



CEUB

EDUCAÇÃO SUPERIOR

ISSN 2236-1677

REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS
BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY

**Tributação como política para
combater as desigualdades
sociais**

**Taxation as a policy to combat
social inequalities**

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti

Gina Vidal Marcílio Pompeu

Natércia Sampaio Siqueira

VOLUME 14 • Nº 3 • DEZ • 2024

Sumário

SEÇÃO 1: GRUPOS VULNERÁVEIS E POLÍTICAS SOCIAIS	15
PROTOCOLO DE ATENCIÓN CLÍNICA-JURÍDICA CON PERFIL INTERCULTURAL PARA POBLACIÓN MIGRANTE E INDÍGENA, CON ENFOQUE DE GÉNERO	17
Juan Jorge Faundes Peñafiel, Andrea Avaria Saavedra, Eliada Cid Sandoval, Duban Mardones Ahilla, Gemma Rojas Roncagliolo, Glorimar Alejandra León Silva, Jorge Acuña Guajardo, Pilar Valenzuela Rettig, Sheila Fernández Míguez e Valeska Rivas Arias	
A VIOLÊNCIA DOMÉSTICA CAUSA DIFERENÇA SALARIAL ENTRE MULHERES?	50
Paulo R. A Loureiro, Mário Jorge Mendonça e Tito Belchior S. Moreira	
GRUPOS PARA REFLEXÃO E RESPONSABILIZAÇÃO DE HOMENS AUTORES DE VIOLÊNCIA CONTRA A MULHER NO ESTADO DO PARANÁ/BRASIL.....	73
Taciane Aparecida Siqueira Pastre e Adriano Valério dos Santos Azevêdo	
CÁRCERE E MATERNIDADE NO MARCO LEGAL DA PRIMEIRA INFÂNCIA: EFEITOS DE UM PRECEDENTE NA SUBSTITUIÇÃO DA PRISÃO PREVENTIVA POR DOMICILIAR	98
Lorena Abbas, Gabriela de Brito Caruso, Beatriz Macedo Coimbra dos Santos e Ligia Fabris	
ANÁLISE DE DOCUMENTOS OFICIAIS NORTEADORES DA ATUAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE SAÚDE FRENTE ÀS DEMANDAS DE VIOLÊNCIA DOMÉSTICA CONTRA AS MULHERES	133
Francisca Talicia Vasconcelos Pereira e Natália Santos Marques	
AMÉRICA LATINA, COLONIALIDADE DE GÊNERO E (NÃO) BINARIEDADE: A DECOLONIALIDADE COMO CHAVE DE EMANCIPAÇÃO DA COMUNIDADE LGBTQIA+	157
Anna Paula Bagetti Zeifert, Fernanda Lavinia Birck Schubert e Rômulo José Barboza dos Santos	
SEÇÃO 2: DESENVOLVIMENTO E GESTÃO PÚBLICA.....	178
A LETALIDADE VIOLENTA ENQUANTO APORTE CONCEITUAL, NORMATIVO E METODOLÓGICO NAS POLÍTICAS DE SEGURANÇA PÚBLICA.....	180
Wanderson Cesar dos Santos e Vinicius Ferreira Baptista	
CIÊNCIA JURÍDICA E FUNÇÃO SOCIAL DA PESQUISA ACADÊMICA: INDICADORES DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA E AS POLÍTICAS PÚBLICAS DE PÓS-GRADUAÇÃO	218
Giselle Marie Krepsky	
TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS NO CEARÁ: UM OLHAR AVALIATIVO SOBRE A EFICIÊNCIA DA GESTÃO DO PROCESSO	237
Ana Lúcia Lima Gadelha, Anabela Mesquita e Luis Borges Gouveia	

TRIBUTAÇÃO COMO POLÍTICA PARA COMBATER AS DESIGUALDADES SOCIAIS.....	259
Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, Gina Vidal Marcílio Pompeu e Natércia Sampaio Siqueira	
MECHANISMS FOR CITIZEN PARTICIPATION DURING THE NATIONAL CRISIS PROCESS: CITIZENS SPEAK	283
Adderly Mamani Flores, Javier Rubén Romero Cahuana, Olimpia Tintaya Choquehuanca, Vicente Málaga Apaza e Edwin Alex Chambi Idme	
BUREAUCRACY BEHAVIOR IN EARTH TAX SERVICES AND URBAN AND RURAL BUILDING (UN-P2) (CASE STUDY OF OGAN ILIR REGENCY).....	296
Rahmawati, Alfitri , Slamet Widodo e Raniasa Putra	
NORMAS EDITORIAIS.....	313
Envio dos trabalhos:.....	315

Tributação como política para combater as desigualdades sociais*

Taxation as a policy to combat social inequalities

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti**

Gina Vidal Marcílio Pompeu***

Natércia Sampaio Siqueira****

Resumo

O objetivo deste artigo é demonstrar que a equidade no sistema tributário constitui instrumento fundamental para que sejam alcançados os objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais. A atual matriz tributária brasileira onera, de forma mais gravosa, os cidadãos que estão na parte inferior da hierarquia econômica. A solução para fim das desigualdades sociais no Brasil deve contemplar um sistema tributário que seja norteado pelo Princípio da Capacidade Contributiva, como expressão do Princípio da Igualdade em matéria tributária, que atue como instrumento de distribuição de riqueza e de garantia da não tributação do mínimo existencial. Inicialmente, analisa-se o problema da desigualdade social, restando demonstrado que o Brasil é um país desigual, com elevada concentração de renda e que as políticas públicas não são suficientes para resolver tais problemas. O estudo prossegue com o exame do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). A partir da análise de dados públicos disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal na Internet, demonstrou-se a regressividade do IRPF para aqueles que estão no topo da hierarquia econômica. Nesse sentido, propôs-se uma reformulação desse imposto que privilegiasse a taxação progressiva, a revisão das isenções, a criação de uma alíquota majorada para tributar elevados rendimentos e a proteção do mínimo existencial. A metodologia utilizada se baseou no método indutivo, na análise documental e de dados, em especial de dados referentes ao IRPF, bem como em pesquisa bibliográfica, articulando aspectos da Economia, do Direito Tributário e do Direito Constitucional.

