direta sobre a renda no Brasil é pouco significativa e aparece entre as mais baixas para os países analisados: o IRPF brasileiro em relação ao PIB é de 2,5% e também é o menor para os países apresentados. A Dinamarca lidera o ranking com 27,7%. No Gráfico 17 demonstra-se o ranking dos países para a representatividade do IRPF no PIB.

Gráfico 17 – Ranking IRPF (% PIB) – Brasil e Países da OCDE – 2014



Fonte: OCDE (2016). Elaboração da autora.

Com relação à estrutura das alíquotas encontra-se na Figura 2 uma perspectiva comparativa do Brasil com países da OCDE. O Brasil possui a menor alíquota máxima dentre todos: 27,5%. A análise minuciosa da estrutura de tributação não será realizada, pois é demasiado complexa para uma análise meramente qualitativa, que é o que será realizado nesta pesquisa.

A situação é bastante diferente entre países da OCDE e da América Latina.

Figura 2 – Estrutura do IRPF para países selecionados da OCDE - 2012

	IRPF/PIB (%)	Rec.IRPF / Rec. Total (%)	Alíquotas Marginais (%)		Número de Alíquotas
			Mínima	Máxima	
Alemanha #	9,1	24,8	14	45	2
Austrália #	10,4	39,3	19	45	4
Bélgica	12,5	28,3	25	50	5
Canadá*	10,9	35,7	15	29	4
Coréia	3,8	14,8	6	38	5
Dinamarca*	24,2	50,7	5,83	20,83	2
Estados Unidos	8,9	37,1	10	39,6	7
Espanha*	7,2	22,4	12,75	30,5	7
Finlândia* #	12,8	29,3	6,5	31,75	5
França #	7,5	17,0	5,5	45	5
Holanda	8,3	21,4	5,85	52	4
Itália	11,5	26,8	23	43	5
Japão	5,3	18,4	5	40	6
Noruega*	10,1	23,2	13,75	25,75	3
Nova Zelândia	11,6	36,9	10,5	33	4
Polônia	4,5	13,8	18	32	2
Portugal	6,1	18,6	14,5	48	5
Suécia* #	12,2	27,7	20	25	2
Reino Unido	10,1	28,2	20	45	3
Turquia	3,8	13,5	15	35	4
Brasil	2,7	7,6	7,5	27,5	4
Média OCDE(34)	8,5	24,1	+++	+++	+++

Fonte: Castro (2014).

O Brasil no contexto mais próximo da América Latina (AL) apresenta bom desempenho para a representatividade do IRPF/PIB e fica atrás de muitos países latino-americanos na relação IRPF/Receita Total. Na Figura 3 retrata-se o panorama das estruturas do Brasil e AL. O Brasil mesmo dentro da AL possui uma alíquota máxima pouco expressiva.

Figura 3 – Estrutura do IRPF para países da América Latina (AL) - 2012

	IRPF/PIB (%)	Rec.IRPF / Rec. Total (%)	Alíquotas Marginais (%)		Número de Alíquotas
			Mínima	Máxima	
Argentina#	2,5	6,7	9	35	7
Bolívia#	n.d.	n.d.	13	13	1
Brasil	2,7	7,6	7,5	27,5	4
Chile	1,4	7,0	4	40	7
Colômbia	0,2	0,7	19	33	3
Costa Rica	1,4	6,4	10	15	2
El Salvador	2,9	18,7	10	30	3
Equador	n.d.	n.d.	5	35	8
Guatemala#	0,4	3,0	15	31	4
Honduras	1,6	9,1	15	25	3
México#	2,6	13,6	1,92	30	8
Nicarágua	n.d.	n.d.	10	30	5
Panamá	0,1	0,6	15	25	2
Paraguai	0	0,1	10	10	1
Peru#	1,9	10,4	15	30	3
Rep. Dominicana	0,3	1,8	15	25	3
Uruguai	3,0	11,3	10	25	5
Venezuela#	n.d.	n.d.	6	34	8
AL (18)	1,3	6,4	+++	+++	+++
OECD (34)	8,5	24,1	+++	+++	+++

Fonte: Castro (2014).

