



Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A progressividade do imposto sobre a renda como instrumento de justiça social

Marcelo Cabral de Menezes

Rio de Janeiro

2015

MARCELO CABRAL DE MENEZES

**A progressividade do imposto sobre a renda como instrumento de justiça social**

Artigo científico apresentado à Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência de conclusão do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário. Professor orientador: Rafael Mario Iorio Filho.

Rio de Janeiro

2015

## **A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL**

Marcelo Cabral de Menezes

Graduado pela Universidade Estácio de Sá. Rio de Janeiro. Advogado.

**Resumo:** O presente trabalho situa-se na aplicabilidade do princípio tributário da progressividade no imposto de renda como forma de efetivar a justiça social na sociedade brasileira. Com a atual conjuntura da tabela do imposto de renda não é possível vislumbrar a aplicação concreta da progressividade do imposto de renda. O sistema tributário contemporâneo atribuem ao estado a função redistributiva concedendo o caráter social e o imposto de renda pode, ou deve, ser um dos principais instrumentos para alcançar a redução da desigualdade social.

**Palavras Chave:** Direito Tributário, Imposto de Renda, Princípio da Progressividade, Justiça fiscal e social.

**Sumário:** Introdução. 1. Da atividade tributária 1.1. Conceito 2. Imposto de Renda 2.1. Histórico 2.2. O imposto de Renda e o Código Tributário Nacional 2.3. Estrutura do imposto de renda 2.3.1 Fato gerador 2.3.2 Base de cálculo e alíquotas 2.3.3. Lançamentos e recolhimentos 3. Princípio da Progressividade no imposto de renda 3.1. Fundamentos 3.2. Conceito e função 3.3. Progressividade no Brasil 3.4. Progressividade em outros países 3.5. Justiça social. Conclusão. Referências.

### **INTRODUÇÃO**

A presente pesquisa científica debate um dos temas mais polêmicos e atuais, no que tange a aplicabilidade e seus efeitos, de talvez o mais importante e discutido imposto no sistema tributário brasileiro. O princípio da progressividade se situa como apenas um dos três princípios que completam os alicerces regedores do imposto de renda no Brasil.

O objeto da pesquisa consiste na progressividade no imposto de renda, seu foco está intimamente voltado para sua capacidade de ser um verdadeiro instrumento de justiça social. Com a atual conjuntura da tabela do imposto de renda não é possível vislumbrar a aplicação concreta da progressividade do imposto de renda. O sistema tributário contemporâneo atribue ao estado a função redistributiva concedendo o caráter social e o imposto de renda pode, ou deve, ser um dos principais instrumentos para alcançar a redução da desigualdade social. Desta forma, a análise do aludido princípio ao tributo, tem como foco melhor distribuição de própria renda, concedendo uma justiça fiscal e social para aqueles que dispõem de menor capacidade financeira.

A maior graduação do imposto de renda, em virtude do grau de riqueza que o contribuinte dispor, para que a participação deste seja adequada a sua capacidade e assim melhorando as condições dos menos favorecidos, providenciando a justiça social que a Constituição Federal busca.

Para tanto, serão abordadas as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema, desenvolvendo dois tipos de pesquisas baseados em critérios distintos: quanto aos meios e quanto aos fins. Considerando os fins, a pesquisa será em parte explicativa, por analisar aspectos importantes que envolvem a questão da progressividade do Imposto de Renda. Precipualemente será realizado uma análise histórica do referido tributo, para conseqüentemente ressaltar o princípio da progressividade e finalmente apresentar os efeitos sociais na sua aplicação íntima no Imposto de Renda.

O trabalho será dividido em 3 capítulos, sendo que o primeiro será abordada a questão da atividade tributária, em uma análise conceitual. Já o capítulo 2 tratará do Imposto de Renda,

analisando o imposto desde sua criação em 1922, bem como sua relação com o Código Tributário Nacional e conjuntura estrutural, fato gerador, base de cálculo e os tipos de lançamento.