Palavras-chave: desigualdade social; sistema tributário progressivo; Imposto de Renda da Pessoa Física.

Abstract

The objective of this article is to demonstrate that equity in the tax system is a fundamental instrument for achieving the constitutional objectives of eradicating poverty and reducing social inequalities. The current Brazilian tax matrix burdens the most the citizens who are at the bottom off the economic hierarchy. The solution to end social inequalities in Brazil must

* Recebido em: 26/07/2022
Aprovado em: 16/11/2022

** Mestrando em Direito Constitucional na Universidade de Fortaleza. Mestre em Ciências da Computação pela Universidade Federal de Pernambuco. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: johnnycavalcanti@bol.com.br

*** Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Mestrado em Direito e Desenvolvimento pela Universidade Federal do Ceará. Graduação em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Professora Titular de Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza e do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza. Estágio Pós-Doutoral em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Estágio pós-doutoral em direitos humanos, econômicos e a responsabilidade social das empresas pela Faculdade de Direito da Universidade do Havre. Coordenadora do Doutorado em Direito Constitucional (DINTER) UNIFOR - CIESA. Analista Legislativo Advogada NSP 23 da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Fortaleza-CE. E-mail: ginapompeu@unifor.br.

**** Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Pós-doutorado em Direito econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Professora do curso de Pós-graduação (mestrado e doutorado) em direito Constitucional da Universidade de Fortaleza e membro do REPJAL. Atua na área da Teoria da Justiça e Justiça Tributária. É procuradora Fiscal do Município de Fortaleza. E-mail: nsiqueira@unifor.br

include a tax system that is guided by the principle of ability to pay, as an expression of the principle of equality in tax matters, which acts as an instrument for distributing wealth and guaranteeing the non-taxation of the existential minimum. Initially, the problem of social inequality is analyzed, showing that Brazil is an unequal country, with a high concentration of income and that public policies are not enough to solve such problems. The study continues with the examination of the Individual Income Tax (IRPF). From the analysis of public data made available by the Federal Revenue Service on the Internet, the IRPF regression for those at the top of the economic hierarchy was demonstrated. In this sense, a reformulation of this tax was proposed that favored progressive taxation, the revision of exemptions, the creation of an increased rate to tax high incomes and the protection of the existential minimum. The methodology used was based on the inductive method, on document and data analysis, especially data referring to the IRPF, as well as on bibliographical research, articulating aspects of Economics, Tax Law and Constitutional Law.

Keywords: social inequality; progressive tax system; personal income tax.

1 Introdução

Desde 1988, o Brasil vive em uma democracia representativa. A Constituição que marcou o início do atual período democrático trouxe para os brasileiros um rol de direitos sociais e o compromisso de erradicar a pobreza e a marginalização, e de reduzir as desigualdades sociais e regionais. Passados mais de trinta anos da promulgação da Constituição, esses problemas não foram resolvidos, o Brasil permanece subdesenvolvido, com baixo nível de desenvolvimento humano e elevada concentração de renda.

O projeto de um país socialmente justo, desenhado na Constituição, no qual as riquezas nacionais beneficiariam todos os cidadãos brasileiros, parece nunca se concretizar. O ideal democrático de igualdade está cada vez mais distante. A elevada concentração de riqueza e o baixo desenvolvimento econômico produzem um contingente elevado de cidadãos que não possuem renda suficiente para a sua subsistência, bem como produzem o alargamento das desigualdades sociais e relegam as gerações futuras a viverem na pobreza.

Os indicadores sociais apresentados neste estudo demonstram que o Brasil é um dos países mais desiguais do planeta. E, embora este seja um problema de resolução complexa, a solução necessariamente deve contemplar a elaboração de um sistema tributário justo. Com efeito, a sociedade é chamada a contribuir com a manutenção do Estado e esse esforço fiscal deve estar comprometido com o alcance dos objetivos constitucionais, tendo por valor a justiça social inserida no art. 3º, I e art. 193, ambos da Constituição Federal¹.

Nesse sentido, o sistema tributário pode ter uma função central no processo de redução das desigualdades e erradicação da pobreza, desde que, além do viés arrecadatório, seja norteado pelo Princípio da Capacidade Contributiva, que é expressão do Princípio da Igualdade em matéria tributária, atuando como instrumento de distribuição de riqueza e de garantia da não tributação do mínimo existencial.

A opinião pública está acostumada a acompanhar a qualidade do gasto público e criar mecanismos para inibir o desvio de recursos públicos. Entretanto, dificilmente o problema da desigualdade social é analisado segundo a ótica da justiça tributária. A sociedade não percebe que o sistema tributário nacional é uma das razões das desigualdades existentes no Brasil. A fuga silenciosa dos recursos públicos ocorre por meio de isenções de impostos, benefícios fiscais, desonerações, planejamento tributário fundamentado em brechas legais e a criação de obstáculos legais que dificultam a fiscalização tributária. Não se discute que os limites ao poder de tributar do Estado beneficiam, especialmente, os mais favorecidos economicamente. O debate público não explicita que um sistema tributário regressivo penaliza, principalmente, os mais pobres.