Acerca da tributação dos dividendos segue a Figura 4 com os tipos de tributação adotados por cada país para esta categoria de renda. A comparação é efetivada entre países da OCDE para o ano de 2012 e confirma que os únicos países da lista a adotar o sistema tributário de Isenção²⁹ da renda provinda de dividendos são Brasil e México. Os demais países da análise tributam a renda de dividendos com alíquotas expressivas por meio de regimes de tributação classificados como Clássico³⁰, Clássico Modificado³¹, Inclusão Parcial³², Imputação Plena³³, Imputação Parcial³⁴.

Figura 4 – Tipo de tributação dos dividendos para países selecionados da OCDE e Brasil - 2012

País	Tipo de tributação do dividendo	Alíquota líquida máxima (%)
Alemanha	Clássico	26,4
Austrália	Imputação plena	23,5
Bélgica	Clássico	25,0
Brasil	Isenção	0,0
Canadá	Imputação plena	31,7
Chile	Imputação plena	25,0
Coréia	Imputação parcial	35,4
Dinamarca	Clássico modificado	42,0
Estados Unidos	Clássico modificado	21,2
Espanha	Clássico modificado	27,0
Finlândia	Inclusão parcial	22,4
França	Inclusão parcial	38,5
Holanda	Clássico	25,0
Itália	Clássico/ Inclusão parcial	20,0
Japão	Clássico modificado	10,0
México	Imputação plena	0,0
Nova Zelândia	Imputação plena	6,9
Polônia	Clássico modificado	19,0
Portugal	Clássico modificado	25,0
Suécia	Clássico	30,0
Reino Unido	Imputação parcial	36,1
Turquia	Inclusão parcial	17,5

Fonte: Castro (2014).

Contudo, existem evidências que apontam para a capacidade de alteração do IRPF direcionando para a expansão da representatividade do tributo na arrecadação do Estado. Por meio do aperfeiçoamento das bases de cálculo, da efetivação da tributação de lucros e

²⁹ Isenção: os dividendos recebidos pelos acionistas são isentos de tributação.

³⁰ Clássico: a renda proveniente do dividendo é tributada no acionista do mesmo modo que outros rendimentos do capital.

³¹ Clássico Modificado: a renda proveniente do dividendo é tributada no acionista a alíquotas menores que outros rendimentos do capital.

³² Inclusão Parcial: uma parte dos dividendos recebidos é incluída na renda tributável do acionista.

³³ Imputação Plena: o acionista recebe um crédito equivalente ao total do imposto pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido.

³⁴ Imputação Parcial: o acionista recebe um crédito equivalente a uma parte do imposto pago pela pessoa jurídica em relação ao dividendo recebido.

dividendos além de outras rendas consideradas isentas e não tributáveis, da ampliação da alíquota máxima, da ampliação das faixas de base de cálculo e do cumprimento das normas constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da progressividade.

4.2 IRPF no Brasil: proposições para mudanças no quadro atual

Nesta seção aborda-se o desenvolvimento de propostas para alterações no quadro atual do IRPF. Na subseção 4.3.1 aborda-se a metodologia da simulação e na subseção 4.3.2 apresentam-se os resultados das simulações.

4.2.1 Metodologias

Devido aos desvios na progressividade tributária do IRPF brasileiro constatada na análise da DIRPF 2013 verifica-se a necessidade de alternativas para corrigir os mecanismos causadores da regressividade, como por exemplo, faixas de base de cálculo defasadas, alíquotas pouco expressivas para rendas altas e subestimação da renda tributável líquida devido a demasiadas isenções da renda declarada. Algumas consequências dessa regressividade manifestam-se nas alíquotas efetivas e nas bases de cálculo (RTL) correspondentes às faixas de rendimentos totais, que não são isonômicas.

Em vista disso elaboram-se três (3) propostas visando à justiça fiscal do IRPF como: nova tabela progressiva do IRPF com novas faixas de base de cálculo e novas alíquotas, nova fórmula de calcular a renda tributável líquida e aplicação de alíquotas para tributar os 29,65% de renda isenta e não tributável da DIRPF 2013.

