

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

JOANA VECK MILÃO

**A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO
BRASIL**

PORTO ALEGRE

2017

JOANA VECK MILÃO

**A REGRESSIVIDADE 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 obtenção do título Bacharela em Ciências Econômicas.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Rosa Angela Chieza

PORTO ALEGRE

2017

CIP - Catalogação na Publicação

Milão, Joana Veck

A REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA
FÍSICA NO BRASIL / Joana Veck Milão. -- 2017.
69 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, 2017.

1. Imposto de Renda. 2. Progressividade
Tributária. 3. Tributação. 4. Desigualdade de Renda.
5. Teoria da Tributação Ótima. I. Chieza, Rosa Angela,
orient. II. Título.

JOANA VECK MILÃO

**A REGRESSIVIDADE 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 obtenção do título Bacharela em Ciências Econômicas.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Rosa Angela Chieza

Aprovada em: Porto Alegre, 22 de Dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dr.^a Rosa Angela Chieza
UFRGS

Prof. Dr. Róber Iturriet Avila
UFRGS

Dr. Antônio Albano de Freitas
FEE-RS

À memória de Suelly, minha avó querida.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer à professora Rosa Angela Chieza por ter aceitado o convite para ser minha orientadora, por ser um exemplo aos seus alunos na busca de um Brasil melhor, pela dedicação e profissionalismo e pela disponibilidade, atenção e confiança concedida a mim nesse trabalho de conclusão de curso. Bem como ao professor Róber Iturriet Avila e Antônio Albano de Freitas por terem aceitado participar da banca avaliadora. Agradeço também ao professor Flávio Comim, pelas palavras de carinho as quais me ajudaram durante um momento difícil. Também agradeço à professora Elisabeta Gallicchio por ter me proporcionado a oportunidade de ser monitora de sua disciplina, uma atividade que foi muito importante para mim. E também sou grata a todos os professores pelos ensinamentos durante o curso.

Um agradecimento muito especial aos meus avós Luiz Leomar Veck e Suelly de Aguiar Veck, sem o carinho e o amor de vocês hoje eu não estaria entregando este trabalho. Me amaram como uma filha e me proporcionaram todos os meios para que eu pudesse ingressar em uma universidade federal. Vó Suelly, sei que se estivesse aqui estaria muito emocionada e orgulhosa, pois mesmo quando nos despedíamos antes de uma viagem seus olhos já se enchiam de lágrimas. Hoje sou eu quem fico com essa sensação de eterna saudade.

Agradeço à minha mãe Mathilde pelo apoio e amor incondicional e por estar sempre ao meu lado. Minha principal espectadora, pois ouviste sempre com atenção o meu discurso animado sobre os assuntos aprendidos nas aulas de economia. Agradeço também ao meu pai, Cesar, por ter me incentivado a estudar e a gostar de matemática. Sou grata ao meu namorado Matheus Michel, por ser um grande amigo, e por alegrar os meus dias. Obrigada por entender a minha ausência nos momentos de estudos e a incentivar o meu crescimento, tanto pessoal como profissional.

Agradeço à minha grande família de Porto Alegre, Canela e Caxias por toda força e carinho.

RESUMO

Este trabalho analisa os dados contidos na declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física referentes ao ano-calendário de 2015 divulgados pela Receita Federal do Brasil em abril de 2017. Com o objetivo de compreender a teoria por trás das mudanças na legislação tributária que restringiram o caráter redistributivo do Imposto de Renda da Pessoa Física após os anos de 1980 e 1990, aborda-se a Teoria da Tributação Ótima sobre uma perspectiva histórica. Logo em seguida, apresenta-se a evolução do Imposto de Renda no Brasil. Posteriormente, os dados disponibilizados pela Receita Federal são utilizados para examinar a desigualdade de gênero, regional e de rendimentos entre os declarantes do imposto. Por fim, o trabalho conclui que o tratamento distinto concedido aos diferentes tipos de rendimentos pela legislação tributária atual está relacionado à regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Progressividade Tributária. Tributação. Desigualdade de Renda. Teoria da Tributação Ótima.

ABSTRACT

This research analyzes the data contained in the personal income tax returns for the 2015 calendar year published by the Brazilian Federal Office in April 2017. In order to understand the theory behind the changes in tax legislation that restricted the redistributive character of Personal Income Tax after the 1980s and 1990s, the Theory of Optimal Taxation is approached from a historical perspective. Next, the evolution of the Income Tax in Brazil is presented. Subsequently, data provided by the Federal Office is used to examine the inequality of gender, regional, and income among taxpayers. Finally, the paper concludes that the different treatment granted to the different types of income by the current tax legislation is related to the regressivity of the Personal Income Tax in Brazil.

Keywords: Income Tax. Tax Progressivity. Taxation. Income Inequality. Optimal Taxation Theory.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Carga tributária total, carga tributária federal e a participação do Imposto de Renda em relação ao PIB — Brasil, 1920 a 2010 (%)	34
Figura 2 - Participação do Imposto de Renda na carga tributária total e na carga tributária federal - Brasil, 1920 a 2010 (%).....	35
Gráfico 1 - Alíquotas máximas e mínimas do IRPF no Brasil – exercícios de 1924 a 2016	36
Gráfico 2 - Número de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil - exercícios de 1925 a 2016	37
Gráfico 3 - Receita tributária classificada por categoria de tributo - Brasil 2015	44
Gráfico 4 - Rendimentos Totais Declarados - DIRPF 2015 (%)	47
Gráfico 5 - Principais rendimentos isentos e não tributáveis - DIRPF 2015 (%).....	48
Gráfico 6 - Composição dos tipos de rendimento em relação à Renda Total Declarada por gênero - DIRPF 2015 (%).....	50
Gráfico 7 - Percentual de rendimentos isentos em relação a Renda Total Declarada por Estado (5 maiores e 5 menores rendas totais declaradas) - DIRPF 2015 (%)....	54
Gráfico 8 - Percentual de declarantes e Renda Total Declarada por faixas de rendimentos totais - DIRPF 2015 (%).....	55
Gráfico 9 - Participação da Renda Isenta e Não Tributável em relação à Renda Total Declarada por faixa de SM - DIRPF 2015 (%).....	57
Gráfico 10 - Percentual da Renda Isenta e Não Tributável, Renda Tributável Líquida (RTL) e Imposto Devido em relação à Renda Total Declarada por faixa de SM - DIRPF 2015 (%).....	58
Gráfico 11 - Variação da alíquota conforme a base de cálculo - DIRPF 2015 (%)....	59
Gráfico 12 - Riqueza Líquida Média por faixas de SM - DIRPF 2015 (R\$)	61
Gráfico 13 - Valor Médio Doações e Heranças por faixas de SM (R\$)	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Configuração da carga tributária no Brasil – 1930 a 1945	33
Tabela 2 - Tabela Progressiva Mensal do IRPF com 5 faixas - Brasil a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015	37
Tabela 3 - Carga Tributária por Base de Incidência no Brasil e países da OCDE - 2014	45
Tabela 4 - Tipos de rendimentos por Gênero - DIRPF 2015.....	49
Tabela 5 - Bens e Direitos, Dívidas e Ônus e Doações e Heranças por Gênero - DIRPF 2015 (Média R\$).....	50
Tabela 6 - Bens e Direitos, Dívidas e Ônus e Doações e Heranças por Gênero - DIRPF 2015 (Total R\$ bilhões)	51
Tabela 7 - Tipos de rendimentos por Estado - DIRPF 2015.....	52
Tabela 8 - Composição por tipo de rendimento em relação à Renda Total Declarada por Estado - DIRPF 2015 (%)......	53
Tabela 9 - Tipos de rendimentos por faixas de SM - DIRPF 2015	56
Tabela 10 - Composição da Renda Total Declarada - DIRPF 2015.....	56
Tabela 11 - Bens e Direitos e Dívidas e Ônus – DIRPF 2015.....	60
Tabela 12 - Doações e Heranças por faixas de SM - DIRPF 2015	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
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
FMI	Fundo Monetário Internacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ITR	Imposto Territorial Rural
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RTL	Renda Tributável Líquida
SM	Salários Mínimos
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA EM PERSPECTIVA HISTÓRICA	13
2.1	A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTOS TEÓRICOS	13
2.2	TRIBUTAÇÃO ÓTIMA SOBRE O CONSUMO.....	18
2.3	TRIBUTAÇÃO ÓTIMA SOBRE A RENDA	21
2.4	CONTRIBUIÇÕES RECENTES SOBRE A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	24
3	HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL.....	29
3.1	O SURGIMENTO E A TRAJETÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL	29
3.2	BASE LEGAL DO IRPF: O CTN/1966 E A CF/1988.....	38
4	A REGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL: UM OLHAR DA DESIGUALDADE ATRAVÉS DOS NÚMEROS DA DIRPF	42
4.1	OS FUNDAMENTOS PARA A PROGRESSIVIDADE DO IRPF.....	42
4.2	ANÁLISE GERAL DOS NÚMEROS DA DIRPF DE 2015	46
4.3	A DESIGUALDADE POR GÊNERO	49
4.4	A DESIGUALDADE REGIONAL.....	51
4.5	A DESIGUALDADE DE RENDIMENTOS E A REGRESSIVIDADE DO IRPF ..	55
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
	REFERÊNCIAS	65

1 INTRODUÇÃO

O Brasil em 1988, através de sua Constituição Federal (CF), optou por um modelo de Estado Democrático e Social de Direito assegurando a justiça e a igualdade como normas fundamentais. O sistema tributário, portanto, se configura como uma importante ferramenta, visto que pode reduzir desigualdades através da redistribuição de renda.

Paradoxalmente, predomina no Brasil uma estrutura tributária oriunda das determinações restritivas da Teoria da Tributação Ótima. A teoria surge a partir da década de 1970 e passa a ocupar uma posição de destaque entre os formuladores de políticas fiscais durante os anos 1980 e 1990. Fundamentando-se nesses pressupostos, cria-se um consenso de que a tributação deveria ser utilizada apenas para arrecadar receitas, enquanto os objetivos redistributivos seriam repassados ao gasto público de forma a garantir a eficiência econômica. Modelos mais extremos chegaram a sugerir, inclusive, a adoção de alíquotas lineares para o Imposto de Renda e a ausência da tributação sobre o capital (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Nesse contexto, após 1988, as alíquotas máximas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) foram reduzidas no Brasil, assim como as suas faixas de progressividade. Também se adotou a isenção da tributação sobre lucros e dividendos a partir de 1995, tendo como argumento, segundo Gobetti e Orair (2016), o entendimento de que a cobrança de tributos sobre essa categoria distorceria os incentivos econômicos.

A hipótese do presente trabalho, portanto, é de que apesar do IRPF apresentar alíquotas marginais progressivas, na prática, o que se observa é a regressividade do imposto. Isto é, conforme a renda do declarante aumenta, a alíquota efetiva¹ sobre o rendimento total diminui — visto que nem todos os rendimentos auferidos pelos contribuintes são levados à tabela progressiva.

Recentemente, autores precursores da Teoria da Tributação Ótima mudaram de posição e hoje defendem um imposto sobre a renda abrangente e a progressividade do sistema tributário em sua totalidade. À vista disso, a estrutura tributária brasileira também deve buscar se atualizar com os avanços da teoria ótima.

¹ A alíquota efetiva é calculada através do imposto devido sobre a renda total do contribuinte.

O objetivo dessa pesquisa consiste em avaliar a progressividade do IRPF e a desigualdade de gênero, regional e de rendimentos, através dos dados contidos na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) referentes ao ano calendário de 2015, publicados em abril de 2017 pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), assim como verificar se de fato o IRPF atende aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade previstos na CF (1988) e dos novos pressupostos da Teoria da Tributação Ótima.

De modo a alcançar esses objetivos, a pesquisa está dividida em 3 Capítulos além da Introdução e das Considerações Finais sobre o tema. O Capítulo 2 aborda a Teoria da Tributação Ótima em Perspectiva Histórica; no Capítulo 3 apresenta-se o Histórico do IRPF no Brasil e no Capítulo 4, apresenta-se o debate a respeito da progressividade do IRPF e uma visão da desigualdade tendo como base os dados abertos² da DIRPF de 2015.

² Essas informações passaram a ser divulgadas pela Receita Federal do Brasil somente após a vigência da Lei de acesso à informação (Lei nº 12.527/2011) em 16 de maio de 2012.

2 A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA EM PERSPECTIVA HISTÓRICA

Este capítulo tem como objetivo central apresentar a Teoria da Tributação Ótima. A seção 2.1 expõe a sua motivação e os seus fundamentos teóricos, introduzindo o tema através das contribuições de Adam Smith (1996). A seção 2.2 e a seção 2.3 fazem uma revisão dos modelos clássicos de tributação sobre o consumo e sobre a renda de Frank Ramsey (1927¹ apud LAGEMANN, 2004, p. 404), Diamond e Mirrlees (1971) e Mirrlees (1971), autores precursores da Teoria da Tributação Ótima (LAGEMANN, 2004). A última seção apresenta estudos recentes os quais, segundo Gobetti e Orair (2016), trouxeram novos elementos à discussão a respeito da maneira ótima de se tributar representados pelos trabalhos de Mirrlees et al. (2011) e Piketty, Saez e Zucman (2013).

2.1 A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Há muito tempo, procura-se encontrar o melhor caminho a ser seguido pelos formuladores de políticas fiscais para a estruturação de um modelo tributário mais próximo possível do considerado ótimo. De acordo com Tenhunen (2007), isso ocorre principalmente em razão da importância política do tema, visto que os serviços públicos financiados pela tributação afetam a sociedade na sua totalidade.

Princípios considerados como parâmetros básicos de um modelo tributário ideal foram inicialmente elaborados no século XVIII por Adam Smith em seu livro *A Riqueza das Nações* (VILLAS-BÔAS, 2015a). Smith (1996) apresentou quatro diretrizes que deveriam nortear a tributação: o princípio da justiça, da clareza, da comodidade e da economia.

Em relação aos aspectos da justiça, Smith (1996) estabelece que cada indivíduo deve contribuir para o Estado proporcionalmente à sua capacidade de pagamento. O pressuposto da clareza define que o valor do tributo, o modo de sua arrecadação e a data do seu pagamento devem ser certos e não arbitrários, sendo que a sua não observância conduz à imoralidade e à corrupção. Já a comodidade preza por uma forma conveniente de instituir a cobrança aos indivíduos. Por fim, o

¹ RAMSEY, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, v.37, n.145, p. 47-61, 1927.

princípio da economia determina que o recolhimento do tributo pelo Estado deve proporcionar o menor custo possível para o contribuinte e o maior recolhimento desse montante para os cofres públicos — através da minimização dos custos administrativos.

De acordo com Villas-Bôas (2015a), o princípio da justiça — ou da capacidade de pagamento — é considerado na contemporaneidade como o critério mais importante para a definição de qualquer sistema tributário justo, pois, reflete a igualdade ou a desigualdade da tributação e, portanto, é essencial para a redução de desigualdades socioeconômicas de um país, como podemos observar:

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. [...]. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou a falta de equidade na tributação. (SMITH, 1996, p. 283).

Isso reflete a preocupação de Smith em estabelecer um guia para o financiamento do Estado em conformidade com a equidade fiscal. De acordo com o autor, os indivíduos deveriam ser tributados proporcionalmente às suas habilidades — critério que opera como indicador de seus rendimentos.

Os postulados estabelecidos por Smith (1996) foram essenciais para embasar as próximas teorias que iriam examinar os modelos ótimos de tributação. Como observam Arvate e Biderman (2013, p. 174), a Teoria da Tributação Ótima se relaciona com os princípios outrora estabelecidos por Adam Smith, visto que:

Seu objetivo é analisar como uma dada receita tributária pode ser arrecadada pelo governo a um mínimo custo para a sociedade, levando em consideração as diferenças existentes entre os indivíduos em termos de capacidade contributiva.

Ou seja, o objetivo da Teoria da Tributação Ótima é equivalente ao princípio da economia desenvolvido por Smith em 1776, o qual determina que Estado deve arrecadar o maior valor possível e, ao mesmo tempo, infligir o menor custo ao contribuinte. Nos casos onde a tributação é excessiva, as decisões dos agentes são deturpadas e desacelera-se a produção das indústrias.

Segundo Lagemann (2004), o desenvolvimento de um novo sistema tributário é condicionado por muitos elementos. O autor destaca, entre eles, a influência do

modelo fiscal em vigor, o qual acaba por conduzir os rumos da reforma tributária. Outro fator relevante refere-se à reprodução das experiências observadas pelos países desenvolvidos. Por último, a estruturação dos sistemas tributários procura embasamento nos modelos racionais existentes, pois eles fornecem o arcabouço teórico necessário à sua elaboração. Além disso, condições políticas, econômicas e sociais de cada país exercem uma influência em todos os elementos citados acima.

A Teoria da Tributação Ótima — Optimal Taxation Theory —, agrupamento de obras que buscam estabelecer um sistema ótimo de tributação, representa, de acordo com Lagemann (2004), um dos modelos racionais que, em conjunto com a teoria equitativa e da troca fiscal, fornece os fundamentos teóricos necessários à implementação de novas estruturas tributárias. Apesar do seu nome, a Teoria da Tributação Ótima não identifica os tributos que devem compor o sistema tributário. Segundo Tenhunen (2007), a otimização dos tributos normalmente envolve juízos de valores, não podendo ser definida explicitamente no campo da economia positiva².

Conforme Lagemann (2004), a Teoria da Tributação Ótima parte da premissa de uma assimetria existente entre o Estado e o contribuinte. Supõe de um lado, o Estado procurando implementar um sistema fiscal ótimo que maximize o bem-estar social — de modo que os indivíduos não recorram à evasão fiscal. E no outro extremo, o contribuinte contemplando a tributação como algo negativo, pois, deduz parte de sua renda e, ao buscar a redução do ônus tributário, muda suas escolhas e causa distorções na economia.

A Teoria da Tributação Ótima, de acordo com Slemrod (1990), adota três pressupostos essenciais. Inicialmente, definem-se as **preferências individuais**, a tecnologia — geralmente como retornos constantes de escala — e as **estruturas de mercado** — usualmente em concorrência perfeita — explicitamente. Ainda, define-se um montante fixo de receita que o governo deve arrecadar através de limitados instrumentos fiscais, os quais podem ser administrados sem custos. De tal modo, determina-se uma função que classifica o modelo tributário ótimo como aquele que melhor alcança os objetivos da política fiscal perante as restrições do governo — sabendo que as pessoas irão responder aos incentivos fornecidos pelo sistema tributário. Para aqueles modelos que possuem apenas um consumidor representativo,

² Segundo Friedman (1981), a economia positiva busca provar uma generalização que possa ser utilizada para realizar previsões em razão de qualquer mudança dos eventos, independentemente de qualquer posicionamento ético.

essa função é representada por sua utilidade. Já para os modelos com indivíduos heterogêneos, dispõe-se de uma função utilitarista de bem-estar social composta por utilidades individuais.

