



PUC-SP

**MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO  
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE DIREITO**

**ANÁLISE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IRPF**

Thais Simighini Alvarez

**São Paulo – São Paulo  
2022**

**Thais Simighini Alvarez**

**ANÁLISE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IRPF**

**Monografia apresentada na Faculdade de Direito da Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo – *Campus* Monte Alegre como  
requisito básico para a conclusão do Bacharelado em Direito.**

**Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho**

**São Paulo – São Paulo**

**2022**

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso apresenta como escopo uma imersão no direito tributário e no direito constitucional brasileiro procurando satisfazer um estudo crítico a respeito do princípio da capacidade contributiva em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Para tanto, percorrer-se-á a análise do referido imposto em perspectiva de sua base de cálculo e das alíquotas, comparativamente à idoneidade e viabilidade econômica dos contribuintes. Desse modo, verificar-se-á, partindo da do seu fenômeno histórico e da regra matriz de incidência tributária, a adequação das faixas estabelecidas nas mais recentes tabelas progressivas anuais do IRPF fundamentando-se na variação de renda média dos brasileiros nos últimos anos. Propõe-se enfrentar a problemática sobre a “deficiência” no ajuste dos parâmetros valorativos do IRPF que não haveriam acompanhando a evolução da inflação e do salário-mínimo; por conseguinte, uma certa parcela populacional que deveria residir na faixa de isenção tornou-se “contribuinte”. É de extrema relevância ressaltar: no que tange ao princípio informador da capacidade contributiva, revela-se fulcral a identificação, no caso concreto, da exequibilidade de o sujeito passivo do imposto suportar a obrigação tributária sem que dela decorra o sacrifício do indispensável. Disso, infere-se a importância do tema eleito, pois, ao descortinar a defasagem do ajuste de valores do IRPF em face do piso salarial e da corrente inflação, alumia-se uma violação ao mínimo vital. A capacidade contributiva encontra o seu limite quando a carga tributária exigida é irrazoável e passa a emanar efeitos confiscatórios, trazendo prejuízos sociais e danos às esferas dos mais diversos direitos fundamentais, dentre eles: a vida e a propriedade. Logo, busca-se explicitar um descompasso da incidência hodierna do IRPF no que concerne à capacidade econômica de inúmeros contribuintes; bem como uma transgressão à dignidade da pessoa humana, valor que orienta o regime constitucional do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Direito Tributário. Capacidade Contributiva. Imposto de Renda da Pessoa Física. Mínimo Existencial. Tabela Progressiva.

## ABSTRACT

This course conclusion work presents as scope an immersion in tax law and Brazilian constitutional law, seeking to satisfy a critical study regarding the principle of contributory capacity in relation to the Personal Income Tax (IRPF). To do so, the analysis of the aforementioned tax will be analyzed in the perspective of its calculation basis and rates, compared to the suitability and economic viability of the taxpayers. In this way, it will be verified, based on its historical phenomenon and the matrix rule of tax incidence, the adequacy of the ranges established in the most recent annual progressive tables of the IRPF based on the variation of the average income of Brazilians in recent years. It is proposed to face the problem about the “deficiency” in the adjustment of the valuation parameters of the IRPF that would not have followed the evolution of inflation and the minimum wage; therefore, a certain portion of the population that should have resided in the exemption band became “taxpayer”. It is extremely important to point out: with regard to the informing principle of ability to pay, it is crucial to identify, in the specific case, the feasibility of the taxpayer to bear the tax obligation without resulting in the sacrifice of the indispensable. From this, the importance of the chosen topic can be inferred, since, by revealing the lag in the adjustment of IRPF values in the face of the salary floor and current inflation, a violation of the vital minimum is illuminated. The contributory capacity finds its limit when the required tax burden is unreasonable and begins to emanate confiscatory effects, bringing social harm and damage to the most diverse spheres of fundamental rights, among them: life and property. Therefore, we seek to explain a mismatch of the current incidence of the IRPF with regard to the economic capacity of numerous taxpayers; as well as a transgression to the dignity of the human person, a value that guides the constitutional regime of the Democratic State of Law.

Keywords: Tax Law. Contributory Capacity. Personal Income Tax. Existential Minimum. Progressive Table.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>1. O IMPOSTO DE RENDA EM SUA DIMENSÃO CONSTITUCIONAL E HISTÓRICA ...</b>	<b>8</b>
1.1 Uma breve digressão histórica .....	8
1.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária do IR .....	10
1.3 Princípios Constitucionais do IR.....	17
1.4 O Princípio da Capacidade Contributiva .....	19
1.5. O mínimo existencial.....	24
<b>2. O ÂMAGO DA PROGRESSIVIDADE E DO MÍNIMO EXISTENCIAL EM FACE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>27</b>
2.1 O espírito da graduação e a progressividade.....	27
2.2 A tabela progressiva do IRPF .....	37
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>42</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>43</b>

## INTRODUÇÃO

Reza no artigo 1º da CR/1988 que a Constituição da República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se sob o regime do Estado Democrático de Direito, fundando-se no princípio da dignidade da pessoa humana. Tal valor se espraia ao longo do ordenamento jurídico, orientando os mais diversos sistemas, inclusive o tributário. Neste, identifica-se os ideais de segurança jurídica e de proteção à confiança do contribuinte acerca da previsibilidade do mandamento. Nessa toada, trilha-se o princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da CR/1988 e de um modo mais específico voltado à tributação, nos termos do artigo 150, I, da CR/1988. Seria, pois, a lei o veículo instituidor de tributos com condão para, eventualmente e dentro dos parâmetros constitucionais, majorá-lo, mediante ato realizado pelo Poder Legislativo.

Ensina Paulo de Barros Carvalho que à semelhança da norma jurídica dos mais variados campos do direito, a norma jurídica tributária estabelece juízos hipotéticos enlaçando determinada consequência à realização condicional de um determinado evento. A relação ocorre pelo critério deontológico, na perspectiva do “dever ser”, cujo fim é, em última medida, e tratando da fiscalidade, o ingresso dos recursos nos cofres públicos. Compõem-se as normas tributárias pela estrutura lógica de uma hipótese de incidência e sua respectiva consequência lógica. Destarte, alvorece a emblemática Regra Matriz de Incidência Tributária. Na qual é descrito no aspecto da hipótese certos fatos jurídicos conectados a um dever jurídico tributário e, por sua vez, na consequência o dever propriamente dito, bem como a obrigação tributária a ser satisfeita.

Marca-se que a partir de um comportamento contextualizado em certo tempo e espaço, dá-se a consequência de caracterizar determinada pessoa, em razão de sua expressão econômica, no enquadramento de uma relação jurídica tributária. No específico caso do imposto de renda, núcleo temático do presente trabalho, assinala-se a relação jurídica graças a constatação de um acréscimo patrimonial, advindo do ato de se auferir “renda” ou “proventos de qualquer natureza”.

Não obstante, é relevante expor que o artigo 153, II, § 2º, da CR/1988 dispõe ao IR como princípios informadores a generalidade, a universalidade e a progressividade. Portanto, tais valores deve nortear a produção normativa do referido imposto. Infere-se que o imposto de

renda não poderá aspirar seletividade, onerando à maior determinados acréscimos patrimoniais em relação a outros. É fundamental que se tome a renda como um todo, submetendo-a, em relação aos seus incrementos, sob um mesmo tratamento, com base na capacidade tributária demonstrada pelo contribuinte.

Destarte, é aplicada uma tabela com alíquotas crescentes uma só vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial alcançado em determinado exercício financeiro. Em face da progressividade, as alíquotas devem ser mais expressivas na medida em que for maior a renda ou proventos de qualquer natureza passíveis de tributação. Ocorre que a não atualização devida da tabela progressiva do imposto de renda acarreta prejuízos à sociedade, colocando em xeque a Justiça Social. Na proporção em que a inflação se tornava mais robusta e os salários subiram a curtos passos, a defasagem dos seus parâmetros exprimia, como consequência, cada vez um número maior de pessoas a perderem a isenção, sendo elas incluídas em faixas nas quais se determinava o pagamento do tributo. Outrossim, aquelas que já estavam na condição de contribuinte passariam a arcar com um percentual maior de imposto de renda.

Ademais, no início de 2022, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco) levantou a estimativa pontuando quinze milhões de brasileiros, os quais deveriam se encontrar isentos, serem tributados pelo IRPF, em razão de a tabela não sofrer correções nos últimos anos, passando a acumular 134,53% de defasagem. Na ocasião, Samir Nehme, o presidente do Conselho de Contabilidade do Rio (CRCRJ), pronunciou o fato de a ausência do ajuste corroborar o aumento da desigualdade social, visto que a alíquota de 7,5%, disposta na primeira faixa de cobrança, retiraria da população vulnerável um valor expressivo às práticas do cotidiano.

Urge, pois, a necessidade de revisão e atualização da tabela progressiva com o fim de reprimir a violação ao princípio do não confisco e ainda garantir a toda a população a consecução do mínimo existencial. Cabe lembrar que o fim arrecadatório dos cofres públicos se presta à obtenção de receitas a serem destinadas para a implementação do Bem-Comum, finalidade precípua do Estado Democrático de Direito. Se inobservada a real capacidade de suportar tributos de um contribuinte, ou seja, criar óbices à efetiva progressividade, o Poder Público estará em desarmonia com o ideal de avanço civilizatório, impondo barreiras, em última medida, para a satisfação do valor da dignidade da pessoa humana.

# 1. O IMPOSTO DE RENDA EM SUA DIMENSÃO CONSTITUCIONAL E HISTÓRICA

## 1.1 Uma breve digressão histórica

É incerto o momento em que irrompeu de maneira embrionária o Imposto de Renda. Concebendo, entretanto, o aspecto de se quantificar renda, núcleo basilar do referido tributo, não seria incorreto pressupor que sua origem suceda o surgimento da moeda. Faz-se essa suposição em razão de as relações de troca de produtos e serviços não guardarem parâmetros precisos para medir a renda. Apesar de alguns historiadores estimarem a ocorrência de tal tributo desde os tempos da Roma Antiga, predomina-se o entendimento de que o precursor do IR se trataria da Décima Scalata no século XV d.C., dentre os autores que defendem essa posição destaca-se Djalma de Campos (O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda, 1994)<sup>1</sup>. A começo, o referido instituto apresentaria incidência, sobretudo, na capitalização, embora tingido pela característica da progressividade se valesse da renda enquanto índice para se apurar o tributo.

No ano final do século XVIII e início do século XIX, logo após a Revolução Francesa e advento da História Contemporânea, foi desenvolvido na Inglaterra um tipo de imposto que visava obter recursos para o fim de financiar a guerra travada contra Napoleão Bonaparte. Na ocasião, o primeiro-ministro britânico William Pitt haveria instituído o *income tax*. Em termos de inovação, trouxe definitivamente à ordem tributária a “renda” na qualidade de base de cálculo de um tributo. Após a derrota de Napoleão, o imposto foi temporariamente extinto. Contudo, restabeleceu-se, a princípio em caráter provisório, nos períodos em que os ingleses passavam por crises econômicas. Da experiência tomada, e em razão do seu sucesso enquanto mecanismo de arrecadação, foi consagrado um imposto permanente na Grã-Bretanha e serviu de inspiração aos demais países europeus.

Na medida em que o imposto de renda era difundido ao longo do mundo, se assinalava uma quinta etapa no curso histórico da tributação, que sem seu início passou pela tributação do indivíduo, depois atingiu o seu patrimônio, em sequência a despesa pessoal, o produto do

---

<sup>1</sup> CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994

capital, até alcançar os rendimentos de cada cidadão (Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tibery, 1994).