A primeira proposta visa o aumento da progressividade das bases de cálculo (RTL) e a consecução da equidade horizontal por meio da hipótese de incorporação da parcela de renda isenta e não tributável (29,65% da renda total declarada na DIRPF 2013) nas bases de cálculo dos contribuintes por faixa de rendimento total. Com o propósito de obter tratamento isonômico das rendas dos contribuintes, altera-se o conceito de Renda Tributável Líquida (RTL) prevista na legislação em vigor, a qual é calculada a partir da Renda Total Declarada subtraindo-se a Renda Tributável Exclusiva na Fonte, a Renda Isenta e Não Tributável e as Deduções legais.

A mudança conceitual da RTL (base de cálculo) justifica-se pelo fato de que a legislação vigente no Brasil, conforme abordado no Capítulo 2 desta pesquisa, além de isentar lucros e dividendos desde 1995, corrobora para admissão de demasiadas isenções de renda

declarada sem haver falta de capacidade contributiva e, desta forma, provocando regressividade. Adicionalmente, os dados da Receita Federal (BRASIL, 2016), mostram que do total de 636 bilhões de renda isenta e não tributável 36% são de lucros e dividendos, comprometendo assim, a equidade horizontal e vertical, defendida pela Teoria da Tributação Equitativa.

A segunda proposta visa à ampliação da progressividade das alíquotas efetivas por meio da hipótese de ampliação da faixa de isenção mínima e das faixas de base de cálculo, com o intuito de desonerar os contribuintes das faixas mais pobres e onerar os contribuintes das faixas de renda superiores, não atingidos na tabela progressiva do IRPF de 2013 devido à limitação de valor máximo da faixa superior vigente.

E a terceira proposta alveja a realização da progressividade das alíquotas efetivas aplicadas à base de cálculo do IRPF por meio da ampliação progressiva das alíquotas, criando novas alíquotas para as faixas de base de cálculo e expandindo a alíquota máxima para além dos 27,5% em 2013.

Desta forma, realiza-se 3 (três) simulações incorporando as propostas descritas anteriormente objetivando o aumento da progressividade do IRPF brasileiro. Para realização das simulações utiliza-se o relatório de dados da DIRPF 2013 “Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2013” (BRASIL, 2016³⁵).

Para utilizar os dados nas simulações, elaboraram-se as faixas de base de cálculo (R\$) utilizando a estrutura de informações por faixas de rendimentos em salários mínimos divulgada no referido relatório da Receita Federal (BRASIL, 2016). Desta forma, para chegar aos valores dos intervalos das bases de cálculo multiplicou-se o valor do salário mínimo vigente em 2013, que era de R\$ 678,00³⁶, pelo número de salários mínimos para cada uma das faixas de base de cálculo. A partir disso, em cada simulação agregaram-se dados de uma ou mais faixas de renda para recriar a tabela progressiva adotada nas simulações.

As faixas de base de cálculo (R\$) e as alíquotas (%) das simulações foram definidas de acordo com o resultado do Imposto Devido e da Alíquota Efetiva para cada faixa sobre a renda total, comparativamente à Alíquota Efetiva e ao Imposto Devido para cada faixa na tabela de IRPF vigente no Brasil em 2013.

³⁵ Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2013 foi publicado em 2014 e em 2016. Em 2016 o relatório de dados incorpora três novas faixas de informações para rendimentos totais em salários mínimos, além das demais faixas que já compunham o referido estudo na primeira divulgação em 2014.

³⁶ Salário mínimo aprovado em 23.12.2012 pelo Decreto nº 7.872 e vigente a partir de 01.01.13.

A diferença entre o novo Imposto Devido para o calendário de 2013 dentro da estrutura tributária das simulações para a DIRPF e o resultado real da arrecadação é apresentada na próxima subseção.

4.2.2 Propostas para o IRPF visando à ampliação da progressividade

Conforme referido na metodologia, realiza-se três simulações com a finalidade de aplicar as três propostas também descritas na metodologia: Simulação 1, Simulação 2 e Simulação 3.