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 jun. 2022.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por fim trazer para o debate público a iniquidade do Sistema Tributário Nacional, em especial do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), que, no modelo atual, se mostra regressivo, na medida em que é mais gravoso para aqueles que estão na parte inferior da hierarquia econômica, incidindo, inclusive, sobre o rendimento mínimo existencial. Ao passo que onera os rendimentos percebidos pelos mais ricos de forma mais branda, induzindo a concentração de renda no topo da hierarquia econômica. A metodologia utilizada se baseou no método indutivo, na análise documental e de dados, especialmente de dados referentes ao IRPF, bem como em pesquisa bibliográfica.

2 Desigualdade social

A desigualdade social se apresenta de diversas formas: desigualdade econômica, desigualdade educacional, desigualdade de acesso ao mercado de trabalho, desigualdade de acesso à saúde, desigualdade de raça e de gênero, dentre outras. O presente estudo tem como foco a desigualdade econômica, em especial o papel da tributação como instrumento de redução do abismo econômico existente entre os diversos segmentos da sociedade brasileira.

O Brasil está entre os países do mundo com maior desigualdade de riqueza, é o que aponta o relatório da desigualdade no mundo de 2022 (*World Inequality Report 2022*), produzido pelo Laboratório de Pesquisa da Desigualdade. Segundo esse relatório, em 2021 o grupo dos 50% da parcela inferior da população brasileira detinha menos de 1% da riqueza nacional, enquanto o grupo dos 1% mais ricos detinham cerca de 50% da riqueza total do Brasil. Esse relatório aponta, ainda, a tendência de crescimento da desigualdade de riqueza desde meados dos anos 1990 em um contexto de desregulamentação financeira e de ausência de uma reforma tributária robusta².

No mesmo sentido, estudos do Banco Mundial, que tiveram por referência o coeficiente de Gini³, calculados a partir de dados relativos ao ano de 2018, indicam que o Brasil está entre os países com maior desigualdade de renda do planeta, ocupando a posição de n.º 156 e coeficiente 0,539⁴. O índice ou coeficiente de Gini é um dos principais indicadores de desigualdade de rendimentos utilizados como parâmetro de comparação da desigualdade no mundo. Segundo o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), o índice de Gini do Brasil, no ano de 2020, se manteve elevado em 0,524⁵.

Extraíu-se o gráfico contido na figura a seguir do relatório mais recente, publicado pelo IBGE referente à síntese dos indicadores sociais de 2021. Ele apresenta a série histórica desse indicador para o período de 2012 a 2020. Demonstra-se, no gráfico, para esse mesmo período, o comportamento do índice de Gini na situação hipotética de ausência dos programas sociais de transferência de renda.

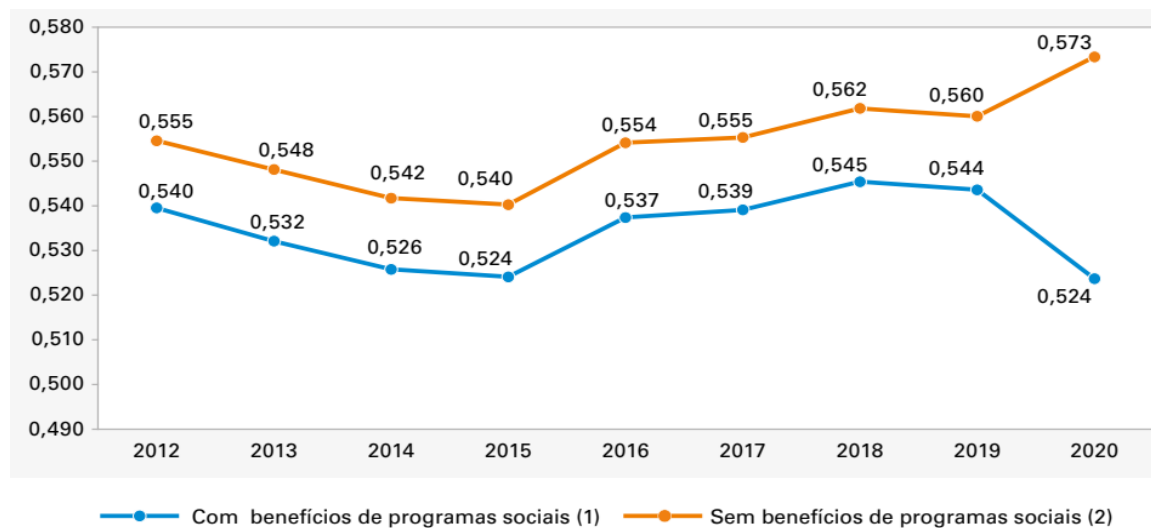
² CHANCEL, Lucas *et al.* *World Inequality Report 2022*. Paris: World Inequality Lab, 2021. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 186.

³ Intervalo de 0 a 1: 0 (perfeita igualdade) a 1 (desigualdade máxima).

⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2020*. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 52.

⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 52.

Figura 1 – Comportamento do Índice de Gini no Brasil de 2012-2020



Fonte: IBGE⁶.

A primeira análise a ser observada consiste no patamar elevado da desigualdade, apontado pelo índice no período. O segundo ponto consiste na relevância dos programas de transferência de renda para amenizar a desigualdade de renda no Brasil. Inclusive, destaca-se que, no ano de 2020, em um contexto de retração econômica decorrente da pandemia do Covid-19, o incremento do volume de recursos transferidos por meio dos programas emergenciais, para os mais pobres, interrompeu a tendência de crescimento apontada pelo gráfico. Outro aspecto a ser ressaltado consiste em concluir que apenas os programas de distribuição de renda não são suficientes para uma redução consistente e duradoura das desigualdades, haja vista que, em um período de oito anos, o coeficiente se mantém elevado com reversão da tendência de queda observada após 2015.