Por fim, no capítulo 3, tratará sobre o princípio da progressividade do imposto de renda, estudando o seu fundamento, conceito, como temos sua previsão no Brasil e em outros países, finalizando com a progressividade como ferramenta de justiça social. Será verificado se o aludido princípio vem tendo aplicação concreta e maciça, como requer a norma constitucional.

Terá como destino a análise dos efeitos práticos do princípio da progressividade no Imposto de Renda, ressaltando os efeitos produzidos na sociedade.

A pesquisa que se pretende realizar seguirá a metodologia bibliográfica, de natureza descritiva – qualitativa e parcialmente exploratória.

## **1. DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

A atividade tributária no Brasil é de relevante importância para que o estado e a sociedade sobreviva de forma organizada, com uma estrutura saudável e digna para os cidadãos. O estado é um ente insubstituível na prestação de algumas atividades que o indivíduo, isoladamente, não tem condições de realizar, e, necessita de valores para custear tais atividades. Em virtude dessa dinâmica arrecada-se, através de tributos, para o sustento da prestação estatal e assim, ocorre o impacto pecuniário relevante nos valores disponíveis do cidadão, que entrega uma parcela deste para o estado no pagamento de tributo.

## **1.2. CONCEITO**

Uma primeira observação diz respeito ao nível de consciência que o cidadão possui, em relação ao ato de contribuir com seus recursos para os cofres públicos. O funcionamento da máquina tributária sempre é matéria de discussão, e, o que percebemos, é que o nível de consciência e conhecimento da mesma varia de estado para estado, havendo diferentes graus de informação, o que se reflete a cerca do nível de resignação perante o tributo.

Entretanto, este panorama vem se transformando devido ao progressivo esclarecimento das pessoas, à educação em massa, às campanhas midiáticas, e principalmente pelo alcance que possuiu a internet, revelando a importância que tal assunto toma tanto no âmbito da cidadania quanto no da economia. Em contrapartida o contribuinte organiza-se e passa a exigir mais transparência governamental, fazendo que a receita tributária seja aplicada obedecendo regras claras e discutidas. A sociedade brasileira tornando-se mais consciente e participativa cria a tendência de extirpar cada vez mais antigos hábitos, exigindo a transparência antes inexistente. Isso destaca a importância de um estudo sobre a importância do cidadão contribuir para o fisco, com reflexões que remetem a análise de tributos e sua utilização fiscal, extrafiscal e parafiscal.

## **2. IMPOSTO DE RENDA**

O imposto de renda sobre rendimentos, o imposto mais pessoal que se conhece, evoluiu a partir da incidência de antigos impostos sobre a propriedade fundiária, estendendo-se, depois, para gravar o resultado da aplicação nas atividades agrícolas, na aquisição de bens mobiliários e

imobiliários e do exercício das profissões em geral<sup>1</sup>. O imposto evoluiu deixando de onerar a fonte produtora do rendimento passando a incidir sobre o próprio rendimento, sendo, portanto, a renda produzida, objeto do imposto, deixando de ser real para pessoal.

## **2.1.HISTÓRICO**

Em 1988, a lei 7.713, de 22 de dezembro, introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas e suprimiu a classificação de rendimentos em cédulas, adotando, a partir daí, o sistema global de apuração, ainda que não em forma pura. As alíquotas aplicáveis ao IRPF passaram a ser apenas duas: 10% e 25% em substituição as diversas alíquotas até então vigentes, que variavam nos anos-calendários de 1996 e 1997. A partir de 1998, as alíquotas aplicáveis passaram a ser 15% e 27,5%, em decorrência do disposto na Lei 9.532/97, alterada pela Lei 9.887/99.

## **2.2. IMPOSTO DE RENDA E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A Constituição reservou a lei complementar federal dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive quanto a fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos nela discriminados.

Entretanto, a principal, ainda que não única, lei veiculadora de normas gerais de tributação no Brasil é, sem dúvida, a Lei n 5.172/66, mais conhecida como “Código Tributário

---

<sup>1</sup> SELIGMAN apud PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 47.