A tabela progressiva vigente para o IRPF 2013 encontra-se na Tabela 11.

Tabela 11 – Tabela progressiva anual: exercício de 2014, ano-calendário de 2013

Alíquota (%)		Base de cálculo (R\$)	
Isento		até	20.529,36
7,5	20.529,36	a	30.766,92
15	30.766,92	a	41.023,08
22,5	41.023,08	a	51.259,08
27,5	51.259,08	a	

Fonte: Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

i) Simulação 1

Para a Simulação 1 utiliza-se a mesma tabela progressiva vigente na DIRPF 2013 com 5 faixas, isto é, a Tabela 11. A alteração proposta decorre da utilização da nova Base de Cálculo (RTL) que incorpora a Renda Isenta e Não Tributável (636 bilhões). Os resultados estão na Tabela 12.

Tabela 12 – Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Simulação 1 (em milhões de reais)

Faixas	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Simulação 1	Imposto Devido Simulação 1	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Simulação 1 (%)	Alíquota efetiva 2013 (%)
Até 20.529,36	isento	46.638,34	37.379,71		38,21		0,08
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5%	124.291,02	93.185,74	313,76	464,38	0,25	0,37
De 30.766,93 até 41.023,08	15,0%	150.929,26	111.023,10	-1.988,26	701,65	-1,32	0,46
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5%	131.916,04	94.084,92	2.322,67	2.415,82	1,76	1,83
Acima de 51.259,08	27,5%	1.692.799,92	1.307.445,42	259.044,65	111.623,82	15,30	6,59
Total Geral	5 faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	259.692,82	115.243,87	12,10	5,37

Fonte: Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

Os resultados da Simulação 1 apontam para uma Alíquota Efetiva sobre a Renda Total progressiva, porém apresenta um acúmulo da progressividade na última faixa de base de cálculo. Isto decorre devido ao limite nominal da faixa superior da base de cálculo ser de apenas R\$ 51.259,08, provocando aglomeração de contribuintes e da renda nesta faixa.

Contudo, apesar da progressividade pouco distribuída, o acréscimo percentual de Imposto Devido foi de 125,34% em relação à DIRPF 2013. O acréscimo nominal é de R\$ 144,4 bilhões a mais para os cofres públicos. Todavia, as desonerações aqui são apenas de 3 bilhões para a faixa de até R\$ 51.259,08. O maior movimento é o acréscimo de Imposto Devido na faixa de renda superior a R\$ 51.259, atingindo R\$ 148 bilhões.

ii) Simulação 2

Para a Simulação 2 utiliza-se a tabela progressiva com 13 faixas, Tabela 13, na qual a Receita Federal divulgou os dados agregados da DIRPF 2013. As alterações simuladas incorporam a nova Base de Cálculo (RTL), além de novas faixas de Base de Cálculo e novas alíquotas. Os resultados encontram-se na Tabela 14.

Tabela 13 - Tabela progressiva anual do IRPF – Simulação 2

Alíquota (%)		Base de cálculo (R\$)	
Isento		até	40.680,00
4	40.680,00	a	56.952,00
8	56.952,00	a	81.360,00
12	81.360,00	a	122.040,00
16	122.040,00	a	162.720,00
20	162.720,00	a	244.080,00
24	244.080,00	a	325.440,00
28	325.440,00	a	448.160,00
32	448.160,00	a	650.880,00
36	650.880,00	a	1.301.760,00
40	1.301.760,00	a	1.952.640,00
45	1.952.640,00	a	2.603.520,00
50	2.603.520,00		

Fonte: Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

Os resultados da Simulação 2 apresentam desoneração tributária para as faixas de renda até 40 SM, cerca de R\$ 44 bilhões deixariam de ser arrecadados destas faixas de renda. Por outro lado ocorre oneração tributária para as faixas superiores a 40 SM, aproximadamente R\$ 112 bilhões de Imposto Devido. O acréscimo de Imposto Devido totaliza 58,51% de aumento em relação ao Imposto Vigente de 2013 ou R\$ 67,4 bilhões em termos nominais.

