

RDIET, Brasília, V. 17, nº 1, p. 37 – 73, Jan-Jun, 2022

A CONSTITUIÇÃO E A (RE)PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

THE CONSTITUTION AND THE (RE)PROGRESSIVITY OF INCOME TAX IN BRAZIL

Irapuan de Souza Passos*

Marcos Aurélio Pereira Valadão**

Resumo: O presente artigo se propõe a demonstrar o comprometimento da legislação infraconstitucional relativamente ao critério informativo constitucional da progressividade do imposto de renda (IR) (art. 153, §2º, I). Inicialmente faz-se um breve histórico da instituição do Imposto de Renda no Brasil explorando na doutrina os traços característicos do mandamento constitucional da “progressividade”. Por fim, afere-se na legislação tributária, com suporte da doutrina, sua desconformidade com o mandamento constitucional da progressividade. O que dá suporte à conclusão de que os poderes políticos, com maior destaque para o poder legislador ordinário, não têm o mandamento constitucional da progressividade do Imposto de Renda como prioridade, manifestando sua clara preferência pela proteção da renda proveniente do capital e do patrimônio, em detrimento da renda do trabalho.

Palavras-chave: imposto de renda; progressividade tributária; equidade; mandamento constitucional; justiça tributária.

Abstract: The purpose of this paper is to demonstrate the commitment of infraconstitutional legislation to the constitutional informative criterion of income tax progressivity (art. 153, §2º, I). Initially, a brief history about the institution of Income Tax in Brazil is made. Then, the characteristic features of the constitutional commandment of “progressivity” are explored in the judicial doctrine. Finally, with doctrinal support, the non-compliance with the studied constitutional mandate by the tax legislation is then analysed. The conclusions is that the political powers, with greater emphasis on the ordinary legislative power, do not have the constitutional mandate of progressive Income Tax as

Artigo recebido em 22 de setembro de 2020.

Artigo aceito em 05 de maio de 2022.

* Mestre em Direito (UCB-DF). Graduado em Ciências Contábeis (PUC-GO). Especialista em Direito Tributário Aplicado à Gestão Pública. Auditor Fiscal da Receita do Distrito Federal Email: ispassos@yahoo.com.br

** Doutor em Direito (SMU, EUA); Mestre em Direito (UnB); Bacharel em Direito (PUC-GO); Estudos de pós-doutoramento (UnB); Especialista em Administração Tributária (PUC-GO); MBA-Executivo em Finanças (IBMEC); Ex-Presidente da 1ª Seção e da 2ª C. da 3ª Seção do CARF. Professor FGV/EPPG em Brasília-DF. Advogado e parecerista. Email: profvaladão@yahoo.com.br

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 17, nº 1, p. 37 – 73, Jan-Jun/2022

e-mail: rdi2021@gmail.com

a priority, expressing their clear preference for the protection of income from capital and assets, at the expense of labor income.

Keywords: income tax; tax progressivity; fairness; constitutional commandment; tax justice.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL; 3. A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA; 3.1. UM BREVE APANHADO HISTÓRICO DA PROGRESSIVIDADE SOBRE A RENDA; 3.2. A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA NA PERSPECTIVA DOUTRINÁRIA; 4. O DESRESPEITO À PROGRESSIVIDADE NO BRASIL; 5. CONSIDERAÇÕES AO PROJETO DE LEI 2.337/2021; 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 7. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Diante do que se lê no preâmbulo da Constituição Federal da República Federativa do Brasil, no qual o legislador originário expressamente atribui ao Estado Democrático de Direito a função de:

[...] assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias [...].¹

Considerando-se também o disposto em seu art. 3º, quanto aos objetivos fundamentais da República:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.²

Evidente que a intenção do legislador originário quando da elaboração da Constituição não era outro senão a de atribuir a todo cidadão brasileiro, na justa medida de sua capacidade, a responsabilidade de contribuir para a concretização daqueles objetivos.

Tal ordenamento vai repercutir nos vários ramos do direito, e em especial no Direito Tributário, no qual, mediante a instituição e arrecadação de tributos, buscar-se-á prover os recursos financeiros necessários a se fazer frente à burocracia Estatal. Caberá ao legislador ordinário modular a carga tributária que cada cidadão haverá de arcar para fazer frente a estas despesas estatais.

Para tal, tratou o próprio constituinte de delinear a abrangência desta exação quando em seu art. 145, § 1º,³ da Carta Maior expressamente determina que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Perceba-se que o disposto no art. 145, §1º, supracitado, já vincula o legislador ordinário quanto à observância da capacidade contributiva do contribuinte. Porém, nota-se que para o legislador originário aqueles objetivos são muito caros, e que não poderia deixar de, ainda no Texto Constitucional, impor ao legislador ordinário uma sistemática operacional com o fim de efetivá-los.

É o que se verifica no art. 153, §2º, I da Constituição Federal, determinando a progressividade do Imposto de Renda.

Diante do exposto e da relevância do tema, propõe-se este trabalho a investigar quão efetivo tem se revelado o trabalho legislativo quanto ao respeito e

² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

³ Principal fundamento da progressividade.

busca pelo que determinou o legislador originário na Carta Magna de 1988 em relação à progressividade do Imposto de Renda.

O trabalho está organizado em três partes principais onde, na primeira delas, apresenta-se um breve histórico quanto à instituição do Imposto de Renda no Brasil. Em um segundo momento, ocupa-se em demonstrar algumas características da progressividade do Imposto sobre a renda, contextualizando-a historicamente, ao tempo que são apontados alguns de seus conceitos relevantes para este estudo. Por fim, nos dois últimos tópicos, busca-se: i) identificar, na doutrina e na legislação pátria, os aspectos que estariam em desarmonia com os ditames constitucionais no que diz respeito à progressividade do Imposto Sobre a Renda; e ii) no derradeiro, ainda que sucintamente, avaliar os possíveis motivos para a não aprovação do projeto de reforma da legislação do imposto de renda proposta pelo Governo Federal no ano de 2021.

2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

Desde o período inicial do imposto de renda foram inúmeras as dificuldades na sua implementação devido às resistências oferecidas por aqueles que detinham maiores rendas e privilégios.⁴

Sob o domínio do monarca Dom Pedro II, surge em 21 de outubro de 1843, mediante a Lei de nº 371, o primeiro tributo com as características de um imposto incidente sobre a renda. Apesar de sua designação, contribuição extraordinária, sua base de incidência constituía-se apenas dos vencimentos auferidos do Poder Público. Foi fortemente criticado e imediatamente suprimido.⁵

⁴ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020. p. 140.

⁵ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020. p. 139.

A segunda tentativa de se instituir o Imposto de Renda se deu com a Lei nº 1.507 de 26 de setembro de 1867, e que permaneceu com interrupções até a sua revogação no final da década de 1910. Apenas com a Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922 foi instituído de forma definitiva o imposto de renda no Brasil.⁶

Leonetti, a corroborar que tal exação somente se viu definitivamente positivada no ordenamento pátrio em 1923, com a instituição do imposto federal sobre a renda, ressalta que sua instituição pela União e pelos Estados, pela via da competência concorrente e cumulativa, já encontrava permissão na Constituição de 1891, ainda que não expressamente.⁷

Com a Constituição Federal de 1988 o imposto de renda passa a ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.⁸

Pelo primeiro critério, o da generalidade, entende-se que o imposto deve alcançar todos os indivíduos, ou, de forma mais precisa, deve resultar em “tratamento igual entre patrimônios”, aproximando-se, sem se confundir, do princípio da isonomia.

Nessa seara Carrazza chama a atenção para o zelo que o legislador ordinário deve dispender na concessão de isenções. Para o autor, a concessão de tais benefícios, que somente podem ser concedidos quando levam em conta objetivos constitucionalmente consagrados⁹, deve restringir-se à perseguição do atendimento do princípio da igualdade, mormente quanto ao ajuste da dimensão do ônus

⁶ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020. p. 140.

⁷ Conforme nota de pé de página nº 80, a aludida competência estava prevista no art. 12, do seguinte teor: “Art. 12 – Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, n.1”. LEONETTI, Carlos Araújo. Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil. Barueri: Manole, 2003. p. 16.

⁸ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020. p. 140.

⁹ “Proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos doentes incuráveis, aos economicamente mais fracos - isto é, que revelam incapacidade econômica para suportar o encargo fiscal sem se privarem do mínimo vital -, e assim por diante”.

tributário a ser suportado à efetiva capacidade de contribuir que revele seu destinatário, o sujeito da exação. Acrescente-se ainda a admissibilidade da instituição de incentivos e benefícios fiscais com o fim de se promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme prevê o inciso I do art. 151 da Carta Maior.¹⁰

Pelo critério da universalidade, não há que se considerar a natureza ou origem do patrimônio a ser tributado, o que se objetiva saber é se houve, dentro de um período considerado, acréscimo do patrimônio do contribuinte enquanto universalidade de bens, inclusive os havidos no exterior. Deverá ser considerado esse aumento patrimonial por inteiro e em conjunto, sem fracioná-lo e sem distinguir as espécies de rendas e proventos.