Os sistemas tributários são formados por tributos que provocam distorções na economia, pois afetam as decisões dos agentes econômicos. Por exemplo: o imposto sobre a renda influencia a escolha do contribuinte em relação ao ingresso no mercado de trabalho; já a tributação sobre as mercadorias afeta as decisões de consumo do bem tributado. De acordo com a Teoria da Tributação Ótima, um modelo tributário é eficiente quando a alocação de recursos é realizada de modo a garantir a menor interferência possível nas escolhas individuais (ARVATE; BIDERMAN, 2013; BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

As distorções provocadas no comportamento dos agentes econômicos em razão da tributação são consideradas ineficiências de acordo com a teoria ótima. Minimizar esses impactos, garantindo uma maximização do bem-estar da sociedade, é o ponto de partida da análise tributária ótima.

[...] escolhas são feitas para maximizar uma “função de bem-estar social”, função associada à ponderação do bem-estar de seus diferentes agentes econômicos. Um sistema de tributação ótima é definido pela estrutura tributária que maximiza o bem-estar social, dada uma restrição de receita governamental, e que pondera o equilíbrio entre os objetivos de eficiência e equidade. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001, pg. 5)

De acordo com as autoras, o principal tópico abordado pela teoria ótima é o trade-off entre equidade e eficiência, ou seja, busca-se o modelo de tributação ideal que permita ao governo atingir os seus objetivos redistributivos e arrecadar o máximo possível sem acarretar grandes perdas de eficiência econômica. A teoria relaciona os objetivos de justiça fiscal com a função de bem-estar da sociedade representada por várias funções de utilidades individuais.

Segundo Tuomala (2016), o governo busca maximizar a utilidade agregada através de uma função utilitarista de soma do bem-estar social, o que provocaria a redistribuição de renda dos mais ricos para os mais pobres, em razão da utilidade marginal decrescente da renda³. No entanto, como observado pelo autor, a Teoria da Tributação Ótima não atribui um significado moral à renda existente antes dos tributos.

³ Conforme a renda de um indivíduo aumenta, o bem-estar proporcionado por um dólar a mais em seu patrimônio cresce a taxas decrescentes. Logo, para a maximização da utilidade agregada o governo deve realizar uma distribuição de renda mais igualitária.

Ou seja, ela está apenas preocupada com a consequência na distribuição do bem-estar social após a tributação sabendo que os indivíduos irão responder de acordo com os incentivos apresentados pelo sistema tributário.

A Teoria Ótima, conforme Lagemann (2004), baseando-se nos pressupostos neoclássicos, afirma que a tributação provoca dois efeitos na economia: o efeito-renda e o efeito-substituição. O primeiro efeito está relacionado com a dedução do poder de compra dos indivíduos e é visto pelo autor como próprio de qualquer sistema tributário. Já o efeito-substituição tem como consequência a alteração na alocação de recursos através da redução da demanda dos bens tributados, pois acabam ficando mais caros. A mudança no conjunto das escolhas econômicas previamente estabelecidas altera os incentivos e se configura como uma carga excessiva, ou um peso morto⁴, e deve ser prevenida de acordo a literatura abordada.

A complexidade do sistema tributário se dá em razão da existência de diferenças entre os indivíduos, mais especificamente entre os seus rendimentos e suas preferências. A Teoria da Tributação Ótima considera as habilidades⁵ como a única característica capaz de diferenciar os contribuintes, pois, estão intimamente associadas à capacidade de cada pessoa em auferir renda (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; LAGEMANN, 2004).

De acordo com Tuomala (2016), um modelo padrão da tributação ótima assume que diferentes níveis de produtividade do trabalho ocorrem em razão da diferença entre as habilidades dos indivíduos. Caso o Estado pudesse observar as habilidades naturais dos indivíduos sem custos, ele poderia instituir impostos do tipo *lump sum*, ou seja, um imposto com um valor fixo pago pelo contribuinte independentemente de suas escolhas. O Imposto do tipo *lump sum* é eficiente porque a sua arrecadação não depende do comportamento dos agentes, ou seja, incide sobre suas habilidades: características pessoais que, a princípio, não podem ser alteradas (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; LAGEMANN, 2004)

Entretanto, o uso das habilidades naturais dos indivíduos enquanto base tributária não é factível, visto que os contribuintes não possuem os incentivos necessários para revelar essas informações ao fisco. Sendo assim, o Estado somente consegue observar essas informações através de um custo muito elevado.

⁴ O peso morto consiste na redução do bem-estar induzida através de mudanças nas quantidades em relação ao equilíbrio competitivo.

⁵ Tais como a inteligência, aptidões, motivação, entre outros... (TUOMALA, 2016)

Características mais fáceis de serem identificadas, tais como a idade, a cor do olho e o gênero dos contribuintes não podem ser utilizadas em um sistema tributário equitativo, pois, isso geraria efeitos distributivos desfavoráveis e injustos. Dessa forma, o uso de impostos do tipo *lump sum* não é viável e o Estado, de acordo com a Teoria da Tributação Ótima, é obrigado a optar por uma segunda melhor solução — *second best* —, ou seja, deve utilizar indicadores que melhor representam as habilidades nativas dos contribuintes (ARVATE; BIDERMAN, 2013; LAGEMANN, 2004).

A distinção entre os salários brutos dos indivíduos, conforme Lagemann (2004), reflete a diferença entre as qualificações do fator do trabalho em razão das habilidades naturais individuais. Deste modo, o Estado pode utilizar fontes mais fáceis de serem observadas e que representem da melhor forma possível a base tributária ideal, tais como a renda auferida, o consumo e o patrimônio.

Arvate e Biderman (2013) concluem que não existe um modelo tributário imune às distorções provocadas pela tributação, dado que o mesmo é necessariamente distinto de um sistema do tipo *lump sum*. Como o Estado não consegue observar as características dos indivíduos de forma perfeita utiliza tributos distorcivos para a realização da distribuição de renda na sociedade (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001), ou seja, o uso de impostos do tipo *lump sum* é rejeitado por não se adaptar aos objetivos redistributivos de um sistema tributário ótimo.

A escolha do segundo melhor, segundo Arvate e Biderman (2013, p. 175), reflete a preocupação da teoria em relação ao trade-off existente no sistema tributário entre equidade e eficiência, pois, os “[...] objetivos distributivos só podem ser alcançados a um certo custo em termos de eficiência econômica.”, ou seja, só é possível atingir uma maior redistribuição de recursos através do aumento da ineficiência.

A seguir, abordam-se as principais conclusões derivadas dos modelos clássicos considerados como marcos iniciais da Teoria da Tributação Ótima. Primeiro será apresentada a tributação ótima sobre a ótica do consumo e depois sobre a renda.

2.2 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA SOBRE O CONSUMO

O texto *A Contribution to the Theory of Taxation* de Frank Ramsey elaborado em 1927, segundo Barbosa e Siqueira (2001), é considerado como o marco inicial da

Teoria da Tributação Ótima de commodities. Trabalhando essencialmente com a questão da eficiência, ou seja, não observando os aspectos redistributivos, o autor propõe a seguinte problemática: supondo que todos os indivíduos são idênticos, ou que exista apenas um consumidor, e que o Estado precisa aumentar a sua receita e o único instrumento à sua disposição é um imposto sobre o consumo de bens e serviços, quais alíquotas devem ser fixadas de forma a produzir a menor redução de utilidade possível? (ARVATE; BIDERMAN, 2013; BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; VILLAS-BÔAS, 2015b).

Ramsey (1927 *apud* TENHUNEN, 2007, p. 19) sugeriu que as alíquotas sobre as commodities deveriam reduzir a produção de cada bem tributado de forma proporcional ao invés do uso de tributos uniformes. Ou seja, quanto maior o tributo, mais caro o produto e, portanto, menor será a sua demanda, produzindo-se menos. O autor propôs alíquotas diferenciadas para bens distintos, de modo que a redução em sua produção fosse uniforme entre as commodities. Essa regra recebeu a denominação de Regra de Ramsey. O foco da análise do autor estava na variação das quantidades produzidas em razão do efeito-substituição. (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; LAGEMANN, 2004; VILLAS-BÔAS, 2015b).

Considerando que as demandas dos bens tributados são independentes entre si, a Regra de Ramsey acaba convergindo para a Regra do Inverso da Elasticidade (TENHUNEN, 2007). Como o nome já diz, refere-se à concepção de que as alíquotas deveriam ser maiores para os bens que possuíssem menores elasticidades de oferta e demanda, reduzindo assim eventuais distorções no comportamento dos agentes econômicos. Expondo de outra maneira, quando um bem possui uma baixa elasticidade de oferta e demanda, menor a variação em suas quantidades demandadas em razão da tributação, logo, de acordo com a Regra do Inverso da Elasticidade, esse bem deve ser tributado mais acentuadamente (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; LAGEMANN, 2004; TUOMALA, 2016; VILLAS-BÔAS, 2015b).

Contudo, apesar de ser eficiente, a Regra do Inverso da Elasticidade de Ramsey é regressiva, ou seja, ignora a equidade do sistema tributário. Uma maior tributação para os bens de primeira necessidade acaba sendo justificada pela baixa elasticidade-preço de demanda, ou seja, serão consumidos de qualquer modo. Enquanto isso, os bens supérfluos, ou de luxo, são pouco tributados, pois possuem uma maior elasticidade (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; VILLAS-BÔAS, 2015b).

De acordo com Villas-Bôas (2015b), o trabalho de Ramsey foi desenvolvido em um período em que se defendia fortemente a utilização de impostos do tipo *lump-sum*. Dessa maneira, o seu modelo foi importante no sentido de demonstrar que cada tributo provoca distorções distintas de acordo com cada situação. Além do mais, mostrou que apesar de ampliar as receitas do Estado, a tributação também pode afetar a produção e, conseqüentemente, reduzir o arrecadamento do governo (LAGEMANN, 2004; VILLAS-BÔAS, 2015b).

Entretanto, como observam Arvate e Biderman (2013), quando o critério da eficiência se caracteriza como o principal objetivo das políticas fiscais, as estruturas tributárias tornam-se mais regressivas. A hipótese inicial do modelo de Ramsey sugere uma tributação socialmente injusta, visto que, considera a existência de apenas um consumidor — o que acaba por eliminar qualquer consideração às questões de equidade.

O trabalho de Diamond e Mirrlees (1971 *apud* TENHUNEN, 2007, p. 19) generalizou o modelo de Ramsey para uma economia com vários consumidores (quase cinquenta anos após a sua publicação) e procurou analisar, além das questões da eficiência, os assuntos referentes à redistribuição de renda na sociedade.

Although lump sum transfers of the kind required for full optimality are not feasible today, commodity and income taxes can certainly be used to increase welfare. [...] Our results move beyond theirs in considering the problem of income redistribution together with that of raising revenue. (DIAMOND; MIRRLEES, 1971, pg. 8-9).

O estudo dos autores buscava um modelo de tributação sobre os bens e a renda que maximizasse o bem-estar da população, visto que as transferências do tipo *lump sum* não eram viáveis. É a partir dessa análise que surge o aprofundamento dos estudos em relação ao trade-off entre equidade e eficiência no sistema tributário.

Diamond e Mirrlees (1971 *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p.179) assumem a hipótese de que a sociedade possui uma certa rejeição à desigualdade, logo, essa característica deve ser incorporada à função de bem-estar social. De acordo com Arvate e Biderman (2013), a partir do problema da maximização da função de bem-estar social sujeita à restrição orçamentária do governo, os autores determinam o melhor arranjo entre o aumento da equidade e a redução da eficiência presente na tributação e chegam às seguintes conclusões de primeira ordem: quanto mais um bem é consumido por indivíduos que dispõem de uma utilidade marginal social da renda

alta⁶ e por aqueles que possuem uma elevada propensão marginal a consumir o bem tributado, menor deve ser a redução em sua demanda agregada em razão da tributação.

A primeira regra derivada do modelo de Diamond e Mirrlees (1971 *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p. 180) retrata a preocupação dos autores com o critério da equidade. Caso a sociedade atribua um peso alto para a redução das desigualdades, a política fiscal deve diminuir os impostos sobre os bens consumidos pelas pessoas mais pobres.

A segunda regra diz respeito ao critério da eficiência e afirma que os bens que apresentam menores elasticidades-preço de demanda devem ser mais tributados. Conforme Tuomala (2016), esses são os mesmos bens que possuem uma elasticidade-renda da demanda inferior, e, portanto, devem ser pouco tributados por questões de equidade, o que caracteriza o impasse relacionado ao trade-off entre equidade e eficiência dos modelos da Teoria da Tributação Ótima.

Outra contribuição importante de Diamond e Mirrlees (1971 *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p. 180) é conhecida como o teorema da eficiência na produção. Essa premissa alega que mesmo quando não é possível atingir um ótimo de Pareto, a eficiência na produção deve ser almejada — o que ocorre quando a produção está sendo maximizada pela economia. Para que isso ocorra, os autores consideram que as taxas marginais de substituição entre dois insumos devem ser iguais, o que acontece quando os seus preços são os mesmos. Entretanto, quando as transações entre as firmas são tributadas, tal hipótese acaba sendo violada. Sendo assim, Diamond e Mirrlees (1971 *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p. 181) afirmam que a tributação dos bens intermediários não induziria a melhorias no bem-estar da sociedade.

2.3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA SOBRE A RENDA

Analisa-se a seguir o trabalho de Mirrlees (1971) a respeito da construção teórica de uma estrutura ótima de tributação da renda. Segundo Myles (1995⁷ *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p. 181), não havia trabalhos anteriores que abordassem

⁶ Pessoas que possuem uma utilidade marginal social da renda alta são aquelas que apresentam uma utilidade marginal da renda elevada (o aumento em uma unidade renda apresenta um aumento proporcional de utilidade) e que atribuem um peso alto à redução de desigualdades na sociedade. (ARVATE; BIDERMAN, 2013)

⁷ MYLES, G. D. **Public economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

formalmente a estrutura ótima do imposto sobre a renda considerando os parâmetros de equidade e eficiência conjuntamente.

Mirrlees (1971 *apud* ARVATE; BIDERMAN, 2013, p. 181) inicia a sua análise afirmando que os indivíduos diferem em suas capacidades de auferir renda. Sendo assim, o equilíbrio reflete essa situação de desigualdade. O objetivo da política fiscal, portanto, é promover a equidade na distribuição de renda segundo o autor. No entanto, como o governo não consegue observar as características que explicam os diferentes níveis de renda do trabalho, o mesmo deve tributar os rendimentos dos indivíduos, o que gera uma distorção na oferta de trabalho — prejudicando a eficiência econômica. Dessa forma, o modelo proposto pelo autor considera um imposto sobre a renda que seja capaz de arrecadar o valor necessário ao governo e que não crie incentivos para que os indivíduos escondam informações relacionadas à sua produtividade efetiva, ou seja, à sua capacidade em auferir renda. (ARVATE; BIDERMAN, 2013)

Visto que o modelo de Mirrlees (1971 *apud* HEADY, 1993, p. 26) realiza uma análise não linear, é possível examinar os efeitos do aumento da taxa marginal do imposto em relação a um pequeno intervalo de renda — sem alterar as alíquotas de outros rendimentos. Os contribuintes que se encontram dentro do intervalo serão afetados pelo efeito-renda, visto que o aumento do imposto fará com que trabalhem mais para manter os seus padrões de consumo. Também vão experimentar o efeito-substituição, o qual, em razão da diminuição da recompensa pelo expediente adicional, compromete as decisões dos indivíduos em relação ao ingresso no mercado de trabalho. No entanto, como o aumento no imposto diz respeito a apenas um pequeno intervalo da renda do contribuinte, o efeito substituição acaba sendo maior que o efeito renda, fazendo com que os indivíduos trabalhem menos e que a eficiência do modelo fiscal fique comprometida.

Para as pessoas que se encontram na parte superior do intervalo de renda analisado, somente é observado o efeito renda, ou seja, trabalham mais horas para compensar a diminuição em suas receitas, aumentando a arrecadação do governo. Da mesma maneira, irão pagar mais impostos, mas suas alíquotas marginais continuarão as mesmas. Assim, Mirrlees (1971 *apud* HEADY, 1993, p. 27) observou que o efeito do aumento da alíquota sobre o bem-estar da população depende da quantidade de indivíduos que se encontram acima do intervalo do acréscimo, pois, quanto maior esse percentual, mais receitas serão arrecadadas e, portanto, maior a perspectiva de aumento do bem-estar social.

Uma consequência dessa análise, segundo Heady (1993), leva à conclusão de que o imposto sobre a renda deve apresentar uma alíquota marginal igual a zero para o indivíduo que possuir o maior rendimento. Do ponto de vista prático, essa recomendação não desempenha nenhuma utilidade para as políticas públicas. No entanto, serve para embasar a rejeição da visão convencional de que as políticas redistributivas deveriam incluir em suas agendas alíquotas marginais progressivas sobre o imposto de renda, de acordo com Heady (1993). Podemos observar esse quadro através das conclusões de Mirrlees (1971, p. 208):

(1) An approximately linear income-tax schedule, with all the administrative advantages it would bring, is desirable [...]; and in particular (optimal!) negative income tax proposals are strongly supported. (2) The income-tax is a much less effective tool for reducing inequalities than has often been thought; and therefore (3) It would be good to devise taxes complementary to the income-tax, designed to avoid the difficulties that tax is faced with.

Logo, o modelo tributário ótimo idealizado pelo autor é próximo do linear, ou seja, possui alíquotas marginais praticamente constantes, ficando a incumbência de redistribuição da renda a cargo das transferências homogêneas do tipo lump-sum para as famílias⁸. Esse modelo simplificaria a estrutura tributária, acarretando ganhos administrativos que tenderiam a beneficiar o bem-estar social.

Em relação à tributação da renda do capital, dois autores da Teoria da Tributação Ótima ofereceram os fundamentos teóricos que embasaram o entendimento em relação a essa temática. Segundo Mankiw, Weinzierl e Yagan (2009), uma suposição que decorre do modelo de Diamond e Mirrlees, ao sustentar a não incidência de impostos sobre os bens intermediários, refere-se a uma alíquota igual a zero para o capital físico e humano, visto que os equipamentos de capital e do trabalho se configuram como parte intermediária da produção.

O estudo de Atkinson e Stiglitz (1976⁹ *apud* MANKIW; WEINZIERL; YAGAN, 2009, p. 17), por outro lado, sustenta que os bens finais devem ser tributados de maneira ótima através de alíquotas uniformes (caso exista uma tributação progressiva da renda). Logo, a tributação do capital se configura apenas como um imposto sobre o consumo futuro, indo de encontro ao princípio da tributação uniforme. Dessa forma,

⁸ Chamado pelo autor de imposto de renda negativo.

⁹ ATKINSON, A. B.; STIGLITZ, J. E. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of public Economics**, v.6, n.1-2, p.55-75, 1976.

Mankiw, Weinzierl e Yagan (2009) argumentam que a tributação sobre o capital distorceria as escolhas de consumo intertemporal e reduziria a poupança.