Tabela 14 – Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Simulação 2 (em milhões de reais)

Faixas	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Sim. 2	Imposto Devido Sim. 2	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Sim. 2 (%)	Alíquota Efetiva 2013 (%)
Até 5	Isento	321.858,61	241.588,56		1.204,23		0,44
5 a 7	4	201.398,53	143.641,10	-1.068,36	3.688,27	-0,53	1,83
7 a 10	8	220.709,34	158.627,02	-40,44	8.350,79	-0,02	3,78
10 a 15	12	242.420,59	180.549,42	4.137,39	16.303,12	1,71	6,73
15 a 20	16	159.608,09	123.340,08	6.032,97	14.229,75	3,78	8,92
20 a 30	20	207.008,86	163.775,91	13.308,45	20.834,70	6,43	10,06
30 a 40	24	136.210,46	109.438,93	12.483,74	14.234,92	9,17	10,45
40 a 60	28	153.121,09	124.642,55	18.718,09	14.915,80	12,22	9,74
60 a 80	32	79.201,11	65.380,78	12.516,26	6.333,37	15,80	8,00
80 a 160	36	123.050,34	102.702,61	24.984,74	7.257,15	20,30	5,90
160 a 240	40	50.587,72	42.112,76	12.426,96	2.119,96	24,57	4,19
240 a 320	45	30.521,06	25.218,26	8.142,18	1.072,27	26,68	3,51
> 320	50	220.878,78	162.100,92	71.032,36	4.699,55	32,16	2,13
Total	13 Faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	182.674,34	115.243,87	8,70	5,49

Fonte: Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

iii) Simulação 3

Na Simulação 3 utiliza-se a tabela progressiva apresentada na Tabela 15, com 7 faixas de Base de Cálculo e novas alíquotas progressivas. São elas: até 5 salários mínimos o declarante é isento, de 5 a 10 a alíquota é 10%, de 10 a 20 a alíquota é de 16%, de 20 a 40 a alíquota é 23%, de 40 a 80 a alíquota é 31%, de 80 a 240 a alíquota é 40% e acima de 240 salários mínimos a alíquota é de 50%.

Tabela 15 - Tabela progressiva anual do IRPF – Simulação 3

Alíquotas	Base de Cálculo (R\$)
Isento	até 40.680,00 ³⁷
10%	a 81.360,00
16%	a 162.720,00
23%	a 325.440,00
31%	a 650.880,00
40%	a 1.952.640,00
50%	a -

Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

Outra alteração empregada na Simulação 3 é utilização da nova Base de Cálculo (RTL) que incorpora a Renda Isenta e Não Tributável. O resultado da Simulação 1 encontra-se na Tabela 16.

³⁷ A faixa de isenção foi estipulada como sendo o valor de cinco salários mínimo mensal correspondente a R\$ 678,00, para o ano de 2013.

Observa-se a mudança no caráter progressivo das Alíquotas Efetivas para a Renda Total que na DIRPF 2013 atinge apenas as faixas de até 40 SM. A Simulação 3 apresenta plena progressividade, bem como desoneração de IRPF nas classes inferiores de renda de cerca de R\$ 31 bilhões. Em contrapartida, ocorre maior oneração de R\$ 119 bilhões nas faixas superiores a 40 SM elevando em 76,47% o resultado do Imposto Devido na Simulação 3 em comparação a DIRPF 2013. O acréscimo nominal de Imposto Devido é de R\$ 88,1 bilhões.