Finalmente, por progressividade entende-se que as alíquotas do imposto devem ser variáveis, crescendo em razão proporcional à base de cálculo.¹¹

3. A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1. Um breve apanhado histórico da progressividade sobre a renda

As guerras foram as grandes responsáveis no passado por uma transformação das estruturas da desigualdade no século XX. Porém, neste início de século (XXI), no contexto da nova economia global, certas desigualdades de riqueza, que se pensava vencidas, acenam com a possibilidade de reassumir seus picos históricos, ou até mesmo a ultrapassá-los.¹²

A despeito de, motivado tanto pelas guerras quanto pelos ideais democráticos, o imposto progressivo sobre a renda ter sido instituído em vários

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 63.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 273. *E-book*.

¹² PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 589.

países antes do início da Primeira Guerra Mundial,¹³ até então, devido ao fato de o Estado se envolver muito pouco na vida econômica e social, os impostos representavam menos de 10% da renda nacional de todos os países no século XIX. É somente a partir dos anos 1920-1930 e até os anos 1970-1980 que um expressivo crescimento da participação dos impostos e das despesas públicas na renda nacional é verificado, particularmente das despesas sociais. De menos de um décimo da renda nacional destinada aos impostos e às despesas comuns alça-se a um percentual entre um terço e metade daquela.¹⁴

Gobetti e Orair atribuem o motivo de a alíquota do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) não passar de 10% até o início do século XX principalmente às resistências das elites econômicas e políticas. Mas que, motivado pelo caos político e econômico provocados pela Primeira Guerra Mundial, e em seguida, pela Revolução Russa, tais resistências foram quebradas e as alíquotas do imposto foram elevadas para níveis superiores a 50%.¹⁵

Atualmente, num contexto de livre circulação do capital mundial, e a voracidade das nações em atrair para seus territórios tais investimentos, valendo-se principalmente da desoneração tributária, o imposto progressivo sobre a renda vê-se gravemente ameaçado em virtude desta disputa fiscal entre os países. Esta concorrência leva as nações a reduzir principalmente o imposto sobre os lucros das empresas e a isenção dos juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho.¹⁶

Nem mesmo os países da OCDE ficaram imunes ao fenômeno, a alíquota média do Imposto de Renda das pessoas jurídicas naqueles países foi reduzida de

¹³ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 617.

¹⁴ Ibidem, p. 595.

¹⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 11.

¹⁶ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 615.

cerca de 50%, no início dos anos 1980, para menos de 35% em 2001. A Alemanha, por exemplo, reduziu em 36 pontos percentuais a alíquota do Imposto de Renda da pessoa jurídica. De fato, a alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) naquele país era de 61,7% em 1985 e passou a ser de 25% em 2002^{17,18}

Essa tendência refletiu-se no Brasil. Com o advento da Lei nº 7.713/88, reduziram-se o número e o percentual das alíquotas da tabela progressiva do Imposto de Renda das pessoas físicas. O número de alíquotas passou de oito a apenas duas e o percentual máximo da alíquota do Imposto de Renda da pessoa física passou para 25%.¹⁹ E menos de uma década após, com a Lei nº 9.249/95, reduz-se a tributação sobre os lucros das Pessoas Jurídicas e isenta-se o recebimento de dividendos.

Com tal postura, a de se desonerar tributariamente o rendimento do capital, a arrecadação fiscal inevitavelmente tenderá a se tornar regressiva no topo da hierarquia das rendas na maioria dos países, o que já é possível se verificar.²⁰

Piketty externa o entendimento de que, mediante tal contexto, a implementação de um imposto progressivo global sobre o capital seria imprescindível para a interrupção deste ciclo no aumento da desigualdade, apesar de reconhecer que o imposto sobre o capital, em forma realmente global é utopia.²¹

3.2. A progressividade do imposto de renda na perspectiva doutrinária

Antigamente, existia a ideia de que sendo as alíquotas proporcionais às bases de cálculo tributáveis, preservar-se-iam a proporcionalidade dos tributos às

¹⁷ Já a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) foi reduzida, no período de 1990 a 2005, de 56% para 42%.

¹⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 241.

¹⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 240.

²⁰ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 615.

²¹ Ibidem, p. 589.

respectivas capacidades econômicas dos indivíduos, cada um pagando impostos na proporção direta de sua renda. Operava-se, pois, a equidade horizontal.

Porém, a partir da segunda metade do século XIX, alguns estudiosos começam a perceber que a capacidade contributiva não se incrementa na mesma proporção em que a renda aumenta, revelando-se a proporcionalidade ineficiente como instrumento de promoção da equidade tributária. Como solução, adotam-se alíquotas progressivas, e o princípio da equidade horizontal, agora obsoleto, sede lugar ao princípio da equidade vertical.²²

Destarte, o princípio da capacidade contributiva, que pressupõe um sacrifício comum aos sujeitos da exação tributária, conduz à obsolescência a teoria do benefício, conquanto não mais se vincula a obrigação de se pagar tributos aos benefícios usufruídos do Estado pelo cidadão, mas esta relação agora migra para a capacidade que cada um tem de pagar.²³

Na mesma linha, Maia contribui com o raciocínio de que, ainda que uma alíquota uniforme aplicada a montantes tributáveis de magnitudes diferentes resulte em tributos proporcionais àquelas bases de cálculos, ou seja, à medida que a base tributável cresce, também cresce o tributo, proporcionalmente, para ela, o sacrifício suportado em relação à base de cálculo menor será maior, um ônus maior a ser arcado por quem ganha menos.²⁴

Partindo-se da comparação entre duas pessoas com rendas de R\$ 1.000,00 e de R\$ 1.000.000,00, respectivamente, afirma a autora não ser difícil concluir que a utilidade do último real da pessoa mais rica é menor do que a utilidade do último real da outra, a partir do que, deduz-se que o dinheiro apresenta uma utilidade

²² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 238.

²³ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 347.

²⁴ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 375.

declinante, vez que, quanto maior for a renda, menor sacrifício ao seu titular importará a perda daquele um real. Outrossim, cumpre ao fundamento da progressividade igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes.²⁵

A progressividade, corolário e modo de realização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, encontra seu fundamento na busca da justiça fiscal e social, na medida em que procura equilibrar as desigualdades sociais. Sua essência consiste em proporcionar que os que tenham mais, os que podem arcar com um maior ônus na distribuição da carga tributária, paguem mais imposto.²⁶

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que a progressividade, que implica em elevar as alíquotas à medida que se eleva o montante tributável, tem o condão de personalizar a alíquota efetiva do imposto conforme a renda de cada contribuinte.²⁷

Destarte, os indivíduos de menores rendas sofrerão uma tributação sob uma alíquota efetiva inferior ao que lhes recairiam na proporcionalidade.²⁸ A progressividade do Imposto de Renda alinha-se com a função social do sistema tributário à medida que efetiva a redistribuição de renda e oportuniza a diminuição das desigualdades sociais.²⁹

É lição de Piketty que no imposto progressivo a carga tributária será mais elevada aos que são mais ricos e mais branda aos mais humildes. Tendo o efeito contrário, sendo regressiva, quando os mais aquinhoados são agraciados com uma

²⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 243.

²⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004. p. 39.

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 245. *E-book*.

²⁸ LEONETTI, Carlos Araújo. **Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. p. 204.

²⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 253.

carga tributária mais leve, “seja porque eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimização fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime normal prevê que o imposto seja regressivo”.³⁰

De todo o exposto, decorre que estar-se-á praticando a progressividade quando houver diversas alíquotas, as quais serão graduadas conforme se avolumar o montante tributável, e sua inobservância, afrontará diametralmente os princípios da igualdade e da pessoalidade, vez que a incidência do imposto por meio de alíquota fixa incidente sobre bases diferentes não conseguirá aferir e tributar de forma real e isonômica a verdadeira capacidade contributiva dos sujeitos.³¹

Miguel Delgado Gutierrez discorre que a instituição de alíquotas progressivas não é a única forma de se estabelecer a progressividade na tributação. Para tal cita o caso de se conceder isenção até determinado montante de renda, explicando que com isso estar-se-ia atribuindo ao Imposto de Renda o atributo de um imposto progressivo.³²

A progressividade, porém, não se restringe à função fiscal, com o fim único de arrecadar e fazer frente às despesas da burocracia, exerce ainda importante função extrafiscal, oferecendo ao Estado, mediante os poderes instituídos, mecanismo de modulação de condutas.

Machado Segundo, referindo-se ao Imposto de Renda, assevera que, embora com função precípua de arrecadar recursos financeiros a fazer frente às despesas do Estado, comporta este imposto também o atributo da extrafiscalidade, dado que, ao

³⁰ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 614.