Conforme Gobetti e Orair (2016), a Teoria da Tributação Ótima exerceu uma grande influência nas políticas econômicas das décadas de 1980 e 1990¹⁰ no Brasil. Nesse período, adotou-se no país uma baixa tributação sobre o lucro e o caráter redistributivo da política fiscal foi negligenciado através da redução da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Como observado pelo autor, ainda há o predomínio dos pressupostos da teoria ótima em nosso sistema tributário, apesar de já existirem revisões pelos próprios autores da antiga literatura. Analisar a sua evolução em perspectiva histórica se torna essencial para compreendermos a motivação por trás das decisões políticas que acabaram por isentar a tributação dos dividendos e que tornaram o sistema fiscal brasileiro mais regressivo.

A seguir, abordam-se contribuições recentes que questionaram e revisaram alguns pressupostos da Teoria da Tributação Ótima. Entre elas, o trabalho coordenado pelo próprio James Mirrlees em 2011 em sua obra *The Mirrlees Review*.

2.4 CONTRIBUIÇÕES RECENTES SOBRE A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

O recente trabalho de Mirrlees et al. (2011), analisa os principais tributos utilizados nos modernos sistemas tributários do século XXI e desenvolve propostas de reformas focalizadas para o Reino Unido. O propósito do estudo consiste em sugerir uma estrutura tributária que consiga alcançar os objetivos arrecadatórios e redistributivos do governo a um custo mínimo de ineficiência administrativa, através de um sistema fiscal simples e transparente.

O relatório aponta alguns elementos considerados essenciais para a formação de um bom modelo tributário, focando especialmente nas questões relacionadas à progressividade, à neutralidade e ao sistema, como observam os autores: “The core – though not the entirety – of our proposal is for a progressive, neutral tax system. Each of the three key words of that formula – ‘progressive’, ‘neutral’ and ‘system’ – is important” (MIRRLEES et al., 2011, pg. 333).

O conceito de sistema é importante na estrutura tributária, pois, segundo os autores, a arrecadação voltada apenas para fins muito específicos não é desejável.

¹⁰ Nos anos 1990 ocorreram reformas neoliberais do Estado brasileiro, iniciadas no governo Collor (1990-1992) e aprofundadas nos Governos FHC (1995-2002).

Do mesmo modo, a falta de vinculação da receita aos gastos governamentais acaba por tornar a política tributária uma “retórica vazia” e uma transgressão aos princípios democráticos. Mirrlees et al. (2011), afirmam, portanto, que o sistema tributário deve ser coerente em relação aos seus objetivos mesmo que nem todos os tributos estejam voltados para tal finalidade.

And not all taxes need be progressive as long as the overall system is. In general, the right tools for achieving distributional objectives are direct personal taxes and benefits. Since the rates on these can be adjusted to achieve the desired degree of progressivity, other aspects of the tax system can be focused on achieving efficiency. (MIRRLEES et al., 2011, p. 333)

Através desses preceitos, podemos concluir o seguinte: para que a progressividade da estrutura tributária não seja comprometida, o sistema deve ser progressivo em sua totalidade, isto é, o peso da regressividade, proveniente da tributação indireta não pode ser maior que a carga dos tributos progressivos. (MIRRLEES et al., 2011; VILLAS-BÔAS, 2015c). Como a tributação direta — juntamente com os benefícios —, segundo Mirrlees et al. (2011), é a melhor ferramenta para alcançar os objetivos redistributivos, suas alíquotas devem atingir o grau desejável de progressividade enquanto outros tributos ficariam encarregados de garantir a eficiência econômica.

Em relação à neutralidade, o relatório demonstra a importância de tributar atividades similares de maneira homogênea — de forma a simplificar o sistema tributário e garantir a não discriminação entre pessoas e diferentes atividades econômicas. Isso não exclui a necessidade da utilização de impostos extrafiscais¹¹ para regular certos comportamentos sociais. Como exemplo, os autores citam a tributação sobre práticas que prejudicam o meio ambiente¹², assim como o fornecimento de estímulos à Pesquisa e Desenvolvimento. No entanto, o uso dessa ferramenta deve ser muito bem justificado para não gerar “incentivos perversos”. (MIRRLEES et al., 2011)

¹¹ Nem sempre os tributos têm como objetivo a arrecadação tributária. Eles podem ser extrafiscais, isto é, utilizados como instrumentos de política macroeconômica (como a redução do IPI adotada pelo Governo Dilma), ou como um mecanismo para impor ou coibir comportamentos aos particulares (assim como o imposto sobre o consumo de cigarro).

¹² A Teoria de Tributação Ecológica - não abordada nesta pesquisa - também defende que a arrecadação tributária deve ser destinada a corrigir externalidades negativas sobre o meio ambiente provocadas pelos agentes econômicos.

O terceiro elemento para a configuração de um bom modelo fiscal segundo Mirrlees et al. (2011), compreende o alcance da progressividade do sistema de uma maneira mais eficiente possível. Segundos os autores, há um trade-off inevitável entre a redistribuição e os incentivos ao trabalho, porém, o sistema tributário pode alcançar a progressividade de uma maneira que minimize a perda de eficiência. Os mesmos defendem um sistema tributário progressivo, razoável e que transpareça a configuração da distribuição de renda e a forma pela qual diferentes grupos socioeconômicos respondem aos incentivos ao trabalho¹³. Para que isso ocorra, é necessário evitar complexidades desnecessárias¹⁴: o sistema deve ser mais simples, ou seja, deve reduzir, dentro do possível, obrigações principais (pagamento do tributo) e acessórias (trâmites burocráticos).

Mirrlees et al. (2011) acreditam que todas as fontes de renda — salários, lucros, dividendos, juros e aluguéis — devem ser igualmente tributadas, incidindo um desconto sobre os custos relacionados à geração dos rendimentos assim como os gastos pertinente ao trabalho e aos insumos para a produção (MIRRLEES et al., 2011). Taxas diferentes sobre as rendas tornam o sistema mais complexo e provocam distorções ao oferecer benefícios a indivíduos menos tributados, contrariando o princípio da equidade tributária, e podem provocar o aumento da sonegação.

Income from all sources should be taxed according to the same rate schedule. [...] Applying different rates to different income sources complicates the system, unfairly favours those taxed more lightly, distorts economic activity towards lightly taxed forms, and facilitates tax avoidance. [...] It also means applying that same rate schedule to, inter alia, self-employment income, property income, savings income, dividends, and capital gains. (MIRRLEES et al., 2011, p. 333)

Sintetizando, uma boa estrutura tributária deve buscar o equilíbrio entre a progressividade e a eficiência através de um sistema mais simples e transparente possível. Mirrlees et al. (2011, p. 22) destacam também a importância da política fiscal para a redução da desigualdade, a qual aumentou consideravelmente nos últimos 30 anos:

¹³ “For example, mothers of school-age children and people around retirement age are particularly responsive to work incentives. They should, therefore, face lower effective tax rates than others” (MIRRLEES et al., 2011, p. 334)

¹⁴ “We need to move away from pointless complexities such as that which sees the marginal rate rise from 40 per cent to 60 per cent at £100,000 of income before falling back to 40 per cent at £112,950” (MIRRLEES et al., 2011, pg. 341)

Income and wealth are much less equally distributed across the population than they were 30 years ago. It is rarely understood quite how dramatic that change has been, nor how important it is for the formulation of public policy in general and tax policy in particular. The increase in income inequality over the past 30 years—concentrated in the 1980s—has been without historical precedent.

Complementando a discussão, aborda-se o estudo desenvolvido por Piketty, Saez e Zucman (2013) para examinar as recentes contribuições em relação à Teoria da Tributação Ótima sobre a tributação do capital.

Segundo Piketty, Saez e Zucman (2013), na atualidade, a separação entre o que se entende como fluxo de renda do capital e fluxo de renda do trabalho acaba sendo incerta, visto que esses dois componentes tendem a se sobrepor. Os modelos teóricos normalmente acabam por simplificar essa relação, através de uma clara distinção entre esses dois aspectos. No entanto, como observam os autores, os empregados autônomos e os proprietários de negócios podem normalmente optar por receber seus rendimentos como salário ou como dividendos, assim com a remuneração dos grandes executivos normalmente envolve um complexo conjunto de fluxo de rendimentos. Ou seja, em certos casos, a divisão pura desses fluxos de renda não é algo simples de ser feito.

Através dessa lógica, Piketty, Saez e Zucman (2013) realizam uma crítica aos modelos clássicos da Teoria da Tributação Ótima, os quais determinam que as políticas fiscais mais eficientes deveriam tributar apenas os rendimentos do trabalho. Piketty, Saez e Zucman (2013) argumentam que a imprecisão em relação à fronteira dos rendimentos do capital e do trabalho é uma das razões mais contundentes para a adoção de um imposto sobre a renda mais abrangente, ou ainda, a utilização de alíquotas semelhantes para se tributar esses fluxos de renda.

Os autores propõem a seguinte situação: cada indivíduo i recebe uma renda inicial $y_i = y_{Li} + y_{Ki}$, sendo y_{Li} o rendimento do trabalho e y_{Ki} o rendimento do capital. Supondo que os mesmos sejam capazes de converter, sem nenhum custo, os rendimentos do trabalho em rendimentos do capital, e vice-versa. O imposto sobre a renda, portanto, deveria ser o mais abrangente possível, visto que os governos só conseguem observar a renda total. (PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2013)

A segunda situação atribui um certo custo para a realização da conversão entre os fluxos de renda. Sendo assim, o governo poderia instituir formas específicas de

tributar cada rendimento. No entanto, caso as tributações sobre as distintas categorias da renda sejam muito discrepantes entre si, há uma possibilidade de que os contribuintes optem por pagar o custo da conversão, caso acabe sendo mais benéfico. Logo, os autores concluem que quanto maior a elasticidade de mudança entre os fluxos de renda do capital e do trabalho, maior deve ser a abrangência do imposto sobre a renda, ou então, necessita-se instituir alíquotas mais homogêneas sobre esses fluxos principalmente para evitar questões relativas a confusões patrimoniais (PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2013).

A revisão histórica da Teoria da Tributação Ótima nos ajuda a compreender os fundamentos teóricos que embasaram o sistema tributário brasileiro durante as décadas de 1980 e 1990. Além disso, suas recentes contribuições resgatam questões relativas à tributação do capital, visto que anteriormente estavam restritas ao trabalho. Diante disso, o Capítulo 3 apresenta a trajetória do Imposto de Renda da pessoa Física (IRPF) no Brasil de 1843 até 2016. À luz das novas contribuições da teoria, as quais propõem uma tributação direta progressiva e abrangente, o Capítulo 4 analisará a suposta progressividade do IRPF através dos dados da DIRPF de 2015, disponibilizados em abril de 2017 pela SRFB.

3 HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

O imposto de renda possui potencial para redistribuir a renda na sociedade e reduzir desigualdades, visto que é capaz de tributar os indivíduos conforme suas respectivas capacidades contributivas. O presente capítulo tem como objetivo apresentar a trajetória desse tributo no Brasil.

3.1 O SURGIMENTO E A TRAJETÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

Segundo Negreiros e Amed (2012), discussões acerca da instituição do Imposto de Renda datam o período do Segundo Império e acompanharam os momentos de crises orçamentárias. De acordo com Nóbrega (2014), o Imposto de Renda surge durante o reinado de Dom Pedro II, no entanto, com uma nomenclatura distinta. O artigo 23 da lei nº 317¹ de 1843 instituiu uma contribuição extraordinária sobre as pessoas que percebiam vencimentos pagos pelos cofres públicos através de alíquotas que variavam entre 2% a 10%. Tratava-se de um imposto progressivo, com duração de 2 anos, semelhante à tributação exclusiva na fonte. A sua implementação, no entanto, não foi bem recepcionada pelos contribuintes, sendo logo em seguida extinto.

Durante a Guerra do Paraguai (1864 – 1870), a necessidade de recursos exigiu que o governo estabelecesse duas novas obrigações tributárias. O art. 10 da Lei n.º 1.507 de 1867² instituiu novamente o imposto sobre os vencimentos pagos pelos cofres públicos e um tributo sobre o patrimônio denominado imposto pessoal — similar ao atual Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) — e cobrado sobre todas as pessoas residentes em casas próprias ou alugadas. O imposto sobre os vencimentos continha uma alíquota fixa de 3%, salvo para os rendimentos inferiores a 1:000\$000 (NÓBREGA, 2014).

¹ “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: (NÓBREGA, 2014, pg. 23)

² “Art. 10: Cobrar-se-ha de cada pessoa nacional ou estrangeira que residir no imperio, e tiver por sua conta casa de habitação arrendada ou própria, ainda que nella não more, um imposto de 3% sobre o rendimento locativo annual não inferior a 480\$000 na corte, a 180\$000 nas capitaes das Províncias do Rio de Janeiro, S. Paulo, Bahia, Pernambuco, Maranhão e Pará, a 120\$000 nas demais cidades e a 60\$000 nos mais lugares.” (NÓBREGA, 2014, pg. 25)

Outra vez, o imposto foi extinto rapidamente, retornando em 1879 a uma alíquota de 5%. O mesmo permaneceu nesse quadro de alternância entre os seus períodos de cobrança até meados de 1910, data em que foi extinto de modo mais definitivo. Como apontado por Nóbrega (2014), o modelo econômico de produção vigente no Brasil era o escravista e apenas um pequeno grupo de pessoas auferiam rendimentos. Além do mais, o amplo território brasileiro dificultava o estabelecimento de um imposto mais abrangente sobre a renda devido às limitações da política fiscal.

De acordo com Nóbrega (2014), Rui Barbosa, o primeiro Ministro da Fazenda do regime republicano instaurado em 1889, foi um grande defensor da instituição do imposto sobre a renda. O pioneiro ministro escreveu um relatório sobre o tema, em janeiro de 1891, criticando a participação excessiva dos impostos indiretos no sistema tributário brasileiro:

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. (BARBOSA, 1891³ *apud* NÓBREGA, 2014, pg. 27)

Segundo Souza (2016), Barbosa acreditava que o imposto sobre a renda era uma poderosa ferramenta em tempos de crise, conforme a experiência nos Estados Unidos e no Reino Unido evidenciava, e que a multiplicidade de leis existentes ia de encontro à igualdade horizontal⁴. No entanto, a nova constituição de 1891 não incorporou o imposto de renda como uma das competências fiscais a ser partilhada entre os recém-formados entes federativos. Segundo Oliveira (2010), a nova configuração dos tributos pouco se distanciou do antigo quadro fiscal, com a predominância das receitas oriundas do comércio internacional.

A economia brasileira até 1930 era agroexportadora, ou seja, baseava-se na exportação de um pequeno grupo de produtos primários. Sendo assim, o preço do café e o crescimento econômico internacional eram aspectos determinantes para o desempenho da economia brasileira. Eventuais choques nessas variáveis acarretavam menores níveis de exportação, importação, emprego e renda no Brasil. Conseqüentemente, durante essas oscilações, o volume referente à arrecadação

³ BARBOSA, R. **Relatório do Ministro da Fazenda**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891.

⁴ Tratamento igual para as pessoas nas mesmas condições.

tributária era menor, pois, havia poucos impostos sobre as atividades internas — visto que o mercado brasileiro ainda estava no início do seu processo de formação (VASCONCELLOS et al., 2007; OLIVEIRA, 2010).

Conforme observa Oliveira (2010), entre 1916 e 1925 a carga tributária⁵ brasileira caiu para apenas 7% do PIB, sendo que entre 1900 e 1905 somava 12,5%. De acordo com o autor, essa redução se deu em razão dos seguintes fatores: com a Primeira Guerra Mundial (1914 – 1918), o comércio internacional estagnou-se, e como resultado, as receitas do governo federal diminuíram forçando-o a contrair empréstimos para financiar seus gastos. Concomitantemente, as políticas de desvalorização cambial e de valorização do café aumentaram o desequilíbrio fiscal através do acréscimo do valor dos encargos financeiros da dívida externa em razão da desvalorização da moeda. Essa situação agravou-se com o advento da crise mundial de 1929.

Considerando que a utilização dos impostos sobre o comércio exterior estava comprometida, o governo federal começou a explorar outras possibilidades para a redução do seu déficit fiscal, tal como o estabelecimento de alguns tributos internos. Dessa forma, o Imposto de Renda conforme os moldes atuais (incidindo sobre renda do contribuinte em sua totalidade), foi legalmente instituído pelo artigo 31 da Lei n.º 4.625⁶, de 1922 e implementado em 1924 (OLIVEIRA, 2010; NEGREIROS; AMED, 2012). Conforme Souza (2016, p. 160),

Os desafios fiscais do estado brasileiro, a tentativa de racionalizar os tributos parciais sobre rendimentos e a influência das mudanças nos sistemas tributários internacionais finalmente levaram à implementação, pelo artigo 31 da Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, do imposto para pessoas físicas (IRPF) e jurídicas (IRPJ) no Brasil.

Souza Reis⁷ segundo Nóbrega (2014), elaborou a estrutura do imposto de renda para os exercícios de 1924 e 1925 separando os rendimentos em quatro categorias nas quais deveriam incidir alíquotas progressivas de acordo com os seus

⁵ A carga tributária é uma relação entre a arrecadação tributária e o produto interno bruto

⁶ “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.” (NÓBREGA, 2014, pg.30)

⁷ “Souza Reis foi o primeiro Delegado-Geral do Imposto de Renda e o principal autor dos regulamentos do imposto de renda de 1924 e 1926”. (NÓBREGA, 2014)

rendimentos líquidos, ou seja, os rendimentos brutos subtraídos das deduções⁸. A partir de 1926, através da influência do modelo tributário francês, passou-se a tributar simultaneamente os rendimentos de cada categoria através de alíquotas proporcionais diferenciadas e a renda global por meio de alíquotas progressivas. Ao mesmo tempo, se incorporou alguns abatimentos relacionados a juros de dívidas pessoais, prêmios de seguros, gastos com dependentes, dentre outros.

Em 1964, a lei nº 4.506 extinguiu a progressividade dos impostos cedulares (categorias) e após 1965, foi permitido o abatimento no imposto de renda para os indivíduos que investissem em ações, uma das modificações adotadas pelo governo para incentivar o mercado de capitais. Já a divisão das categorias em cédulas, representadas pelas letras do alfabeto em ordem sequencial, perdurou até o exercício de 1989 quando o país retornou à democracia. Após essa data, extinguiu-se todos os abatimentos realizados durante o período dos impostos cedulares com exceção daqueles relacionados aos gastos sociais (NÓBREGA, 2014; SOUZA, 2016).

A participação do imposto de renda sobre a carga tributária federal permaneceu irrisória após 1926 em comparação ao volume dos impostos de importação e consumo — só apresentando um acréscimo mais significativo a partir da década de 1940 (NÓBREGA, 2014; OLIVEIRA, 2010). Conforme Oliveira (2010), além de um mercado interno pequeno e recém-formado, a atividade agropecuária, principal setor econômico durante a época, era isenta de tributação. Além disso, havia a concessão de um desconto de 75% sobre o valor do imposto pago dentro do prazo de recolhimento — o que explica parcialmente a baixa arrecadação do imposto de renda no período.