Especificamente a respeito da origem do imposto de renda no Brasil, Augusto Olympio Viveiros de Castro (História Tributária do Brasil, 1989)<sup>2</sup> afirmou que são percebidos os seus prístinos resquícios desde a ocasião do período colonial. Nesse momento, havia um tributo denominado décima secular, o qual recaía sobre a renda na medida de 10%, sujeitando na relação jurídica tributária quaisquer brasileiros que satisfizessem a referida base de cálculo. A título de curiosidade, cabe citar a lei nº 317/1843 que dispunha a primeira previsão de um imposto de renda no país, embora não se valesse expressamente dessa terminologia. Assinalava-se como um imposto, portanto um tributo não vinculado às atividades do Estado, de caráter progressivo sobre os vencimentos identificados pelos cofres públicos, com uma assemelhada tributação exclusiva da fonte. Em termos definitivos, o IR apenas aconteceu em 1922, por intermédio do deputado Antônio Carlos que realizou a propositura de substituição de certos tributos constados em lei orçamentária, atribuindo enfoque a incidência tributária na renda global. Alvorece, em decorrência, o imposto de renda no Brasil com a publicação da lei nº 4.625/1922, que só passaria a expressar efeitos arrecadatórios em 1924.

Em nível constitucional, a Carta Magna de 1934, promulgada durante a Era Vargas, foi a pioneira em determinar a competência privativa da União para decretar o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, excetuando a renda cedular de imóveis. Tal exceção, todavia, foi removida na Constituição de 1937. No ano de 1957, ocorreu uma alteração relevante em plano infraconstitucional, introduzindo um aparelho que visava descontar na fonte o que se verificaria como rendimentos do trabalho assalariado. Por falar em sistema, a Constituição de 1967, durante a Intervenção Militar, trouxe de forma inaugural um capítulo dedicado à tributação, caracterizando o “sistema tributário” após o advento do CTN em 1966, entretanto, retirou de seu alcance a ajuda de custos e diárias dos cofres públicos.

Derradeiramente, a Carta Magna de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, implementou no período de reabertura democrática consideráveis mudanças no que tange a concepção de operacionalidade do imposto de renda, sobretudo no que concerne a sua base principiológica. No artigo 153, II, § 2º, I da CR/1988 o legislador atribuiu a União a competência de instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, havendo como

---

<sup>2</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro. História Tributária do Brasil. 2.<sup>a</sup> ed. Brasília: ESAF, 1989.

valores informadores a generalidade, a universalidade e a progressividade. Logo, percebe-se que historicamente o imposto de renda foi idealizado como uma espécie tributária calcada na capacidade econômica do contribuinte, no sentido de que é maior a incidência do tributo na razão em que é mais expressivo o acréscimo patrimonial de renda ou proventos de qualquer natureza auferidos.

## 1.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária do IR

A Regra Matriz de Incidência Tributária consiste em um imperativo de padronização de conduta que procura estabelecer disciplina à relação jurídico-tributária entabulada entre o fisco e os contribuintes. Trata-se, nesses termos, de uma norma jurídica de caráter geral e abstrato vocacionada à sistematização da ordem tributária, enquanto mecanismo redutor de complexidades, na proporção que limita a semântica das interpretações viáveis para corroborar a caracterização de um fato jurígeno, o qual implique na obrigação de se pagar tributos. Ademais, já ensinava Geraldo Ataliba que a estrutura da norma jurídica não se distancia das prescrições jurídicas de uma forma geral<sup>3</sup>. A seu tempo, Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> aduz que:

[...] a regra-matriz, enquanto forma, reúne aquilo que há de constante, de homogêneo, de permanente, de imutável, ao passo que o conteúdo, por outro lado, será sempre algo contingente e acidental, variável e heterogêneo. É bem verdade que a regra-matriz, considerada em sua inteireza existencial, na sua conformação real, ostenta a integração da forma com o conteúdo, elementos que se coimplicam de modo irremediável: como entidade de existência histórica, localizada em tempo e espaço determinados, a regra-matriz aparecerá permanentemente constituída pela união indissolúvel entre forma e conteúdo.

A Regra Matriz é constituída por dois aspectos: a hipótese e o consequente. Em se tematizando a hipótese, percebe-se um critério descritivo o qual traz a previsão da ocorrência de um fato. No que tange ao imposto de renda, o referido fato será a aferição de renda. Nele, outrossim, residiriam o critério material, o critério temporal e o critério espacial. A seu turno, o consequente seria marcado pelo atributo prescritivo, destinado a determinar os sujeitos da

---

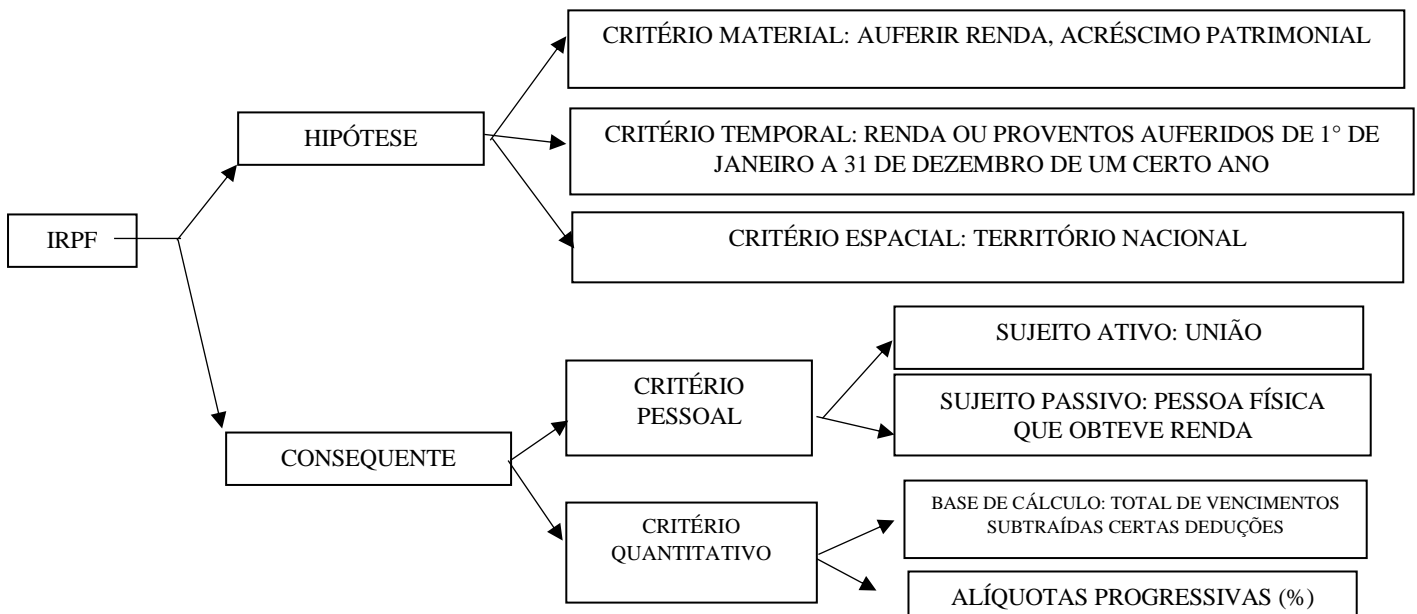
<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2000

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista dialética de direito tributário*, 1999.

relação jurídica tributária em seu critério pessoal e definir o objeto da prestação, assinalando o aspecto quantitativo.

Roque Carrazza (Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos, 2009)<sup>5</sup> alumia que de forma sintética o imposto de renda se caracteriza: I. em seu aspecto material em razão do acréscimo de patrimônio, ou seja, pela disponibilidade de riqueza nova; II. em seu aspecto temporal pela exigência de um termo inicial e de um termo final, marcado pelas rendas e proventos de qualquer natureza auferidos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de um certo ano; III. em seu aspecto espacial, o âmbito do território nacional, posto que se trata de um tributo de competência da União. Encerrados os critérios que estão abrigados na hipótese, passa-se a examinar o conseqüente. IV. Em seu aspecto pessoal, há, de um modo geral, o sujeito passivo denominado contribuinte, podendo tanto consistir em uma pessoa natural quanto jurídica, bem como o sujeito ativo a União Federal. Ressalta-se ainda que ao adquirir relevo o tripé da progressividade, da universalidade e da generalidade, consoante ao artigo 153, II, § 2º, I da CR/1988, conjugado com o artigo 145, §1º, da CR/1988, foi atribuído ao IR um caráter pessoal que o gradua conforme a capacidade econômica dos contribuintes, aperfeiçoando a distribuição de carga fiscal entre eles. V. Por fim, o aspecto quantitativo guarda a fórmula para a determinação do seu objeto por meio da base de cálculo e da alíquota.

Em termos didáticos, constrói-se a estrutura da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda pessoa física de modo esquematizado:



<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. ver., ampl. E atual. São Paulo: Brasil, 2009.

A respeito do aspecto material, aplica-se a relação jurídica tributária orientando-se pelo verbo “auferir” e o seu complemento: renda ou proventos de qualquer natureza, cujas acepções jurídicas merecem um breve aprofundamento. Para tanto, cabe investigar em que consiste propriamente os núcleos: a renda e os proventos de qualquer natureza, no que importa a incidência do imposto de renda.

Traz o artigo 43, I e II, do CNT/1966 que a renda consistiria no produto do capital, do trabalho, ou de ambos conjuntamente. Explica Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 2002)<sup>6</sup> que a ideia de faturamento, patrimônio, capital, lucro, resultado e ganho, moldam a construção da “renda”, apesar de o texto constitucional não a traçar expressamente. Dentre as três correntes doutrinárias que buscam tematizar a renda: Teoria da Fonte, Teoria Legalista e Teoria do Acréscimo Patrimonial, prevaleceria a última, segundo a qual estaria incorporado à noção de renda todo o ingresso líquido de bens materiais, imateriais ou serviços que podem ser objetos de avaliação pecuniária os quais resultam em incremento líquido na porção patrimonial de determinado indivíduo. Já os proventos de qualquer natureza espelhariam residualmente e de forma ampla o acréscimo patrimonial não enquadrado na categoria da renda, aproximando-se, não obstante, do que seria o resultado, lucro ou crédito. Este ainda poderia ser identificado como o fruto de um acréscimo patrimonial decorrente de uma atividade que já cessou, porém ainda produz como efeitos a obtenção de rendimentos, como os benefícios de origem previdenciária, como as pensões e a aposentadoria.

Eis o núcleo lógico estrutural da proposição normativa:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \longrightarrow [Cp.(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

No qual: “D” caracteriza a cópula deôntica, “Cm” se trata do critério material, formado por verbo “v” somado ao complemento “c”, “Ct” marca o aspecto temporal e “Ce” o espacial; “Cp” exprime o critério pessoal, “Sa” e “Sp”, respectivamente, os sujeitos ativo e passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” e “al” a base de cálculo e a alíquota.

Ensina Lucas Galvão Britto<sup>7</sup> que o antecedente da regra matriz, caracterizado pela expressão [Cm(v.c).Ce.Ct], é tingido pela primeira parte do juízo hipotético condicional que ordena as relações tributárias. O primeiro critério que o cerca é o critério material, responsável pela descrição de um comportamento que no centro de um suporte fático justifica a incidência

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

<sup>7</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. O Lugar e o Tributo Ed. Noeses. São Paulo, 2014.

de um tributo. Percebem-se os problemas oriundos da compreensão deste critério pela perspectiva da semântica, ou seja, pelo alcance de todos os termos empregados está relacionada com a medida de clareza atribuída aos comandos e enunciados que determinam a conduta. Seria, pois, a regra matriz definida pela técnica de significação dos seus componentes a partir da norma jurídica, traçando uma organização lógica do processo interpretativo para amplificar o seu rendimento. Para tanto, deve-se acomodar a fórmula em uma estrutura mínima e irredutível, que retrataria em sentido completo as ideias previsões do mundo do “dever ser”, deontologia. Outrossim, a dimensão do seu bom êxito se deve a capacidade de operar como um “mapa” da norma de incidência de um tributo, funcionando como um dispositivo conciliador de diferentes comandos normativos.

Ao se valer do termo “critério” para designar os elementos constitutivos da regra matriz, faz-se a cognição de procedimentos lógicos intercalados à subsunção e a implicação. Na primeira, também entendida por “inclusão de classes”, é reconhecida uma intercorrência concreta de caráter social, devidamente situada no tempo. Já a segunda implica a tese, corporificando, em si, a relação jurídica tributária.