³¹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 42

³² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 234.

influenciar a conduta dos destinatários da norma, incentivando certas atividades, ou desestimulando outras, opera como instrumento de intervenção na economia.³³

O termo “progressividade”, na acepção etimológica da palavra, conduz ao entendimento de que seus efeitos serão alcançados com a simples aplicação de alíquotas maiores a bases de cálculo maiores, progressivamente. Dar-se-ia a progressividade simples.

Porém, tal entendimento não é suficiente para a correta compreensão da progressividade conforme discutida neste trabalho. Na tributação, opera-se a progressividade graduada, onde cada alíquota maior incidirá tão somente sobre a parcela de valor compreendida entre os limites inferior e superior de respectiva faixa, de sorte que serão aplicadas tantas alíquotas quantas sejam as faixas de tributação alcançadas pela renda do sujeito passivo, após o que, somar-se-ão os resultados parciais, obtendo-se, pois, o total a pagar.³⁴

Hugo de Brito Machado vê a progressividade simples como inconstitucional por esta não se harmonizar com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, divorciando-se também dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.³⁵

Para se ajustar a carga tributária no Imposto de Renda, mediante a progressividade do imposto, devem ser consideradas as características pessoais do contribuinte. Tal fim só será possível de ser alcançado se forem estabelecidas isenções e admitidas deduções na apuração da base de cálculo deste imposto. Há que se cuidar para que este ato, indispensável à efetivação da personalização do

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 278. *E-book*.

³⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 235.

³⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 235.

tributo, não resulte em efeito inverso, proporcionando aos que se encontram no topo da pirâmide mecanismos de se esquivar da tributação.³⁶

No Brasil, atualmente, a legislação que normatiza o Imposto sobre a renda, especifica quatro alíquotas para as pessoas físicas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) e duas para as pessoas jurídicas (15% e 25%), e tem um limite de isenção. Ao se observar o escalonamento das alíquotas, parece, *prima facie*, atendida de forma satisfatória a determinação constitucional da progressividade. É preciso, porém, observar que a progressividade não se realiza apenas com o estabelecimento de alíquotas nominais.³⁷

Roque Antônio Carrazza ensina que não basta a aplicação da alíquota nominal à base de cálculo para que a progressividade se manifeste efetivamente. De imperiosa importância, um terceiro fator se faz necessário, a parcela a deduzir do produto obtido. Só assim, obtém-se a alíquota efetiva e a progressividade encontra capacidade de operar em toda sua plenitude.³⁸

Tabela de incidência mensal do imposto referente ao ano calendário de 2015, ainda não corrigida (2021)

Renda mensal	Alíquota	Parcela a deduzir do IRPF
Até R\$ 1.903,98	Isento	
De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%	R\$ 354,80

³⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 42.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 276.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 66.

De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 636,13
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$869,36

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O efeito prático desta parcela a deduzir é o de se evitar a necessidade de se calcular o imposto para cada faixa de tributação, à cada alíquota correspondente, para ao final somar-se as parcelas e obter-se o imposto devido.

Considerando-se que determinado contribuinte possua uma renda mensal de R\$ 10.000,00, será ele enquadrado na faixa de tributação à alíquota nominal de 27,5%. Porém, somente estará sujeito à alíquota máxima, 27,5%, o montante acima do valor especificado para aquela faixa de renda mensal, qual seja, acima de R\$ 4.664,68. Ou seja, o contribuinte terá sua renda distribuída nas cinco faixas de renda, nas quais sofrerá tributação de acordo com a alíquota nominal referente à cada montante correspondente, ao final, a alíquota efetiva será bastante inferior, de 18,81%, devendo ser pago o total de R\$ 1.880,64, conforme demonstrativo abaixo:

Faixa	Base de cálculo	Alíquota	Valor do imposto
I	R\$ 1.903,98	Isento	R\$ 0,00
II	R\$ 922,67	7,5%	R\$ 69,20
III	R\$ 924,40	15%	R\$ 138,66
IV	R\$ 913,63	22,5%	R\$ 205,57
V	R\$ 5.335,32	27,5%	R\$ 1.467,21
TOTAL	R\$ 10.000,00	18,81%	R\$ 1.880,64

Fonte: COELHO, Sacha Calmon Navarro.³⁹

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 364. *E-book*

4. O DESRESPEITO À PROGRESSIVIDADE NO BRASIL

O IRPF brasileiro, seguindo uma tendência que se verificava no mundo, tem em seu histórico uma progressividade bem marcante em suas primeiras décadas de existência, surge com uma alíquota máxima de 8%, que gradativamente foi sendo elevada. Em 1944 sua alíquota máxima atinge 20%, sendo que quatro anos mais tarde, 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial, este índice é alçado a 50%, perdurando até 1961, quando é elevado a 60%. Atinge o mais alto percentual de toda a história brasileira, 65%, no governo João Goulart, logo antes do golpe militar de 1964. Logo em seu início, o regime autoritário retorna a alíquota máxima para 50%, apesar do que, a estrutura do IRPF ainda conservava sua estrutura progressiva, tanto pela alíquota máxima, quanto pela existência de doze faixas de tributação.⁴⁰

Verifica-se que tal situação é sustentada até 1988-1989, quando a tabela do imposto de renda pessoa física sofre uma abrupta alteração, e a progressividade daquele imposto sofre um duro golpe. O número de faixas do IRPF de onze é reduzido para apenas três, e a alíquota máxima de 50% passa a ser de apenas 25%. Esta alteração culminou com a perda da estrutura progressiva do IRPF, o que jamais foi recuperado.⁴¹

A levada em favor da ampliação dos benefícios tributários aos rendimentos do capital, política que termina por beneficiar os mais ricos, atinge seu ápice na década de 1990, com a instituição da isenção de dividendos e consequente

⁴⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 10.

⁴¹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/144626>. Acesso em: 14 out. 2020. p. 11.

consolidação de uma estrutura de tributação que relega a progressividade a um plano de desprestígio.⁴²

Até o advento da Constituição de 1988, ainda que não houvesse no ordenamento constitucional qualquer previsão quanto à progressividade tributária, as alíquotas do IRPF variavam de 3% a 55%, aplicadas progressivamente ao montante dos rendimentos tributáveis do contribuinte.⁴³

Paradoxalmente ao que propôs a Carta da República, que constitucionalizou a obrigatoriedade de o imposto sobre a renda ser informado pelo critério da progressividade⁴⁴, a Lei nº 7.713/1988 operou em sentido oposto, reduzindo a efetividade da progressividade desse imposto, o que se depreende no quadro a seguir⁴⁵, e dos gráficos que se seguem (quantidade e número de alíquotas por ano).

IMPOSTO SOBRE A RENDA, PESSOA FÍSICA		
ALÍQUOTAS VIGENTES		
Período de vigência	Quantidade de classes	Alíquotas
de 1979 a 1982	12	de 0 a 55%
de 1983 a 1985	13	de 0 a 60%
de 1986 a 1987	11	de 0 a 50%
1988	9	de 0 a 45%
de 1989 a 1991	2	de 10 e 25%
1992	2	de 15 e 25%
1995	3	de 15 a 35%
de 1996 a 1997	2	de 15 e 25%
de 1998 a 2008	2	de 15 e 27,5%

⁴² Ibidem..

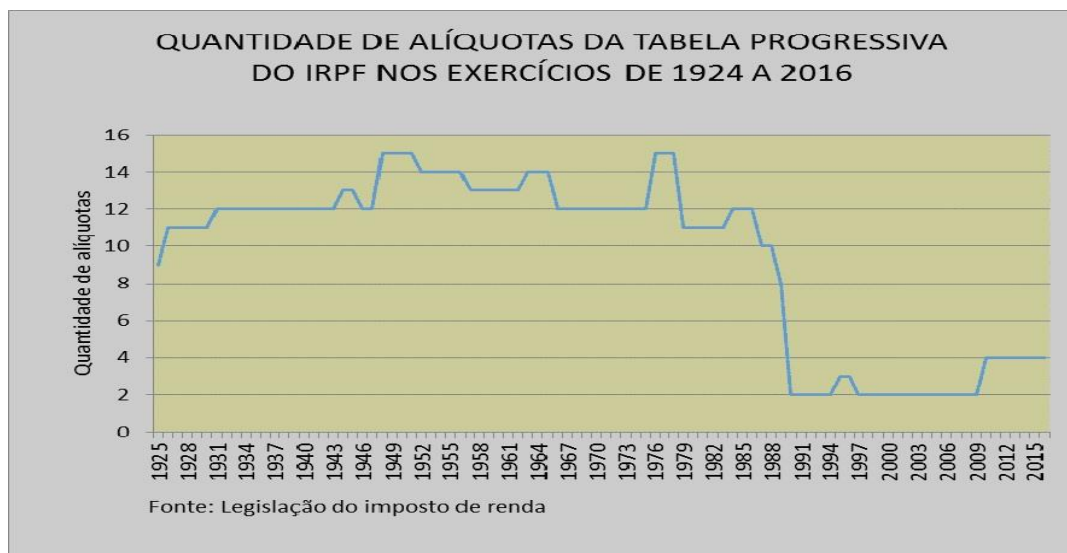
⁴³ LEONETTI, Carlos Araújo. **Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. p. 202.