Seguindo com o exame dos indicadores sociais, a elevada concentração de renda também é comprovada pelos dados da distribuição do rendimento domiciliar *per capita* total do Brasil para os anos de 2012 a 2020, considerando a parcela de rendimento correspondente a cada décimo de população. A figura a seguir contém uma tabela extraída do relatório que sintetiza os indicadores sociais de 2021. O relatório chama a atenção que em 2020 os 10% com menores rendimentos detinham, apenas, 0,9% do rendimento domiciliar *per capita* total, enquanto, no último décimo, os 10% com maiores rendimentos correspondiam a 41,6% do rendimento domiciliar *per capita* total.

⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 52.

Figura 2 – Distribuição percentual do rendimento domiciliar per capita

Classes de percentual de pessoas em ordem crescente de rendimento domiciliar per capita	Distribuição percentual do rendimento domiciliar per capita (%)					
	Com recebimento de benefícios de programas sociais (1)			Sem recebimento de benefícios de programas sociais (2)		
	2012	2019	2020	2012	2019	2020
Até 10%	1,0	0,8	0,9	0,6	0,4	0,1
Mais de 10% a 20%	2,2	2,1	2,4	1,9	1,8	1,5
Mais de 20% a 30%	3,2	3,1	3,4	3,0	2,9	2,7
Mais de 30% a 40%	4,1	4,1	4,4	4,0	4,0	3,9
Mais de 40% a 50%	5,3	5,3	5,6	5,2	5,3	5,2
Mais de 50% a 60%	6,7	6,9	7,0	6,7	6,8	6,8
Mais de 60% a 70%	8,2	8,3	8,4	8,3	8,3	8,5
Mais de 70% a 80%	10,8	10,9	10,8	10,9	11,1	11,1
Mais de 80% a 90%	15,6	15,6	15,4	15,8	15,9	16,1
Mais de 90%	42,8	42,8	41,6	43,5	43,5	44,1

Fonte: IBGE⁷.

A partir de uma leitura global dos dados da tabela acima, é possível concluir que, na situação em que são considerados os benefícios sociais, verifica-se certa estabilidade no período, com decréscimo de rendimento entre os 10% mais pobres na comparação de 2012 e 2020. Ou seja, constata-se pouca variação na estrutura da desigualdade, ao passo que, na situação em que os benefícios sociais não são considerados, a diminuição de rendimentos das classes mais pobres é relevante, bem como se observa o crescimento dos rendimentos das classes mais ricas e o aumento da desigualdade. Assim, constata-se que, embora sejam importantes, as políticas públicas implementadas no período não foram capazes de viabilizar uma distribuição de riqueza mais justa, prevalecendo a ausência de mobilidade econômica.

Outro indicador relevante é aquele que retrata o percentual da população que se encontra na situação de pobreza monetária. Nas sociedades urbanizadas, os rendimentos são utilizados pelas famílias para a aquisição de bens e serviços. Nesse contexto, pobre é aquele que não possui rendimentos suficientes para manutenção de sua subsistência segundo algum critério monetário⁸. Segundo o critério da linha de pobreza do Banco Mundial para países de renda média-alta, no qual o Brasil se enquadra, em 2020, 24,1% ou mais de 50 milhões de brasileiros se encontravam abaixo da linha de pobreza. Da mesma forma, dados da medida de pobreza utilizada pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) indicam que, em 2020, 22,2% da população brasileira ou mais de 46 milhões de pessoas estavam abaixo da linha de pobreza⁹.

Em síntese, qualquer que seja o indicador social utilizado, o cenário da desigualdade social no Brasil se mostra crítico, com quase ¼ da população em situação de pobreza monetária, índices de desigualdade de renda entre os mais elevados do planeta, ausência de redução da concentração de renda ao longo do tempo e a adoção de políticas de transferência de renda que apenas amenizam a situação dos mais pobres.

⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 56.

⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 57-58.

⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 60.

Os indicadores comprovam que uma parcela significativa de brasileiros não recebe os benefícios das riquezas produzidas por eles. Ao tratar do crescimento econômico e desenvolvimento humano, Gina Pompeu e Renê Marques apontam como inalienável o direito ao desenvolvimento, para quem:

O reconhecimento do direito ao desenvolvimento como um direito humano inalienável na Resolução nº 41/128 da ONU deu a esse direito a dimensão integradora e promotora de direitos humanos. Percebe-se que novas dimensões são contempladas de modo a assegurar que todos os povos estejam habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar. É dizer, é direito das populações dos Estados o gozo de um patamar mínimo civilizatório, com respeito a direitos fundamentais, sociais e culturais¹⁰.

Nesse contexto, questiona-se o que impede que os objetivos constitucionais de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais se tornem uma realidade. Qual é o caminho para se construir uma sociedade livre, justa e solidária como almejada pelo constituinte de 1988? Por que os programas sociais de distribuição de renda não são capazes de acabar com a pobreza e a fome no Brasil? O que faz com que o Brasil seja destaque negativo mundial no problema da desigualdade social e concentração de renda?

A solução para o problema é complexa e não é única. Contudo, o presente estudo indica que um dos instrumentos a compor a solução consiste na construção de um sistema tributário justo e progressivo, que amenize a carga a ser suportada pelos mais pobres, que reduza a desigualdade econômica e impeça que a riqueza produzida pelo país fique concentrada em uma pequena parcela de pessoas. Na seção seguinte o IRPF é estudado e são demonstradas as suas principais distorções.