Tipicamente, a maior parte dos debates instalados na doutrina e jurisprudência dizem respeito à delimitação do alcance de certo conceito. Termos como “renda”, “insumo” ou “serviço” ainda geram grandes margens para a vagueza e ambiguidade. Para superar o presente óbice, muitas vezes o texto legal procura explicitar as propriedades de tais conceitos para trazer à luz as suas características específicas. A partir de um conjunto de significados encadeados que permitem o intérprete subsumir o conceito, forma-se a definição, a qual espelhará ulteriores estudos e decisões sobre a abrangência tributária.

Acerca do tema, é relevante trazer que foi decidido pelo STF no RE 346.084 a necessidade de incorporação dos conceitos infralegais pela Constituição da República, no caso versava-se a respeito daquilo em que se consistiria no “faturamento”. Concebeu-se no voto do Ministro César Peluso:

Não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico,

será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado super que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico<sup>8</sup>.

Desse modo, observou-se que se encontra o legislador infraconstitucional vinculado aos ditames da Constituição, em destaque ao princípio da legalidade, do mínimo existencial e da capacidade contributiva, valores que mais adiante serão aprofundados, os quais servem como freios para se evitar exações constitucionais e ampliações de base de cálculo que poderiam passar a tributar o patrimônio do contribuinte ao invés da sua renda.<sup>14</sup>

Sob a ótica do Direito Tributário, Roque Carazza ainda adverte que a conceituação de renda e proventos não é coincidente com a economia, a qual estaria a considerar qualquer que fosse o acréscimo patrimonial passível de sofrer tributação. Juridicamente há desenhado um contorno mais restrito: apenas seria tributável o acréscimo de patrimônio que em determinado momento atente aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, prestigiando, destarte, a vida, a dignidade da pessoa humana, a propriedade, bem como toda gama dos direitos sociais e individuais, concebidos desde o preâmbulo da hodierna Carta Magna.

Dessa maneira, o critério descritivo, ou seja, a hipótese caracterizaria o comportamento de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, abrangidos na moldura principiológica constitucional, condicionados a certo lapso de tempo de um exercício financeiro, concretizado universalmente no âmbito do território nacional.

Acerca do tema, Paulo de Barros Carvalho ensina que a Regra Matriz de incidência Tributária não carrega na hipótese a descrição de um evento determinado, o que em verdade seria peculiar às normas individuais e concretas. Antes, haveria alusão a uma classe de eventos, na qual seriam encaixados inúmeros acontecimentos concretos. Sendo a “subsunção” a operação lógica de se incluir um elemento em uma classe.

Passa-se a brevemente discutir de modo mais aprofundado o critério espacial. Paulo de Barros Carvalho contempla-o como o intervalo espacial em que se é verificado o comportamento descrito materialmente, não sendo meramente um conceito empírico, em razão de requerer certa experiência externa: determinado local, área específica e alcance territorial. Especificamente o imposto de renda, como já mencionado, por se tratar de um tributo cuja União é o sujeito passivo, apresenta abrangência em todo o território nacional. Cabe ressaltar

---

<sup>8</sup> Supremo Tribunal Federal – Voto Ministro César Peluso, no RE 346.084.

que esse atributo explana a categoria de lugar construída no bojo da regra matriz de incidência tributária. Frisa-se que se apartam o critério espacial e o campo de eficácia da lei tributária. O *discrímen* consiste no fato de o “espaço” se estabelecer no antecedente, na hipótese da norma, enquanto os “efeitos” se devem a sua completa exequibilidade, em já considerando o consequente. Tomar tal distinção, evitar resvalar em equívocos sobre os contornos do princípio da territorialidade.

A seu turno, o aspecto temporal é constituído pelo enunciado que se presta à apuração do instante em que ocorreu o fato jurídico tributário. Embora o fato se consume em um só instante, a norma busca ficcionar uma apreensão cuja duração verificada seja registrável para a constatação do acontecimento jurígeno, podendo ser ele tingido por um fato gerador instantâneo, continuado ou complexo, este último decorrente de um extenso processo de desenvolvimento de inúmeras unidades de tempo, servindo frequentemente como fundamento para a percussão fiscal.

Partindo-se para o consequente, é contemplada a expressão: [Cp.(Sa.Sp).Cq(bc.al)], a qual comporta dois critérios: o pessoal e o quantitativo. Compreende a carga de prescrição tributária em seu sentido estrito, marcada por uma “obrigação”. No aspecto pessoal, residem o sujeito ativo e o sujeito passivo, conforme já esquadrinhado. Sendo comumente o primeiro uma Pessoa Política de Direito Público Interno, cuja identidade é contingente e não necessária, confundindo-se, eventualmente com a pessoa instituidora da norma tributária. E o segundo é o contribuinte, identificado pelo comando que o caracteriza legalmente na relação pela prática de um ato relevante ao sistema tributário, ou responsável tributário. Em suma, o sujeito passivo é aquele de quem se pode exigir tributos, desde o momento em que praticou a situação descrita no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Sobre a forma de se operar a subsunção tributária, é notória a importância do critério quantitativo, pois, alinhado ao pessoal dentro do consequente, destaca o imposto de renda em relação ao princípio informador dos impostos: o princípio da capacidade contributiva. Explorando de forma mais detalhada o aspecto quantitativo, passa-se a identificá-lo como o centro em que se converge o direito subjetivo do qual é titular o sujeito ativo, bem como há atrelado em perspectiva ao dever jurídico do sujeito passivo um valor patrimonial exprimido em pecúnia, que se presta como parâmetro das relações tributárias deste específico imposto.

Paulo de Barros Carvalho ainda esclarece que a base de cálculo confere a grandeza do prescritor da Regra Matriz de Incidência Tributária, mensurando a força de comportamento

evidenciado no núcleo do fato jurídico, compondo com a alíquota o valor da prestação em pecúnia. Em termos funcionais, se presta à medição das proporções reais do fato para constituir a específica determinação de uma possível dívida, confirmando, infirmando ou afirmando o real critério material para se descrever o antecedente da norma. Serve a base de cálculo para confirmar, mensurar e objetivar, em termos econômicos, o critério material dos tributos. Logo, apesar de se encontrar no consequente, a base de cálculo irradia a semântica para a expressão definitiva da hipótese de incidência<sup>9</sup>. O binômio pode se fazer, para além de com o aspecto material, também com o aspecto espacial e o temporal, compondo uma trinca de robustas variáveis da hipótese.

De forma própria no que concerne ao Imposto de Renda em que é contribuinte uma Pessoa Física, a base de cálculo pode ser identificada no artigo 8º da lei nº 9.250/1995 e consiste na diferença entre a soma dos rendimentos tributáveis obtidos durante o ano-calendário, excetuando os isentos, os não tributáveis e os tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, bem como às deduções que são autorizadas na lei. As referidas deduções objetivam a adequação do ônus tributário em relação à capacidade contributiva individual.

Por sua vez, a alíquota compreende o componente de caráter aritmético voltado para determinar o objeto da prestação pecuniária. Desse modo, no caso do imposto de renda, acusa-se uma fração, um percentual de grandeza da base impositiva atribuído pelo Poder Público mediante lei. Nesse sentido, a legislação do imposto de renda define o montante a ser deduzido do tributo devido, de acordo com os rendimentos auferidos para que, ao se conjugar com as alíquotas, forme tanto o surgimento das chamadas alíquotas nominais, quanto das alíquotas efetivas, com o fim de obter maior progressividade à tributação.

Revela-se fulcral ressaltar, em harmonia com o pensamento de José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, 2006)<sup>10</sup> que o imposto de renda, na contemporaneidade, é o mais rentável do sistema tributário nacional, abarcando toda a disponibilidade econômica ou jurídica oriunda da maneira como ocorre o rendimento do capital, do trabalho, ou de ambos, bem como todo acréscimo em relação ao patrimônio de uma pessoa física ou jurídica. Logo, consiste em um imposto que para além de captar receita aos cofres públicos, em virtude da sua flexibilidade de incidência, mostra-se apto à promoção da expansão

---

<sup>9</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na Era da Técnica como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. Ed. Noeses. São Paulo, 2019.

<sup>10</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 27a. edição – São Paulo: Malheiros, 2006.

econômica e da correção das desigualdades da distribuição de renda social entre brasileiros das mais diversas regiões e localidades do país. Contudo, trata-se este de um horizonte constitucional ainda não concretizado, pois, o modo como é administrado leva-o a incidir de forma mais onerosa nas classes média-baixa e média-alta, com maior impacto do que nas classes de renda mais elevada.

### **1.3 Princípios Constitucionais do IR**

O IR, enquanto imposto, deve observar todos os princípios constitucionais tributários. Desse modo, a ele se aplicam os valores da legalidade, da anterioridade, a irretroatividade, a isonomia, do não confisco e da capacidade contributiva. Enfatiza-se que servem os princípios para definir a moldura dos limites do poder de tributar, com o fim de atingimento da segurança jurídica, no sentido de afastar potenciais abusos do Estado, além de parear as forças do Poder Público e dos contribuintes, estabelecendo, em última medida, balizas para a cobrança. Nesse sentido, postula-se imperioso que o imposto de renda seja instituído ou majorado mediante lei, respeitando o prazo de noventa dias (anterioridade anual)<sup>11</sup> não retroagindo ao passado, espelhando, pois, efeitos prospectivos, sob o oferecimento de tratamento igual para contribuintes em situação equivalente, sem que neles recaia carga tributária irrazoável, de maneira a respeitar as suas forças econômicas individuais.

De toda sorte, para além dos princípios gerais, o imposto de renda contempla princípios específico, os quais já foram citados no presente trabalho, porém, no presente subcapítulo serão devidamente explanados com maior vagar.

Enuncia o artigo 153, II, § 2º, I da CR/1988 que a União Federal, Pessoa Jurídica de Direito Público Interno competente para instituir o imposto de renda, deverá fazê-lo respeitando três pilares: a universalidade, a generalidade e a progressividade.

A início, o princípio da universalidade aclara o fato de o imposto de renda incidir sobre todas as rendas e proventos de qualquer natureza auferidos pelo contribuinte no período-base, em observância ao descritivo da Regra Matriz de Incidência Tributária, sobretudo, no que tange ao seu aspecto material. Apenas compreenderiam ressalvas, as imunidades e isenções. O

---

<sup>11</sup> É importante expor que o imposto de renda, por força do artigo 150, § 1º, da CR/88 constitui exceção à anterioridade nonagesimal, obedecendo apenas ao princípio da anterioridade simples, também referido como princípio da anterioridade anual.

referido valor é de grande importância na proporção que marca a impossibilidade de distinção entre todo o conjunto de componentes do patrimônio do contribuinte. Sobre o aspecto temporal, atribui a noção de acréscimo patrimonial dentro de um determinado lapso de tempo, inviabilizando a tributação apartada. Logo, essencialmente é marcado por dois principais predicados, sendo eles: a impossibilidade de diferenciação das rendas do contribuinte no que versa à materialidade, bem como a base de cálculo e, derradeiramente, veda a tributação em ocasião diferente da eleita em processo legislativo como momento de apuração.

A seu turno, a generalidade advém do princípio da igualdade, caracterizando que a incidência e cobrança do imposto de renda deve ser proporcional à capacidade do sujeito passivo incluído na relação jurídica tributária. Portanto, volta-se, principalmente, ao consequente da Regra Matriz com o viés de conservar íntegro e aplicável o princípio informador da capacidade contributiva. Destarte, norteia o dever de não discriminação subjetiva ao se instituir ou exigir o adimplemento de um tributo, onerando indistintamente todos que auferirem renda e proventos de qualquer natureza, independentemente de qual seja a origem, aparência, sexo, idade, ou qualquer outro atributo do contribuinte. Frisa-se, ainda, que o imposto deve incidir sobre o incremento patrimonial de pessoas físicas ou jurídicas, não sobre o próprio patrimônio.