Após a Revolução de 1930, conforme Oliveira (2016), o poder de decisão econômica estava concentrado no governo federal. Com o objetivo de combater a crise econômica e a redução no preço das exportações, agravada pela Grande Depressão de 1929, o novo governo iniciou um processo de fortalecimento do mercado interno, conhecido como o Processo de Substituição de Importações. Diante desse quadro, os impostos diretos viriam a aumentar a sua participação na carga tributária total, passando de 17,6% entre o período de 1930 a 1935 para 20,6% após 1936, conforme a Tabela 1.

⁸ As deduções compreendiam principalmente o valor empregado para gerar as respectivas receitas e os rendimentos já tributados (NÓBREGA, 2014).

Tabela 1 - Configuração da carga tributária no Brasil – 1930 a 1945

Períodos (média)	Carga Tributária (%do PIB)	Composição dos Tributos (% do PIB)			
		Indiretos		Diretos	
		% do PIB	% na carga tributária	% do PIB	% na carga tributária
1930-1935	10,23	8,43	82,4	1,8	17,6
1936-1940	12,5	9,92	79,4	2,58	20,6
1941-1945	12,71	8,9	70,0	3,81	30,0

Fonte: Oliveira (2016).

Conforme Nóbrega (2014), através do desencadeamento da Segunda Guerra Mundial e a intensificação da crise financeira, a arrecadação de impostos sobre a importação ficou comprometida. Sendo assim, o governo passou a dar mais atenção ao Imposto de Renda. Buscando aumentar sua receita, o governo formou a Comissão de Reorganização dos Serviços da Diretoria do Imposto de Renda pelo Decreto-lei n.º 2.027 do dia 27 de fevereiro de 1940.

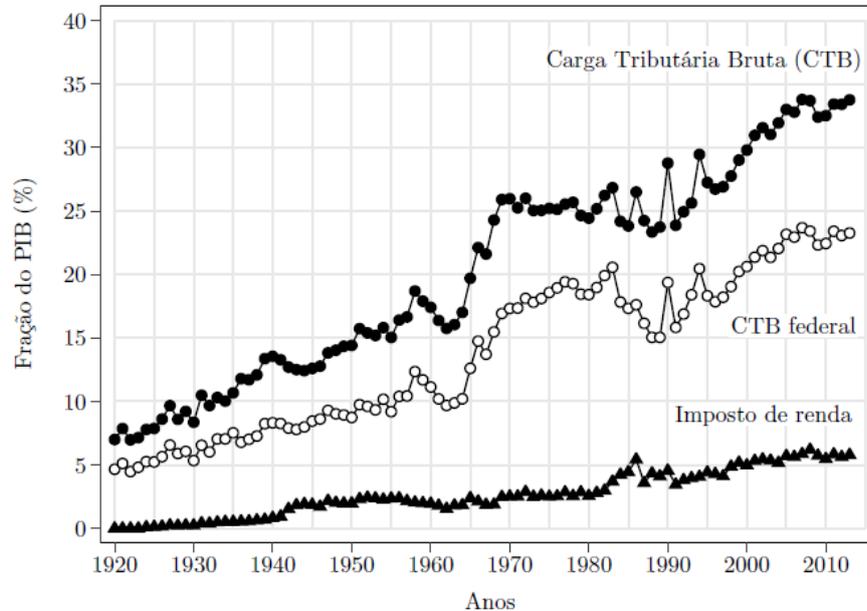
O trabalho da Comissão obteve êxito em modernizar a administração e ficou popularizado como a Reforma Administrativa de 1942. Por consequência, a participação do Imposto de Renda no total da arrecadação federal cresceu consideravelmente e em 1943, assumiu, de forma inédita, o posto de principal imposto federal. O percentual de participação dos tributos direto na carga tributária total passou de 20,6% em 1940 para 30% em 1945 (Tabela 1). A posição de principal tributo foi revezada com o imposto sobre o consumo (atualmente chama-se Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)) até 1979, data em que o Imposto de Renda se consagrou no topo dos impostos federais (NÓBREGA, 2014; SOUZA, 2016).

Souza (2016) destaca que apesar do Imposto de Renda ter se tornado o principal imposto federal, ainda estava longe de ser o líder do sistema tributário como um todo. Como exemplo, o autor cita o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de competência dos Estados, o qual entre 1990 e 2013 arrecadou em média 40% ao ano a mais do que o Imposto de Renda.

Segundo Souza (2016), houve um crescimento basicamente linear da Carga Tributária Bruta (CTB) total, federal e do Imposto de Renda em relação à participação no PIB entre 1920 a 2010, conforme ilustrado através da Figura 1. Contudo, nem sempre essas relações apresentaram tal configuração conforme ressaltado pelo autor. Por exemplo, a participação do Imposto de Renda em relação ao PIB passou de 0% para 2% entre 1920 e o final da Segunda Guerra Mundial, permanecendo estável até

1980. Após essa data, retomou sua trajetória ascendente apresentando uma taxa de 6% na metade dos anos 2000, estabilizando-se em torno desse valor.

Figura 1 - Carga tributária total, carga tributária federal e a participação do Imposto de Renda em relação ao PIB — Brasil, 1920 a 2010 (%)

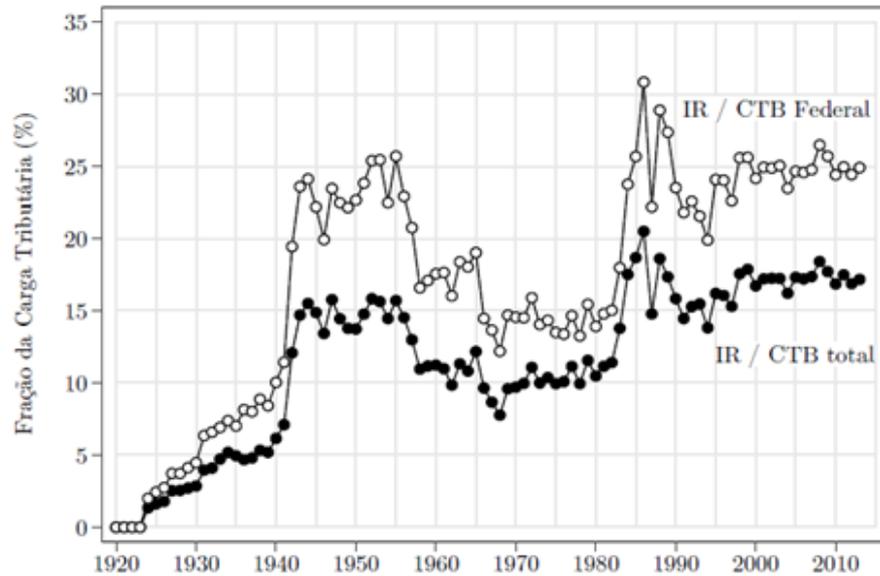


Fonte: Souza (2016).

A CTB total e a federal, segundo Souza (2016), manteve-se estável até 1960, apresentando um breve período de declínio em razão das tensões políticas anteriores ao golpe militar de 1964. Do início da ditadura até 1970, a carga tributária aumentou 10 pontos percentuais em virtude do projeto de desenvolvimento adotado pelo governo, fundamentado na restauração do sistema tributário como uma importante ferramenta de acumulação (OLIVEIRA, 2016). Os anos de 1980 e 1990 apresentaram uma certa instabilidade, retomando o crescimento após a CF de 1988, com um novo aumento de 10 pontos percentuais da carga tributária.

Além de apresentar a trajetória do imposto de renda e da carga tributária total em relação ao PIB, Souza (2016) também exhibe o progresso da participação do Imposto de Renda sobre a CTB total e da carga tributária federal através da Figura 2. Como se pode observar, a presença do imposto aumentou após 1920, crescendo consideravelmente durante a Segunda Guerra Mundial. Após essa grande aceleração, manteve-se em volta de 15% em relação à carga tributária federal durante os anos de 1960 e 1970 e 25% após 1990.

Figura 2 - Participação do Imposto de Renda na carga tributária total e na carga tributária federal - Brasil, 1920 a 2010 (%)



Fonte: Souza (2016).

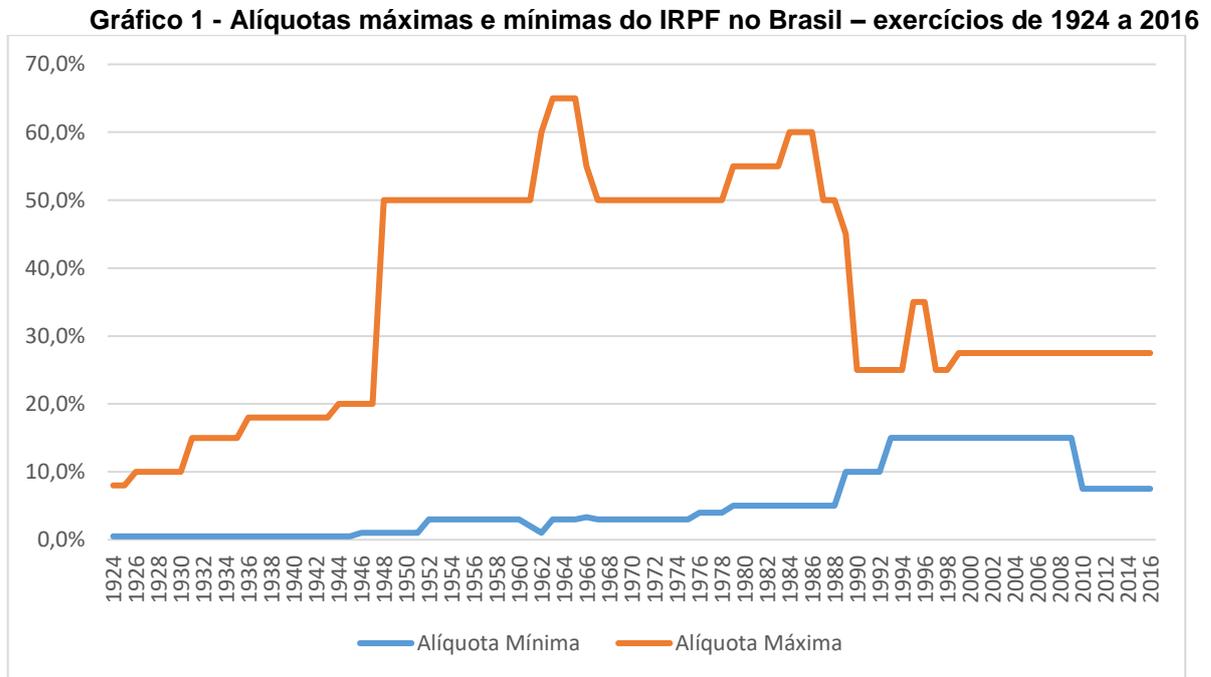
Na visão do autor, o imposto de renda apesar de ter apresentado uma maior participação desde 1920 na carga tributária total, permaneceu com um peso muito menor do que os tributos indiretos.

[...] tanto no que diz respeito à participação no PIB quanto ao seu peso na CTB, o imposto de renda estabilizou-se como um imposto importante, mas minoritário. Afora períodos extraordinários, sua contribuição relativa para o financiamento do Estado brasileiro cresceu em ritmo glacial. O aumento de sua participação no PIB foi apenas um pouco mais ligeiro do que a tendência geral de expansão da carga tributária bruta. (SOUZA, 2016, p. 162-163)

Gobetti e Orair (2016, p. 10) acreditam que ao tributar tanto a renda do trabalho como a do capital, o imposto de renda possuía uma base mais ampla de rendimentos tributáveis: “[...] o IRPF brasileiro nasceu com alíquotas moderadas, uma máxima de 8%, mas uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho.”

Podemos observar o comportamento do imposto de renda através de uma análise de suas alíquotas máximas e mínimas (Gráfico 1) e do número de alíquotas ao longo do tempo (Gráfico 2). O imposto sobre a renda, como já visto, surge com uma alíquota máxima de 8%. Aos poucos, esse número foi crescendo atingindo 20% em 1944 e 50% após o final da Segunda Guerra Mundial. A alíquota máxima só foi alterada novamente em 1961, passando para 60% durante o mandato de Jânio

Quadros e no decorrer do curto governo de seu sucessor, João Goulart, alcançou o valor de 65%, o maior percentual da história.

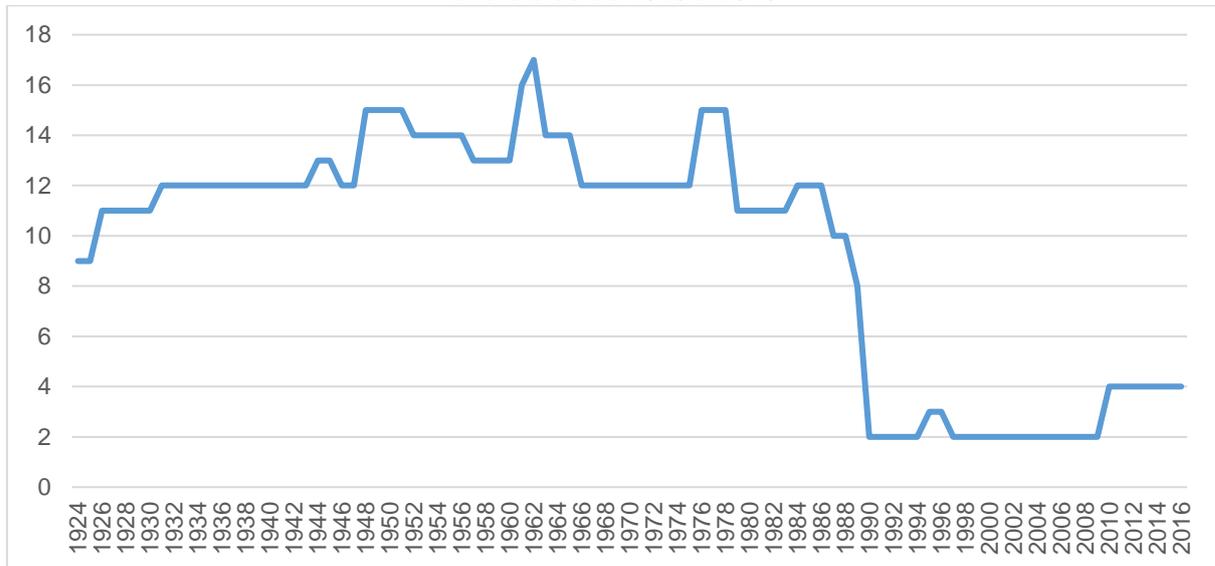


Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2016b).

Após o golpe militar de 1964, a alíquota máxima do IRPF foi novamente reduzida para 50%, porém, como observam Gobetti e Orair (2016), a sua estrutura permaneceu progressiva. A base de incidência do IRPF abrangia tanto as rendas do trabalho como as do capital, além disso, existiam 12 faixas de tributação.

Durante o período de redemocratização no Brasil, ao longo do governo de José Sarney, paradoxalmente, o IRPF sofreu uma grande redução em suas faixas de tributação; passando para apenas 3. Além disso, a alíquota máxima passou de 50% para 25% e se iniciou um processo que iria perdurar até hoje: a redução do caráter distributivo da política fiscal e a reorientação da tributação brasileira em favor do capital (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Gráfico 2 - Número de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil - exercícios de 1925 a 2016



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2016b)⁹.

Em 2009, através da Lei nº 11.945, foram acrescentadas mais duas faixas na tabela progressiva mensal do IRPF anual. Essa configuração das alíquotas manteve-se a mesma até 2017, alterando-se apenas a Base de Cálculo, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 - Tabela Progressiva Mensal do IRPF com 5 faixas - Brasil a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Brasil (2017b).

Na próxima seção, aborda-se mais detalhadamente o imposto de renda na CF de 1988 e no Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, assim como as mudanças introduzidas pela Lei nº 9.249 de 1995.

⁹ As faixas de isenção não foram consideradas

3.2 BASE LEGAL DO IRPF: O CTN/1966 E A CF/1988

A outorga da competência para arrecadar Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) para a União se encontra prevista no art. 153 da CF (1988). Paulsen e Melo (2012) explicam que o termo renda refere-se ao acréscimo patrimonial decorrente do capital e do trabalho, enquanto o termo proventos retrata um acréscimo no patrimônio derivado de uma atividade já finalizada. Para Gonçalves¹⁰ (2002 *apud* PAULSEN; MELO, 2012, p. 53), o acréscimo no patrimônio distingue-se da renda por uma questão de temporalidade, ou seja, enquanto a renda é dinâmica o patrimônio é estático.

O CTN de 1966, em seus artigos 43 a 45, estabelece regras gerais a respeito do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O art. 43 determina o seu fato gerador:

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. (BRASIL, 1966)

Leonetti (2003) observa que o fato gerador do IR não é a renda ou o provento estritamente, mas a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica “. Cardoso¹¹ (2008 *apud* PAULSEN; MELO, 2012, p. 66), define esses dois conceitos:

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva¹², ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória, etc.)

¹⁰ GONÇALVES, J. A.L. **Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002,

¹¹ CARDOSO, O. V. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.153, p.55-62, 2008.

¹² O artigo 125 do Código Civil disciplina a condição suspensiva: “Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa” (Brasil, 2002).

Os critérios constitucionais para o estabelecimento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza podem ser observados através do art. 153, § 2º, inciso I da CF (1988). Define-se que o IR deve atender aos princípios **da generalidade, da universalidade e da 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)

A **generalidade**, segundo Difini (2003), significa que o tributo deve contemplar todos os contribuintes em igual exposição ao fato gerador. Ou seja, todos os contribuintes devem ser tratados de maneira igual. A **universalidade**, de acordo com o autor, expressa que o IR deve incidir de forma indistinta sobre a hipótese de incidência, ou seja, a tributação não pode ser diferenciada para diferentes categorias de rendimentos auferidos pelos contribuintes. Já o conceito de **progressividade** prescreve que a alíquota deve variar positivamente à medida que a base de cálculo aumentar. (PAULSEN; MELO, 2012).

Através do artigo 145, §1º da CF (1988), fica definido que os tributos, quando possível, serão pessoais, ou seja, estabelecerão diferenças conforme a capacidade econômica dos indivíduos:

Art. 145, § 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)

A progressividade, por sua vez, se configura como o instrumento necessário para viabilizar o caráter pessoal do imposto sobre a renda. (PAULSEN; MELO, 2012). Como podemos ver, os ditames previstos na CF (1988) configuram um sistema tributário que preza pela justiça fiscal e estão mais alinhados com o novo pensamento da Teoria da Tributação Ótima do que com o seu antigo postulado.

No entanto, a Lei nº 9.249 de 1995 trouxe importantes mudanças em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Pessoa Física (IRPF), muitas delas foram de encontro aos princípios constitucionais estabelecidos para o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, conforme demonstra-se a seguir.