Nacional”, ou comumente conhecido pela sigla CTN. Apesar do CTN ter sido editado como lei ordinária, tem-se entendido que a Constituição de 1967, assim como a de 1988, a recepcionou enquanto lei complementar. Pode-se dizer, assim, que o CTN é lei ordinária com eficácia de lei complementar ou, por outra, que formalmente é lei ordinária e, materialmente, lei complementar, por versar matéria reservada pela constituição a esta última espécie normativa. O código cuida do imposto sobre a renda nos arts. 43 a 45. No primeiro desses dispositivos, o legislador explicitou o fato gerador ou hipótese de incidência do imposto, *verbis*:

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.

§ 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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

### **2.3. ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA**

O Perfil completo do imposto sobre a renda é conferido pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional e pelas leis ordinárias federais que dispõem sobre a exação. Desde a criação do tributo, em 1922, inúmeras leis e decretos-leis e, a partir de 1988, algumas medidas



provisórias foram editadas visando a sua normatização. Desse modo, as normas legais pertinentes ao IRPF encontram-se esparsas em diversos diplomas, o que dificulta a sua consulta e aplicação.

O poder executivo, ao regulamentar as leis que versam sobre o tributo, tem por hábito realizar uma verdadeira consolidação da legislação pertinente em vigor, de forma a facilitar sua consulta e aplicação. A regulamentação ora vigente está consolidada no Decreto 3.000/99, mais conhecido como Regulamento do Imposto de Renda, ou pela simples sigla RIR/99<sup>2</sup>.

### **2.3.1. FATO GERADOR**

O fato gerador do imposto está expresso no art. 43 do Código Tributário Nacional. O regulamento cuida de explicitar alguns exemplos de renda ou proventos tributáveis, sob a denominação genérica de “rendimentos tributáveis”. Nesse rol exemplificativo os rendimentos são apresentados conforme a respectiva fonte: trabalho assalariado; trabalho não assalariado; alugueis e royalties; atividade rural; pensão judicial; rendimentos recebidos acumuladamente; outros rendimentos e atualização monetária<sup>3</sup>.

O Regulamento (RIR/99) também lista, neste caso taxativamente, os rendimentos considerados isentos ou não tributáveis, sem no entanto distinguir uns dos outros (art. 39).

Vê-se que a relação supra inclui algumas situações típicas de não incidência, isto é, que se encontram fora do campo de incidência constitucional do tributo, mas que foram formalmente contempladas, por lei, com isenção.

---

<sup>2</sup> LEONETTI, Carlos Araujo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social. Barueri: Manole, 2003, p. 75.

<sup>3</sup> RIR/99, art. 72, do seguinte teor: “Para fins de incidência do imposto, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as situações previstas nesse Decreto.”

### **2.3.2. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS**

A base de cálculo do imposto é, em princípio, o valor líquido da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art 44). Para a determinação da base de cálculo efetiva do imposto, a legislação prevê a dedução, do rendimento bruto do contribuinte, de outras despesas além daquelas necessárias à produção à produção da renda ou proventos. Por sua vez, o rendimento bruto é definido no art. 37 do RIR/99 como “todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e, ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A base de cálculo efetiva do imposto, por sua vez, depende da modalidade de tributação, que pode ser mensal, anual (na declaração de ajuste), na fonte ou definitiva. Qualquer que seja a modalidade de tributação adotada, o imposto incide na data do pagamento ou credenciamento dos rendimentos, ainda que esses refiram a outro período.

O Brasil adotou o sistema de bases correntes e para tanto se faz necessária a apuração e recolhimento mensal obrigatório do imposto, por meio da sistemática denominada oficialmente de carnê leão, que veio unir-se à já adotada retenção do imposto na fonte. Assim, ao final do ano calendário o contribuinte terá pagado virtualmente todo o montante devido relativamente aquele ano, havendo eventualmente apenas um pequeno saldo a pagar ou a ser restituído.

Os rendimentos pagos ou creditados por pessoas físicas, ou por fontes no exterior, que não tenham sido tributados na fonte, ou seja, no Brasil, estão sujeitos à apuração e recolhimento

mensal obrigatório do imposto a cargo do contribuinte. Nesse caso, a base de cálculo do imposto é a diferença entre a somados rendimentos sujeitos à incidência mensal e a soma das deduções permitidas<sup>4</sup>.