Por fim, o princípio da progressividade (OLIVEIRA, 2020)<sup>12</sup> indica que quanto maior se mostrar a base de cálculo do imposto de renda, maior potencialmente é o sinal de riqueza do sujeito passivo, logo, igualmente mais elevada deverá ser a alíquota para a definição do valor a ser demandado na relação jurídica tributária. Tal qual a generalidade, há um fundo de ideal isonômico dentro da progressividade, o que se verifica pelo intuito de entabular dentro do sistema da tributação a obrigação de se distinguir os contribuintes conforme a maior, ou menor capacidade de pagar tributos. A análise da progressividade exige um olhar atento para o consequente, especificamente às alíquotas situadas no aspecto quantitativo. A título de exemplo, na tabela progressiva do IRPF de 2022 definem-se enquadrados na faixa de isenção contribuintes que obtém mensalmente até R\$ 1.903,98. Caso determinado sujeito passivo passasse a receber 1.903,98, tecnicamente avançaria para a primeira faixa de cobrança do imposto de renda, cuja alíquota seria de 7,5%. Contudo, o rendimento que ligeiramente excede a faixa de isenção não é compatível com a aplicação do referido percentual. Ocorre que apenas

---

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. Vol. 1. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Brasil, 2020.

se aplicaria 7,5% sobre o rendimento que excede o limite da primeira faixa, compreendendo ainda todo o rendimento restante como isento.

No entanto, restam ainda críticas ao modo como se estruturou a progressividade na tabela do IRPF. Por mais que as alíquotas estejam graduadas em ao menos quatro quotas nominais: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, a última faixa, que acusa maior incidência de tributação é relativamente baixa. Com o fim de exemplificar a crítica, enaltece que se aplica a alíquota de 27,5% tanto para um sujeito passivo cuja renda é de R\$ 10.000,00 quanto para aquele cuja renda é de R\$ 1.000.000,00. Dessa forma, há um horizonte constitucional de progressividade norteado para a relação jurídica que envolve o imposto de renda, porém, na prática, encontra distorções. A tabela de fato se mostra progressiva para rendas mais baixas, sobretudo da classe média-baixa e classe média. Todavia, o mesmo parâmetro se revela regressivo para rendas mais altas, cobrando proporcionalmente menos de contribuintes atrelados à classe alta.

Disso resta a indagação: é de fato o imposto de renda um imposto progressivo? Para refletir sobre a questão, é importante notar que ao lado do princípio da progressividade, habita o princípio da seletividade, este último, orientando excepcionais espécies de impostos. Dentre eles, evidenciam-se: o ICMS e o IPI, chamados, outrossim, de impostos proporcionais, cujas alíquotas variam conforme a essencialidade do produto. Observa-se ainda que nesses dois supracitados tributos indiretos, o ônus tributário repercutiria no consumidor final. Assim, quanto mais essencial for o produto, com o fim de facilitar o seu necessário acesso, menor seria a alíquota. Nesses termos, é identificado que serve a seletividade como ferramenta que procura restabelecer a justiça fiscal, confrontando efeitos negativos de impostos os quais estão propensos à regressividade. De todo modo, o imposto de renda é um tributo direto, assinalado na Constituição como uma espécie tributária norteada pela progressividade. Logo, nele não seria aplicável a seletividade, muito embora, seja fundamental repensar mecanismos de inibição da regressividade do sistema visando a consecução da justiça social, em face do atingimento do mínimo. A conclusão que se tira é o fato de o sistema, em si, não ser no todo progressivo, olvidando o referido valor constitucional.

#### **1.4 O Princípio da Capacidade Contributiva**

A começo, é relevante destacar que o princípio da capacidade contributiva é plurissignificativo. Uma de suas primeiras acepções se associa à capacidade econômica, embora alguns autores identifiquem nela um núcleo diverso. Ives Gandra da Silva Martins (Capacidade contributiva, igualdade e justiça, 2003)<sup>13</sup> ensina que há uma distinção entre ambos os conceitos, apesar de mutuamente se referirem à capacidade que o contribuinte contempla para arcar com o pagamento de tributos.

A capacidade contributiva seria a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, consistindo na dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Por sua vez, a capacidade econômica compreenderia a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, de maneira independente de sua vinculação ao poder de tributar.

Sobre esse princípio, realiza certos comentários Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva, sem embargo das críticas suscitadas pela dificuldade de precisar seu conceito e sua concreta identificação, inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica<sup>14</sup>.

Nesses termos, percebe-se que gozar de capacidade econômica não necessariamente implica em ter capacidade contributiva, da mesma forma, ter capacidade econômica não implica na capacidade econômica marcada pela aptidão em contribuir. Ocorre que ao adquirir capacidade contributiva, torna-se, por previsão legal, sujeito passivo tributário, ainda sendo preciso verificar a capacidade econômica de suportar gastos estatais ao financiamento da sociedade, na medida exata de sua possibilidade. Tal embasamento é extraído do artigo 145, §1º, da CR/1988.

Destarte, infere-se que a capacidade contributiva ganha significado na capacidade passivo-tributária marcando a obrigação de pagar tributo instituído por força da demonstração de sinal de riqueza, pela concretização de uma hipótese tributária, no caso do IR, a aferição de

---

<sup>13</sup> Martins, Ives Gandra da Silva, Capacidade contributiva, igualdade e justiça, Revista Brasileira de Direito Constitucional, 2003.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. Saraiva. São Paulo, 2021.

renda, o incremento patrimonial. A graduação dos impostos se inspiraria na capacidade econômica do contribuinte, implicando para a preservação da isonomia<sup>15</sup> tributária, um fator diferenciado que se elevaria gradual e razoavelmente em relação à base de cálculo tributável. Assim, relaciona-se a capacidade econômica do potencial contribuinte à ao princípio da progressividade, adotando percentuais de contribuições maiores, com base em acréscimos de patrimônio mais significativos.

É oportuno, ao momento, destacar que há uma íntima conexão da capacidade de contribuir, em seu aspecto econômico, com a progressividade ao invés da proporcionalidade. Explana Aires Ferdinando Barreto (Aplicação do princípio da progressividade, 1998)<sup>16</sup> que isso se deve ao fato de o conceito de proporcionalidade se voltar à aplicação da alíquota fixa, da alíquota única, a partir de uma base de cálculo variável. Logo, por seu intermédio não haveria em si uma graduação, visto que existiria uma faixa previsível de variação pautada em uma alíquota única já acordada. Afastaria, portanto, deste parâmetro a denominada justiça tributária, pois igualaria indivíduos que possuem capacidades econômicas diferentes entre si.

Com base no exposto, soa equivocado se referir à progressividade embasando-se no cerne do princípio da proporcionalidade. Embora, se verifique útil a divisão doutrinária estabelecida entre progressividade positiva, como variação ascendente, e progressividade negativa, com variação descendente de alíquotas.

No caso do imposto de renda, aplica-se a progressividade positiva, também denominada graduação positiva, assumindo alíquotas diferentes para cada uma as expressões econômicas distintas. Nesses termos, apenas recebem, ou deveriam receber, obrigações tributárias iguais, sujeitos passivos em condição de equivalência, ou seja, partir-se-ia idealmente da capacidade econômica de se arcar com a exação. Entrelaça-se à fiscalidade, no que diz respeito à aquisição de receita dos cofres públicos, para o ulterior custeio das previsões orçamentárias que ornaram com o alcance e realização do Bem-Comum.

Por sua vez, a progressividade negativa, ou graduação regressiva, se escoraria nos aspectos da função social e da seletividade. No que tange à função social, compreende-se predominantemente a progressividade-sanção aplicada aos imóveis rurais e urbanos que não

---

<sup>15</sup> Na concepção aristotélica, a isonomia enquanto igualdade material caracterizaria o dever de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”

<sup>16</sup> BARRETO, Aires Ferdinando, Aplicação do princípio da progressividade, em Tôres, Heleno Taveira (coordenador), Justiça tributária. Primeiro Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo, Max Limonad - IBET, 1998

atendem às prescrições dos fins que a eles foram constitucionalmente designados. E, no que se volta a seletividade, observa-se o critério de essencialidade de determinado bem ou serviço à vida humana. Sinteticamente, a progressividade negativa se associaria à extrafiscalidade, visando disciplinar comportamento dos contribuintes que ocasionalmente poderiam colidir com o interesse público.

Regina Helena Costa (Princípio da capacidade contributiva , 1993)<sup>17</sup> analisou brilhantemente a semântica da capacidade contributiva, desenvolvendo uma classificação sistemática, manifestando o *discrímen* da capacidade contributiva chamada absoluta em relação à relativa.

Concebeu a capacidade contributiva absoluta, também alcunhada de objetiva, como à atividade de o legislador prever e eleger eventos que assinalariam a possibilidade e o conseqüente dever de concorrência às despesas públicas. Consoante ao fenômeno da subsunção, adequação perfeita da hipótese com o fato impositivo, na proporção da base de cálculo, surgiria um sujeito passivo em potencial. Nesse significado, a capacidade contributiva atua como um pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, direcionando-o aos componentes da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Em seu devido momento, a capacidade contributiva relativa, ou capacidade contributiva subjetiva, consideraria o contribuinte de maneira individual, revelando-o enquanto sujeito passivo da relação jurídica tributária na medida em que se demonstra-se apto a sofrer o impacto tributário. Logo, a dimensão relativa da capacidade contributiva estaria atinente ao critério de graduação do imposto, bem como tangenciaria o limite de se tributar.

É possível, ante o exposto, identificar que a capacidade contributiva, no âmbito do direito tributário, exprime o ideal e valor de igualdade, fulcral para a manutenção do Regime Constitucional do Estado Democrático de Direito.

Nessa toada, a capacidade contributiva seria um elemento precípua da concretização da igualdade como instrumento da justiça social. Violá-la, logo, ensejaria o desrespeito à isonomia tributária. Outrossim, cumprir devidamente o que se estabelece por capacidade contributiva garantirá a justiça fiscal, ajustando devidamente o potencial econômico de um contribuinte acerca do imposto cobrado.

---

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.

De acordo com o sobreprincípio da república, deve ser atribuído maior volume tributário àqueles que proporcionalmente disfrutam de maior possibilidade para suportar o ônus. Eis a realização do fim fiscal em observância à isonomia: distribui-se a condição de adimplir despesas tributárias, na proporção da capacidade econômica, não implicando na subtração de um valor que se prestaria à existência mínima e ainda amparando na arrecadação dos cofres públicos para a futura consolidação de interesses públicos. Nesses termos, explica Roque Carrazza (Curso de direito constitucional tributário, 2005)<sup>18</sup>:

Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade (...). Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributárias (base de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

No que toca à igualdade, cabe honrosa menção ao Celso Antônio Bandeira de Melo (O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, 2004)<sup>19</sup> que traçou com maestria as hipóteses por meio das quais a lei poderia determinar discriminações com o propósito de garantir a efetiva isonomia.

Em suas lições, alumiou que a referida discriminação não poderia atingir de forma atual e absoluta um só indivíduo; o fator de desigualar compreenderia um desenho diferencial não alheio às pessoas, mas nelas residente ou identificado de modo situacional. Ademais, complementa ser imprescindível um nexu lógico entre o fator de *discrímen* e a discriminação que dele se origina. A seu turno, que o vínculo de correlação guarde pertinência ao caso concreto, dada a existência de direitos constitucionalmente protegidos e que visão o bem de toda a coletividade.

Sobre a capacidade contributiva, nota-se como *discrímen* o potencial de riqueza de cada sujeito passivo, distinguindo-se entre os demais, dada a expressividade da base de cálculo auferida em relação ao fato imponible, sendo, portanto, amarrada à externalização do potencial de riqueza de cada pessoa, conforme a constatação da capacidade econômica. Na medida em que houver maior riqueza, progressivamente haveria maior carga tributária. Por fim, o ato de se arcar com o imposto de renda garantiria a distribuição de riqueza, bem como se vocacionaria

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 21.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

<sup>19</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira de. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

à justiça social para aperfeiçoar o atingimento do Bem-Comum, segundo a estrutura material da isonomia.