A primeira mudança instituída pela referida norma, conforme Gobetti e Orair (2016), foi a possibilidade de se deduzir do lucro real a parcela referente à

remuneração do capital próprio, limitada à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP). Segundo Salvador (2016), tal procedimento não é observado em nenhum outro país, sendo uma particularidade restrita à legislação brasileira.

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. (BRASIL, 1995)

Com a dedução dessa fração do lucro tributável, a parcela do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a ser paga a uma alíquota de 34%, diminuiu, passando a ser tributado a uma alíquota de 15% no momento da distribuição dos lucros aos acionistas. (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Outra mudança estabelecida pela Lei nº 9.249 de 1995, segundo Gobetti e Orair (2016), foi a isenção da tributação dos dividendos, os quais eram tributados a uma alíquota de 15% anteriormente. Os autores mostram que essa mudança na estrutura tributária em relação aos rendimentos do capital resultou no aumento percentual do lucro retido pelos acionistas e conseqüentemente, uma redução da parcela tributável pelo Estado.

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. (BRASIL, 1995)

Os defensores da não tributação dos dividendos partem do pressuposto da existência de bitributação, pois os lucros distribuídos já são líquidos, ou seja, a empresa já arcou com os impostos anteriormente. Porém, segundo Gobetti e Orair (2016), a bitributação dos dividendos tanto em termos jurídicos como econômicos pode ser objeto de questionamento. A bitributação somente pode ocorrer quando diferentes entes federados tributam a mesma pessoa em razão do mesmo fato gerador, nesse caso, surge a inconstitucionalidade em razão do conflito de competências, visto que a CF de 1988 define expressamente todo o rol das competências tributárias de cada ente da federação, sendo vedado o mesmo instituir para si uma competência de outrem. (A DIFERENÇA..., 2014). No caso dos dividendos, a tributação incidiria claramente sobre pessoas distintas, em um primeiro

momento as empresas seriam tributadas (pessoas jurídicas); depois os acionistas (pessoas físicas).

Já a interpretação de que a isenção de tributos sobre os dividendos geraria incentivos econômicos está equivocada. Caso o governo elevasse as alíquotas do IRPF e da CSLL, visando compensar a perda de arrecadação em razão da isenção dos dividendos, a empresa acabaria penalizada. Por outro lado, os acionistas não estão interessados em saber quantas vezes o lucro foi tributado, e sim no valor final a ser recebido. (GOBETTI; ORAIR, 2016)

A visão de que a isenção da tributação dos dividendos seria benéfica à economia apenas serve como incentivo para que distorções no sistema tributário brasileiro continuem a existir, tais como o seu caráter regressivo. Segundo Gobetti e Orair (2016), não há evidências de que os investimentos no país aumentaram após a vigência da Lei nº 9.249 de 1995. Na realidade, foi observado que “os investimentos permaneceram estagnados por mais de uma década após a implementação dessas medidas” (GOBETTI; ORAIR, 2016, p.14-15).

Diante deste debate, no Capítulo 4 analisa-se os dados da Publicação “Grandes Números IRPF” disponibilizados pela SRFB em abril de 2017 referente ano-calendário de 2015 com o intuito de verificar se os critérios estabelecidos na CF (1988) para o IRPF são atendidos.

4 A REGRESSIVIDADE DO IRPF NO BRASIL: UM OLHAR DA DESIGUALDADE ATRAVÉS DOS NÚMEROS DA DIRPF

O objetivo deste capítulo consiste em verificar se o IRPF no Brasil é de fato progressivo conforme os dados disponibilizados pela SRFB em abril de 2017 através da DIRPF de 2015. Para esse fim, a Seção 4.1 elabora uma introdução aos conceitos sobre equidade e os fundamentos para uma tributação progressiva; na Seção 4.2 apresenta-se uma análise geral sobre números da DIRPF de 2015; na Seção 4.3 aborda-se a desigualdade por gênero e na seção 4.4 a desigualdade regional. Por fim, a Seção 4.5 analisa a desigualdade de rendimentos e a regressividade do IRPF à luz das novas contribuições da Teoria da Tributação Ótima e dos postulados da CF (1988) acerca do IRPF.

4.1 OS FUNDAMENTOS PARA A PROGRESSIVIDADE DO IRPF

Para iniciar a discussão acerca da progressividade, faz-se necessário definirmos o conceito de equidade no sistema tributário. Conforme Zockun (2017), a equidade na tributação pode ser observada através da percepção de que os cidadãos devem contribuir para o custeio do Estado conforme a sua capacidade contributiva (vertical) independentemente da origem de seus rendimentos (horizontal), ou seja, não deve existir distinção entre as rendas oriundas do trabalho (salários) e as do capital (aluguéis, juros e lucros). De modo geral, conforme Gobetti e Orair (2016), a equidade horizontal e a vertical determinam, respectivamente, um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Sendo assim, a equidade horizontal pressupõe as mesmas alíquotas para os estratos de rendas semelhantes enquanto a equidade vertical implica maiores alíquotas conforme a capacidade de pagamento do contribuinte aumentar.

A equidade vertical está diretamente relacionada ao conceito de progressividade. Segundo Castro (2014), um tributo é dito progressivo quando a sua alíquota média (ou alíquota efetiva) aumentar à medida em que a renda se elevar. O autor também expõe o conceito de progressividade matematicamente. Define-se a alíquota média $a(x)$ como a razão do valor do tributo pago $t(x)$ por uma unidade de renda x . Ou seja, $a(x)$ será progressiva caso $\frac{t(x)}{x}$ crescer conforme x aumentar. Castro

(2014) ainda define o critério de progressividade estrita (admitindo que $t(x)$ é uma função derivável): $\frac{d}{dx} \left[\frac{t(x)}{x} \right] > 0$ para todo $x > 0$. Ou seja, um tributo será estritamente progressivo quando a derivada de $a(x)$ for maior do que zero para toda a renda positiva, sendo que dessa forma $t(x)$ será uma função crescente em relação à renda x . Por conseguinte, um tributo será regressivo quando sua alíquota média diminuir conforme a renda aumentar¹.

Dessa forma, os tributos diretos são os mais apropriados para sustentar a progressividade do sistema e proporcionar a justiça fiscal, visto que, incidem sobre a renda e o patrimônio e, portanto, podem ser escalonados de acordo com o grau de renda e riqueza do contribuinte observando a sua capacidade contributiva. Os tributos diretos são os que incidem sobre renda e propriedade e como exemplo, temos o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IPRJ) e da pessoa física (IRPF) — sendo este último o foco do nosso estudo —, dentre outros (LUCHIEZI, 2010).

Por outro lado, os tributos indiretos — os quais incidem sobre os bens e serviços — são considerados regressivos, pois, os contribuintes com diferentes rendas pagam o mesmo valor do tributo ao adquirir um bem ou um serviço, no entanto, onera-se proporcionalmente mais os indivíduos de baixa renda, visto que possuem uma menor capacidade de pagamento em relação aos mais ricos. Esse é o cenário do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por exemplo (LUCHIEZI, 2010). Segundo Zockun (2017), a justificativa de que ao tributar mais o consumo gera-se estímulos a poupar e, conseqüentemente, um aumento nos investimentos e no crescimento econômico, não é aceitável em países em que a distribuição da renda é muito concentrada como no Brasil.

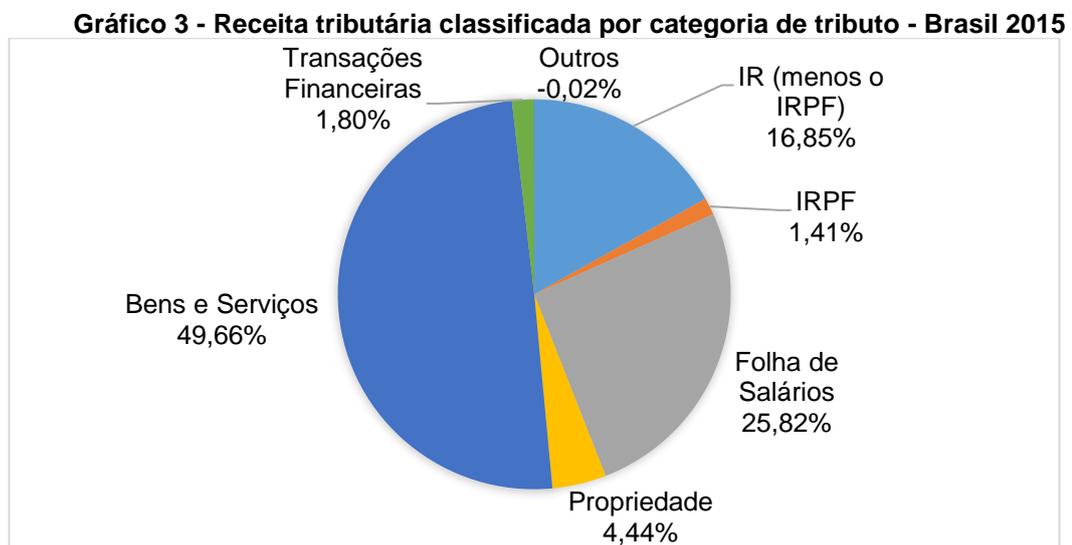
De acordo com Salvador (2016), uma estrutura tributária intensiva em tributos diretos se configura como uma das melhores ferramentas para a redução da pobreza e de desigualdades. Estudos divulgados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) em 2017 revelam que a tributação progressiva — em conjunto com os programas de transferência de renda condicionada — é um dos principais componentes para uma

¹ Além dos tributos progressivos e regressivos existe o tributo proporcional definido como aquele que apresenta alíquotas médias constantes para diferentes níveis de rendimentos.

política fiscal redistributiva eficiente (INTERNATIONAL MONETARY FUND — IMF, 2017).

No entanto, a carga tributária brasileira possui um percentual muito maior de tributos indiretos e regressivos do que de diretos e progressivos o que reflete, conseqüentemente, uma política fiscal redistributiva mais limitada. Quase 50% da receita tributária arrecadada em 2015 (Gráfico 3) correspondeu a tributos que incidiram sobre bens e serviços, penalizando, em termos de proporção da renda, principalmente as pessoas mais pobres.

Enquanto isso, o IRPF representou em 2015 apenas 1,41% do total da receita tributária (o IRPF em conjunto com o IRPJ somou 6,85%) o que aponta para a abrangência limitada desse imposto no Sistema Tributário Brasileiro. Além do mais, os tributos sobre a Propriedade representaram apenas 4,44% da arrecadação total. O Brasil apresenta uma grande extensão de áreas rurais e, ao mesmo tempo, recolhe um imposto sobre a propriedade rural considerado extremamente baixo. Em 2015, o Imposto Territorial Rural (ITR) representou apenas 0,06% da receita tributária total (BRASIL, 2016a).



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2016a).

Quando comparamos esses números com os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apesar dos dados referirem-se

a 2014, percebe-se que o Brasil tributa insuficientemente a renda² e a propriedade e excessivamente o consumo (Tabela 3). O Brasil, apesar de possuir uma carga tributária total semelhante à média dos países da OCDE³, apresentou um percentual de tributos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital de apenas 5,85% do total de sua carga tributária, enquanto a média da OCDE alcançou 12%, ou seja, mais do que o dobro observado no Brasil. Já o percentual referente a bens e serviços foi de 16,28% no Brasil e a média da OCDE foi de 11,40%.

Tabela 3 - Carga Tributária por Base de Incidência no Brasil e países da OCDE - 2014

Base de Incidência	Brasil (%)	OCDE (%)		
		Máx.	Mín.	Média (1)
Renda, Lucros e Ganhos de Capital	5,85	33,2(2)	6,1(3)	12
Folha de Salários	8,41	18,7(4)	0(5)	9,70
Propriedade	1,35	4,1(6)	0,3(7)	1,90
Bens e Serviços	16,28	16,9(8)	4,5(9)	11,40
Outros	0,50	-	-	0,30
Carga Tributária Total	32,4	-	-	35,3

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2016a).

- (1) Esse % corresponde à média de 29 países da OCDE.
- (2) A Dinamarca possui o maior percentual de tributos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.
- (3) A Turquia possui o menor percentual de tributos sobre a Renda, Lucros e Ganhos de Capital.
- (4) A França possui o maior percentual de tributos sobre a Folha de Salários.
- (5) A Nova Zelândia possui o menor percentual de tributos sobre a Folha de Salários.
- (6) O Reino Unido possui o maior percentual de tributação sobre a propriedade.
- (7) A Estônia possui o menor percentual de tributos sobre a propriedade.
- (8) A Hungria possui o maior percentual de tributos sobre os bens e serviços.
- (9) Os Estados Unidos possuem o menor percentual de tributos sobre bens e serviços.

Conforme Bastagli, Coady e Gupta (2015 apud IMF, 2017, p. 1), mais de 75% da desigualdade de renda na América Latina em comparação aos países desenvolvidos pode ser explicada pela existência de uma política fiscal mais redistributiva nesses últimos. No entanto, conforme o Monitor Fiscal divulgado em outubro de 2017 pelo FMI, a progressividade da estrutura tributária entre os países da OCDE apresentou uma tendência declinante, principalmente durante os anos 1980 e 1990, permanecendo estável desde então (IMF, 2017). As alíquotas médias para os

² Por exemplo, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) previsto na Constituição Federal de 1988 ainda não foi instituído. O Projeto de Lei do Senado nº 534 que busca regulamentar o inciso VII do art. 153 que trata sobre o IGF tramita no Senado Federal desde 2011.

³ É relevante ressaltarmos a importância dos valores absolutos para a qualidade dos serviços públicos, visto que 10% do PIB nos EUA é maior do que 10% do PIB do Brasil.

estratos superiores de renda entre os países da OCDE caíram de 62% em 1981 para 35% em 2015.

O relatório também aponta que a queda na progressividade pode ser ainda maior em razão das isenções (*tax reliefs*) e das maiores oportunidades de elisão fiscal⁴ muitas vezes percebidas pelos mais ricos e não considerada no cálculo. O relatório, portanto, conclui que parece ser possível aumentar a progressividade da tributação sobre a renda sem prejudicar a eficiência econômica, visto que desde 1981 não há evidências de que a progressividade tenha afetado o crescimento econômico dos países da OCDE. No entanto, essas medidas podem ser difíceis de serem implementadas, visto que os indivíduos mais ricos possuem uma maior influência política (IMF, 2017).

O Brasil ocupa a lista das dez maiores economias do mundo, em tamanho da riqueza, paradoxalmente, se encontra na 10ª posição entre os países com a pior desigualdade de renda de acordo com o relatório de desenvolvimento humano divulgado pela UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME — UNDP (2016). Estes dados demonstram a necessidade de um imposto sobre a renda progressivo e que seja capaz de distribuir renda na sociedade. Na próxima seção, portanto, analisam-se os dados referentes à DIRPF de 2015, publicados em abril de 2017, para verificar se o IRPF atende aos postulados da CF (1988) e às novas contribuições da Teoria da Tributação Ótima.

4.2 ANÁLISE GERAL DOS NÚMEROS DA DIRPF DE 2015

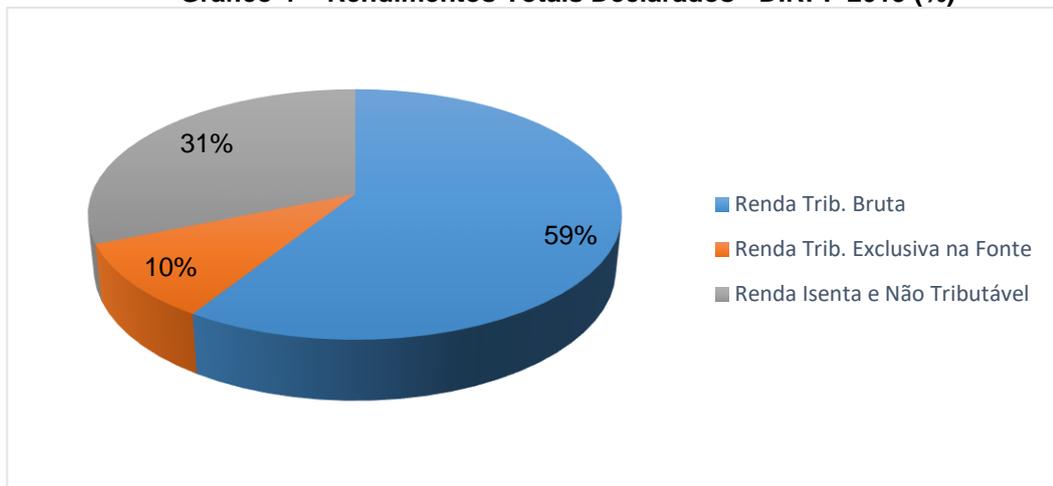
A questão tributária ganhou uma nova expressão após a divulgação de dados mais detalhados pela SRFB referentes aos “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas” a partir do final de 2014. Os relatórios permitiram o acesso a informações sobre o patrimônio e a renda dos declarantes por faixas de Salários Mínimos (SM), permitindo assim, a realização de análises mais profundas sobre a progressividade do IRPF e a desigualdade de renda no Brasil. Os dados divulgados fazem parte de um processo de ampliação da transparência dos órgãos públicos — iniciado através da publicação da Lei nº 12.527 de 2011, a

⁴ Na elisão fiscal, ao contrário da evasão fiscal, evita-se o fato gerador através do planejamento e do uso da norma legal vigente. Sem a ocorrência do fato gerador, não há a cobrança do tributo.

chamada Lei de Acesso à Informação, regulamentada pelo Decreto nº 7.724 de 2012 (BRASIL, 2017a).

Analisando as informações contidas na DIRPF, observa-se que, em 2016, 27,5 milhões de pessoas residentes no Brasil declararam o IRPF para o ano-calendário de 2015. Esse número representa aproximadamente 18,91% da população brasileira acima de 20 anos (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA-IBGE, 2017). Os rendimentos totais declarados somaram aproximadamente R\$ 2,58 trilhões de reais, sendo 1,523 trilhões (59%) referente à Renda Tributável Bruta⁵, R\$ 252,95 bilhões (10%) à Renda Tributável Exclusivamente na Fonte⁶, e R\$ 809,21 bilhões (31%) à Renda Isenta e Não Tributável⁷, conforme observado no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Rendimentos Totais Declarados - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Atenta-se à expressividade da parcela total de rendimentos isentos e não tributáveis os quais representaram 31% da Renda Total Declarada. Do total de R\$ 809 bilhões de rendimentos isentos de IRPF, R\$ 259,62 bilhões (31,96%) corresponderam à categoria de lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes em 2015 (isentos de Imposto de Renda desde a promulgação da Lei nº 9.294 de 1995), R\$ 75,36 bilhões (9,31%) à rendimentos de sócio/titular de microempresa ou empresa de

⁵ A Renda Tributável bruta é considerada como a Renda Total Declarada subtraída da Renda Tributável Exclusiva na Fonte e da Renda Isenta e Não Tributável.