⁴⁴ Constituição Federal, art. 153, §2º, I.

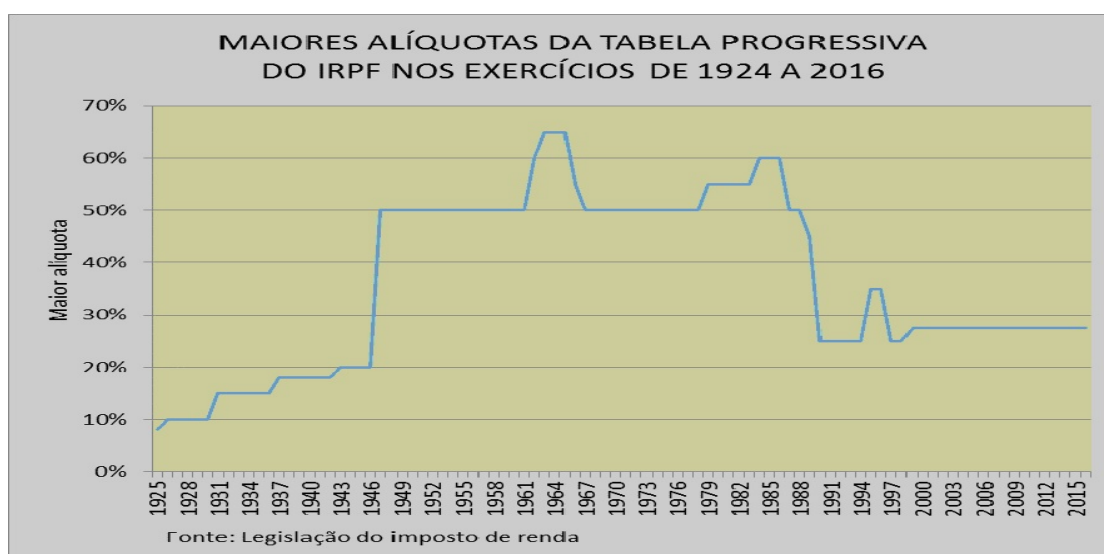
⁴⁵ Tabela atualizada pelos autores o ano de 2021. MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 41.

de 2009 a 2021	4	de 7,5% a 27,5%
----------------	---	-----------------

Fonte: MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz⁴⁶



Fonte: Ministério da Economia.⁴⁷



Fonte: Ministério da Economia.⁴⁸

Até 1988, a legislação tributária do imposto de renda adotava um modelo cederar de classificação dos rendimentos das pessoas físicas. Tais cédulas iam da "A"

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ ME/RFB - Disponível em <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>

⁴⁸ ME/RFB - Disponível em <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos>

a “H”. Para cada cédula, haviam deduções próprias que forneciam o rendimento cederar líquido. A somatória destes constituía a renda bruta.⁴⁹

No entanto, com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a classificação de rendimentos em cédulas foi suprimida e, em substituição, foi introduzida a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas, o chamado sistema global de apuração, ainda que não em sua forma pura.⁵⁰

Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera que, com a referida modernização da tabela do IRPF, restou modificado o caráter pessoal deste imposto e sustenta que: “A título de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas, este sistema foi eliminado a partir de 1989, porém, o legislador simplificou demais”.⁵¹ Em um país de muita desigualdade de renda,⁵² por faixas de população e por estamentos etários e familiares, o que se viu, em verdadeiro acinte aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, foi o aumento da tributação, seja pelo cerceamento

⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 363. *E-book*.

⁵⁰ LEONETTI, C. A. **Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri - SP: Manole, 2003. p. 17.

⁵¹ Art. 145, §1º, da CF/88.

⁵² Valendo-se do coeficiente de Gini – utilizado para a aferição da desigualdade econômica em determinada população, tal índice é representado por valores que variam entre zero e um (também entre 0 e 100), o parâmetro zero indicando completa igualdade, todos os indivíduos recebendo os mesmos rendimentos, e o parâmetro um, completa desigualdade, com apenas um indivíduo detendo toda renda do grupo analisado - estudo realizado pelo observatório das desigualdades, que tomou por base dados do Banco Mundial de 2015, verificou que naquele ano o Brasil (0,519) era o quarto país com mais desigualdade econômica do planeta, ficando atrás somente dos países africanos: Namíbia (0,591), Zâmbia (0,571) e Botswana (0,533). Disponível em: <http://observatoriodesigualdades.fjp.mg.gov.br/?p=1791>. Acesso em: 24/02/2022. Porém, verifica-se que já consta no site do Banco Mundial, quanto ao Brasil, avaliação mais recente, do ano de 2019, a qual, em inequívoca evidência de agravamento das desigualdades, revela majoração do aludido coeficiente para 0,534. Disponível em: https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=br-BR&most_recent_value_desc=true&view=map. Acesso em: 24/02/2022. Outrossim, revela o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE que, após dois anos de alta, verificou-se no ano de 2020 redução no índice de desigualdade para 0,500 contra previsão de 0,506. São apontados como fatores a influenciar esta redução, a crise provocada pela pandemia de corona vírus, com a redução do número de ocupados e o auxílio emergencial. Disponível em: <https://tribunadejundiai.com.br/mais/brasil/ibge-aponta-reducao-no-indice-de-desigualdade-em-2020-no-brasil/>. Acesso em: 24/02/2022.

arbitrário de abatimentos e deduções, seja pela adoção de poucas alíquotas progressivas, seja pela imposição de limites genéricos divorciados da realidade.⁵³

A considerar as alíquotas praticadas em países da Europa, em que a média das alíquotas máximas se situa em torno de 40%, e nos Estados Unidos, onde a alíquota está nos patamares Europeus, já que além de seus 35%, há ainda um imposto de renda estadual, pode-se dizer seguramente que a alíquota do imposto de renda no Brasil, 27,5%, é relativamente baixa.⁵⁴

Na mesma linha do raciocínio anterior, a personalização adequada da tributação segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, alinha-se à adequada definição da quantidade destas alíquotas, diga-se, a sua gradação conforme o preceito constitucional, desde uma alíquota muito pequena, passeando pelas várias camadas de renda, a uma alíquota superior, que alcançará o topo das grandes rendas. A atual tabela do IRPF, com apenas quatro alíquotas, além da faixa de isenção, certamente não se amolda a tal entendimento, não revelando portando uma progressividade justa e eficiente.

Mas a determinação do número de alíquotas necessárias para se caracterizar uma progressividade justa e eficiente não é tarefa fácil. Para Geraldo Ataliba, "para obedecer-se ao princípio da progressividade, as alíquotas do imposto sobre a renda devem ser inúmeras, desde um percentual baixo (p. ex.: 5%) até um teto (p. ex.: 60%)".⁵⁵

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 363. *E-book*.

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 277. *E-book*.

⁵⁵ *Apud* NOGUEIRA, Júlia de Menezes. **Imposto sobre a renda na fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 64.

Mesma dificuldade em se determinar tal quantidade de alíquotas apresenta Mary Elbe Maia⁵⁶, justificando que não tem como se quantificar a exata medida de quantas seriam as alíquotas que melhor atenderiam ao princípio, porém sugere que se tome como parâmetro a progressividade que existia antes do ano de 1988.

A justificar sua inquietude quanto à reduzida quantidade de alíquotas, a autora aponta que na prática a partir de uma renda de R\$ 4.664,68⁵⁷ quase não existe diferença na tributação das pessoas físicas, uma vez que todos são tributados à alíquota de 27,5% e a parcela a deduzir do imposto, de R\$ 869,36⁵⁸, representa uma equalização muito pequena para fins de realização da progressividade.⁵⁹

Ademais do que já se discorreu a respeito de fatores que desqualificam a progressividade do imposto de renda como eficiente e justa, a não correção monetária das faixas de renda da tabela do IRPF é outro fator que tem forte influência quanto à falta de efetividade da progressividade almejada para este tributo. Este artifício de que se vale o governante do momento, tem o condão de operar uma majoração do IRPF por via transversa. Sacha Calmon é enfático em afirmar que tal omissão revelará uma capacidade contributiva dissociada da realidade, o que fará a mão do Estado pesar desproporcionalmente sobre aqueles que não detêm capacidade para arcar com tamanha exação sem que para isso, venham a comprometer o seu mínimo existencial. Estar-se-á, então, diante de uma flagrante injustiça tributária.⁶⁰

⁵⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004. p. 374.

⁵⁷ Valor atualizado tabela 2021.

⁵⁸ Valor atualizado tabela 2021.

⁵⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 375.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 364. *E-book*.