3 A regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física

A Constituição Federal possui um título específico para tratar da tributação e do orçamento. O constituinte estabeleceu, no §1º do artigo 145 da Constituição de 1988, que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de uma determinação que, fundamentada na construção de uma sociedade livre justa e solidária, possibilita a formulação de um sistema tributário com equidade, em que aqueles cidadãos que detenham maior riqueza contribuam mais para suportar as despesas de manutenção do Estado.

Para Leandro Paulsen, a capacidade contributiva constitui princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias. É critério de justiça fiscal promotor da isonomia. Nessa linha evidencia que “o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza”¹¹.

A Suprema Corte Brasileira se manifestou sobre a interpretação do §1º do Art. 145 da Constituição no âmbito do RE 562.045, submetido à sistemática da repercussão geral. Nessa linha, o Ministro Eros Grau destaca que:

A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal¹².

¹⁰ POMPEU, Gina Vidal Marcílio; MARQUES, Renê Iarley da Rocha. O custo dos direitos diante do crescimento econômico e desenvolvimento humano no Brasil em Sunstein e Holmes. *Revista Pensar*, Fortaleza, v. 27, n. 3, p. 1-12, jul./set. 2022. p. 4.

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário. RE 562045/RS. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos

Assim, depreende-se da disposição constitucional que os impostos dos quais não seja possível estabelecer o caráter pessoal, identificando o contribuinte para que seja considerada a sua capacidade contributiva, embora possam existir, devem ocupar um plano secundário na matriz tributária. Cleucio Nunes destaca que “o Princípio da Capacidade Contributiva tem inegável vocação para a realização da ideia de justiça na tributação, por meio de outro princípio essencial para o Direito e também para a justiça, que é a equidade”¹³.

O Princípio da Capacidade Contributiva decorre da isonomia tributária e complementa esta, tendo grande importância para a realização da justiça fiscal. Esse princípio ganhou força e fortaleceu-se, especialmente no decorrer do Século XX, com o advento do Estado Social, fundado no intervencionismo estatal e orientado pela ideia de solidariedade.¹⁴

A solidariedade é fundamento para o exercício dos poderes estatais, devendo servir como critério a ser observado em relação à forma como os recursos e prestações são equacionados.¹⁵ A solidariedade estabelecida na Constituição vem fortalecer o entendimento de que todos são responsáveis pela construção do Estado Brasileiro. Cidadãos, sociedade, instituições públicas e privadas devem trabalhar para a construção de uma sociedade livre e justa. Devem trabalhar pela promoção do bem de todos, sem qualquer tipo de preconceito ou discriminação, erradicando a pobreza e as desigualdades de forma a garantir o desenvolvimento nacional.

Ao tratar das expressões do Princípio da Solidariedade no sistema constitucional tributário, a professora Regina Helena Costa destaca que a relação entre solidariedade social e tributação não está restrita ao fundamento da exigência tributária, mas, também, ao momento da interpretação e aplicação das normas, bem como ao controle da aplicação dos recursos arrecadados. Verificando-se manifestações desse princípio tanto na tributação com viés fiscal e arrecadatório, como naquela com caráter predominantemente extrafiscal¹⁶.

Ainda nos ensinamentos da professora Regina Helena Costa, ela destaca o Princípio da Capacidade Contributiva como manifestação do Princípio da Solidariedade, haja vista que “protege da tributação o mínimo existencial, bem como onera os sujeitos que têm maior aptidão econômica, aliviando a carga daqueles de pouca ou nenhuma aptidão para suportar tal ônus”¹⁷.

Nesse sentido, o mínimo existencial e a dignidade humana não podem ser sacrificados com fundamento na insuficiência de recursos, em especial diante de um sistema tributário cujo grau de tributação se mostra aquém do limite constitucional autorizado. Segundo Dione Wasilewski e Emerson Gabardo,

É o nível de tributação que deve ser ajustado para conferir a todos os indivíduos uma existência digna segundo padrões e conquistas da vida moderna. Sendo o Estado o responsável pelo equilíbrio necessário entre o dever de fornecer prestações relativas aos direitos fundamentais e o poder de impor deveres dessa mesma natureza (fundamentais), este último se converte em dever de fazê-lo¹⁸.

[...]. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 32.

¹³ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 67.

¹⁴ PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 450-471, abr. 2019.

¹⁵ WASILEWSKI, Dione J.; GABARDO, Emerson. A insuficiência de tributação como fundamento para o afastamento da reserva do possível na garantia do mínimo existencial e da dignidade humana. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 11, n. 1, p. 710-731, 2021.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, v. 39.1, p. 21-32, jan./jul. 2019. p. 23.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, v. 39.1, p. 21-32, jan./jul. 2019. p. 24.

¹⁸ WASILEWSKI, Dione J.; GABARDO, Emerson. A insuficiência de tributação como fundamento para o afastamento da reserva do possível na garantia do mínimo existencial e da dignidade humana. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 11, n. 1, p. 710-731, 2021. p. 722.

A progressividade fiscal tem grande influência na estrutura da desigualdade econômica. Piketty destaca a importância da progressividade fiscal no topo da hierarquia das rendas e das heranças na contenção da concentração de renda nos Estados Unidos e Reino Unido no século XX. Para ele,

O imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI¹⁹.

Segundo Piketty,

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual²⁰.