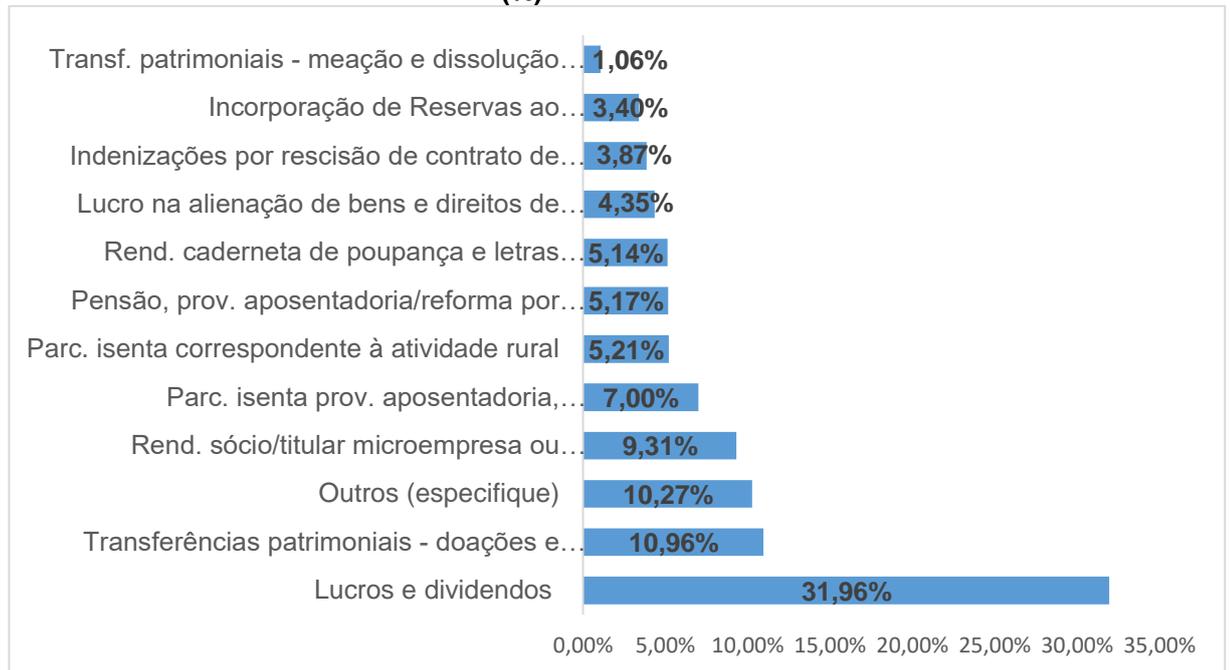
⁶ Rendimentos tributados no momento do recebimento, tais como: 13º salário, ganhos de capital na alienação de bens, rendimentos de aplicações financeiras, ganhos líquidos em renda variável (ações), entre outros.

⁷ Agrupamento de rendimentos isentos de Imposto de Renda, mas que são declarados na DIRPF anual (não confundir com o montante de renda isento de Imposto de Renda previsto na tabela progressiva).

pequeno porte e R\$ 56,67 bilhões (7%) à parcela isenta proveniente da aposentadoria dos declarantes de 65 anos ou mais. Essa situação está exposta no Gráfico 5⁸.

Já do total de R\$ 252,95 bilhões de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, R\$ 79,33 bilhões (31,36%) referem-se ao 13º salário, R\$ 69,68 bilhões (27,55%) aos rendimentos de aplicações financeiras e R\$ 35,55 bilhões (14,05%) de Ganhos de capital na alienação de bens ou direitos (BRASIL, 2017a).

Gráfico 5 – Principais rendimentos isentos e não tributáveis - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

⁸ Foi realizado um pedido, via a Lei de Acesso à Informação, para a Receita Federal especificar a categoria "Outros (especifique)". A resposta da receita foi a seguinte: "os dados apresentados nesse estudo são exatamente iguais aos declarados pelos contribuintes em suas DIRPF e processados pelos sistemas informatizados da RFB. Embora a aba de "Ajuda" do Programa Gerador da Declaração forneça os tipos de rendimentos isentos e não tributáveis que podem ser lançados pelos contribuintes na categoria "Outros", este mesmo programa não apresenta esses itens codificados, que poderiam permitir ao processamento identificar cada rendimento lançado na linha, de nº 24, da ficha Rendimento Isentos e Não Tributáveis da DIRPF 2016/2015. O programa gerador permite apenas que o contribuinte faça uma descrição do rendimento no "quadro auxiliar para transporte de valor", existente no item Outros. [...] A título de exemplo, alguns desses rendimentos são relativos a: sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado; PIS/PASEP (depósitos, juros, correção monetária e quotas-partes creditadas); indenização por desapropriação de terra nua para reforma agrária; seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial ou complementar; quotas para uso de serviços postais, telefônicos, passagens aéreas, atribuídas aos parlamentares no exercício do mandato; valor recebido a título de vale-cultura;" entre outros..

Esses dados nos mostram que a maior parte dos rendimentos isentos ou tributados com alíquotas menores na fonte são oriundos da renda do capital (ressalvando-se o 13º e outros rendimentos não tão expressivos) (LETTIERI, 2017).

Na próxima seção, verifica-se os dados da DIRPF de 2015 discriminados pelo gênero do contribuinte.

4.3 A DESIGUALDADE POR GÊNERO

Analisando os dados da DIRPF de 2015 por gênero⁹, verifica-se que do total de 27,5 milhões de declarantes, quase 16 milhões são homens (58%) enquanto 11,6 milhões são mulheres (42%). Apenas 6.764 não informaram seu gênero.

Os homens se apropriaram de 63,37% da Renda Total Declarada (R\$ 1,6 bilhões) enquanto as mulheres receberam 36,61% (R\$ 946 bilhões). A Renda Média anual dos homens foi de R\$ 103.067,26 e a das mulheres foi de R\$ 81.440,10, equivalendo a 79% do rendimento médio anual dos homens, conforme podemos observar na Tabela 4.

Tabela 4 - Tipos de rendimentos por Gênero - DIRPF 2015

Gênero	Nº Declarantes	Renda Tribut. Bruta R\$ bilhões	Renda Trib. Exclusiva na Fonte R\$ bilhões	Renda Isenta e Não Tributável R\$ bilhões	Renda Total Declarada R\$ bilhões	Renda Média R\$
Masculino	15.893.390	917,05	170,47	550,58	1.638	103.067,26
Feminino	11.618.690	605,30	82,45	258,48	946	81.440,10
Não informado	6.764	0,35	0,04	0,15	0,53	78.461,62
Total	27.518.844	1.522,69	252,95	809,21	2.584,85	93.930,04

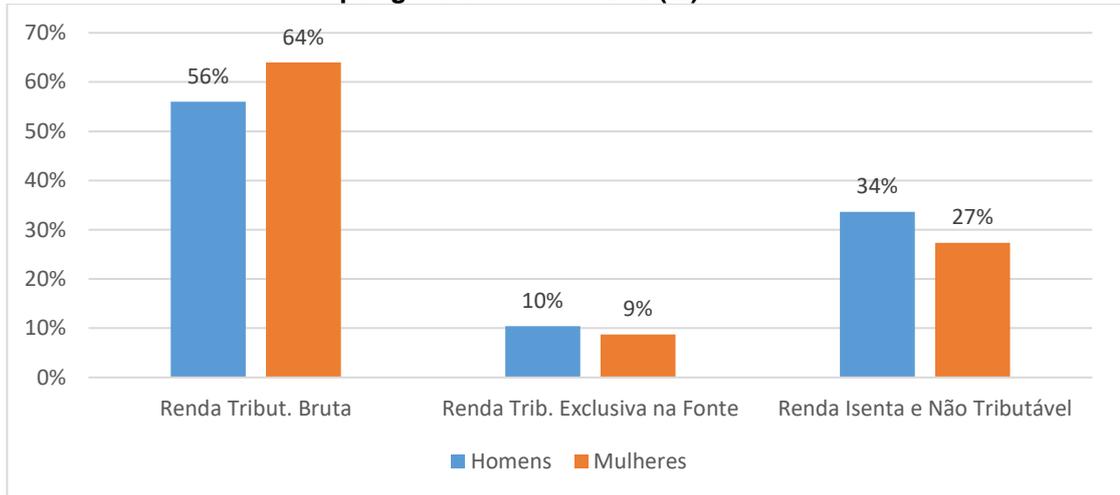
Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Ao analisar o percentual de cada tipo de rendimento (Renda Tributável Bruta, Renda Tributável Exclusiva na Fonte e Renda Isenta e Não Tributável) em relação à Renda Total Declarada por gênero (Gráfico 6), observa-se que a Renda Tributável Bruta das mulheres corresponde a 64% de seus rendimentos totais, enquanto para os homens esse percentual é de 56%. Ou seja, além de receber uma Renda Média anual

⁹ É importante levar em consideração que o IRPF pode ser declarado em conjunto com o cônjuge, companheiro ou dependente. Logo, a análise da desigualdade por gênero através dos dados da DIRPF apresenta algumas limitações.

cerca de 20% inferior à dos homens, elas também possuem um maior percentual de rendimentos tributados em relação a seus rendimentos totais.

Gráfico 6 - Composição dos tipos de rendimento em relação à Renda Total Declarada por gênero - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Como possuem uma parcela menor de rendimentos tributáveis comparado às mulheres, é esperado que os homens apresentem um percentual mais elevado de Renda Isenta e Não Tributável. De fato, 34% de seus rendimentos totais referem-se à Renda Isenta e Não Tributável, enquanto esse valor é de 27% para as mulheres.

Em relação à riqueza declarada (Tabela 5), observa-se que, em média, as mulheres possuem 53% (R\$ 173.379,56) do total de Bens e Direitos adquiridos pelos homens (R\$ 325.790,59). Ao mesmo tempo, elas se endividam 50% (R\$ 15.270,56) menos em média.

Tabela 5 - Bens e Direitos, Dívidas e Ônus e Doações e Heranças por Gênero - DIRPF 2015 (Média R\$)

Gênero	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
	Média (R\$)		
Masculino	325.790,59	30.366,08	2.819,60
Feminino	173.379,56	15.270,56	3.855,84
Não informado	152.313,75	13.759,44	3.526,58

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Em relação à riqueza total proveniente de Doações e Heranças (Tabela 6) recebidas por homens e mulheres, percebe-se praticamente o mesmo valor para os dois gêneros (R\$ 44,8 bilhões). No entanto, quando observamos a média (Tabela 5), os homens recebem 73% da média anual de Doações e Heranças percebidas pelas mulheres.

Tabela 6 - Bens e Direitos, Dívidas e Ônus e Doações e Heranças por Gênero - DIRPF 2015 (Total R\$ bilhões)

Gênero	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças
	Total (R\$ bilhões)		
Masculino	5.177,92	482,62	44,81
Feminino	2.014,44	177,42	44,80
Não informado	1,03	0,09	0,02
Total	7.193,39	660,14	89,64

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Investigar os números da DIRPF de 2015 por gênero nos permite chegar à conclusão de que as mulheres recebem uma renda média anual inferior à dos homens e, ao mesmo tempo, possuem uma riqueza menor em média. No entanto, elas são tributadas proporcionalmente mais, visto que 64% de sua Renda Total Declarada corresponde à rendimentos tributáveis, enquanto esse valor é de 56% para os homens. O único valor em média que as mulheres recebem mais do que os homens são os rendimentos relativos à Doações e Heranças.

Na próxima seção, analisa-se as declarações da DIRPF por unidade da federação para averiguar se existem desigualdades nesses números em termos regionais.

4.4 A DESIGUALDADE REGIONAL

Analisando regionalmente os dados da DIRPF de 2015, percebe-se que o Distrito Federal foi a unidade da federação com a maior Renda Média anual (R\$ 129.995,69) por número de declarantes, enquanto o Estado do Maranhão apresentou o menor valor (R\$ 63.449,69). Ou seja, a Renda Média anual do Distrito Federal foi mais do que o dobro observado em Maranhão.

Tabela 7 - Tipos de rendimentos por Estado - DIRPF 2015

Estado	Nº Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Renda Total Declarada	Renda Média
		R\$ bilhões	R\$ bilhões	R\$ bilhões	R\$ bilhões	R\$
Distrito Federal	700.954	61,48	7,48	22,16	91,12	129.995,69
Rio de Janeiro	2.919.081	193,97	36,48	99,67	330,12	113.090,02
São Paulo	8.817.127	483,68	106,77	324,96	915,41	103.821,38
Rio Grande do Sul	1.936.472	101,35	16,98	59,45	177,78	91.808,31
Paraná	1.731.266	87,77	14,66	54,59	157,03	90.700,02
Pernambuco	751.817	40,74	5,13	18,99	64,86	86.267,80
Santa Catarina	1.132.697	57,36	8,78	31,00	97,14	85.761,59
Minas Gerais	2.550.612	132,96	19,02	65,98	217,96	85.455,28
Mato Grosso do Sul	375.387	19,68	2,24	9,89	31,81	84.745,26
Espírito Santo	524.842	27,41	3,43	12,88	43,72	83.293,98
Rio Grande do Norte	292.669	16,75	1,86	5,45	24,05	82.173,89
Sergipe	200.744	11,91	1,07	3,34	16,31	81.265,41
Ceará	627.507	33,02	3,94	13,90	50,85	81.040,06
Paraíba	281.387	15,54	1,41	4,76	21,72	77.171,66
Mato Grosso	449.687	21,85	2,31	10,43	34,59	76.919,25
Goiás	850.723	41,83	4,25	18,75	64,83	76.206,64
Bahia	1.127.037	57,21	6,43	20,83	84,47	74.945,91
Alagoas	219.294	11,69	1,07	3,57	16,33	74.467,14
Amazonas	315.289	17,20	1,50	4,57	23,27	73.804,23
Amapá	75.940	4,63	0,36	0,55	5,54	73.006,21
Roraima	57.347	3,36	0,24	0,53	4,14	72.174,58
Pará	558.958	30,20	2,68	7,24	40,12	71.774,52
Piauí	221.289	11,26	0,95	3,64	15,85	71.639,68
Acre	72.712	4,06	0,31	0,72	5,10	70.108,28
Rondônia	190.941	9,30	0,79	3,18	13,27	69.488,82
Tocantins	143.821	7,37	0,52	2,00	9,89	68.761,19
Maranhão	369.112	17,98	1,52	3,92	23,42	63.449,69
Exterior	33	0,01	0,00	0,01	0,01	436.388,91
Não informado	24.099	1,11	0,76	2,26	4,14	171.592,23
Total	27.518.844	1.522,69	252,95	809,21	2.584,85	93.930,04

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Em termos de Renda Total Declarada, o Estado de São Paulo apresentou o maior montante (R\$ 915,41 bilhões), seguido pelo Estado do Rio de Janeiro (R\$ 330,12 bilhões) e Minas Gerais (R\$ 217,96). A Roraima foi o Estado brasileiro com o menor volume de rendimentos totais (R\$ 4,14 bilhões). Isso pode ser observado através da Tabela 7, na qual os Estados estão classificados por ordem decrescente

de Renda Média (à exceção dos rendimentos declarados no Exterior e Não Informados).

Observando a composição dos tipos de rendimento em relação à Renda Total Declarada, identifica-se que o Estado de São Paulo apresenta o menor percentual de Renda Bruta Tributável (53%), seguido pelo Estado do Paraná (56%) e Rio Grande do Sul (57%). Já os Estados com os maiores percentuais de rendimentos tributáveis são: o Amapá (84%), a Roraima (81%) e o Acre (80%). Essas informações podem ser conferidas na Tabela 8, na qual os Estados estão classificados por ordem decrescente de composição percentual de Renda Tributável Bruta.

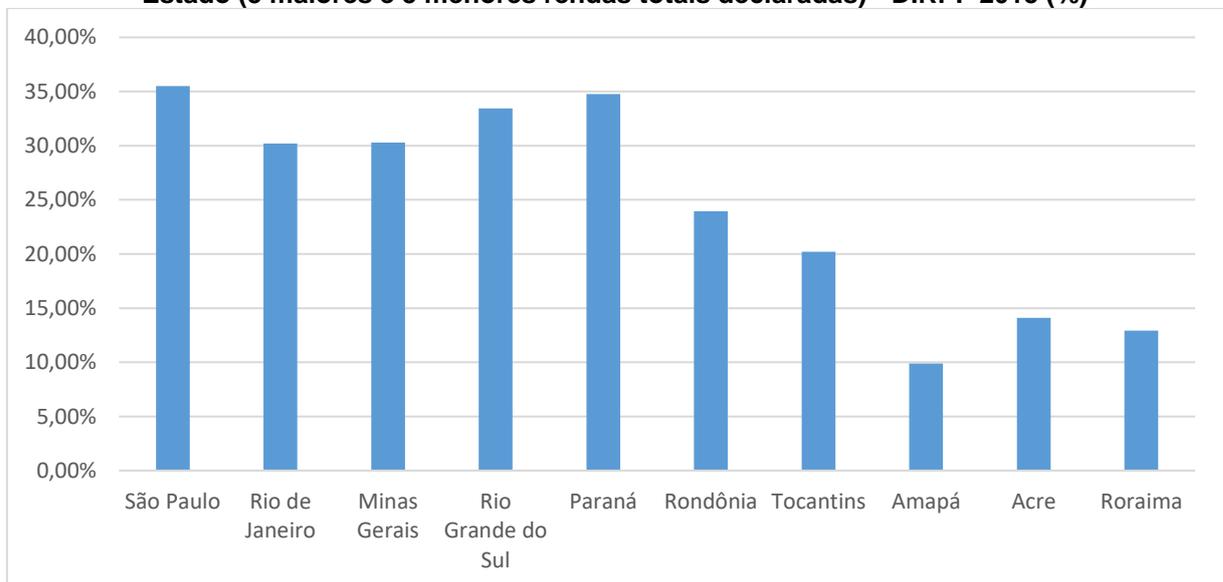
Tabela 8 - Composição por tipo de rendimento em relação à Renda Total Declarada por Estado - DIRPF 2015 (%)

Estado	Rendim. Tribut. %	Rendim. Tribut. Exclus. %	Rendim. Isentos %
Amapá	84	7	10
Roraima	81	6	13
Acre	80	6	14
Maranhão	77	7	17
Pará	75	7	18
Tocantins	75	5	20
Amazonas	74	6	20
Sergipe	73	7	20
Alagoas	72	7	22
Paraíba	72	7	22
Piauí	71	6	23
Rondônia	70	6	24
Rio Grande do Norte	70	8	23
Bahia	68	8	25
Distrito Federal	67	8	24
Ceará	65	8	27
Goiás	65	7	29
Mato Grosso	63	7	30
Pernambuco	63	8	29
Espírito Santo	63	8	29
Mato Grosso do Sul	62	7	31
Minas Gerais	61	9	30
Santa Catarina	59	9	32
Rio de Janeiro	59	11	30
Rio Grande do Sul	57	10	33
Paraná	56	9	35
São Paulo	53	12	35

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Ao verificarmos o percentual de rendimentos isentos em relação à Renda Total Declarada por Estado (Gráfico 7), verifica-se que os Estados mais ricos¹⁰ concentram o maior percentual de rendimentos isentos em proporção aos Estados mais pobres. Isso ocorre, pois, os Estados mais prósperos (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais...) abrigam, conseqüentemente, moradores mais ricos e esses indivíduos, como veremos, são os que possuem maiores isenções em proporção à Renda Total Declarada. Essa característica do Sistema Tributário Brasileiro contribui, para acentuar a desigualdade de renda regional, conforme Lettieri (2017).