Foi o que ocorreu, com maior intensidade, no período de 1996 e 2001⁶¹, período este em que não se aplicou qualquer correção na tabela do imposto de renda.⁶² Boa parte dos contribuintes, tendo seus rendimentos reajustados com vistas à recuperação do poder aquisitivo, desgastado pela inflação, veem-se progredidos de faixa na tabela. Os contribuintes que se encontravam na faixa de isenção ascenderam para a faixa sujeita à alíquota de 15%, e os que nesta se viam foram empurrados para a faixa correspondente à alíquota de 27,5%. A progressividade do imposto, que já era reduzida, viu-se ainda mais fragilizada.⁶³

Tathiane Piscitelli é conclusiva ao afirmar que a alta defasagem da tabela do IR prejudica em particular as classes mais baixas, uma vez que, diante da inflação e defasagem da moeda, a base de cálculo a que se sujeitam não reflete suas capacidades econômicas, reduzindo-lhes o salário líquido e a disponibilidade de recursos, revelando-se, pois, a aludida correção, uma medida importante para gerar justiça tributária. Ademais, é de se registrar que a falta de correção prejudica também outras classes, como é o caso de quem ganha acima de R\$ 4.664,69, por exemplo, que precisa pagar a alíquota máxima de 27,5% sobre todo o excedente desse valor.

⁶¹ Haviam apenas duas alíquotas 15% e 27,5%.

⁶² Estudo desenvolvido pelo SINDIFISCO NACIONAL indica que o congelamento da Tabela Progressiva no Imposto de Renda Pessoa Física no período de 1996-2001 foi um artifício encontrado pelo Governo no enfrentamento dos desafios que se impunham às políticas macroeconômicas da segunda metade da década de 1990, tais como a crise fiscal caracterizada pelo déficit primário do setor público consolidado; pelo déficit público nominal de mais de 6,0% do PIB e pelo crescimento da dívida pública. A partir de 1º de janeiro de 1996 os valores da tabela, antes expressos em Unidades Fiscais de Referência (UFIR) são convertidos em reais (Lei nº 9.250/1995) e, também a partir desta data, suprime-se a faixa de tributação correspondente à alíquota de 35%, ou seja, de uma só vez opera-se a regressividade em duas frentes, i) pela não correção da tabela, com maiores consequências para o contribuinte de baixa renda; e ii) com a exclusão da alíquota máxima, alivia-se a tributação sobre o contribuinte de maiores rendas. SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília: Sindifisco Nacional, 2022. p. 3.

⁶³ LEONETTI, Carlos Araújo. **Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. p. 204.

Com a correção, ao teto da cobrança apenas se veria sujeita a fatia que ultrapasse R\$ 10.948,96.⁶⁴

Outros fatores de relevante importância quanto à eficiência da progressividade, além das alíquotas progressivas, são a faixa de isenção e as deduções.

O limite de isenção por ser muito baixo, acaba por operar majoração de imposto por vias transversas sem autorização legal, acarretando uma atribuição mais onerosa ao contribuinte de menor capacidade contributiva. Mary Elbe Queiroz, quanto às deduções, afirma que estas, por serem também limitadas arbitrariamente, e não sendo devidamente atualizadas, promovem, ao invés de progressividade, uma tributação pelo critério da proporcionalidade.⁶⁵

É comum no Brasil a percepção de que o Imposto de Renda é injusto por não permitir um número maior de despesas dedutíveis e por limitar o valor de algumas das despesas admitidas como dedutíveis. Por ter o efeito de distorcer a técnica da pessoalidade, a qual deveria primar pela dedução de todos os gastos do contribuinte para só então se alcançar o montante real de renda tributável, tais restrições feririam o princípio da capacidade contributiva.⁶⁶

Em consonância com o exposto é posicionamento do Sindicato dos Fiscais da Receita Federal (SINDFISCO) quanto às despesas com saúde e moradia. É suscitado que, a despeito de não haver limites de valor quanto às deduções das despesas com saúde, diversas restrições se opõem à efetiva materialização do princípio à proteção do mínimo vital na medida em que não se permite, por exemplo,

⁶⁴ Segundo levantamento realizado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal – Unafisco, o qual aponta para uma defasagem de 134% na tabela do imposto de renda. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/imposto-de-renda-defasado-tira-r-149-bilhoes-da-populacao-em-2022.shtml>. Acesso em: 25/02/2022.

⁶⁵ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 375.

⁶⁶ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 293.

a dedução dos gastos com medicamentos comprados na farmácia, ainda que sejam de uso contínuo e essenciais à vida do contribuinte ou de seus dependentes.^{67,68}

Ao apontar para a impossibilidade de dedução dos gastos com moradia,⁶⁹ o aludido estudo chama a atenção para uma contradição lógica na atual sistemática na medida em que quem recebe o aluguel deve tributar o rendimento, mas quem paga o aluguel não pode deduzi-lo, sendo que, em alguns casos, trata-se da mesma pessoa, como é o caso de alguém que loca seu imóvel para alugar outro. De forma que, a renda obtida com o aluguel a terceiro de imóvel seu será tributada, sem que lhe seja permitido deduzir-se do que se pagou ao seu senhorio.⁷⁰

Outro tópico de significativa relevância no resultado da progressividade do imposto de renda correspondente às normas aplicáveis aos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte e também aos rendimentos sujeitos à tributação definitiva, que não se revelam alinhadas com o que se espera de um tributo que almeja aquela finalidade.⁷¹

Estas formas de tributação, por a incidência do tributo ocorrer por meio de alíquotas fixas e os respectivos rendimentos e o imposto já retido pelas fontes, ou pago pelo contribuinte, não mais entrarem no cômputo do ajuste anual juntamente com os demais rendimentos, revelam-se em flagrante desarmonia com os contornos

⁶⁷ Apoia-se o estudo na assertiva de que medicamentos não são supérfluos, e sim uma necessidade vital do ser humano, devendo, pois, compor a relação de deduções legais na medida em que, conforme o princípio da capacidade contributiva, cada pessoa deve ter sua renda tributada somente depois de deduzidas todas as despesas necessárias à sua sobrevivência.

⁶⁸ SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília: Sindifisco Nacional, 2022. p. 10.

⁶⁹ Que ressalta terem sido permitidas as deduções das despesas com aluguel residencial e com os juros de financiamento da casa própria até 1988.

⁷⁰ TAKAR, T. **Bolsonaro não corrige tabela e obriga 10,5 milhões a pagar Imposto de Renda - 27/02/2021 - UOL Economia**. [S. l.], 2021. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/imposto-de-renda/noticias/redacao/2021/02/27/ir-2021-defasagem-de-113-na-tabela-obriga-105-milhoes-a-pagarem-imposto.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022.

⁷¹ NOGUEIRA, Júlia de Menezes. **Imposto sobre a renda na fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 71.

e princípios constitucionais da pessoalidade, generalidade, universalidade, progressividade e capacidade contributiva, que caracterizam a tributação para o Imposto sobre a Renda.⁷²

Mary Elbe Maia é enfática ao afirmar que “Ao se ignorar as condições pessoais é atingido o próprio direito fundamental da igualdade, haja vista que nesses casos todos são tributados de modo igual, porém sem a exata medida das reais desigualdades”.⁷³

Semelhante é o entendimento de Miguel Gutierrez ao enfatizar que ao se tributar isoladamente tais operações, desconsideram-se o caráter pessoal do imposto e a capacidade contributiva do contribuinte à medida que todos serão obrigados a suportar a mesma carga tributária. Ademais, a tributação em separado de tais operações, isolada das demais operações que contribuem para a formação do fato gerador do tributo em um dado período, inibe a progressividade da tributação e sua gradação de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.⁷⁴

Outro tema de grande relevância a se considerar quanto à observância do critério informativo constitucional da progressividade do Imposto de Renda, é o da Isenção sobre dividendos e o da dedução de Juros Sobre o Capital Próprio.

Ao longo do século XX o modelo clássico de tributação da renda ao redor do mundo previa a tributação do lucro na pessoa jurídica e, posteriormente, havendo distribuição aos acionistas, também a tributação dos lucros ou dividendos na pessoa

⁷² MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 372.

⁷³ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 373.

⁷⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 254.

física, sistema que foi adotado pelo Brasil na maior parte do século passado⁷⁵ (para simplificação, doravante será usada somente a expressão dividendos, para significar a distribuição de lucros de forma geral, visto que a expressão de dividendos se aplica somente à distribuição do lucro por uma S.A.).

O Brasil, já na década de 1990, não tributava os dividendos como o sistema clássico puro, tais rendimentos já não integram a base de cálculo do IRPF no ajuste anual. Apenas eram tributados exclusivamente na fonte, e a uma alíquota inferior às máximas aplicadas aos salários, submetidos à tabela progressiva.⁷⁶

Mas não se dando por satisfeito, o governo brasileiro, sob o argumento de atrair capitais e incentivar investimentos, consegue o que nem o governo americano conseguira.⁷⁷

Na contramão do que se verifica no mundo, o Brasil adota em 1995 a política de não se tributar, pelo Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), os dividendos distribuídos a acionistas de empresas, adicionalmente promoveu uma redução significativa da tributação sobre o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ).⁷⁸

É promulga a Lei nº 9.249/1995, a qual promove duas importantes alterações na tributação do lucro.