Tabela 16 – Imposto Devido e Alíquota Efetiva – Simulação 3 (em milhões de reais)

Faixas	Alíquota (%)	Renda Total	Base de Cálculo Sim. 3	Imposto Devido Sim. 3	Imposto Devido 2013	Alíquota Efetiva Sim. 3 (%)	Alíquota efetiva 2013 (%)
Até 5	Isento	321.858,61	241.588,56	-	1.204,23		0,37
5 a 10	10	422.107,87	302.268,12	-69,26	12.039,06	-0	2,85
10 a 20	16	402.028,68	303.889,50	16.528,14	30.532,87	4,11	7,59
20 a 40	23	343.219,32	273.214,85	31.615,66	35.069,61	9,21	10,22
40 a 80	31	232.322,20	190.023,32	34.172,18	21.249,18	14,71	9,15
80 a 240	40	173.638,06	144.815,37	39.798,63	9.377,11	22,92	5,40
> 240	50	251.399,84	187.319,17	81.327,51	5.771,81	32,35	2,30
TOTAL	7 Faixas	2.146.574,57	1.643.118,90	203.372,88	115.243,87	9,47	5,37

Fonte: Brasil (2016). Elaboração da autora.

Dentre as simulações realizadas a que combina os melhores resultados para progressividade das Alíquotas Efetivas sobre a Renda Total, desonerações de IRPF para as menores faixas de renda e onerações de IRPF para as maiores faixas de renda é a Simulação 3, pois além da estrutura simples da tabela progressiva apresenta níveis de progressividade em todas as faixas de rendimentos e um significativo acréscimo de Imposto Devido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da Teoria da Tributação Equitativa questiona-se a progressividade das estruturas tributárias diretas do Sistema Tributário nacional. No âmbito da justiça fiscal e da equidade tributária entre os contribuintes, reflexiona-se a respeito da relação entre o Estado e a sociedade, firmada através das obrigações tributárias. Logo, uma divisão equitativa do ônus da arrecadação dos recursos tributários necessários à manutenção deste Estado de Bem-Estar Social, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é fundamental alcançar a justiça e a igualdade, a fim de obter mudanças que alterem a situação de alta desigualdade de renda, riqueza e bem-estar social na sociedade brasileira.

À vista disso, para alcançar a justa distribuição do ônus da manutenção do Estado de Bem-Estar Social com características redistributivas e sociais é necessário construir um sistema tributário com faixas e alíquotas progressivas, que cumpram os critérios e princípios estabelecidos na CF (1988) e também a equidade horizontal e vertical, conforme estabelecida pela TTE.

O Brasil possui um sistema tributário que onera bases indiretas muito além do que as bases diretas. O IRPF brasileiro representou apenas 7,47% da arrecadação total e 2,54% da CTB no ano de 2013. Contudo, além disso, a própria tributação direta do IRPF possui limites na progressividade.

Apesar de explícito na Constituição Federal (1988), os princípios da tributação direta não são obedecidos: isonomia, capacidade contributiva, generalidade, universalidade e progressividade. No Brasil, o IRPF é o tributo direto com o maior potencial para realizar a justiça fiscal. Porém, como visto na análise dos dados da DIRPF 2013 divulgados pela Receita Federal em 2016, o cenário aponta para regressividade e desigualdade.

As causas da regressividade estão, primeiramente, na “falsa” base de cálculo resultante da exclusão de 29,5% da Renda Total declarada, categorizadas como Renda Isenta e Não Tributável. Essa medida não respeita nenhum dos princípios constitucionais mencionados, causando injustiça. Não obstante, as faixas de contribuintes mais beneficiados com esta medida de isenção a partir da Renda Total são os de maior renda, chegando a apresentar quase 70% da Renda Total classificada como Renda Isenta e Não Tributável. A base de cálculo em função da Renda Total para a faixa de até 0,5 SM é de 67,4%, enquanto que para a faixa acima de 320 SM é de apenas 8,1%.

Por conseguinte, é nesta base de cálculo extremamente defasada para as rendas mais expressivas que são aplicadas as alíquotas para cobrança do tributo. Como visto, o Brasil possui agravantes: limite de expansão do valor máximo da base de cálculo de R\$ 51.259,08 em 2013 e uma alíquota máxima de apenas 27,5%, patamar mais baixo dos países da OCDE observados nesta pesquisa. Estas três características não tornam a tributação das maiores rendas progressivas e configuram um cenário de desigualdade tributária entre os contribuintes.