Gráfico 7 - Percentual de rendimentos isentos em relação a Renda Total Declarada por Estado (5 maiores e 5 menores rendas totais declaradas) - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

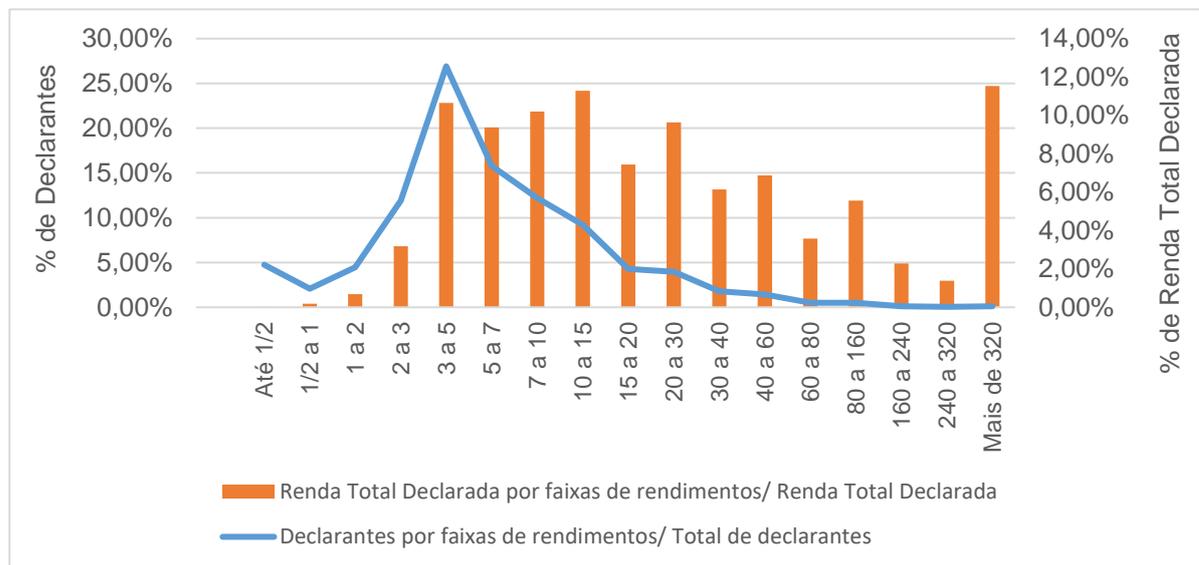
Observa-se, conforme a Tabela 7, que existe uma parcela de 24.099 declarantes que não informaram o seu Estado. Esse grupo, no entanto, possui uma renda média muito elevada, no valor de R\$ 171.592,23, possuindo um total de 54% de rendimentos isentos em relação à Renda Total Declarada. Lettieri (2017) indaga se haveria algum motivo para esse grupo tão privilegiado não informar os Estados em que residem. Na próxima seção, analisa-se os rendimentos dos declarantes distribuídos em faixas de renda de SM.

¹⁰ É importante ressaltar que esses estados apresentam também uma maior população, e conseqüentemente, um maior volume de Renda Total Declarada.

4.5 A DESIGUALDADE DE RENDIMENTOS E A REGRESSIVIDADE DO IRPF

Empregando os números da DIRPF de 2015 por faixas de SM, através do Gráfico 8, é possível notar a quantidade e o percentual de declarantes distribuídos por faixas de rendimentos totais, os quais variam entre 0,5 SM¹¹ a mais de 320 SM. Observa-se que 26,90% dos 27,5 milhões de declarantes se concentram na faixa de 3 a 5 SM ao mesmo tempo em que se apoderaram de 10,65% (R\$ 275,36 bilhões) do total de R\$ 2,585 trilhões da Renda Total Declarada.

Gráfico 8 - Percentual de declarantes e Renda Total Declarada por faixas de rendimentos totais - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

No entanto, conforme a Tabela 9, apenas 29.311 (0,11%) declarantes se apropriaram de 11,53% (R\$ 297,94 bilhões) da Renda Total Declarada: a maior parcela por faixas de SM, o que reflete a existência de uma elevada concentração de renda. Como o salário mínimo em 2015 era de R\$ 788,00, aproximadamente 29 mil declarantes possuíam uma renda mensal superior a R\$ 252.160,00.

¹¹ Os brasileiros que receberam rendimentos tributáveis maiores do que R\$ 28.123,91 em 2015 tiveram que declarar o Imposto de Renda em 2016, com algumas exceções: quem obteve de bens ou direitos, de valor superior a R\$ 300 mil, “quem obteve, em qualquer mês de 2015, ganho de capital na alienação de bens ou direitos” entre outros (IMPOSTO..., 2016).

Tabela 9 - Tipos de rendimentos por faixas de SM - DIRPF 2015

Faixas de SM	Nº de declarantes	Renda Total Declarada	Renda Trib. Bruta	Renda Trib. Exclusiva na Fonte	Renda Isenta e Não Tributável
		R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
Até 1/2	1.301.366	414	254	46	113
1/2 a 1	573.674	4.920	4.487	92	341
1 a 2	1.227.268	17.678	14.525	599	2.553
2 a 3	3.278.035	82.049	73.567	2.159	6.323
3 a 5	7.403.868	275.360	228.922	16.832	29.606
5 a 7	4.339.708	242.191	192.783	16.498	32.910
7 a 10	3.352.450	263.501	202.073	18.801	42.627
10 a 15	2.536.352	291.585	211.127	21.922	58.535
15 a 20	1.180.520	192.296	130.938	15.647	45.710
20 a 30	1.086.611	249.066	157.914	21.739	69.414
30 a 40	489.421	158.830	92.454	14.777	51.599
40 a 60	389.811	177.605	89.905	18.318	69.382
60 a 80	142.916	92.687	37.610	10.550	44.527
80 a 160	141.451	143.756	40.987	18.427	84.343
160 a 240	32.329	59.124	11.540	8.269	39.315
240 a 320	13.753	35.847	6.063	5.447	24.337
Mais de 320	29.311	297.940	27.541	62.826	207.572
Total	27.518.844	2.584.846	1.522.690	252.949	809.206

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Do total de R\$ 297,94 bilhões da Renda Total Declarada por aqueles que receberam mais de 320 SM ao mês (Tabela 9), 69,67% correspondeu à parcela de Renda Isenta e Não tributável e apenas 9,24% foram rendimentos tributáveis, conforme a Tabela 10.

Tabela 10 - Composição da Renda Total Declarada - DIRPF 2015

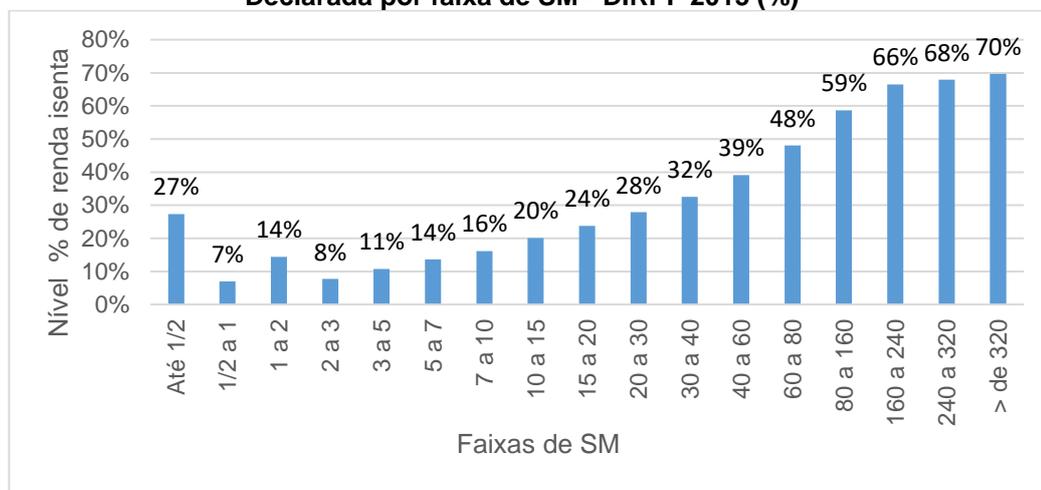
Faixas de SM	Nº de declarantes	% Renda Trib. Bruta	% Renda Trib. Exclusiva na Fonte	% Renda Isenta e Não Tributável
Até 1/2	1.301.366	61,5	11,16	27,34
1/2 a 1	573.674	91,2	1,86	6,93
1 a 2	1.227.268	82,17	3,39	14,44
2 a 3	3.278.035	89,66	2,63	7,71
3 a 5	7.403.868	83,14	6,11	10,75
5 a 7	4.339.708	79,6	6,81	13,59
7 a 10	3.352.450	76,69	7,14	16,18
10 a 15	2.536.352	72,41	7,52	20,07
15 a 20	1.180.520	68,09	8,14	23,77
20 a 30	1.086.611	63,4	8,73	27,87
30 a 40	489.421	58,21	9,3	32,49
40 a 60	389.811	50,62	10,31	39,07
60 a 80	142.916	40,58	11,38	48,04
80 a 160	141.451	28,51	12,82	58,67
160 a 240	32.329	19,52	13,99	66,5
240 a 320	13.753	16,91	15,2	67,89
Mais de 320	29.311	9,24	21,09	69,67
Total	27.518.844	58,91	9,79	31,31

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Como vimos, os rendimentos isentos e não tributáveis corresponderam a 31% da Renda Total Declarada, o grande problema, como se pode observar através da Tabela 10 e do Gráfico 9, é que o maior percentual de isenções não está entre os indivíduos de estratos de rendas inferiores — na prática ele cresce conforme a renda do declarante aumenta. Por exemplo, quem recebe mais de 320 SM ao mês (cerca de 29 mil indivíduos¹²) chega a apresentar um percentual de rendimentos isentos e não tributáveis de quase 70% em relação à Renda Total Declarada (Gráfico 9). Como o maior percentual de rendimentos isentos refere-se a lucros e dividendos, isso também revela uma grande concentração de rendimentos do capital.

Essa realidade contraria os critérios da progressividade, da generalidade e da universalidade previstos na CF (1988), assim como as recomendações da recente literatura da Teoria da Tributação Ótima as quais defendem um Imposto de Renda abrangente e a progressividade do sistema tributário.

Gráfico 9 - Participação da Renda Isenta e Não Tributável em relação à Renda Total Declarada por faixa de SM - DIRPF 2015 (%)



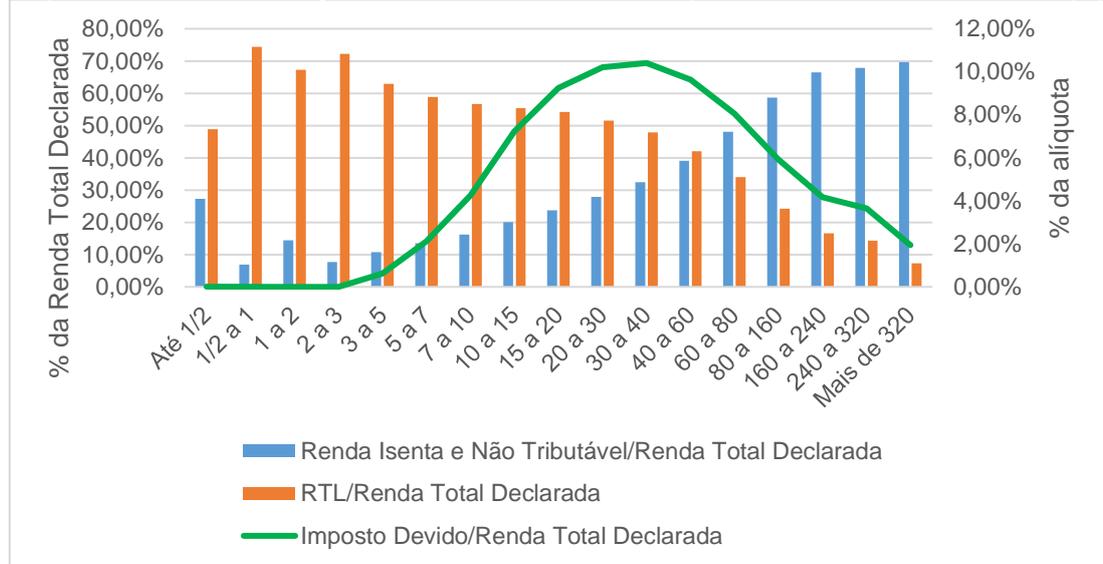
Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Ao verificar a trajetória do Imposto Devido em relação à Renda Total Declarada (linha verde do Gráfico 10) mostra-se que a progressividade do IRPF está comprometida: a alíquota efetiva cresce até a faixa de declarantes que recebem 40 SM ao mês, atingindo 10,41%, e então passa a diminuir, chegando a 1,94% para os que recebem mais de 320 SM ao mês.

¹² 29 mil indivíduos ou 0,11% do total de declarantes do IRPF em 2015 e 0,02% da população brasileira acima de 18 anos conforme o IBGE (2017).

Isso ocorre porque o percentual de rendimentos isentos cresce a partir dessa faixa salarial. Ou seja, a base legal que isenta os lucros e dividendos fornece vantagens tributárias para uma pequena parcela da população. Conforme os rendimentos dos declarantes aumentam, paga-se menos impostos proporcionalmente a suas rendas.

Gráfico 10 - Percentual da Renda Isenta e Não Tributável, Renda Tributável Líquida (RTL) e Imposto Devido em relação à Renda Total Declarada por faixa de SM - DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Ainda conforme observado no Gráfico 10, à medida que a Renda Total Declarada aumenta para os que percebem mais do que 3 SM ao mês, menor a parcela de Renda Tributável Líquida (RTL) — a base de cálculo — considerada para a apuração das alíquotas do IRPF. Para aqueles que recebem de meio até 1 SM, a sua RTL representou 74,44% da Renda Total Declarada. Esse percentual permanece bastante elevado, porém, com uma trajetória declinante até a faixa de 5 SM, com a participação de 62,90% da RTL em relação ao rendimento total.

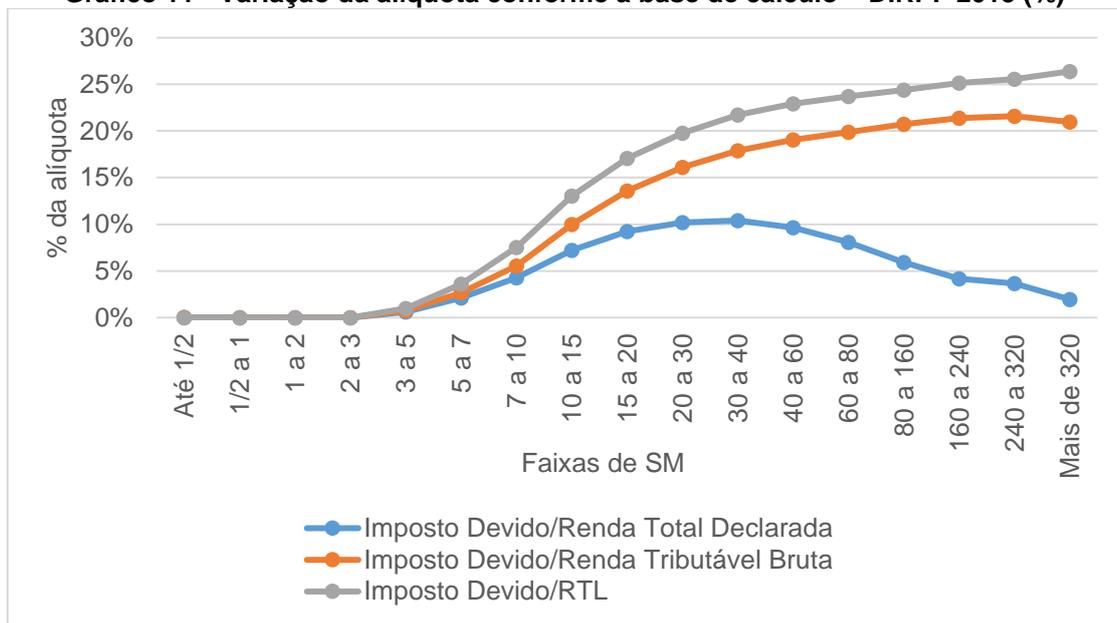
Uma queda expressiva dessa relação começa a ocorrer a partir da faixa de 60 SM ao mês, alcançando o valor de apenas 7,34% para a parcela mais rica da população¹³ (Gráfico 10).

Como a base de cálculo do IRPF apresenta esse comportamento declinante, a progressividade do sistema tributário fica comprometida — através da redução das alíquotas médias (ou efetivas).

¹³ Aqueles que recebem mais de 320 SM ao mês

Quando calculamos a alíquota média do IRPF considerando a Renda Tributável Líquida observa-se a progressividade do referido imposto, visto que a parcela de rendimentos isentos não está sendo considerada no cálculo. Já ao tomar a Renda Tributável Bruta como a base de cálculo, a progressividade pode ser verificada até a faixa de 320 SM. No entanto, ao conceber a Renda Total Declarada como a base de cálculo, o que se observa na prática é a regressividade da alíquota média a partir da faixa de 40 SM. Essa situação está exemplificada no Gráfico 11.

Gráfico 11 - Variação da alíquota conforme a base de cálculo – DIRPF 2015 (%)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

O total de imposto devido de IRPF em 2015 atingiu R\$ 141,5 bilhões (BRASIL, 2017a). No entanto, conforme demonstrado na Tabela 9, o montante de rendimentos isentos e não tributáveis alcançou R\$ 809 bilhões — quase 6 vezes mais elevado do que o valor efetivo de IRPF pago.

Ao analisar os dados relativos à riqueza e ao endividamento na DIRPF de 2015 (Tabela 11), observa-se que dos R\$ 6,5 trilhões de riqueza líquida total¹⁴, R\$ 1,2 trilhões, ou 18,16%, referem-se a apenas 29 mil declarantes (0,11%) que recebem mais de 320 SM ao mês (perto de R\$ 252.160,00).