Nesse sentido, cumpre examinar a relevância do sistema tributário como elemento fundamental na realização dos objetivos constitucionais. A opção constitucional pelo Estado Democrático de Direito significa que a sociedade deve manter a estrutura e funcionamento do Estado. Para Holmes e Sunstein²¹, os direitos têm um custo e não podem ser garantidos, tampouco protegidos sem financiamento e apoio públicos. Na ausência de uma autoridade política capaz de intervir e disposta a fazê-lo, os direitos não deixam de ser meras promessas vazias. Ainda segundo Holmes e Sunstein²²,

Indivíduos que não estão sujeitos a um governo capaz de tributar e proporcionar um remédio eficaz não têm direitos jurídicos. A apatridia é sinônimo de ausência de direitos. Na realidade, um direito só existe se e quando tem um custo orçamentário.

Por certo, o sistema tributário, em apertada síntese, define qual é a parcela da sociedade que suportará o ônus financeiro para manter o Estado, como e de quanto será a contribuição de cada membro da sociedade. A compreensão de que os impostos são o preço que se paga em uma sociedade fundamentada na liberdade e na solidariedade impõe o exame das condições da tributação para que se desenhe um modelo de tributação justo, igualitário e democrático, respeitando o modelo econômico estabelecido²³.

Nesse contexto, os impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda constituem os principais tributos que possibilitam a identificação do contribuinte e a graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte. Aliás, a própria Constituição indicou na parte final do §1º do Art. 145 que as administrações tributárias poderiam identificar o patrimônio, a renda e as atividades econômicas dos contribuintes para dar efetividade a esse comando. Em sentido contrário, estão os impostos sobre o consumo, cuja natureza operacional dificulta a identificação da capacidade contributiva no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, motivo pelo qual a jurisprudência acata a seletividade como parâmetro para a graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Nesse sentido, levou-se à apreciação do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do RE 601.314 SÃO PAULO²⁴, o acesso aos dados bancários dos contribuintes pelas Administrações Tributárias previsto na Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001²⁵, que se traduziu na lide entre o direito ao sigilo bancário e

¹⁹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 747.

²⁰ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 760.

²¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 5-8.

²² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 8-9.

²³ KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 2015.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário. RE 601.314/SP. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Direito ao sigilo bancário. Dever de pagar impostos. Requisição de informação da Receita Federal [...]. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 03 de novembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 28 jun. 2022.

²⁵ BRASIL. *Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

o dever de pagar tributos, cuja decisão foi proferida segundo a sistemática da repercussão geral. Prevaleceu a tese de que o Art. 6º da citada lei complementar não ofende o direito ao sigilo fiscal, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva.

Na perspectiva da justiça social e da igualdade tributária, o Ministro Edson Fachin, relator da tese vencedora, se vale do pensamento de Marçal Justen Filho:

É que o sistema tributário não se destina apenas e tão somente a abarrotar os cofres públicos de recursos. O direito tributário é instrumento — como todas as demais competências estatais — da realização dos valores jurídicos fundamentais. O direito tributário está comprometido com a consecução e realização concreta do princípio da dignidade da pessoa humana. Emanação direta deste é o postulado da supressão da pobreza e da eliminação das desigualdades individuais e sociais. Não é admissível dissociar o sistema tributário dos princípios constitucionais mais relevantes e fundamentais, que dão conformação ao Estado e ao poder público.²⁶

A Constituição estatui, ainda, que os impostos incidentes sobre a renda e proventos de qualquer natureza serão regidos segundo critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. No dizer de Schoueri²⁷, a generalidade impõe que nenhum contribuinte seja excluído da tributação. Já a universalidade exige que não se deixe qualquer rendimento fora da tributação, enquanto a progressividade constitui estabelecer alíquotas crescentes conforme cresça a base de cálculo.

Para Hugo de Brito, a competência federal do imposto de renda possibilita a sua utilização como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Prossegue o professor e tributarista afirmando que “o imposto de renda é um instrumento fundamental na distribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares”²⁸.

Nesse sentido, este estudo examina dados extraídos das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF)²⁹, prestadas pelos contribuintes à Receita Federal³⁰, a fim de que se possa fazer uma análise crítica se o IRPF, além de cumprir o papel arrecadatório, cumpre a função extrafiscal de trazer equidade para a tributação. Anualmente, a Receita Federal publica, em seu portal na Internet, planilhas e relatórios contendo dados agregados das informações apresentadas pelos contribuintes. O documento mais recente tem o seguinte título: Grandes números do IRPF, ano-calendário 2020, exercício 2021.

No ano de 2021, os contribuintes brasileiros apresentaram à Receita Federal 31.634.843³¹ declarações do IRPF, que contém informações relativas à situação patrimonial e aos rendimentos auferidos no ano-calendário de 2020. As declarações são apresentadas, voluntariamente, ou decorreram do fato de o contribuinte se enquadrar em um dos critérios de obrigatoriedade. Quanto ao número de contribuintes, a quantidade é maior do que o número de declarantes, haja vista que uma declaração pode abranger, além das informações do declarante, as informações econômico-fiscais dos seus dependentes e do cônjuge ou companheiro. O corte epistemológico deste trabalho se refere àquelas informações relativas ao patrimônio, rendimento, IRPF devido, alíquota e natureza da ocupação profissional declarada.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário. *RE 601.314/SP*. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Direito ao sigilo bancário. Dever de pagar impostos. Requisição de informação da Receita Federal [...]. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 03 de novembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 28 jun. 2022. p. 11.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 439.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 314-315.

²⁹ Também denominada Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

³⁰ Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, órgão vinculado ao Ministério da Economia, responsável pela administração tributária federal e pela administração e controle aduaneiros.

³¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf. Acesso em: 26 maio 2022. p. 1.