Na sequência, para constatar a progressividade no IRPF observa-se se as Alíquotas Efetivas para a Renda Total são progressivas na DIRPF 2013. Constata-se que ocorre progressividade até a faixa de 40 SM e regressividade nas faixas superiores de renda. Ressalta-se a importância de não cair na ilusão de ótica da Alíquota Efetiva para a RTL, que passa uma ideia de “falsa” progressividade.

Por meio disto, chega-se a conclusões a respeito de alterações nas estruturas tributárias do IRPF com a finalidade de atingir uma tributação justa da renda, que atenda aos princípios constitucionais. As propostas elaboradas são: nova tabela progressiva do IRPF com novas faixas de base de cálculo e novas alíquotas e nova fórmula de calcular a Renda Tributável Líquida incorporando os 29,65% de renda isenta e não tributável na base de cálculo submetida às alíquotas progressivas.

Nas simulações realizadas com os dados da DIRPF 2013 obtêm-se resultados positivos: as Alíquotas Efetivas para a Renda Total são progressivas, as desonerações nas faixas de até 40 SM são compensadas pelo novo montante de Imposto Devido das faixas de renda acima de 40 SM.

Comparando os resultados da Simulação 3 com o valor vigente na DIRPF 2013 pula-se de uma Alíquota Efetiva para a Renda Total de 10,22% para 32,35%. Já o montante de R\$ Imposto Devido pula de 115 bilhões para R\$ 203 bilhões.

Por fim, as estruturas tributárias brasileiras são regressivas devido à tributação indireta e devido à oneração de IRPF apenas para os contribuintes de até 40 SM, enquanto as classes de rendas elevadas da DIRPF 2013 apresentam tributação regressiva.

Curiosamente, a classe de trabalhadores é a que realmente suporta a tributação sobre a renda. A classe dos capitalistas beneficia-se pela tributação regressiva de suas rendas. As consequências apontam para desigualdades geradas por dois lados: pela concentração de riqueza (bens e direitos) e pelo financiamento do Estado dado através da tributação sob a classe trabalhadora, seja diretamente ou indiretamente.

Há que se tributar os lucros e os dividendos e todas as outras rendas do capital da mesma forma que se tributa as rendas do trabalho. Desta maneira existira a possibilidade de construção de uma sociedade mais justa e igualitária, cumprindo com os objetivos fundamentais da CF.

Diante deste panorama, o Brasil necessita de uma reforma tributária nas bases estruturais do IRPF, bem como em toda a Carga Tributária, para o cumprimento dos princípios constitucionais e dos preceitos da TTE de justiça fiscal.

As lacunas deste trabalho não permitiram chegar numa conclusão mais precisa acerca de uma alternativa para revogar os 636 bilhões de Renda Isenta e Não Tributável absolutamente necessário para qualquer reforma justa, equitativa e constitucional. Também vale destacar que as decisões de cunho político necessárias à reforma tributária podem seguir preceitos de um Estado que atende a lógica de exploração da classe trabalhadora e em detrimento à classe patronal do Brasil.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. Imposto de Renda e distribuição de renda e riqueza: as estatísticas fiscais e um debate premente no Brasil. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**, Brasília, v. 1, n. 1, ago. /dez. 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/1zuv71A>>. Acesso em: 11 maio 2016.

_____. **IRPF e desigualdade em debate no Brasil**. Rio de Janeiro: IBRE/FGV, ago. 2014. (Texto de Discussão, 42). Disponível em <<http://bit.ly/1xatQFa>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: < <http://bit.ly/1OeOD3D> >. Acesso em: 9 jun. 2016.

_____. Decreto nº 7.482, de maio de 2011. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda**. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://migre.me/sndJB>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 1966. Disponível em: <<http://bit.ly/1YcztOs>>. Acesso em: 9 jun. 2016.