Temos a seguinte estrutura de alíquotas e bases de cálculos em 2015:

<b>Base de Cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>	<b>Parcela a Deduzir do IR (R\$)</b>
<b>Até 1.903,98</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>De 1.903,99 até 2.826,65</b>	<b>7,5%</b>	<b>142,80</b>
<b>De 2.826,66 até 3.751,05</b>	<b>15%</b>	<b>354,80</b>
<b>De 3.751,06 até 4.664,68</b>	<b>22,5%</b>	<b>636,13</b>
<b>Acima de 4.664,68</b>	<b>27,5%</b>	<b>869,36</b>

O montante total do imposto devido serão resultado da soma dos valores de tributo correspondente a cada uma das faixas de base de cálculo. A porção da base de cálculo (ou sua íntegra, se for o caso) que não ultrapassar o limite de R\$ 1.903.98 não sofre a incidência de imposto. O tributo apurado deve ser obrigatoriamente recolhido pelo próprio contribuinte, até o último dia útil do mês imediatamente subsequente aquele em que os rendimentos foram auferidos<sup>5</sup>.

Anualmente, o contribuinte deve prestar ao fisco informações relativas à renda e proventos auferidos no ano calendário imediatamente anterior, assim como à sua evolução

---

<sup>4</sup> RIR/99, art. 110.

<sup>5</sup> RIR/99, art. 852.

patrimonial no mesmo período. Tais informações são materializadas em documento denominado de declaração de rendimentos ou declaração de ajuste anual.

A legislação pátria, acompanhando tendência mundial, contempla diversas hipóteses de rendimentos sujeitos a incidência na fonte, isto é, em que a responsabilidade pela apuração, retenção e posterior recolhimento do tributo é da fonte pagadora.

### **2.3.3 LANÇAMENTO E RECOLHIMENTO**

A constituição do crédito tributário, através do lançamento, é exclusiva da autoridade administrativa tributária, sendo um procedimento administrativo de análise e verificação, especialmente da ocorrência do fato gerador, como define o art. 142, CTN.

Apesar de ser uma atividade privativa da autoridade administrativa tributária, o sujeito *passivo tem a obrigação de prestar as informações ou os subsídios necessários (obrigações acessórias)*, para que a autoridade possa efetivamente realizar o lançamento, especialmente nas modalidades por declaração e homologação, como bem define o doutrinador Hugo de Brito Machado, citado pelo mestre Leandro Paulsen<sup>6</sup>.

Caso o contribuinte não cumpra com as obrigações acessórias ao não fornecer as informações necessárias ao lançamento tributário, este corresponderá ao montantes devido através de arbitramento, lançamento de ofício, abrangendo tanto o tributo (obrigação principal), como eventual penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória. Insta destacar

---

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 3. Ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2001, p. 702.

que existem 3 modalidades de lançamento tributário no Brasil: por declaração, por homologação e de ofício.

### **3. PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA**

Após breve apresentação da sistemática do Imposto de Renda no país, surge a necessidade de comentarmos o princípio da progressividade aplicado no referido imposto.

#### **3.1. FUNDAMENTOS**

A explicação do princípio da progressividade baseia-se na teoria econômica da utilidade marginal dos bens, que decresce em função do seu quantitativo.

Essa teoria defende que o ônus tributário deve ser repartido de tal sorte que todos arquem com o mesmo sacrifício. Isso significa que a utilidade de R\$ 1,00 não é a mesma para alguém que ganha mensalmente R\$ 50,00 e para alguém que ganha R\$ 5.000,00. A utilidade para o primeiro é muito maior do que para o segundo. Por isso, o segundo deve recolher mais reais para arcar com o mesmo sacrifício em que incorre o primeiro.