Na figura a seguir, apresentam-se dados relevantes para o estudo, extraídos da Tabela 9, conforme citado abaixo. Nela organizam-se os dados em ordem crescente dos rendimentos totais³² anuais agrupados por faixas de salários-mínimos. Assim, na primeira faixa, estão os contribuintes que declararam rendimentos totais de até ½ salário-mínimo e assim por diante. O valor de referência do salário-mínimo utilizado foi de R\$ 1.044,50, que representa uma média do salário-mínimo no ano 2020, haja vista a ocorrência de alteração do valor no curso do ano.

Figura 3 – Dados agrupados por faixa de rendimentos totais (em salários-mínimos)

Tabela 9 - Resumo das Declarações Por Faixa de Rendimentos Totais (em salários-mínimos)

Valores em R\$ milhões

Faixa SM Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Imposto Devido	Doações e Heranças Recebidos	Bens e Direitos	Doações Efetuadas
Até 1/2	1.604.246	1.110,77	146,77	263,62	0,02	2,51	311.655,59	957,11
De 1/2 a 1	578.381	4.975,59	242,51	699,00	0,15	12,76	67.171,87	184,88
De 1 a 2	2.755.245	43.655,42	1.623,49	6.499,02	1,13	81,44	327.870,44	562,12
De 2 a 3	5.014.845	135.856,84	8.796,73	15.271,23	404,80	181,22	466.055,50	872,45
De 3 a 5	8.262.962	322.633,21	26.223,85	54.106,30	6.348,92	984,14	894.670,47	1.783,86
De 5 a 7	4.316.910	245.948,76	22.023,01	50.870,07	12.338,48	1.846,49	724.203,71	1.759,58
De 7 a 10	3.219.144	249.138,21	24.438,66	62.356,49	22.211,34	2.972,61	796.998,15	31.466,02
De 10 a 15	2.526.189	269.857,80	29.508,51	85.199,97	35.293,13	4.421,73	956.287,63	2.858,15
De 15 a 20	1.167.190	165.207,33	20.683,24	66.463,50	26.005,52	3.890,12	689.994,37	2.245,76
De 20 a 30	1.073.869	197.198,67	28.396,73	100.128,29	34.473,24	6.641,79	970.452,20	3.728,53
De 30 a 40	462.066	110.538,55	18.533,01	70.142,24	20.747,34	5.302,83	652.018,28	28.512,49
De 40 a 60	340.832	94.559,36	21.735,02	88.543,26	18.465,74	7.981,11	739.514,93	8.756,65
De 60 a 80	117.987	35.199,37	12.391,79	53.803,75	7.119,31	5.559,48	403.704,51	97.696,69
De 80 a 160	122.641	42.143,33	21.567,30	102.302,42	8.894,52	12.496,00	746.421,35	5.081,24
De 160 a 240	30.762	13.990,22	10.278,35	50.327,53	3.038,27	6.592,99	356.296,55	3.046,41
De 240 a 320	13.567	7.779,53	7.135,74	31.942,87	1.710,26	4.467,29	229.453,66	1.915,07
Mais de 320	28.007	35.640,27	77.873,98	257.190,17	7.784,50	46.889,95	1.801.748,06	24.834,56
Total	31.634.843	1.975.433,24	331.598,71	1.096.109,71	204.836,68	110.324,45	11.134.517,26	216.261,57

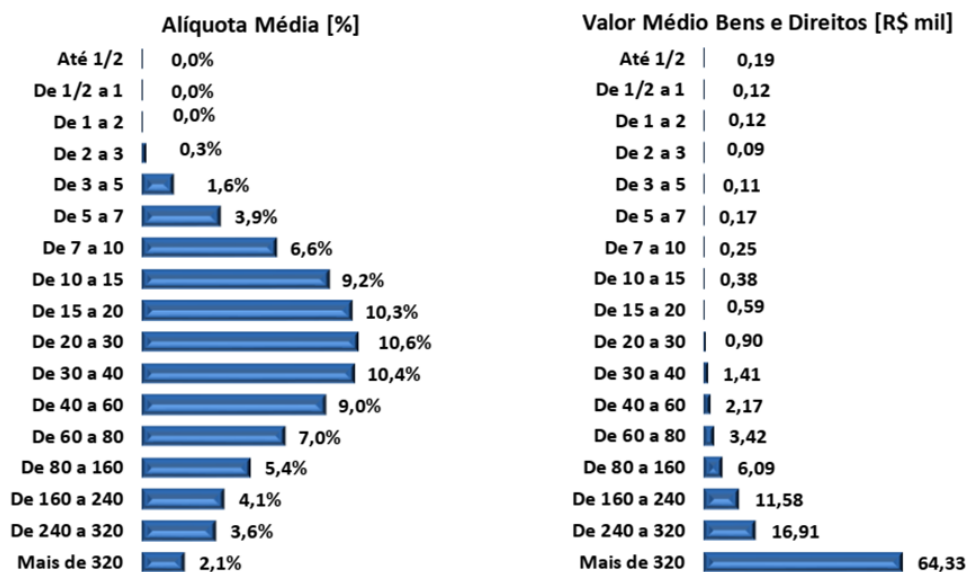
Fonte: Receita Federal³³. Tabela extraída da planilha “Tab9_Fx Rend Total”.

A partir dos dados desta tabela, calcula-se a alíquota média anual de cada faixa, que corresponde ao percentual do imposto devido em relação aos rendimentos totais anuais dos integrantes da faixa, bem como o valor médio de bens e direitos por faixa em milhares de real (R\$ mil). Os bens e direitos representam o valor do patrimônio declarado pelo contribuinte, tendo por referência o valor em 31 de dezembro do ano-calendário a que se refere a declaração. Na figura 4, apresentam e analisam-se, posteriormente, os gráficos resultantes da alíquota média e do valor médio de bens e direitos.

³² Rendimentos totais = rendimentos tributáveis + rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + rendimentos isentos.