⁷⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016, p. 15.

⁷⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016, p. 11.

⁷⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016, p. 9.

⁷⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016, p. 7.

- 1) Exclui da incidência do IR⁷⁹ a distribuição de lucros ou dividendos:

Apesar de os dividendos até o advento da citada lei, já gozar do privilégio tributário de não serem levados ao ajuste anual, juntamente com todos os demais rendimentos do contribuinte, à alíquota referente à respectiva faixa de tributação, submetendo-se tão somente à tributação exclusiva na fonte à alíquota de 15%, o legislador, mediante a Lei nº 9.249/95, mais uma vez intervém em proteção ao rentista. Agora, este não mais gozará somente da prerrogativa de não precisar levar ao ajuste anual toda sua renda proveniente de recebimento de dividendos. Doravante, isentos, tais rendimentos não mais sujeitar-se-ão nem mesmo àquela tributação. Neste momento alcança-se a completude da afronta aos critérios informativos do imposto de renda previstos no art. 153, §2º, I⁸⁰.

- 2) Institui os Juros Sobre Capital Próprio (JCP)⁸¹:

Inova no ordenamento legal, o legislador, ao permitir à pessoa jurídica a criação de uma despesa fictícia, a despesa de juros sobre o capital próprio. Desta forma, o valor correspondente aos juros é pago aos acionistas da pessoa jurídica, a qual lançará tais valores em sua contabilidade como despesas, permitindo sua dedução na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Por conseguinte, a carga tributária referente a esta parcela paga como juros

⁷⁹ Dispõe o *caput* do art. 10 da Lei n. 9.249/1995: “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.

⁸⁰ Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

⁸¹ Dispõe o *caput* do art. 9º da Lei n. 9.249/1995: “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.”

sobre o capital próprio, que seria de 34%⁸² anteriormente a esta inovação legislativa, será doravante de apenas 15%, e terá como sujeito passivo o acionista recebedor.⁸³

O efeito prático desta alteração legislativa (não tributação dos dividendos e o JCP) é facilmente percebido na tabela abaixo. Verifica-se que antes da alteração legislativa, o lucro era tributado a 34% (IR e CSLL), o excedente 66% era distribuído como lucro aos acionistas, submetendo-se à uma tributação de 15%. Desta forma, os acionistas apenas percebiam 56,1% do lucro, cabendo ao Estado o excedente, 43,9%. Como o advento da alteração em tela, o acionista passa a receber 71,7%, enquanto o Estado passou a receber 28,3%.

Lucro e tributação no Brasil

Lucro e impostos	Antes da Lei nº 9.249	Depois da Lei nº 9.249	Diferença
Lucro bruto	100,0	100,0	0,0
Lucro tributável	100,0	70,0	-30,0
IRPJ=25%	25,0	17,5	-7,5
CSLL=9%	9,0	6,3	-2,7
JSCP	0,0	30,0	30,0
IRRF ¹ -Capital (15%)	0,0	4,5	4,5
Dividendos	66,0	46,2	-19,8
IRRF-Capital (15%-0%)	9,9	0,0	-9,9
Total de imposto	43,9	28,3	-15,6
Lucro líquido acionista	56,1	71,7	15,6

Fonte: GOBETTI e ORAIR⁸⁴

No setor de serviços, esses regimes tributários, conjugados com a isenção de dividendos distribuídos, geram incentivos para fenômenos de elisão fiscal que causam distorções como a terceirização e a "pejotização"^{85.86}

⁸² 25% de IRPJ e 9% de CSLL.

⁸³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 12.

⁸⁴ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 13.

Vê-se na tabela abaixo, ao se analisar os grandes números da DIRPF⁸⁷ 2014, que a participação dos rendimentos isentos e dos sujeitos à tributação exclusiva é incrementada conforme se alcança as faixas mais elevadas de rendimentos, independentemente de tratar-se o contribuinte receptor de dividendo, ou não.

Grandes números da DIRPF 2014 (ano-base 2013): resumo das declarações por faixas do rendimento total

Faixas de rendimento (R\$ mil)	Declarantes		Rendimentos (R\$ milhões)				Composição dos rendimentos (%)				Participação no total dos rendimentos (%)
	Número	Participação (%)	Tributáveis	Tributados exclusivamente na fonte	Isentos	Total	Tributáveis	Tributados exclusivamente na fonte	Isentos	Total	
Até R\$ 24,4	5.555.771	100,0	67.481	2.156	5.920	75.557	89,3	2,9	7,8	100,0	3,5
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.882.026	100,0	215.200	13.691	21.128	250.018	85,9	5,6	8,4	100,0	11,7
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	7.300.376	100,0	331.748	29.400	57.667	418.815	78,7	7,6	13,7	100,0	19,6
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.522.174	100,0	285.867	30.799	82.920	399.587	70,6	8,9	20,5	100,0	18,7
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.507.344	100,0	212.060	29.274	99.739	341.072	61,1	10,2	28,7	100,0	16,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	518.567	100,0	109.013	22.815	96.756	228.584	46,7	11,9	41,4	100,0	10,7
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	136.718	100,0	34.452	14.717	72.002	121.171	27,7	14,3	57,9	100,0	5,7
Mais de R\$ 1.301,8	71.440	100,0	37.384	64.510	196.040	297.934	12,0	24,9	63,0	100,0	14,0
Total	26.494.416	100,0	1.293.205	207.361	632.171	2.132.738	59,6	11,2	29,2	100,0	100,0
Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	175.986	3,2	1.385	56	1.271	2.712	51,1	2,1	46,9	100,0	0,1
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	280.036	3,6	5.369	211	3.605	9.185	58,5	2,3	39,2	100,0	0,4
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	481.078	6,6	12.828	902	15.051	28.781	44,5	3,3	52,2	100,0	1,3
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	460.465	13,1	20.060	2.350	31.733	54.143	36,8	4,9	58,3	100,0	2,5
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	361.166	24,0	29.751	4.969	49.639	84.359	34,9	6,9	58,2	100,0	4,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	209.954	40,5	29.431	7.149	58.737	95.317	30,4	8,9	60,7	100,0	4,5
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	80.719	59,0	14.584	7.112	50.770	72.465	19,7	11,6	68,7	100,0	3,4
Mais de R\$ 1.301,8	51.419	72,0	19.913	48.458	160.977	229.348	8,3	24,3	67,3	100,0	10,8
Total	2.100.823	7,9	133.319	71.208	371.783	576.310	22,6	14,4	63,0	100,0	27,0
Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	5.379.785	96,8	66.096	2.100	4.649	72.845	90,7	2,9	6,4	100,0	3,4
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.601.990	96,4	209.831	13.480	17.523	240.834	87,0	5,8	7,3	100,0	11,3
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6.819.298	93,4	318.920	28.498	42.616	390.034	81,2	7,9	10,9	100,0	18,3
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.061.709	86,9	265.808	28.449	51.187	345.444	75,9	9,5	14,6	100,0	16,2
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.146.178	76,0	182.309	24.304	50.100	256.713	69,6	11,3	19,1	100,0	12,0
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	308.613	59,5	79.582	15.666	38.019	133.267	58,2	14,0	27,8	100,0	6,2
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	55.999	41,0	19.868	7.605	21.233	48.706	39,5	18,4	42,2	100,0	2,3
Mais de R\$ 1.301,8	20.021	28,0	17.472	16.052	35.062	68.586	24,3	27,0	48,7	100,0	3,2
Total	24.393.593	92,1	1.159.886	136.153	260.388	1.556.428	73,5	10,0	16,5	100,0	73,0

Fonte: DIRPF (2014).
Elaboração dos autores.

Fonte: GOBETTI e ORAIR⁸⁸

⁸⁵ Pessoas físicas que se convertem em pessoas jurídicas, muitas vezes individuais.

⁸⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 14.

⁸⁷ Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁸⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 20.

Quanto à tabela a seguir, constata-se em sua penúltima coluna, que a média das alíquotas sobre os rendimentos crescem até o máximo de 11,8%, na amostra intermediária dos 1,5 milhão de declarantes que recebem entre R\$ 162,7 mil e R\$ 325,4 mil, em que a principal origem da renda ainda é tributável (salário). A partir daí há uma inflexão nas alíquotas, que caem até 6,7%, propiciada pela predominância da renda do capital (isenta ou tributada a alíquotas lineares mais baixas).