Com isso, os economistas verificaram que à medida que a renda cresce diminui a utilidade acrescentada ao total, pelo último real ganho. Sob o aspecto jurídico, ela se justifica como valor constitucional de redução das desigualdades econômico-sociais, ou como instrumento de realização do princípio constitucional da capacidade contributiva. A tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa a

igualar o sacrifício dos contribuintes. Mestre Geraldo Ataliba defende a progressividade como uma maneira de realização do princípio da capacidade contributiva, informador de imposto, acrescentando que assim como todos os impostos, sem exceção, são baseados na capacidade contributiva e assim passíveis de tratamento progressivo<sup>7</sup>.

Já o doutrinador gaúcho Alfredo Becker vislumbra a graduação da tributação como uma verdadeira forma de alcance da eficácia jurídica da capacidade contributiva, na medida em que o legislador ordinário é obrigado a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte<sup>8</sup>.

Na ótica do renomado jurista Ricardo Lobo Torres, a progressividade é a forma de justiça distributiva, cobrando-se desigualmente o tributo na medida em que se desigalam os contribuintes<sup>9</sup>. Valido ressaltar que para outros juristas, a progressividade é uma técnica, não um princípio, por meio da qual pode cumprir-se o princípio da igualdade. É consenso entre os juristas e economistas que a simples proporcionalidade, equidade horizontal, não resolve mais o problema da igualdade, devido ao princípio da utilidade marginal, o que significa que a medida que a renda cresce diminui a utilidade acrescentada ao total.

### **3.2. CONCEITO E FUNÇÃO**

Progressividade é uma das formas de graduação do tributo. Entre as diversas classificações do tributo existe a que leva em consideração a forma de determinação do valor

---

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da Revista de Direito Tributário. 1991, p. 49.

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo: Lejus. 1998, p. 54.

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2003, p. 29.

deste. O tributo, nessa classificação, pode ser fixo, ou graduado, e este pode ser proporcional, progressivo e regressivo. Existem ligeiras variantes dessa classificação na doutrina dos financistas e tributaristas. Há quem prefira referir-se apenas aos impostos, classificando estes em fixos, proporcionais e progressivos, simplesmente. Há quem coloque o tributo proporcional como espécie, ao lado dos graduados, que abrangeriam apenas os progressivos e regressivos. Em todas essas classificações, porém, é feita referência aos tributos progressivos. Existem profundas divergências a respeito dos efeitos, das vantagens ou desvantagens, entretanto, é inteiramente pacífico o entendimento a respeito do que seja a progressividade.

Alíquotas progressivas são aquelas que crescem quando cresce a base de cálculo, e regressivas são aqueles que diminuem quando cresce a base de cálculo do tributo, tendo, portanto, uma relação matemática crescente ou decrescente, conforme o vulto da coisa ou fato sujeito ao gravame fiscal.

É importante notar que a progressividade verifica-se sempre em relação ao mesmo contribuinte, e ao mesmo fato tributável. Consubstancia-se pela aplicação, no cálculo do imposto a ser pago por um mesmo contribuinte, de várias alíquotas, crescente na medida em que aumenta o fato tributável, ou base de cálculo do imposto.

Progressividade é “qualidade, caráter e condição do que é progressivo<sup>10</sup>” e consiste num aumento em razão de algum parâmetro. Dentro do direito tributário, pode-se dizer que a doutrina é um tanto uniforme na conceituação de progressividade e, também, de imposto progressivo. Assim, busca-se trazer conceitos, que podem diferir somente quanto a algumas nomenclaturas, mas não na ideia principal.

---

<sup>10</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 1236.

O princípio da progressividade disposto no art. 153, §2º, I, no entendo, também é, uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém, relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio determina a existência de diversas alíquotas para o imposto sobre a renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim o valor a ser pago a título de imposto de renda variará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota; neste caso a correlação se faz com o critério quantitativo da regra matriz da incidência tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a alíquota sobre ele incidente.

### **3.3.PROGRESSIVIDADE NO BRASIL**

No Brasil, a Constituição de 1934, em seu artigo 128, estabeleceu a progressividade para as transmissões de bens por herança ou legado, o que, porém, não foi repetido na Carta de 1946. Entretanto, o texto maior de 1946, em seu artigo 202, cristalizou a graduação dos tributos, além do princípio da capacidade contributiva e do critério da pessoalidade. A emenda Constitucional nº 18, de 1965 suprimiu o artigo 202 da carta de 1946.