_____. **Lei nº 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. Brasília, 1995. Disponível em: < <http://bit.ly/1OVD bq6> >. Acesso em: 10 dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2013: Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://migre.me/sn9FM>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil**. Brasília, set. 2001. (Texto para Discussão, 14). Disponível em: <<http://migre.me/sn9Pe> >. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Grandes Números IRPF: anos-calendário 2013**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://migre.me/sn9KB>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Grandes Números IRPF: anos-calendário 2013 (Tabelas 06 a 10 – Informações por faixas de salários mínimos)**. Brasília, mar. 2016. Disponível em: < <http://bit.ly/1Z3Qmct> >. Acesso em: 26 maio 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Memória da Receita Federal. História do Imposto de Renda: Gráficos**. Brasília, mar. 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/1q9YJaQ>>. Acesso em: 18 maio 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://bit.ly/1UCq2VE>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Relatório mensal Dívida Pública Federal julho 2015**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://migre.me/sn9MP>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____. Ministério do Trabalho e Previdência Social. **Evolução do Salário Mínimo - Legislação 1940 – 2016**. Salário Mínimo. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/27VxRgA>>. Acesso em: 27 maio 2016.

CASTRO, F. A. **Imposto de Renda de Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/1FsZFYt>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Salário mínimo nominal e necessário**. Disponível em: <<http://bit.ly/29toGfO>>. Acesso em: 4 jul. 2016.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DORNELES, A. H. **A possível influência da política fiscal brasileira na distribuição de renda**. Monografia (Graduação em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <<http://bit.ly/1VbT68Y>>. Acesso em: 7 abr. 2016.

GUTIERREZ, M. D. **O Imposto de Renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

INSTITUTO DE JUSTIÇA FISCAL (IJF). Isonomia entre as rendas, uma questão de justiça fiscal. Porto Alegre, mar. 2016.

LAGEMANN, E. Tributação Equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v.22, n.1, p.288-306, 2001. Disponível em: <<http://bit.ly/1RIGUKh>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

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

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. A. **A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do Imposto de Renda e Pesquisas Domiciliares**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2493877>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

_____; _____. **O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012**. Brasília, ago. 2014. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2479685>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

NÓBREGA, C. B. da. História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/1YqvlsI>>. Acesso em: 13 maio 2016.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Paris, 2016. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/>>. Acesso em: 4 jun. 2016.

OLIVEIRA, F. A. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009.** (Texto para Discussão, 1469). Brasília: IPEA, jan. 2010.

ORAIR, R. O. *et al.* **Carga Tributária Brasileira: estimacão e análise dos determinantes da evolução recente – 2002 - 2012.** (Texto para Discussão, 1875). Rio de Janeiro, out. 2013. Disponível em: <<http://migre.me/snadZ>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

PIKETTY, T. **Capital: in the 21st Century.** Cambridge; London, 2014.

PISCITELLI, T. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva.** São Paulo: IBET, 2014.

POCHMANN, M. **Tributação que aprofunda a desigualdade.** Campinas: CESIT/UNICAMP, ago. 2008. Disponível em: <<http://bit.ly/21VhT2N>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: critérios constitucionais da apuração da base de cálculo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SANTOS, C. H. M.; RIBEIRO, M. B.; GOBETTI, S. W. **A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas.** Brasília: IPEA, ago. 2008. (Texto para Discussão, 1350). Disponível em: <<http://migre.me/sndrL>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

SICSU, J. **Arrecadação, de onde vem? E gastos públicos, para onde vão?** São Paulo: Boitempo, 2007. Disponível em: <<http://bit.ly/1TQMfPu>>. Acesso em: 11 maio 2016.

SILVEIRA, F. G. **Fiscal Equity: distributional impacts of taxation and social spending in Brazil.** Rio de Janeiro: IPEA, 2013. (Working paper).

SOARES, S. *et al.* **O potencial distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).** Rio de Janeiro: IPEA, nov. 2009. (Texto para Discussão, 1433). Disponível em <<http://bit.ly/1nx71CK>>. Acesso em: 11 dez. 2015.

SOUZA, N. J. Considerações sobre a dissertação de Mestrado. **Análise Econômica**, Porto Alegre, set. 1991.

TOLENTINO FILHO, P. D. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZI JR., A.; MENDONÇA, S. E. A. (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão.** Brasília: IPEA; SINDIFISCO: DIEESE, 2011, p. 9-24. Disponível em: <<http://bit.ly/20Fj5p7>>. Acesso em: 14 abr. 2016.