### **1.5. O mínimo existencial**

No subcapítulo anterior, foi asseverado que a capacidade contributiva é revestida pelo manto da igualdade. Aliás, Roque Carrazza já a situava nas dobras e contornos do valor da isonomia. De um modo amplo, e por conseguinte, nortearia no ordenamento jurídico quanto ao dever de contribuição para as despesas do Poder Público em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte. Em termos de sua dimensão, revelou significativa amplitude, a qual encontra com limite superior a proibição do confisco e como limite inferior a imperiosa proteção do mínimo existencial, conceito que neste momento será explorado.

No que tange à conceituação, o mínimo existencial é tratado pela doutrina como o valor da “proibição da insuficiência”. Se prestaria, desse modo, ao acompanhamento da consolidação dos direitos de natureza social, tematizados no artigo 6º da CR/1988<sup>20</sup>. Tratar-se ia do conteúdo mínimo de direitos fundamentais, vinculados à proibição de o legislador suprimir sem devida e razoável compensação.

Suzana Tavares da Silva<sup>21</sup> explanou que é insofismável o dever de o Poder Público assegurar respeito ao núcleo existencial, de conteúdo mínimo voltado a garantia da existência, mediante ações e projetos, previstos desde cedo no orçamento público. O intuito se voltaria à proteção dos direitos fundamentais básicos, com o fim último de preservar a dignidade da pessoa humana.

Desde logo, é importante caracterizar uma diferença estabelecida entre a acepção de mínimo vital e de mínimo existencial, muito embora, alguns autores os tratem como sinônimos.

O primeiro consiste na prestação positiva destinada à garantia do direito à vida, enquanto valor fundamental. Por sua vez, o segundo guarda maior extensão. Cabe, outrossim, ao mínimo existencial a garantir o mínimo vital, não obstante, ainda se direcione à satisfação de um mínimo

---

<sup>20</sup> Reza o artigo 6º da CR/1988: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

<sup>21</sup> SILVA, Suzana Tavares da. Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados. Revista de Direito Público e Regulação. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n. 5, mar-2010.

de qualidade de vida, o qual garante a fruição de um legítimo viver com dignidade. Desse modo, o mínimo existencial ocupa-se a viabilizar a oportunidade humana de exercer os atos da vida com liberdade e a oportunidade de atuar ativamente na sociedade em que se encontra inserido.

Cumpra realce aos pensamentos de Clémerson Merlin Clève<sup>22</sup>, no que concerne a perspectiva social dos direitos fundamentais residir em um horizonte de realização progressiva, no qual não se toma a ideia de um bem-estar mínimo, mas de um máximo bem-estar, cuja concretude depende da porção de riqueza do país, bem como do comprometimento do governo e de toda a coletividade em torná-lo exequível.

Nota-se que a arrecadação do Estado é uma atividade pautada em grande dilema, acerca da legitimidade de seu exercício. Apesar de a contribuição dos brasileiros aos cofres públicos se tratar de um dever, é igualmente imprescindível que o Poder Público a limite nos moldes da capacidade contributiva de cada cidadão. Portanto, conflitam-se a tributação e sua respectiva intensidade.

Elevando mínimo existencial à categoria de princípio informador do ato de se tributar, tornam-se aplicáveis medidas que estabeleçam a razoabilidade entre tais contrapontos. Dentre elas, enaltece-se o instituto da isenção tributária, isso é, a dispensa legal ao pagamento de certo tributo já instituído. Dessa maneira, considera-se a necessidade individual em contexto social ou socioeconômico de exteriorização da capacidade, ou incapacidade, de contribuir para determinar a expressão de exigibilidade do tributo.

Trazendo o aludido pensamento à ótica do imposto de renda, percebe-se que é impreterível o respeito à capacidade contributiva, na identificação de eventual grupo de pessoas que, em razão de suas condições em determinado exercício financeiro, estariam incapazes de contribuir. Logo, opta-se pela isenção como ferramenta para a garantia do mínimo existencial. Nesse sentido, a pecúnia permaneceria com o próprio “contribuinte dispensado”, que poderia aplicá-la para a satisfação de suas necessidades pessoais e familiares. Em não sendo o caso de isenção, estabelece-se cada um dos contribuintes em uma faixa específica de tributação, sob o critério de progressividade das bases de cálculo em relação às alíquotas, tributando o IR na medida da renda auferida anualmente.

---

<sup>22</sup> CLÈVE, Clémerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, 54/28, jan./mar. 2006.

Destarte, busca-se no Brasil um caminho constitucional de cumprimento do mínimo existencial, isso é inegável. Todavia, a forma como hodiernamente se dispõem os critérios e parâmetros de exigência valorativa do imposto de renda, criam-se obstáculos para a sua real concretude. Corrobora esse óbice a desatualização da tabela progressiva em relação à crescente inflação e aumento do salário-mínimo, fazendo com que, de ano em ano, mais pessoas sejam tributadas, ou tributadas com maior intensidade, reduzindo incrementos que muitas vezes não comporiam a “renda”, mas seriam integrantes da porção de dinheiro vocacionada à manutenção da vida e do bem-estar em sociedade, com a fruição dos direitos de natureza social.

Rever a maneira de como se estrutura a tabela do imposto de renda pessoa física é essencial para se rediscutir a adequada aplicação do princípio da progressividade volvido à realização e manutenção do mínimo existencial para toda a população.

## **2. O ÂMAGO DA PROGRESSIVIDADE E DO MÍNIMO EXISTENCIAL EM FACE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **2.1 O espírito da graduação e a progressividade**

Realizado um estudo preliminar sobre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da progressividade em seus aspectos essenciais no âmbito constitucional, procurar-se-á, neste derradeiro capítulo, aprofundá-los ainda mais em perspectiva dos impostos, sobretudo no que concerne ao imposto de renda pessoa física.

De começo, é mister conceber que a capacidade contributiva guarda em sua alma a essência de juízos categoriais informadores os quais se prestam ao estabelecimento da graduação de impostos, encontrando como fundamento de validade as razões ético-sociais, ético-filosóficas, ético-jurídicas e jurídico-positivas<sup>23</sup>. Na dimensão ético-social, escorada na isonomia, marca-se o imperativo de todos que realizarem um ato o qual os enquadre na relação jurídica tributária, independentemente de serem os contribuintes opulentos ou menos abastados, devem contribuir na medida de suas riquezas, na proporção de suas desigualdades. A seu momento, o aspecto ético-filosófico enaltece a capacidade contributiva em sua acepção axiológica, aproximando-a da justiça distributiva, no sentido de que o ônus do Estado deverá ser por todos os cidadãos suportado. O prisma ético-jurídico, revela significativa articulação dos direitos humanos, dando fundamento ao critério anterior, uma vez que recupera o conteúdo do artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão, orientando como indispensável a sociedade realizar uma contribuição ao poder público, com o fim de manter as despesas orçamentárias, respeitadas as possibilidades individuais econômicas.

Portanto, para além de se observar a finalidade de custeio das despesas gerais do Estado, os impostos deverão ser distribuídos para os contribuintes conforme suas capacidades econômicas, pois caso seguissem na contramão, atentariam a Justiça Social, colocando em risco a concretização do objetivo republicano de erradicar a pobreza, as desigualdades sociais, bem como as desigualdades regionais e a marginalização. Nesses termos, mostra-se assertivo associar a observância e o respeito da capacidade do contribuinte como sendo requisitos para a perpetração da solidariedade em matéria tributária.

---

<sup>23</sup> CF. VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

Em face do exposto é perceptível que a capacidade contributiva atua como um instrumento vocacionado para a concretização dos impostos, espelhando os direitos fundamentais, com destaque para a igualdade, a propriedade privada e a vedação ao confisco. Visando definir um parâmetro para apuração de eventual discriminação na exigência de tributos não vinculados, há a necessidade da estipulação de significados que norteiam a sua materialidade, eis que passam a ser concebidos os termos: circulação de mercadorias, produtos industrializados, renda, entre outros. Ao assimilar a correspondência entre o núcleo da palavra e o critério de diferenciação, torna-se inegável que a distribuição do encargo do Poder Público efetua uma discriminação da norma para medir os impostos, quanto a capacidade contributiva, nos termos das possibilidades individuais.

Não obstante é errôneo limitar a capacidade contributiva a uma mera concretização setorial do princípio da isonomia. Logo, o valor da igualdade e a capacidade contributiva são abstratamente círculos secantes, os quais apenas em parte se interceptam. O princípio da capacidade contributiva se limita aos impostos, visto que as taxas e as contribuições de melhoria se escoram em critérios de benefício e equivalência. De toda sorte, a referida capacidade contributiva volta-se a suportar o custeio estatal, conforme o ângulo objetivo da quantidade de riqueza do sujeito passivo e o ângulo subjetivo de aspectos singulares de quem deve contribuir.

Associa-se à capacidade contributiva a progressividade, enquanto instrumento de materialização, no que tange à majoração da alíquota consoante ao aumento de lastro de riqueza, levando indivíduos, na medida de seu potencial econômico e de sua condição pessoal, a contribuir para a formação das receitas do Estado Federal. Todavia, como ensinou Humberto Ávila<sup>24</sup>, a regra constitucional da progressividade manifestaria uma “função eficaz de trincheira”, uma vez que cristaliza as razões subjacentes. Portanto, a capacidade contributiva e a progressividade não estariam obrigatoriamente vinculadas. Estas seriam oriundas do processo de ponderação dos bens jurídicos conflitantes: aqueles que se vocacionam à redução da concentração e da desigualdade de renda, esbarrados nos direitos fundamentais que propriamente advêm da capacidade contributiva, em si, e se interconectam à liberdade e à propriedade. Implica-se em um imposto progressivo aquele que se é medido por meio de uma alíquota média, outrossim compreendida como alíquota efetiva. No caso do imposto de renda, cuja progressividade é Constitucionalmente reconhecida, a exprime no plano concreto pela

---

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

atribuição da referida alíquota média atribuída e graduada a uma “unidade tributável”, constatando-se o aumento em conformidade com o crescimento da renda.

No entanto, a instituição de alíquotas progressivas de fato atenderia ao comando constitucional que subscreve o conteúdo jurídico da progressividade? Para enfrentar a presente questão é fulcral um exame detalhado das teorias que procuram fundamentar a progressividade, sendo elas: a teoria do benefício, a teoria do sacrifício e a teoria da justiça distributiva, exploradas em sua dimensão extrafiscal. Contudo, realizar-se-á, antes, uma efêmera recapitulação histórica para ressaltar aspectos relevantes do IR desde a sua concepção, séculos atrás.

Bem como informado no início desta monografia, a origem do imposto de renda remonta meados do século XIX, havendo o amíúde de maneira embrionária nascido no Reino Unido ao propósito de custeio das Guerras Napoleônicas. Naquele contexto, fora instituído na modalidade de imposto temporário incidente sobre a renda auferida. Seu formato serviu como inspiração para diversas nações, dentre elas os Estados Unidos, que já reconheciam as características da retenção de renda na fonte, da autodeclaração e da progressividade. Esta, seria justificada, nos termos do primeiro-ministro britânico William Pitt, daquela época, pois entendia o fato de todas as classes sociais do Reino Unido deverem suportar a parcela em razão dos benefícios que o país lhes concedia, praticando contribuições de acordo com os seus meios. Os ditos “benefícios”, núcleos da já aludida teoria do benefício, identificaria os tributos a partir do preço que os sujeitos passivos arcariam pelos benefícios recebidos do Poder Público. Logo, acerca do IR, quanto maior a renda, implicaria maior a tributação. Porém, ocorrem críticas à presente corrente de pensamento. Joel Slemrod<sup>25</sup> versava que embora funcionasse a teoria do benefício aos serviços tidos como mensuráveis, existiriam ainda muitas atividades prestadas pelo Estado, como segurança nacional e o próprio exercício do Poder Judiciário que tornariam inviável a verificação da amplitude e extensão do benefício recebido, logo, diante de tamanha inexatidão, a tributação decorreria de um parâmetro grosseiramente presumido. A propósito, acrescenta que mesmo se fosse factível medir com acurácia todos os benefícios que cada cidadão recebe do Estado, não se consumaria a justificação da progressividade em face da teoria do benefício, pois disso resultariam situações teratológicas, como um aposentado receber o exato valor que contribuía à previdência, indivíduos em situação de carestia necessitarem arcar

---

<sup>25</sup> SLEMROD, Joel. *Tributando a nós mesmos: um guia do cidadão para o debate sobre impostos*. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

com tributos em geral os quais excederiam a capacidade econômica, visto que a ocorrência de um benefício do Estado produziria o conseqüente aumento da tributação.