Grandes números do IRPF 2014 (ano-base 2013): alíquotas médias (%) e valores *per capita* (R\$ milhões) por faixas de renda

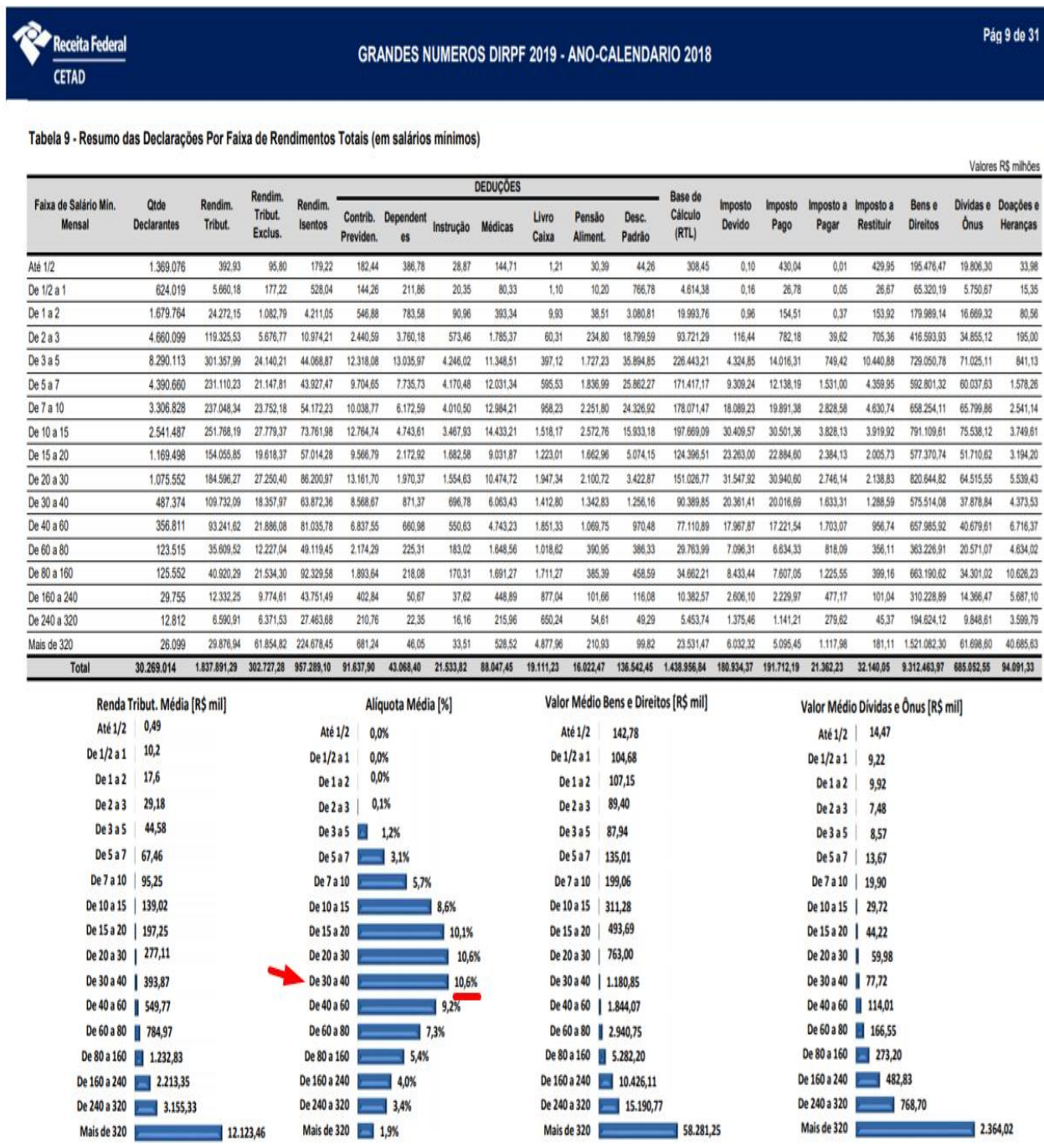
Faixa de renda (R\$ mil)	Quantidade de declarantes	Rendimentos tributáveis				Rendimentos tributados exclusivamente na fonte		Rendimentos isentos	Total dos rendimentos		Patrimônio líquido
		Rendimentos	Deduções	Base de cálculo	Alíquota média	Rendimentos	Alíquota média		Rendimentos	Alíquota média	
Até R\$ 24,4	5.555.771	12.146	-2.338	9.935	0,0	388	0,0	1.066	13.600	0,0	50.810
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.882.026	27.303	-6.699	20.825	0,5	1.737	2,9	2.681	31.720	0,6	55.645
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	7.300.376	45.443	-12.328	33.318	3,7	4.027	8,4	7.899	57.369	3,5	91.578
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.522.174	81.162	-19.022	62.356	10,7	8.744	14,2	23.542	113.449	8,8	218.526
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.507.344	140.684	-26.918	114.392	16,4	19.421	17,4	66.169	226.273	11,8	576.090
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	518.567	210.220	-36.508	174.617	19,0	43.997	17,9	186.583	440.800	11,0	1.266.459
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	136.718	251.994	-39.279	213.699	20,5	107.642	17,3	526.649	886.285	8,2	3.116.914
Mais de R\$ 1.301,8	71.440	523.295	-104.501	421.583	20,8	902.994	16,9	2.744.117	4.170.406	6,7	16.884.229
Total	26.494.416	48.811	-11.139	37.914	8,8	7.827	14,6	23.861	80.498	6,9	200.668
Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	175.986	7.869	-1.653	6.407	0,0	319	0,0	7.223	15.410	0,0	82.864
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	280.036	19.173	-4.182	15.118	0,2	754	0,3	12.872	32.799	0,1	110.223
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	481.078	26.665	-6.582	20.265	2,0	1.874	5,4	31.286	59.826	1,1	193.989
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	460.465	43.564	-10.809	33.027	6,9	5.104	11,7	68.915	117.584	3,1	380.302
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	361.166	82.374	-18.347	64.554	13,2	13.760	15,5	137.440	233.573	5,7	950.376
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	209.954	140.176	-28.497	112.453	16,8	34.051	16,9	279.762	453.989	6,6	1.650.527
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	80.719	180.672	-32.623	149.135	18,7	88.107	16,8	628.970	897.749	5,6	3.533.707
Mais de R\$ 1.301,8	51.419	387.264	-65.322	324.570	21,1	942.419	16,7	3.130.698	4.460.381	5,8	19.896.267
Total	2.100.823	63.461	-13.427	50.442	13,1	33.895	16,3	176.970	274.326	5,3	1.100.498
Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa											
Até R\$ 24,4	5.379.785	12.286	-2.361	10.050	0,0	390	0,0	864	13.541	0,0	49.761
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	7.601.990	27.602	-6.792	21.036	0,6	1.773	3,0	2.305	31.680	0,7	53.634
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6.819.298	46.767	-12.733	34.238	3,7	4.179	8,5	6.249	57.196	3,7	84.354
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	3.061.709	86.817	-20.257	66.767	11,0	9.292	14,4	16.718	112.827	9,7	194.195
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	1.146.178	159.058	-29.619	130.097	16,9	21.205	17,7	43.711	223.973	13,8	458.151
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	308.613	257.871	-41.958	216.909	19,9	50.764	18,3	123.192	431.827	14,1	1.005.172
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	55.999	354.801	-48.875	306.764	21,8	135.800	17,8	379.160	869.760	11,9	2.516.133
Mais de R\$ 1.301,8	20.021	872.659	-205.125	670.737	20,4	801.740	17,4	1.751.279	3.425.678	9,7	9.148.551
Total	24.393.593	47.549	-10.942	36.835	8,3	5.582	13,7	10.675	63.805	7,5	123.173

Fonte: DIRPF (2014).
Elaboração dos autores.

Fonte: GOBETTI e ORAIR⁸⁹

⁸⁹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 21.

Verifica-se, a seguir, ao se avaliar a tabela dos grandes números DIRPF 2019 (ano base 2018), mais recente à trazida pelo estudo realizado por Gobetti e Orair, que o referido fenômeno indicativo da regressividade é persistente.



Fonte: DIRPF (2019)

Analogamente ao que constataram os citados autores ao analisarem os Grandes números DIRPF 2014 (ano base 2013), percebe-se que, quanto aos números de 2019 (ano base 2018), a carga tributária (alíquota) tendeu a ser crescente com a renda até a faixa salarial que compreende entre 30 (28.620,00) e 40 (38.160,00) salários mínimos (R\$ 954,00), decrescendo constantemente a partir daí até o topo das maiores rendas, onde a alíquota efetiva correspondeu a ínfimos 1,9%.

Pelos resultados apresentados nas tabelas, fica evidenciado que os princípios da equidade horizontal e vertical restaram violados. A equidade horizontal, na medida em que os recebedores de dividendos possuem alíquotas médias mais baixas. Quanto à equidade vertical na medida em que as alíquotas decrescem no topo da distribuição.⁹⁰

5. CONSIDERAÇÕES AO PROJETO DE LEI 2.337/2021

Sem conseguir avançar no projeto da CBS,⁹¹ primeira fase da reforma tributária do Governo Federal apresentada ao Congresso em 2020, e sem a indicação de um relator até então, o presidente da Câmara dos Deputados, Arthur Lira (PP-AL), passou a priorizar a votação do Projeto de Lei nº 2.337/2021, apresentado pelo governo em 25/06/2021,⁹² consideradas por ele mais fáceis de serem aprovadas por

⁹⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. p. 22.