Em 1988, volta a constar no texto constitucional brasileiro-art. 145, §1º- a expressão “os impostos serão graduados...”, donde se depreende que a progressividade para os impostos passou a ser obrigatória.

Professora Mizabel Derzi entende que essa expressão, aliada aos artigos 1º e 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o



patrimônio. Na atual Constituição, o conceito de igualdade não se vincula à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes<sup>11</sup>.

Com a Constituição de 1988, o imposto de renda exige obediência ao princípio da progressividade. É o que expressamente estabelece o art. 153, §2º, I: “o imposto previsto no inciso III (IR) será informado pelos critérios da (...) e da progressividade, na forma da lei”. Cumpre lembrar que, de acordo com o entendimento predominante da doutrina, mesmo que não tivéssemos esse dispositivo expreso, haveria a obrigação de observar a progressividade no imposto de renda, tendo em vista a exigência, prevista no art. 145, §1º da CF, que determina a graduação dos impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A quantidade de faixas de alíquotas que possui atualmente o IRPF demonstra a vertiginosa queda da correta utilização do princípio, quando já existiu 13 faixas de renda ao longo do tempo. Precebe-se que a progressividade andou bem até 1988. O sistema era mais justo que o atual, Em 1995, tivemos o caso de supressão da alíquota de 35% para a faixa de renda mais alta (acima de R\$ 14.000,00, aproximadamente à época) com o falacioso argumento do então presidente Fernando Henrique Cardoso, através da Lei 9250/95, que praticamente não teria contribuintes com rendimentos acima dessa faixa de valor. Percebe-se um evidente sinal de existência de evasão ou elisão fiscal, que a administração tributária deve coibir!

É contraditório observar no Brasil, com tamanha disparidade social e com uma absurda concentração de renda, ter um sistema de progressividade tão reduzido na tributação do imposto de renda. Não se trata de falta de política fiscal, pois a determinação política está no fato de se

---

<sup>11</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Capacidade contributiva e igualdade. *Revista do direito tributário* nº 56. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr-jun, 1991. P. 42.

manter a situação de acumulação e concentração de riqueza nas mãos de poucos. Não é por acaso que em nosso país a concentração de renda e riqueza é uma das maiores do mundo. Com essa sistemática progressiva o país caminha a passos largos na contramão da Constituição de 1988 e ainda na contramão da história da humanidade. É fato inquestionável que a maioria esmagadora dos outros países, conforme analisaremos a seguir, aplica a progressividade de forma contundente, com alíquotas variando em média entre 2% e 60%!

### **3.4.PROGRESSIVIDADE EM OUTROS PAÍSES**

Nos países europeus, onde a renda e a riqueza apresentam distribuição bem mais equânime entre as classes sociais e as diferenças econômicas são muito menores que as do Brasil, a progressividade continua sendo aplicada com grau muito maior que em nosso país.

Em relação aos Estados Unidos da América, Leonetti faz um perfil do imposto federal sobre a renda das pessoas físicas, que é interessante citar resumidamente. Basicamente, existem 5 tabelas, cada uma com 5 alíquotas (15%, 28%, 31%, 36% e 39,6%), que incidem de acordo com a variação da faixa da renda tributável (para cada tabela as delimitações das faixas são diferentes): contribuintes casados que declaram em conjunto e viúvos; contribuintes não casados que não são viúvos ou arrimos de família; e espólios. E, ainda, o imposto é calculado em etapas, incidindo para cada parte da renda a alíquota correspondente.

Um ponto importante é que ocorre anualmente o reajuste dos valores de renda tributável, constantes das tabelas, de acordo com a inflação verificada nos doze meses anteriores<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> LEONETTI, op cit, p. 121/123.

Depreende-se que a tributação no EUA se dá de modo muito mais progressivo e com a melhor observância dos princípios da igualdade, pessoalidade e da capacidade contributiva<sup>13</sup>.