A seu turno, passa-se a estudar a teoria do sacrifício. Em seu bojo, descrevia-se que a carga tributária deve ser objeto de distribuição observado o critério de que pessoas com a mesma capacidade paguem a mesma quantidade de tributos, eis a chamada “equidade horizontal”. Paralelamente, indivíduos mais opulentos, de maior capacidade econômica, dispenderiam de uma quantidade maior de tributos, “equidade vertical”. É notório que a teoria do sacrifício guarda como base o modelo filosófico do utilitarismo, pelo qual a progressividade se prestaria à promoção do máximo bem-estar ao maior contingente possível de pessoas. Entretanto, foram apresentadas por Blum e Kalven<sup>26</sup> ressalvas cruciais, dentre as quais demonstrava-se o equívoco da teoria do sacrifício pela tentativa de traduzir a “pecúnia” em unidades de satisfação particular, aspecto inquantificável e imensurável objetivamente. Conseqüentemente, haveria de ser inexecutável o exame do grau de sacrifício cumprido pelos seres humanos. Derradeiramente, um problema central da teoria é que o contribuinte rico perpetuamente arcaria com o sacrifício de ser continuamente tributado, uma vez que a condição sempre haveria diferença de renda em relação a um contribuinte mais pobre.

Em seu momento, para se argumentar sobre a teoria da justiça distributiva é relevante uma breve recapitulação. No início da elucubração do modelo de imposto de renda, o primeiro-ministro Pitt, apesar de defender que a carga tributária recaísse de forma equitativa a todos, propugnou contra quaisquer tentativas de utilizar o imposto como um meio de alcance da justiça social. Seria, pois, uma teoria substituta à teoria do sacrifício, defendendo o ponto de vista de que todos em sociedade deveriam participar das despesas da existência social, tão logo, a distribuição dos custos requeria um balanceamento para ser aplicada de modo justo<sup>27</sup>. Destarte, seriam considerados os critérios de equidade horizontal e vertical. Sustenta-se, nesses termos, a justiça distributiva no incremento do bem-estar social por intermédio da transferência de recursos da camada de população mais abastada em destino aos menos favorecidos, exigindo um sistema de tributação diferenciado, bem como uma política coerente de gastos estatais que se voltasse a tal intuito. É importante expor que hodiernamente a teoria da justiça distributiva expressa-se majoritariamente como uma das principais e mais eloquentes justificativas da

---

<sup>26</sup> BLUM, Walter J.; KALVEN Jr., Harry. O caso difícil para a tributação progressiva. University of Chicago Law Review v. 19, Chicago, 1952

<sup>27</sup> LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. Revista Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo: Dialética; IBDT, 2013.

aplicação da progressividade, visto que sua essência não seria arrecadatória, mas extrafiscal e indutora.

Não obstante, por mais abrangente que seja a aceitação da teoria da justiça distributiva, ocorrem críticas que não devem ser olvidadas. Delas, há o realce para: a impossibilidade de quantificar a medida do bem-estar a partir do dinheiro, sendo inexistentes quaisquer provas ou indícios de que ao transferir parte da pecúnia de quem possui muitos bens àqueles que detêm poucas posses acarrete o aumento do bem-estar geral. A propósito, resta soturna qual deveria de fato ser a destinação do dinheiro “adicional” arrecadado: aplicar-se-ia ao fornecimento de serviços do Estado, ou transferir-se-ia diretamente ao patrimônio da população de baixa renda. Isso, pois, embora sejam identificadas atividades desejáveis da participação da Administração Pública, há atividades em que o recurso seria melhor aproveitado caso fosse de maneira direta transferido às famílias em situação de pobreza. O já mencionado Slemrod esclareceu que a utilização de um modelo que implica a instituição de tributos mais intensamente sobre a camada mais rica da população não seria muito eficaz. O completo entendimento de quem suporta a carga tributária perpassa aquele que meramente faz o preenchimento da guia para recolher o pagamento. Desse modo, não é suficiente que seja adequado o fim a que se presta a progressividade, mas que nela também sejam considerados os efeitos da tributação em relação aos particulares.

Sob a ótica da progressividade enquanto um fim (LEMGRUBER, 2004)<sup>28</sup>, poder-se-ia, em um momento inicial, deduzir que o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) seria pautado em uma tributação progressiva, já que sua alíquota, ressalvadas exceções, é de 34% no total, enquanto a alíquota máxima definida para o imposto de renda da pessoa física (IRPF) é de 27,5%. No entanto, é fundamental observar que independentemente do cenário, quem será destinado a suportar a carga tributária é invariavelmente alguma “pessoa”, como o acionista, tal qual os donos do capital e a longo prazo, conduzida eventualmente aos consumidores finais nos aumentos dos preços de bens e serviços. Logo, o lucro da empresa tenderia a se manter ileso mesmo após a tributação. Por essa razão, nem sempre aquele que recebeu o desígnio jurídico para adimplir o imposto arcará com o dispêndio econômico da tributação. Dessa maneira, os efeitos pretendidos pela Constituição da República no imperativo de padronização e otimização da progressividade, seriam esquiváveis.

---

<sup>28</sup> LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Independentemente das críticas enaltecidas, todas as teorias versadas no princípio da progressividade revelam o seu caráter extrafiscal, contudo a finalidade para a qual ele se dirige somente poderá ser atingida, caso sejam relevados profusamente os efeitos das tributações nas pessoas, tanto jurídicas quanto físicas, em reflexo à realidade econômica. O ponto de partida é reparar que a capacidade contributiva, de acordo a hermenêutica do artigo 145, §1º, da Constituição da República alvorece do princípio da igualdade, que se espraiaria na comparação do sujeito passivo e dos impostos aos quais estaria ele apto de economicamente suportar. Ocorre que, conforme as lições de Klaus Tipke<sup>29</sup>, a igualdade, mesmo em sua perspectiva material, sempre seria relativa, uma vez que não se confundiria com a identidade, demandando um certo critério de comparação, através do qual emergiria a capacidade contributiva em relação aos impostos.

Infere-se que o potencial contribuinte ao manifestar deter a capacidade contributiva há de se distinguir daquele que não a expressou. No entanto, sujeitos passivos que expressem a capacidade contributiva não devem ser obrigatoriamente diferenciados pela progressividade. Luís Eduardo Schoueri<sup>30</sup> defende que para além da progressividade e da capacidade contributiva não coexistirem, seriam princípios relativamente antagônicos. A título de ilustração, referiu-se a um certo cenário em que três indivíduos auferiram a mesma renda no curso de toda a vida. Contudo, o primeiro seria funcionário público e auferia rendimentos constantes; o segundo, profissional liberal, obteve a começo rendimentos reduzidos que aumentaram no decorrer dos anos e o terceiro, ex-esportista, recebeu durante um curto período a grande maior parte dos seus rendimentos de uma vida. Em razão de a “renda”, e genericamente a capacidade contributiva, não ser mensurada no prisma de uma vida, os três personagens seriam tributados pelo imposto de renda pessoa física de forma diferente, pois, o valor da progressividade culminará em cada um deles arcar com quantias diversas.

A capacidade contributiva, na categoria de princípios, mais especificamente enquanto uma limitação ao poder de tributar, se estabeleceria como a medida de comparação entre contribuintes, para lhes garantir a isonomia ao atribuir um “tratamento desigual na medida de suas desigualdades”. De toda sorte, se prestaria à arrecadar tributos de sujeitos passivos capazes

---

<sup>29</sup> TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

de a externar, pois guardaria o propósito de colateralmente proteger a liberdade e a propriedade de quem não estaria apto para manifestar capacidade contributiva.

No entanto, os aspectos que a emolduram não seriam eficazes para autorizar o fisco a cobrar mais de um certo grupo, ou classe social, do que de outro. Disso decorre imperiosamente a progressividade, inspirada no benefício, no sacrifício ou na justiça distributiva. Pois se desse modo não ocorresse, apenas o fim arrecadatório seria percebido em relação a ela. Nessa toada, poder-se-ia levantar a indagação de ser possível, ou não, o limite da esfera jurídica dos direitos da liberdade e da propriedade através da progressividade. Observa-se que, para tanto, na proporção que aumentassem os custos do Estado, estaria ilimitada a progressividade, por consequência, aos direitos fundamentais supracitados. Outrossim, antevendo que a relação da capacidade econômica com a progressividade não ser necessária, o artigo 153, § 2º, I da Carta Magna dispõe que a progressividade relativa ao imposto de renda se dará invariavelmente por lei em sua forma de concretização. Ocorre que (ZILVETI, 2004)<sup>31</sup> o princípio da progressividade, em si, não é contrário nem conforme ao valor da igualdade de tributação. Seria, portanto, a progressividade aceitável enquanto instrumento para a distribuição de riquezas conduzindo à consecução da Justiça Social.

No que concerne o imposto de renda, não houve por parte do legislador constituinte a definição expressa de um critério a ser assumido para se realizar a progressividade, havendo a mera diretriz de que o referido tributo deveria ser por ela informado. Sobre o referido aspecto alumia Ricardo Mariz de Oliveira<sup>32</sup> que a lei ordinária estaria livre para a adoção escalonada e progressiva das bases de cálculo e das alíquotas, bem como a faixa de isenção, a qual poderia ser caracterizada como alíquota zero, ou inclusive inexistir. Enfatiza-se que diferentemente do que acontece para outros tributos, não há constitucionalmente fixado um critério para se instituir a progressividade do imposto de renda, conferindo maior margem de liberdade ao legislador infraconstitucional a concretizá-la.

A positivação da progressividade do imposto de renda, segundo o pensamento de Ricardo Mariz de Oliveira, poderia se dar por meio da aplicação de alíquotas progressivas, assim como por intermédio do escalonamento da base de cálculo do IR, ou, excepcionalmente valendo-se dos dois métodos. Verificar-se-ia, igualmente possível, considerar individualmente cada rendimento recebido e solicitar que separadamente fossem progressivos. Ou, conceber a

---

<sup>31</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<sup>32</sup> MARIZ, Ricardo de Oliveira. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

progressividade exclusivamente no que toca a renda global das pessoas, ao invés dos rendimentos segregados, possibilitando, nesses termos, que o legislador alcançasse maior liberdade para consolidar políticas fiscais, em sendo o resultado global progressivo.

A progressividade do imposto de renda poderia ser identificada a partir da sua base de cálculo, por regras aptas para a dedução de despesas. Caso seja, com acuidade, observada a tabela progressiva para os rendimentos auferidos por pessoas físicas, não seria esdrúxulo supor a substituição do atual modelo de IRPF por um imposto atrelado à renda proporcional, no qual reside a progressividade nas despesas. Logo, se perpetraria a progressão da tributação no interregno dos rendimentos obtidos e da base de cálculo. Para isso, seriam indispensáveis normas jurídicas que restringiriam a dedutibilidade de determinadas despesas, de maneira que quando maior a renda, maior o valor a ser pago, não sendo viável deduzir em tributos qualquer tipo de despesa, estando restritas as respectivas hipóteses de dedução.