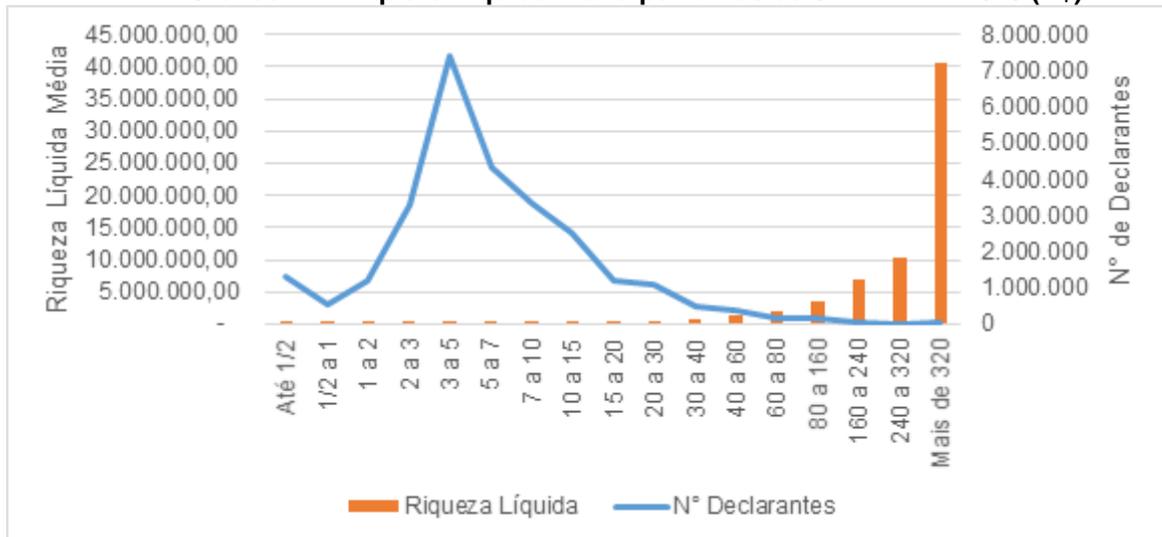
¹⁴ Bens e Direitos menos Dívidas e Ônus.

Tabela 11 - Bens e Direitos e Dívidas e Ônus – DIRPF 2015.

Faixas de SM	Nº Declarantes	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Riqueza Líquida
		R\$ milhões	R\$ milhões	R\$ milhões
Até 1/2	1.301.366	136.273	27.577	108.696
1/2 a 1	573.674	38.903	4.035	34.867
1 a 2	1.227.268	135.712	9.654	126.058
2 a 3	3.278.035	268.682	38.544	230.137
3 a 5	7.403.868	526.420	54.278	472.142
5 a 7	4.339.708	443.328	50.841	392.487
7 a 10	3.352.450	496.954	55.730	441.224
10 a 15	2.536.352	604.905	65.623	539.282
15 a 20	1.180.520	445.973	46.773	399.200
20 a 30	1.086.611	622.922	58.664	564.258
30 a 40	489.421	426.299	35.691	390.608
40 a 60	389.811	524.434	36.411	488.023
60 a 80	142.916	303.922	20.142	283.780
80 a 160	141.451	533.681	30.234	503.447
160 a 240	32.329	245.037	16.349	228.687
240 a 320	13.753	151.526	7.827	143.699
Mais de 320	29.311	1.288.419	101.762	1.186.657
Total	27.518.844	7.193.391	660.137	6.533.254

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Esse resultado fica ainda mais surpreendente quando analisamos a Riqueza Líquida Média. Aqueles que recebem mais de 320 SM por mês possuem, em média, uma riqueza líquida de R\$ 40 milhões (Gráfico 12). Esse valor chega a ser quase 635 vezes maior do que a riqueza líquida média dos declarantes que se encontram na faixa de 3 a 5 SM. Ou seja, além da concentração de rendimentos, o sistema tributário também propicia uma grande concentração de riqueza: como vimos na Seção 4.1, a tributação sobre a propriedade no Brasil representou apenas 4,44% da carga tributária de 2015 (BRASIL, 2016a).

Gráfico 12 - Riqueza Líquida Média por faixas de SM - DIRPF 2015 (R\$)

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Na publicação de abril de 2017, referente ao ano-calendário de 2015, a Receita Federal incluiu informações sobre Doações e Heranças. A Tabela 12 revela que cerca de 29 mil indivíduos que auferiram mais de 320 SM por mês foram os que mais se beneficiaram com essa categoria, recebendo em média R\$ 1.488.119,01.

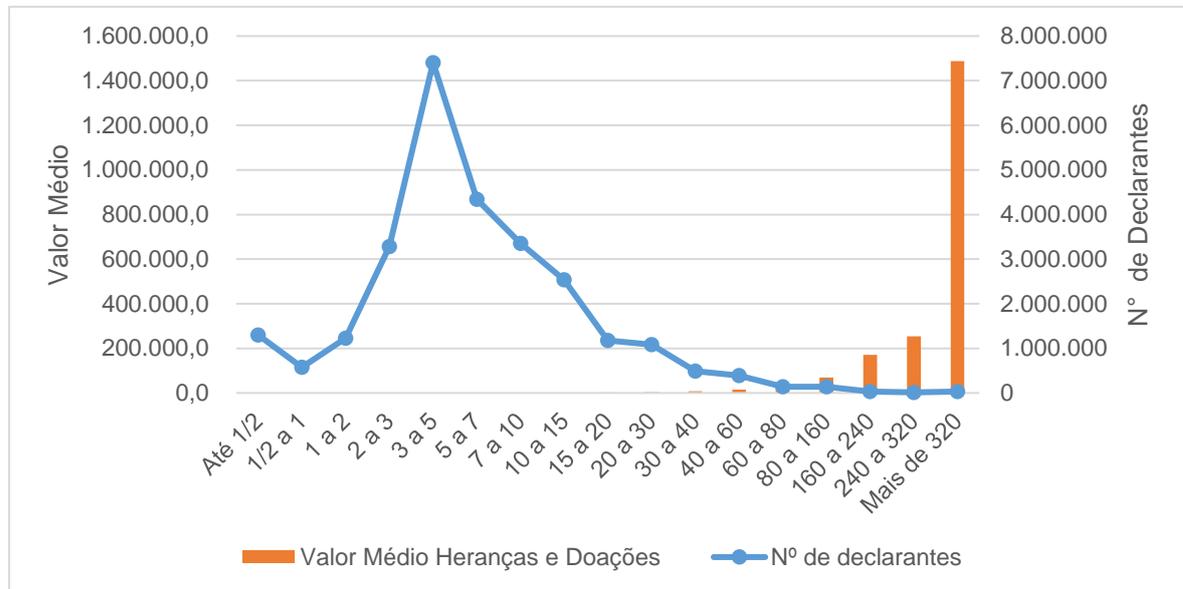
Tabela 12 - Doações e Heranças por faixas de SM - DIRPF 2015

Faixas de SM	Nº Declarantes	Doações e Heranças - Total	Doações e Heranças - Média
Até 1/2	1.301.366	1	0,61
1/2 a 1	573.674	4	7,22
1 a 2	1.227.268	29	23,65
2 a 3	3.278.035	77	23,41
3 a 5	7.403.868	394	53,25
5 a 7	4.339.708	981	226,01
7 a 10	3.352.450	1.839	548,43
10 a 15	2.536.352	2.928	1.154,37
15 a 20	1.180.520	2.619	2.218,41
20 a 30	1.086.611	4.488	4.130,16
30 a 40	489.421	3.723	7.606,86
40 a 60	389.811	5.804	14.889,47
60 a 80	142.916	4.241	29.673,20
80 a 160	141.451	9.891	69.924,40
160 a 240	32.329	5.516	170.607,65
240 a 320	13.753	3.485	253.408,57
Mais de 320	29.311	43.618	1.488.119,01
Total	27.518.844	89.637	2.042.615

Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Essas informações são reveladoras (e podem ser melhor observada através do Gráfico 13): nos mostram que existe também uma grande concentração de rendimentos recebidos via Doações e Heranças.

Gráfico 13 - Valor Médio Doações e Heranças por faixas de SM (R\$)



Fonte: Elaborado pela autora com base em Brasil (2017a).

Esses dados nos remetem a questionar a progressividade do IRPF no Brasil e a existência da equidade e justiça fiscal. Como vimos, a partir da faixa salarial de 40 SM ao mês, paga-se proporcionalmente menos IRPF em relação à renda total declarada, visto que a alíquota média (ou efetiva) apresenta uma trajetória declinante.

Dessa forma, conclui-se que apesar do IRPF apresentar alíquotas marginais progressivas, conforme a Tabela 2, observa-se a regressividade do referido imposto através dos dados da DIRPF de 2015. Isso se dá principalmente em razão do tratamento distinto estabelecido pela legislação atual aos diferentes tipos de rendimentos (trabalho e capital), contrariando os princípios previstos na CF (1988), ou seja, não se observando a progressividade, nem a generalidade e tampouco a universalidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise dos dados da DIRPF ano-calendário de 2015, divulgados pela Receita Federal do Brasil, em abril de 2017, observa-se um alto grau de concentração de renda e a baixa progressividade do IRPF. A progressividade do IRPF apenas é verificada quando se examina o Imposto Devido em razão da Renda Tributável Bruta. No entanto, em razão da parcela de R\$ 809 bilhões de rendimentos isentos que cresce conforme a renda mensal dos declarantes aumenta, a Renda Tributável Bruta acaba sendo uma base de cálculo incapaz de promover a equidade vertical da tributação sobre os rendimentos das pessoas físicas. Quando examinamos o Imposto Devido em relação à Renda Total Declarada, o que se constata na realidade é uma alíquota média (ou efetiva) regressiva, chegando a alcançar 7,34% para os que recebem mais de 320 SM por mês (cerca de 29 mil pessoas ou 0,11% do total de declarantes) — uma alíquota bem menor do que a alíquota marginal máxima da tabela atual do IRPF (27,5%).

A estrutura do IRPF contraria, portanto, o critério da progressividade da CF (1988). Além disso, a diferenciação concedida aos diferentes tipos de rendimentos (renda do trabalho e do capital) também é incompatível com o princípio da universalidade. Como consequência, o benefício garantido aos mais ricos, donos das maiores parcelas de isenções de renda, também contraria o pressuposto da generalidade previsto na CF (1988), visto que o sistema tributário nem sempre engloba todos os contribuintes que recebem um incremento em seus rendimentos. O novo entendimento da Teoria da Tributação Ótima, por outro lado, por intermédio de Piketty e Saez (2013), defende a homogeneidade no tratamento dos rendimentos do capital e do trabalho.

Esse estudo também demonstrou que o Sistema Tributário Brasileiro é majoritariamente regressivo, visto que quase 50% da arrecadação refere-se a tributos sobre o consumo. Mirrlees et. al. (2011) defendem justamente o contrário. Os autores alegam que o sistema deve ser progressivo em sua totalidade para proporcionar a redistribuição de renda na sociedade.

Para garantir a progressividade do IRPF, os lucros e dividendos¹ devem ser incluídos na tabela progressiva, visto que o grande montante de Renda Isenta e Não

¹ Segundo Gobetti e Orair (2016), dos 34 países da OCDE, somente a Estônia isenta de IRPF a renda dos lucros e dividendo.

Tributável compromete a equidade vertical. Além disso, é necessário aumentar a faixa de renda isenta a fim de garantir a justiça fiscal e a garantia dos direitos sociais e individuais dos cidadãos previstos na CF (1988), tais como: moradia, transporte, educação, saúde e lazer. Atualmente, o limite da faixa de rendimentos isentos de IRPF é de R\$1.903,98, enquanto isso, o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos — DIEESE (2017) divulgou em outubro de 2017 que o SM necessário² à proteção dos direitos previstos na CF (1988) seria de R\$ 3.754,16. Ainda, após a retomada da tributação dos lucros e dividendos³, deve-se ampliar o número de faixas de renda do IRPF (atualmente são cinco).

Uma reforma tributária pautada no critério da capacidade contributiva é de extrema urgência em virtude da grande concentração de renda observada nos números da DIRPF de 2015. Deve-se resgatar o papel redistributivo do IRPF deixado de lado por influência de teorias restritivas da Teoria da Tributação Ótima em sua primeira fase.

² Através de uma pesquisa de preço do conjunto de bens alimentícios básicos em 27 capitais do Brasil.

³ Conforme Avila e Conceição (2016), como as alíquotas marginais progressivas do IRPF estão relacionadas aos rendimentos tributáveis (tanto os rendimentos isentos como os rendimentos tributados exclusivamente na fonte estão isentos de progressividade, segundo os autores), apenas aumentar as faixas de renda (ou o valor da alíquota marginal máxima) não seria uma política fiscal eficiente. Primeiro, seria necessária uma base de cálculo capaz de assegurar a equidade vertical que contemple tanto os rendimentos do trabalho como os do capital e então, aumentar as faixas de renda do IRPF.

REFERÊNCIAS

A DIFERENÇA entre bitributação e bis in idem. Portal Tributário, Curitiba, 7 out. 2014. Artigos. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 09 set. 2017.

ARVATE, P.; BIDERMAN, C. **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Elsevier Brasil, 2013.

AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. Estratificação centílica de renda e de patrimônio dos declarantes de imposto de renda no Brasil e no Rio Grande do Sul. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 44, n. 3, p. 113-126, 2017.

BARBOSA, A. L. N. de H.; SIQUEIRA, R. B. de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. (Texto para discussão, 811). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD_811.pdf>. Acesso em: 13 out. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 out. 2017.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 out. 2017

_____. **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://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 29 out. 2017.

_____. **Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11945.htm>. Acesso em: 29 out. 2017

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30 out. 2017

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015: Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2016a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. **Grandes Números IRPF: anos-calendário 2015**. Brasília, 2017a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2015.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Brasília, 2017b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

_____. Secretaria Ministério da Fazenda. Receita Federal. **História do imposto de renda**, 2016b. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

CASTRO, F. A. **Imposto de renda da 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://repositorio.unb.br/handle/10482/16511>>. Acesso em: 26 dez. 2017

DIAMOND, P. A.; MIRRLEES, J. A. Optimal taxation and public production I: production efficiency. **The American Economic Review**, Nashville, v. 61, n. 1, p. 8-27, 1971. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1910538?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 01 out. 2017.

Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos — DIEESE. **Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos: Salário mínimo nominal e necessário**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em 23 nov. 2017.

DIFINI, L. F. S. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FRIEDMAN, M. 1981. A metodologia da economia positiva. **Edições Multiplic**, Rio de Janeiro, v.1, n. 3, p. 163-200. 1981. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/217101949/Friedman-Metodologia-Da-Economia-Positiva-Friedman>>. Acesso em: 13 out. 2017.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro: IPEA, 2016. (Texto para Discussão, 2190). Disponível em: <<https://www.econstor.eu/handle/10419/144626>>. Acesso em: 05 set. 2017.

HEADY, C. Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. **Fiscal studies**, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 15-36, 1993. Disponível em: <<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.494.7560&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 15 out. 2017.

IMPOSTO de Renda 2016: veja quem deve declarar. **G1**, São Paulo, 2 fev. 2016. Economia. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/imposto-de->

renda/2016/noticia/2016/02/imposto-de-renda-2016-veja-quem-deve-declarar.html>. Acesso em: 02. dez. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População**. 2017. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **Fiscal Monitor**: Tackling Inequality. Washington, out. 2017. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>>. Acesso em: 19 out. 2017.

LAGEMANN, E. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, 2004. Disponível em: <<https://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2064>>. Acesso em: 20 set. 2017.

LEONETTI, C. A. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

LETTIERI, M. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. In: AFONSO, J.R et al. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 107-157.

MANKIWI, N. G.; WEINZIERL, M.; YAGAN, D. Optimal taxation in theory and practice. **The Journal of Economic Perspectives**, Nashville v. 23, n. 4, p. 147-174, 2009. Disponível em: <https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4263739/Mankiw_OptimalTaxationTheory.pdf>. Acesso em: 13 out. 2017.

MARIA, E. de J.; LUCHIEZI JR, Á. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.

MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of optimum income taxation. **The Review of Economic Studies**, Oxford, v. 38, n. 2, p. 175-208, 1971. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2296779?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 06 out. 2017.

MIRRLEES, J. et al. **Tax by Design**: The Mirrlees Review. Oxford: Institute for Fiscal Studies, 2011. Disponível em: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353> >. Acesso em: 16 out. 2017.

NEGREIROS, P. J. L. C; AMED, F. J. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2012.

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://www.ibet.com.br/download/Imp.%20Renda.pdf> >. Acesso em: 20 out. 2016.

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

PAULSEN, L.; MELLO, J.E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012

PIKETTY, T.; SAEZ, E.; ZUCMAN, G. Rethinking capital and wealth taxation. [S.l], 2013. Disponível em: <<http://www.piketty.pse.ens.fr/files/PikettySaez2014RKT.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2017.

SALVADOR, E. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil de 2007 a 2013**. Brasília: INESC, 2016. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 19 out. 2017.

SLEMROD, J. Optimal taxation and optimal tax systems. **Journal of economic Perspectives**, Nashville, v.4, n.1, p.157-178, Winter 1990. Disponível em: <<http://pubs.aeaweb.org/doi/pdf/10.1257/jep.4.1.157>>. Acesso em: 13 out. 2017.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1996. (Os economistas).

SOUZA, P. H. G. F. de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. 2016. Tese (Doutorado em Sociologia) — Instituto de Ciências Sociais, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimarãesFerreiradeSouza.pdf>. Acesso em: 15 out. 2017.

TENHUNEN, S. **Essays on the theory of optimal taxation**. 2007. Tese (Doutorado em Economia) — Tampere University Press, Tampere, 2007. Disponível em: <<http://tampub.uta.fi/handle/10024/67788>>. Acesso em: 13 out. 2017.

TUOMALA, M. **Optimal Redistributive Taxation**. Oxford: Oxford University Press, 2016.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME — UNDP. **Human Development Report**. New York, 2016. Disponível em: <<http://hdr.undp.org/en/2016-report>>. Acesso em: 05. nov. 2017.

VASCONCELLOS, M.A.S.; GREMAUD, A.P.; TONETO, R. **Economia brasileira contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

VILLAS-BÔAS, M. de A. A Teoria da Tributação Ótima aplicada ao sistema tributário brasileiro: Parte 1 - “The Wealth of Nations” de Adam Smith. **Direito UNIFACS: Debate Virtual**, n.181, 2015a. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3696/2602>>. Acesso em: 01 out. 2017.

_____. A Teoria da Tributação Ótima aplicada ao sistema tributário brasileiro: Parte 2 - "A Contribution to the Theory of Taxation" de Frank Ramsey. **Direito UNIFACS: Debate Virtual**, n.182, 2015b. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3718/2618>>. Acesso em: 01 out. 2017.

_____. A Teoria da Tributação Ótima aplicada ao sistema tributário brasileiro: Parte 3 - O trabalho de Peter Diamond e James Mirrlees. **Direito UNIFACS: Debate Virtual**, n.183, 2015c. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3882/2653>>. Acesso em: 06 out. 2017.

ZOCKUN, M. H. Equidade na tributação. In: AFONSO, J.R et al. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 17-42.