Desta forma, da comparação com alguns países é possível, até mesmo necessário, sustentar a aplicação de uma maior progressividade no imposto de renda brasileiro que se apresenta de modo tímido e deficiente<sup>14</sup>.

No que se refere às pessoas jurídicas uma maior progressividade também reflete um aprimoramento da tributação, visto que, por ser um imposto pessoal que permite a dedução dos custos necessários a produção, sua aplicação com mais faixas e alíquotas é justa, por estar de acordo com a capacidade contributiva e a igualdade.

### **3.5.JUSTIÇA SOCIAL**

O assim chamado princípio da igualdade ou da isonomia tributária guarda íntima relação com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade e, em sede de imposto sobre a renda, também com os da generalidade, universalidade e progressividade.

O princípio da capacidade contributiva determina que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte uma carga tributária compatível com sua aptidão de pagar

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, notas à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 755.

<sup>14</sup> CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ- Teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999. P. 22.

tributos e de modo a não comprometer a sua subsistência pessoal e de sua família, aproximando-se, neste passo, do princípio da vedação de tributo confiscatório.

Já a pessoalidade (ou personalização) dos impostos clama pela estruturação destes de modo que determinadas características do contribuinte, tais como renda, patrimônio, número de dependentes, despesas médicas e com instrução, estado de saúde etc. Sejam tomadas em consideração.

Por seu turno, o princípio da generalidade exige que, como regra geral, todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, ao passo que a universalidade importa submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária.

Finalmente, a progressividade é vista como um refinamento do princípio da capacidade contributiva e, neste passo, do da igualdade tributária<sup>15</sup>. Conforme visto no capítulo 1, quase todos os países que tributam a renda empregam a progressividade, apesar de não existir consenso absoluto a respeito da conveniência de seu uso. No Brasil, sua adoção decorre de preceito constitucional (art. 153, §2º, I).

Infelizmente, apesar da ênfase que o constituinte emprestou ao tema, o exame da legislação brasileira relativamente ao IRPF demonstra que o respeito ao princípio da igualdade ainda deixa muito a desejar.

A legislação discrimina contribuintes em situação equivalente principalmente ao considerar algumas receitas não tributáveis apenas para determinadas categorias. Pode-se citar o auxílio alimentação e o auxílio transporte recebidos em pecúnia por servidores públicos federais;

---

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo:Saraiva, 1997. p. 136.

o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário e entre outros diversos.

A tributação integral das verbas de representação ou custeio das despesas necessárias para o exercício profissional percebidas por trabalhadores assalariados, ao passo que os não assalariados podem abater tais despesas de sua receita bruta. A tributação integral do auxílio-creche em dinheiro, enquanto a fruição do direito a creche gratuita não o é.

A progressividade, embora geralmente não seja vista como uma decorrência necessária da aplicação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, é sem dúvida um refinamento deste último e cumpre papel importante no auxílio à melhoria da distribuição da renda. Com efeito, a progressividade gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos) mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menos capacidade. Por seu turno, o emprego da proporcionalidade produz o primeiro efeito (quem pode mais, paga mais), mas não o segundo, uma vez que todos os contribuintes comprometem o mesmo percentual de seus rendimentos.

O uso da progressividade faz com que a alíquota efetiva, assim entendida à expressão percentual da razão entre valor de imposto devido e a soma dos rendimentos tributáveis, não seja a mesma para todos os contribuintes. Na verdade esta alíquota efetiva é tanto maior quanto maior for a base de cálculo do imposto. Em outras palavras: a progressividade faz com que as pessoas com grande capacidade contributiva sejam tributadas a uma alíquota efetiva maior, comparativamente aquela a que se sujeitariam em um sistema proporcional. De outra parte, os indivíduos dotados de pequena capacidade contributiva são tributados, sob a progressividade, a uma alíquota efetivamente inferior à que seria vigente na proporcionalidade.

O valor de tributo poupado representa assim um verdadeiro acréscimo nos rendimentos do contribuinte de menor poder econômico, às custas, obviamente, do aumento da carga fiscal daqueles dotados de maior capacidade contributiva. Pode-se afirmar então que o emprego da progressividade auxilia a melhorar a distribuição de renda e, neste passo, a garantir condições mínimas de vida aos contribuintes de baixo poder aquisitivo.