Para melhor exemplificar como se operaria o modelo proposto, recomenda-se a seguinte reflexão: comumente, espera-se que a população de baixa renda seja a principal usuária dos serviços públicos voltados à saúde e à educação, logo, está propensa a não se valer da dedução de despesas médicas e educacionais. Caso houvesse a substituição da tabela progressiva por uma alíquota única, a qual passasse não mais a deduzir aquelas despesas, contudo se voltasse, em até determinado limite, praticar a dedução de despesas que comumente afetam a camada mais carente como: alimentação, aluguel e habitação; a carga de tributo resultante tenderia a atender a progressividade consagrada pela Constituição. Percebe-se que mesmo havendo a proporcionalidade de alíquota, ocorreria a progressividade no que diz respeito ao tributo que de fato foi recolhido, uma vez que as referidas deduções, em tal conjectura, beneficiariam as famílias mais vulneráveis quanto aos direitos de natureza social, em contraste do que atualmente se repara em razão das regras de IRPF que estão a prever progressividade das alíquotas e regressividade nas despesas.

Por consequência, é de suma importância notar que a progressividade não depende de alíquotas crescentes para ser atingida. Em verdade, o que se propõe a percorrer é um caminho mais adequado e eficiente para melhor promover a finalidade intencionada, o que de acordo com a divagação elucidada não assinala a eliminação do princípio da progressividade. Nesse diapasão, a mera adoção de alíquotas progressivas, ao que se expressa no mundo fenomênico, não seria necessariamente a única, nem ao menos a melhor interpretação à progressividade, pois dadas ocasionais distorções, não garante que o imposto de renda tenha o seu ônus tributário suportado na respectiva medida da capacidade econômica. Na prática, a progressividade

pretendida em plano constitucional precisa ser repensada para se garantir a aplicabilidade deste valor.

Considerando que a assunção de alíquotas progressivas não seria obrigatória em face do fiel cumprimento da progressividade prevista, é imprescindível examinar de qual forma o corpo legislativo poderia viabilizar o cumprimento deste valor especial, sobretudo à espécie do imposto de renda. A primeira barreira a ser superada é evitar comportamentos de contribuintes que se esquivam, ou de alguma maneira repassam o ônus tributário; bem como se observar o mínimo existencial impedindo que a parcela da população mais necessitada arque com o imposto em demasia, diminuindo a capacidade de realização de atividades do cotidiano da vida social ou levando a prejuízos da economia familiar, inclusive de ordem patrimonial.

Logo, é impreterível que o Legislativo conceba basilarmente os efeitos concretos da tributação inspirando-se nas normas tributárias, mas em uma análise que supere a literalidade do texto legal. Assim, será dado mais um passo no sentido de garantir que pagará o imposto de renda aquele que de fato foi determinado juridicamente e na dimensão de sua capacidade, impedindo “confiscos” ilícitos e deveras nocivos. No que tange à presente discussão, Folloni<sup>33</sup> acolitava ser indispensável se adentrar no plano pragmático da linguagem, através do qual a preocupação espelha os efeitos de seu próprio uso em sociedade, centralmente, ao sujeito para quem o comando normativo foi orientado. Destarte, se deprenderiam os efeitos provocados no receptor para identificar a razoabilidade dos fins desejados pelo emissor, ou aqueles circunstancialmente indesejados, em outras palavras, seria esquadrihada a norma tributária em perspectiva do contribuinte.

Uma determinada lei que estabeleça em seu bojo instruções imperativas que se prestariam a garantia da progressividade, apenas atenderiam aos fins constitucionais se concretamente a alcançasse. Caso contrário, se gerar em sua aplicação a regressividade, colidiria com a essência do aludido princípio, enodoando-se e opondo-se à Constituição, pois só na módica aparência se destinaria à progressividade. Um imposto que na estrutura se veste de progressivo, apenas materialmente o será caso se revele eficazmente progressivo. Com isso, ao contrário da adoção de um critério de verificação do cumprimento do princípio da progressividade do IR, é preferível que haja maior preocupação com o efeito atingido pela carga tributária distribuída, para a máxima adequação e realização do seu propósito.

---

<sup>33</sup> FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

Deverá, pois, o Poder Legislativo dimensionar a viabilidade arrecadatória com as respectivas possibilidades de tributação, à luz de todo o contexto da comunidade e de sua economia, para se definir normas ao ordenamento jurídico no regime jurídico de direito tributário. Entretanto, apesar do enfoque aos efeitos reais da progressividade, não se pode obliterar completamente a sua finalidade. Porque (ÁVILA, 2012)<sup>34</sup>, a natureza jurídica extrafiscal e o que dela decorre, garante, neste aspecto, submeter a progressividade à proporcionalidade em seus crivos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Desse modo, haveria como objeto a ser perquirido a destinação dos gastos públicos e sua compatibilidade com o interesse público.

São imperiosos dois critérios à devida satisfação do princípio da progressividade em relação ao imposto de renda: a tributação tingida com efeitos progressivos e a destinação dos gastos de maneira apropriada ao que a justifica. Tratam-se estes de requisitos obrigatórios e cumulativos para se marcar a constitucionalidade do valor da progressividade. Pois, não se atingiria o fim constitucionalmente desenhado a fiel destinação dos gastos, porém, advindos de recursos angariados predominantemente de modo regressivo. Assim como, é oponível ao Bem-Comum a tributação adequadamente progressiva que não cumpre a destinação estabelecida pela Constituição.

É mister que o legislador infraconstitucional esteja aberto para maiores margens de articulação da norma tributária instituidora para viabilizar o cumprimento do fim a que se norteia a progressividade. Portanto, não se deve de maneira rígida vincular a progressividade à capacidade contributiva ou até mesmo ao estabelecimento de alíquotas graduais, pois colateralmente se reduziria o alcance constitucional. Fundamentalmente, o ponto mais crucial é a averiguação e a concepção de um caminho viável que torne eficaz a tributação progressiva.

Em todo caso, a delimitação na moldura constitucional da competência tributária perpassa os tipos e os conceitos para se solucionar o conteúdo das normas constitucionais. O “tipo” se caracteriza na ciência do direito por intermédio de um pensamento que exige certa descrição exaustiva e detalhada, ordenando o conhecimento de acordo com as semelhanças e dissemelhanças percebidas nos indivíduos, apesar de tangenciar o rigor da identidade e admitir transições fluídas, comparação e gradação entre diferentes ordens, analisadas em conjunto nos casos concretos. Por sua vez, o conceito procura abstrações mais expressivas, harmonizando-se com categorias mais gerais em um processo de se conotar ideais. Distinguem-se ambos

---

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

(DERZI, 2021)<sup>35</sup> pelo aspecto do fechamento conceitual e da abertura típica. Esta última ocorreria em juízos de inclusão ou exclusão, baseados na análise de semelhança, enquanto o conceito operaria em uma análise de identidade o que resultaria na subsunção, ou não, de um certo fato qualificado. Por conseguinte, o mais distintivo traço não seria a determinação ou indeterminação das palavras ou pensamentos em que foram decifrados, todavia, a (in)suficiência e a (des)necessidade de suas propriedades, sustentando a impropriedade de se aproximar tipos de conceitos indeterminados. Logo, seria de função do Código Tributário Nacional o recorte e definição, no limite das noções econômicas da definição do que seria renda. Porém, embora esse aspecto restringisse o legislador ordinário federal quanto a imposição do IR no contorno de suas regras, ainda lhe seria possível pensar maneiras para viabilizar o adequado cumprimento da progressividade, enquanto princípio.

## 2.2 A tabela progressiva do IRPF

Para dar início ao último subcapítulo desta monografia, é relevante expor que sem prejuízos aos valores da generalidade, da universalidade e da própria progressividade, todos respeitados na devida aplicação do direito tributário frente ao imposto de renda, há excepcionais situações nas quais o legislador permitiu certas categorias de rendimento serem separadamente tributadas, aplicando-se alíquotas fixas ou a própria isenção, clara exceção à tributação progressiva. Em linhas gerais, estão sujeitos a tabela progressiva do IRPF a renda e os proventos de qualquer natureza os quais derivam-se de trabalho assalariado, bem como das atividades de profissionais liberais, de pensões, entre outros. Aqueles que nessas modalidades não se enquadrarem, são submetidos a alíquotas específicas, fixas ou mesmo proporcionais, a título de exemplo: os rendimentos obtidos por aplicações financeiras, ganhos de capital e remessas ao exterior.

Houve uma certa resistência à instituição de um imposto sobre a renda no território brasileiro<sup>36</sup>. Quando ainda “embrionário”, já foi idealizado em um sistema progressivo. Intuíase que as alíquotas progressivas do imposto de renda produziram o desempenho de um importante papel na construção e manutenção do Estado Social. A alíquota do IRPF passou por

---

<sup>35</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

<sup>36</sup> RECEITA FEDERAL. Imposto de Renda. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades>

significativas mudanças no curso de sua história no Brasil. No ano de 1944, em plena Segunda Guerra Mundial, coincidindo com a Era Vargas, residia no percentual de 20%, elevando-se para 50% em 1948. No ano de 1961, marcado pela presidência de Jânio Quadros, a alíquota alcançou 60%, aumentando ainda mais no governo de João Goulart, chegando a 65%. No contexto da intervenção militar, a alíquota sofreu uma redução, diminuindo-se para 50%, mantendo-se ainda relativamente alta. Apenas com a reabertura democrática e o advento da Constituição Cidadã, a alíquota máxima foi estabelecida em 25%, na ocasião do governo Sarney em 1989. Hoje em dia, a alíquota máxima é definida em 27,5%.

Cabe ainda ressaltar que ainda em 1988, ano de promulgação e publicação da hodierna Constituição da República, foi editada a lei nº 7.713/1988 que disponha sobre a legislação do imposto de renda, entre outras providências. Em seu artigo 12 A e parágrafos, modificados pela lei nº 13.149/2015, trazem o comando de que os rendimentos recebidos acumuladamente e tributáveis pelo imposto de renda seguiriam a tabela progressiva, se atentando ao ano-calendário antecedente do recebimento, e seriam tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos do mês. O imposto seria calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante aplicação da tabela progressiva pela multiplicação da quantidade dos meses aos quais se refiram aos incrementos patrimoniais. Por intermédio dos recursos levantados, o Poder Público visaria a consagração dos direitos fundamentais de natureza social, a serem implementados através das políticas públicas. Dessa maneira, haveria uma tentativa de se reduzir a desigualdade social, redistribuindo os recursos para fins coletivos.

Ocorre que a forma como hoje se estabelece a tabela progressiva esbarra-se na inefetividade do valor constitucional da progressividade e tão logo dificulta a concretização de ações do Estado em prol do interesse público. Para além das críticas já discorridas neste trabalho, é de suma relevância, outrossim, entabular um juízo sobre os óbices da referida tabela e suas implicações no não atingimento da Justiça Social. Em comparação com as tabelas progressivas de países europeus, a tabela progressiva brasileira confere baixa diversidade de parâmetros e alíquotas. Atualmente, conta com meras cinco faixas de contribuição. Sendo elas, parâmetro do ano de 2022: (I): de até R\$ 1.903,98 - Isento - R\$ 0; (II): de R\$ 1.903,99 a R\$ 2.826,65 - 7,5% - R\$ 142,80; (III): de R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05 - 15% - R\$ 354,80; (IV): de R\$ 3.751,06 a R\$ 4.664,68 - 22,5% - R\$ 636,13 e (V): acima de R\$ 4.664,68 - 27,5% - R\$ 869,36.

Como se pode notar, um indivíduo que recebe na média R\$ 5.000,00 mensais teria a sua renda tributada na quinta e mais dispendiosa faixa, bem como alguém que obtenha R\$ 30.000,00. Repara-se, no entanto, que o primeiro valor corresponde a um sexto do segundo, estando aquele, inclusive, mais próximo da faixa de isenção. Portanto, há uma incompatibilidade da referida forma com a intenção de progressivamente se tributar os sujeitos passivos com maior potencial econômico. Pois, pelo fato de o valor estipulado na última faixa ser “relativamente” baixo, quanto maior a capacidade econômica do contribuinte, menor será o impacto. Pois, para esse grupo, o imposto de renda passaria a exprimir não mais efeitos progressivos, porém regressivos.