⁹¹ A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) visa à unificação das Contribuições Federais Pis e Cofins.

⁹² Segunda fase da reforma tributária proposta pelo Governo Federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 25/02/2022.

virem acompanhadas de medidas populares, como o aumento da isenção do IR de pessoas físicas, por exemplo.⁹³

Com pontos de maior relevância no combate à regressividade sistêmica experimentada pela matriz tributária brasileira, o Projeto de Lei nº 2.337/2021, além da atualização da tabela do IRPF para R\$ 2.500,00, previa a redução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a taxaço de dividendos (lucros distribuídos aos acionistas, hoje isentos) e a extinção dos Juros sobre o Capital.⁹⁴

Com tramitação célere na casa do povo, com sua aprovação em 1º/09/2021, na casa revisora o aludido projeto não contou com tamanha boa vontade, o que levou Arthur Lira a afirmar, em 19/10/2021, não ser vontade do Senado taxar quem ganha muito e não paga nada.

Nós votamos uma proposta muito difícil, que contrariou muitos interesses no Brasil. Que tem um conceito de diminuir os impostos para as empresas que geram empregos e taxar realmente quem ganha na faixa de R\$ 320 bilhões sem pagar um real no Brasil, não se fazendo justiça social.⁹⁵

Em contrapartida, tecendo severas críticas ao projeto que fora apresentado e negociado na Câmara dos Deputados pelo ministro da economia, Paulo Guedes, inclusive o rotulando de “projeto eleitoreiro”, em 03/12/2021, seu relator na casa revisora, o Senador Ângelo Coronel (PSD-BA), anuncia sua pretensão em arquivá-lo.

O Paulo Guedes me criticou, disse que eu não entendia do projeto, mas eu acho que ele deve ter se equivocado. Pelo que eu estou vendo aí, ele é que não entende do projeto, porque o projeto conseguiu desagradar todo o mundo

⁹³ Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2021/06/25/guedes---proposta---imposto-de-renda---congresso.htm>. Acesso em: 25/02/2022.

⁹⁴ Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/em-manifesto-85-entidades-pedem-discussao-responsavel-nao-acodada-de-reforma-do-imposto-de-renda-1-25241601>. Acesso em 26/02/2022.

⁹⁵ Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2021/10/19/senado-lira-critica-ir.htm>. Acesso em: 25/02/2022.

corporativo. É capaz de o próprio Paulo Guedes, quando ler o projeto, também ser contrário.⁹⁶

Ainda no processo de discussão da reforma do IR na Câmara dos Deputados, o relator da proposta, Celso Sabino (PSDB-PA) avaliou que, apesar de vários avanços no texto, pesou contra o projeto a volta da tributação de lucros e dividendos,⁹⁷ sugestão do governo para compensar a ampliação da faixa de isenção do IR para pessoas físicas e o corte dos tributos corporativos.⁹⁸

Justificou, Celso Sabino, que, a despeito de a aprovação do projeto implicar em forte redução da carga tributária para todas as empresas e que a correção da tabela do IR para pessoas físicas beneficiar a camada mais pobre da população, havia um forte *lobby* na Câmara dos Deputados atuando para a redução da alíquota de dividendos, para sua não instituição ou mesmo sua postergação. Justificando haver uma forte atuação desses interesses e pessoas que não queriam se ver tributadas com os lucros e dividendos, acrescentou:

Nós vivemos num país onde 21 mil pessoas no ano passado declararam juntas uma receita de R\$ 230 bilhões sem pagar um centavo de imposto enquanto você, eu e todos os demais brasileiros aí pagamos uma alíquota de 27,5%. Então, essa aí que hoje é o principal gargalo, já que todos os outros foram superados.⁹⁹

Aliando-se ao entendimento do relator Celso Sabino, José Torres Neto, então secretário da Receita Federal, justificando que, por mais neutra que uma reforma tributária possa ser do ponto de vista global, jamais o será do ponto de vista individual, assevera que, embora para o conjunto de empresas e das pessoas físicas

⁹⁶ Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/12/relator-da-reforma-do-imposto-de-renda-diz-que-projeto-sera-arquivado.shtml>. Acesso em: 25/02/2022.

⁹⁷ A proposta do governo previa uma alíquota de 20% para tributação de lucros e dividendos com isenção apenas para rendimentos de até R\$ 20.000,00 mensais.

⁹⁸ Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/relator-da-reforma-do-ir-diz-que-lobby-pela-nao-tributacao-de-dividendos-breou-avanco-da-proposta-25160151>. Acesso em: 25/02/2022.

⁹⁹ Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/relator-da-reforma-do-ir-diz-que-lobby-pela-nao-tributacao-de-dividendos-breou-avanco-da-proposta-25160151>. Acesso em: 25/02/2022.

haver redução de carga tributária, para esse conjunto de contribuintes que usufrui da isenção dos dividendos haverá aumento de carga, e é justamente esse pequeno grupo de privilegiados que tem se colocado em oposição a proposta e ao avanço de sua tramitação.¹⁰⁰

Fato é que, a estratégia do presidente da Câmara dos Deputados em priorizar a segunda parte da reforma tributária proposta pelo governo (IR) - por revelar-se esta, segundo seu entendimento, mais factível, haja vista virem acompanhadas de medidas populares - não logrou êxito. Findou-se o ano de 2021 e, mais uma vez, nenhuma mudança na legislação do Imposto de Renda se viu materializada, nem mesmo a tímida correção das faixas de tributação proposta pelo governo, a qual, beneficiando principalmente o contribuinte de baixa renda, contribuiria para a mitigação da regressividade sistêmica verificada na matriz tributária brasileira.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se que em nenhum outro momento da história a progressividade foi tão efetiva quanto nos momentos de irremediável necessidade do Estado em obter recursos financeiros, o que se constatou com grande clareza nos períodos de guerra na primeira metade do século XX e nos períodos imediatamente seguintes. Porém, vencida aquela fase da história, nota-se que as políticas tributárias mundiais tenderam a uma nítida queda da progressividade do imposto de renda, o que jamais conseguiu-se recuperar.

Ao longo deste estudo foram identificadas afrontas incontestes a tal mandamento, desde o silêncio das autoridades quanto a providências necessárias à sua efetividade, como é o caso da correção da tabela de faixas de tributação, até as ações deliberadas contra tal mandamento, mediante atos do poder legislativo.

¹⁰⁰ Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/relator-da-reforma-do-ir-diz-que-lobby-pela-nao-tributacao-de-dividendos-breou-avanco-da-proposta-25160151>. Acesso em: 25/02/2022.

O estudo da legislação tributária positivada no Brasil é inequívoco em demonstrar que o legislador ordinário não tem demonstrado qualquer compromisso com respeito ao critério informativo constitucional da progressividade do imposto de renda, ao contrário, o que se verifica são atos deliberadamente atentatórios contra este mandamento constitucional, a exemplo da Lei nº 7.713/88, mediante a qual reduziram-se drasticamente tanto a quantidade, quanto o percentual das alíquotas da tabela do IRPF.

Ressalte-se que tal Lei foi editada no mesmo ano em que a Constituição Federal inaugura em seu texto a progressividade do imposto de renda como seu critério informativo. Paradoxalmente o parlamentar que promulga a Constituição Federal (1988), fortalecendo a ideia da progressividade do imposto de renda na Constituição Cidadã, é o mesmo que edita a indesejável Lei (1988) que a fragiliza.

A reforçar o entendimento de que a mitigação dos efeitos da progressividade do imposto de renda é uma preferência do legislador ordinário, está a edição da Lei nº 9.249/95, que isenta os dividendos distribuídos a acionistas de empresas, e reduz a tributação sobre o IRPJ.

Na mesma esteira, há de se ressaltar a intransponível resistência oferecida pelo Senado Federal à aprovação do Projeto de Lei nº 2.337/2021, que, propondo correções nas atuais distorções da legislação do Imposto de Renda afrontivas ao Princípio da Capacidade Contributiva, contribuiria sobremaneira para a mitigação dos principais fatores a qualificar a matriz tributária brasileira como regressiva em seu conjunto.

Desta forma, desnuda-se qualquer dúvida que por ventura pudesse pairar relativamente ao posicionamento do legislador ordinário quanto à obediência ao que prescreve o texto constitucional em seu art. 153, § 2º, I da CF. Resta, pois, rever tal postura, que está a prejudicar a efetivação dos princípios da capacidade contributiva

e da isonomia, restringindo a promoção da justiça fiscal, mediante uma justa e necessária redistribuição de renda e redução da desigualdade social.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 nov. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária**. São Paulo: Almedina, 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**, texto para discussão, nº 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/144626>. Acesso em: 14 out. 2020.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. *E-book*.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004.

NOGUEIRA, Júlia de Menezes. **Imposto sobre a renda na fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília: Sindifisco Nacional, 2022.