Vê-se de forma clara que a progressividade cumpre um importantíssimo papel na caracterização do IRPF como instrumento de justiça social. Com efeito, o uso de alíquotas progressivas, além de assegurar, em grande medida, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, auxilia na distribuição da renda e, por via de consequência, a garantir o mínimo social.

A timidez das alíquotas aqui praticadas, sendo a maior delas alcança modestos 27,5%, também contribui para que a tributação da renda das pessoas físicas, na prática, se comporte quase como se o sistema adotado fosse proporcional.

## **CONCLUSÃO**

A progressividade no imposto de renda consiste na graduação com base no nível de riqueza dos contribuintes, à medida em que aumenta a base de cálculo, aumentam-se as alíquotas e, conseqüentemente, o imposto a pagar. Pode ser usada através de diversas modalidades, devendo ser analisado o objetivo político, econômico e social do estado, além da Constituição Federal, para se chegar à melhor maneira de aplicá-la. Os impostos progressivos diferem dos impostos fixos: aonde há um valor único a pagar, dos proporcionais: que apresentam uma mesma alíquota

para todos os contribuintes, e dos regressivos: nos quais as alíquotas diminuem com o aumento da base cálculo.

Os sistemas tributários contemporâneos atribuem ao estado uma função redistributiva dado o seu caráter nitidamente social. O Brasil demonstra uma manifesta preocupação com a eliminação de discriminações e o combate às desigualdades econômicas e sociais. Neste contexto, deve ser buscada a igualdade material, que visa atenuar e minimizar as desigualdades consideradas ilegítimas para assim atingir a igualdade tributária.

O imposto de renda é uma das formas do estado buscar esta igualdade, visto que os contribuintes que se encontram em situações desiguais com base na capacidade contributiva têm tratamento diferenciado, isto é, a incidência de alíquotas maiores. Com efeito, a capacidade contributiva consiste em critério discriminador legítimo para igualar e desigualar os contribuintes, já que, quem demonstra uma maior capacidade para arcar com o ônus tributário para efetivamente mais.

Deve-se, também, levar em consideração que o sacrifício de uma pessoa com poucos recursos ao pagar uma fração de sua renda é maior do que o de outra pessoa que seja abastada ao pagar a mesma fração da sua.

A progressividade é uma arma tão eficiente e poderosa, para o alcance da distribuição de riqueza, democracia e dignidade humana, a ponto de a mestra mineira dizer que o imposto progressivo poderá ser o instrumento para uma revolução social.

O imposto pessoal e progressivo poderá ser o instrumento surdo e adequado para a referida revolução.

Neste sentido que verifica-se toda a beleza social no direito tributário, como uma verdadeira ferramenta de justiça social, podendo de fato realizar a distribuição mais justa, devolvendo a igualdade na tributação do imposto de renda, o imposto mais importante do cenário brasileiro.

Apesar de tentativas de ignorar a Constituição Federal do Brasil, no tocante a obrigatoriedade da progressividade no imposto de renda, ainda há esperanças de mudanças na mentalidade arrecadatória massacrante do nosso país, pela política de justiça social, pela justa distribuição de renda.

A mesma distribuição que no nosso país talvez seja o maior problema social, que aumenta a cada dia, provavelmente acarretado também pela supressão proposital do princípio da progressividade.

O estudo realizado comprovou a importância desses princípios e constatou que o mundo vem adotando o mesmo de forma maciça, principalmente em países com maior desenvolvimento e consciência social.

O presente trabalho demonstrou que a tributação da renda com o presente princípio é o início de uma verdadeira mudança social, diminuindo de forma concreta a desigualdade social em nosso país.

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.



ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Todas as constituições do Brasil*- 3 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. IRPJ- Teoria e prática jurídica. São Paulo: Dialética, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Capacidade contributiva e igualdade. *Revista do direito tributário* nº 56. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr-jun, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado, notas à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social*. Barueri: Manole, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 3ª ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

QUEROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda, requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.