Outros entraves associados à tabela progressiva do IRPF se devem a sua desatualização frente ao salário-mínimo e a inflação. Para melhor compreensão do aspecto, convida-se a um olhar mais próximo do parâmetro que norteia a faixa de isenção, bem como aquilo que lhe está por trás. Determina-se que as pessoas físicas cuja renda mensal média seja de até R\$ 1.903,98, ou seja ganhos de até R\$ 24,751,74 ao ano, ficam isentas da tributação do IRPF. No entanto, caso sejam recuperadas as tabelas dos anos anteriores, há de se perceber que o referido valor se encontra inalterado desde 2015.

A ausência ou tardança para se corrigir o valor de isenção, bem como retificar as demais faixas em consonância com o índice de inflação, resulta na cobrança cada vez mais elevada de imposto de renda, sobretudo, para a classe média baixa. A população que se alocaria nesse perfil está arcando com valores equivocados de imposto de renda, os quais são propensos a apenas aumentar, com a variação do salário-mínimo a cada ano. Eis um grave desrespeito e uma autêntica infração ao princípio constitucional da capacidade contributiva, que em última análise procuraria impedir uma incidência fiscal comprometedora à subsistência humana<sup>37</sup>.

Há quem defenda que a desatualização da tabela acumule uma defasagem superior a 130% desde 1996, corroendo mais a cada ano o salário de inúmeros brasileiros. Se fosse mantido o “congelamento” do parâmetro da faixa de isenção, já no vindouro ano de 2023, aqueles que receberiam por volta de um salário-mínimo e meio já seriam incluídos no polo passivo da relação jurídica tributária do imposto de renda. Estima-se que no próximo ano, o salário-mínimo se erguerá para R\$ 1.296,00 aproximadamente. Logo, um salário-mínimo e meio compreenderia R\$ 1.944,00, sendo superior a R\$ 1.903,98. O crescente aumento do valor

---

<sup>37</sup> MAIZMAN. Victor Humberto. A dignidade e o imposto de Renda. Ponto na Curva. Disponível em: <https://www.pontonacurva.com.br/opiniao/a-dignidade-e-o-imposto-de-renda/17672>

dos produtos essenciais de consumo e a expansão do ônus tributário caracterizaria o fato de muitos contribuintes já não mais estarem sendo tributados em suas rendas, pois o “presumido acréscimo patrimonial” seria uma mera distorção do efeito inflacionário. A porção recolhida para os cofres públicos, nessa hipótese, estaria afetando as condições de subsistência, contrapondo-se ao princípio da dignidade da pessoa humana, pilar do Estado Democrático de Direito.

No Congresso Nacional já são discutidas propostas para a retificação do imposto de renda da pessoa física<sup>38</sup>. O deputado federal Eduardo Cury, do PSDB-SP, propôs em parecer ao Projeto de Lei nº 458/2021 a correção da tabela progressiva pela inflação mensurada pelo IPCA, a qual se acumula desde abril de 2015, chegando a 45,18%. Ademais, pretende o legislador fazê-la de forma automática, já a partir de 2023. Em paralelo também ocorreram outras propostas, dentre as quais, o Projeto de Lei nº 2337/2021, de iniciativa do Poder Executivo, prevê que as faixas progressivas sejam corrigidas de maneira distinta, entre os percentuais de 13,2% a 31,3%. Contudo, em tal projeto não restou clara uma regra de atualização da tabela para os anos subsequentes, o que poderia levar, a médio ou curto prazo a perpetuação da inobservância do princípio da capacidade contributiva.

A correção da tabela progressiva, de alguma maneira, muito provavelmente será contemplada em 2023, porém é incerto prever como seus efeitos se projetaram ainda mais ao futuro, principalmente quanto ao indireto aperfeiçoamento do poder de compra da população.

Dentre alguns modelos concebidos, segue em tramitação no Senado o seguinte: (I): até R\$ 2.947,41: isento (II): de R\$ 2.947,42 a R\$ 4.375,73: 7,5%; (III): de R\$ 4.375,74 a R\$ 5.806,73: 15,0%; (IV): de R\$ 5.806,74 a R\$ 7.221,05: 22,5%; (V): superior a R\$ 7.221,05: 27,5%<sup>39</sup>. Prontamente, nele já se identifica a permanência de um óbice: a continuidade de uma baixa diversidade do número de faixas, restringindo-se ainda a somente cinco. Portanto, caso admitido tal projeto, em perspectiva da classe mais alta, a classe média prosseguiria a suportar um ônus tributário consideravelmente maior, sobretudo, pois a última faixa ainda se estabelece diante de um valor módico: acima de R\$ 7.221,05. Em um primeiro momento, a correção dos valores “aliviaria” a carga tributária para um contingente relevante de brasileiros, entretanto, se não fosse devidamente retificada com base na inflação, não restauraria o critério de Justiça

---

<sup>38</sup>BONFANTI, Cristiane. Parecer propõe correção de 45,18% para a tabela do imposto de renda. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/parecer-propoe-correcao-de-4518-para-a-tabela-do-imposto-de-renda-01072022>

<sup>39</sup>SUEHIRO, Silvio. Imposto de Renda 2023: afinal de contas, a tabela vai ter correção? FDR. Disponível em: <https://fdr.com.br/2022/09/23/imposto-de-renda-2023-afinal-de-contas-tabela-vai-ter-correcao/>

Social, pois vários brasileiros ainda estariam arcando com valores de IRPF maiores dos que deveriam suportar e, a longo prazo, esse número tenderia a se elevar, contrariamente ao espírito constitucional.

É indispensável que seja corrigida a tabela progressiva do imposto de renda pessoa física não apenas com um olhar voltado para soluções do presente, mas com o intuito de promover retificações que a longo prazo ainda se revelem eficientes para a garantia do princípio da progressividade, específico e inafastável ao IR, bem como que observem a capacidade contributiva. Se a finalidade fiscal dos impostos é a arrecadação aos cofres públicos para juntar receitas, em quantia suficiente, ao atendimento do interesse público, devem-se respeitar os valores que não integrariam o acréscimo patrimonial, os quais não se adequam a matriz de incidência tributária, e procurar medidas eficazes para não os tributar erroneamente. Pois tal pecúnia se prestaria a consecução de um legítimo interesse individual voltado à satisfação das necessidades básicas, para a garantia não apenas de um mínimo vital, mas de um mínimo existencial, que compreende no indivíduo poder participar e integrar a sociedade de maneira digna. Outrossim, a Justiça Social se presta a redução das desigualdades socioeconômicas. Somente revendo como um todo a estrutura da tabela progressiva do IRPF, para além da correção das faixas, se tornaria viável o alcance do aludido e louvável fim.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imposto de renda, que em seus primórdios objetivava mormente o custeamento de guerras, consagrou-se hoje como uma das maiores fontes de receitas vocacionadas para as políticas públicas. Isso, pois, além de captar recursos para o financiamento de encargos do governo, também é utilizado como um instrumento equalizador de políticas de natureza econômica e social, escorado nos fins da justiça fiscal. Por conseguinte, decorre a capacidade contributiva como importante e inafastável princípio informador a ser observado, desde os aspectos que configuram a Matriz de Incidência Tributária.

Contudo, o Brasil ainda enfrenta um grande desafio na necessária implementação de uma mais concisa e íntegra tributação de renda, na perspectiva dos incrementos de patrimônio, os quais devem ser distinguidos das porções de pecúnia que se destinam a práticas do cotidiano para assegurar a dignidade existencial. É lamentável que por anos, a arrecadação tributária tenha se sobrepujado à finalidade socioeconômica do referido tributo, tornando pouco relevantes as pautas da necessidade de atualização das faixas de cobrança do imposto de renda, sobretudo em relação às pessoas físicas. O fato de as alíquotas se mostrarem pouco diversificadas e limitadas a certas deduções, assinala o desvirtuamento da finalidade do IR sobre a justa repartição do ônus tributário. A consequência disso é a maior oneração que recai nas classes menos abastadas.

Nesse diapasão, poder-se-ia pensar que a desvinculação da capacidade contributiva e das alíquotas seria afirmativa em efeitos, pois daria maior margem de liberdade para o legislador infraconstitucional percorrer um modelo de progressividade eficiente que fosse ajustável no decorrer dos anos, na medida da tributação em relação à infração e ao aumento do salário-mínimo. Ressalta-se que a tributação da renda deverá recair com maior intensidade nos contribuintes que apresentam maior renda, em associação com os demais. Fim, este, que aparentemente não seria atingido meramente por intermédio de alíquotas progressivas, mas com a profusa investigação dos efeitos decorrentes da tributação na economia, bem como na sociedade. Nesse ponto, seria de responsabilidade do legislador a adaptação dos efeitos para procurar trazer à tona a essência constitucional que prescreve seja a progressividade ou a capacidade contributiva, não olvidando o mínimo existencial, por menos, não negligenciando nenhum dos aspectos que emolduram o princípio da dignidade da pessoa humana. Apenas dessa maneira, será minimamente exequível a Justiça Social.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 24. ed. Saraiva. São Paulo, 2021.
- ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BARRETO, Aires Fernandino, *Aplicação do princípio da progressividade*, en Tôrres, Heleno Taveira (coordinador), Justiça tributária. Primeiro Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo, Max Limonad - IBET, 1998
- BLUM, Walter J.; KALVEN Jr., Harry. *O caso difícil para a tributação progressiva*. University of Chicago Law Review v. 19, Chicago, 1952
- BRITTO, Lucas Galvão de. *O Lugar e o Tributo*. Ed. Noeses. São Paulo, 2014.
- BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na Era da Técnica como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. Ed. Noeses. São Paulo, 2019.
- BONFANTI, Cristiane. *Parecer propõe correção de 45,18% para a tabela do imposto de renda*. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/parecer-propoe-correcao-de-4518-para-a-tabela-do-imposto-de-renda-01072022>
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. 1966.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. ver., ampl. E atual. São Paulo: Brasil, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais*. Revista dialética de direito tributário, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de Castro. *História Tributária do Brasil*. 2.ª ed. Brasília: ESAF, 1989.
- CLÈVE, Clémerson Merlin. *A eficácia dos direitos fundamentais sociais*. Revista de Direito Constitucional e Internacional, São Paulo, 54/28, jan./mar. 2006.

CORREA, Walter Barbosa. *Subsídios para a história legislativa do Imposto de Renda no Brasil*. In: Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

LEÃO, Martha Toribio. *A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro*. Revista Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo: Dialética; IBDT, 2013.

LEMGRUBER, Andréa. *A tributação do capital: o imposto de renda da pessoa jurídica e o imposto sobre operações financeiras*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MAIZMAN, Victor Humberto. *A dignidade e o imposto de Renda*. Ponto na Curva. Disponível em: <https://www.pontonacurva.com.br/opiniaio/a-dignidade-e-o-imposto-de-renda/17672>

MARIZ, Ricardo de Oliveira. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Martins, Ives Gandra da Silva, *Capacidade contributiva, igualdade e justiça*, Revista Brasileira de Direito Constitucional, 2003.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. Vol. 1. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Brasil, 2020.

RECEITA FEDERAL. Imposto de Renda. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades>

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEGUNDO Unafisco Nacional, 15 milhões de pessoas que deveriam estar isentas do ir serão tributadas devido a não correção da tabela. Unafisco Nacional, 2022. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/segundo-unafisco-nacional-15-milhoes-de-pessoas-que-deveriam-estar-isentas-do-ir-serao-tributadas-devido-a-nao-correcao-da-tabela/>>

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27a. edição – São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Suzana Tavares da. *Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados*. Revista de Direito Público e Regulação. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, n. 5, mar-2010.

SUEHIRO, Silvio. Imposto de Renda 2023: afinal de contas, a tabela vai ter correção? FDR. Disponível em: <https://fdr.com.br/2022/09/23/imposto-de-renda-2023-afinal-de-contas-tabela-vai-ter-correcao/>

SLEMROD, Joel. *Tributando a nós mesmos: um guia do cidadão para o debate sobre impostos*. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

Supremo Tribunal Federal – Voto Ministro César Peluso, no RE 346.084

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.