³³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-advancios/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

Figura 4 – Evolução da alíquota média e do patrimônio médio, por faixas de salários-mínimos



Fonte: Receita Federal³⁴.

Sendo o IRPF um imposto que possui alíquotas progressivas, o comportamento esperado para o gráfico da alíquota média seria uma curva crescente e não uma parábola, haja vista que quanto maior o rendimento, maior é a alíquota. Entretanto, verifica-se que a alíquota média cresce até a faixa de 20 a 30 salários-mínimos, chegando a 10,6%. A partir dessa faixa, o gráfico passa a ter um comportamento decrescente com a regressão da alíquota nas faixas posteriores, até atingir 2,1% para os contribuintes que possuem rendimentos superiores a 320 salários-mínimos.

Portanto, conforme expõe o gráfico, a partir dos rendimentos superiores a 5 salários-mínimos, os contribuintes da última faixa, cujos rendimentos são superiores a 320 salários-mínimos, em média, pagam, proporcionalmente, menos imposto de renda do que aqueles que auferem menores rendimentos. Conforme demonstra-se adiante, a parcela mais rica da sociedade utiliza de mecanismos legais para que a renda auferida seja constituída, principalmente, por rendimentos que possuem uma tributação privilegiada ou mesmo que são isentos de tributação.

O segundo gráfico representa o valor médio do patrimônio declarado, que se manifesta como uma curva crescente. Destaca-se, na última faixa, a elevação do valor médio dos bens e direitos de quase quatro vezes o valor da faixa anterior, fato que indica a concentração de renda nesse grupo. O cotejo entre os dois gráficos nos permite inferir que o Imposto de Renda da Pessoa Física contribui para a concentração de riqueza. Se, efetivamente, o contribuinte com maiores rendimentos é tributado a alíquotas menores, ele fica com mais renda disponível e, portanto, com maior capacidade para acumular riqueza.

O exame dos dados referentes aos anos-calendário 2017³⁵, 2018³⁶ e 2019³⁷ revelam que os gráficos da alíquota média possuem o mesmo comportamento daquele referente ao ano-calendário 2020, qual seja, cur-

³⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf. Acesso em: 26 maio 2022. p. 9.

³⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2017, exercício 2018*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

³⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2018, exercício 2019*. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

³⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2019, exercício 2020*. Brasília, 2021. Disponível em:

va em parábola com a alíquota média máxima pertencente à faixa de 20 a 30 salários-mínimos. Conclui-se, portanto, que o Imposto de Renda da Pessoa Física é regressivo a partir dessa faixa de rendimento e que esse comportamento regressivo se mantém ao longo do tempo, contribuindo, dessa forma, para a perpetuação da desigualdade econômica apontada nos indicadores sociais examinados anteriormente.

Seguindo com o estudo, na faixa de 20 a 30 salários-mínimos, estão 1.073.869 declarantes e o valor médio do patrimônio desse grupo é de R\$ 900,00 reais. Ao se comparar os dados desse grupo com a última faixa, qual seja, com aqueles declarantes que auferiram rendimentos superiores a 320 salários-mínimos, constata-se que a alíquota média do grupo com rendimentos entre 20 e 30 salários-mínimos é 5 vezes superior àquela dos contribuintes com rendimentos superiores a 320 salários-mínimos; e que o patrimônio médio desse último grupo é mais de 71 vezes superior ao patrimônio médio do primeiro grupo, corroborando a concentração de riqueza na última faixa.

O grupo com maior número de declarantes é a faixa de 3 a 5 salários-mínimos com 8.262.962 declarantes, cuja alíquota média é 1,6% e o patrimônio médio é R\$ 111,00. Embora essa faixa albergue o maior número de declarantes, o patrimônio total desse grupo representa, apenas, 8,03% do patrimônio declarado por todos os contribuintes. Ao se comparar esse grupo com aquele cujos rendimentos são superiores a 320 salários-mínimos, verifica-se que, nessa última faixa, estão, apenas, 28.007 declarantes, com alíquota média de 2,1% e patrimônio médio de R\$ 64.330,00. Do universo de 31.634.843 de declarantes, os contribuintes que estão na faixa com rendimentos superiores a 320 salários-mínimos representam, apenas, 0,08%; enquanto o patrimônio declarado pelo grupo representa 16,18% do patrimônio declarado por todos os contribuintes. Novamente, os dados expõem a grande concentração de renda por aqueles que estão no topo da hierarquia econômica.

O problema da iniquidade do IRPF se manifesta, de forma muito evidente, quando os dados são agrupados segundo a categoria profissional declarada pelo contribuinte, que é denominada de natureza da ocupação, conforme Tabela 13 do documento referente ao ano-calendário 2020³⁸. Para fins do presente estudo, destacaram-se os seguintes grupos: (a) empregado de empresa setor privado, exceto instituição financeira; (b) profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego; (c) proprietário de empresa ou firma individual ou empregador-titular; (d) capitalista que auferiu rendimento de capital, inclusive aluguéis. Esses grupos representam 51,26% do total de declarantes e 64,12% do patrimônio declarado.

Na figura 5, apresenta-se um recorte da Tabela 13, cujos dados agrupam-se segundo a natureza de ocupação declarada pelo contribuinte, sendo apresentadas as linhas e colunas de interesse do presente estudo. Os valores são expressos em R\$ bilhões. Destaca-se que a linha totalizadora representa o total de todas as linhas da tabela, não apenas das quatro categorias selecionadas.

Figura 5 – Resumo das declarações por natureza da ocupação

Natureza de Ocupação	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	Imposto Devido	Imposto Devido Total	Bens e Direitos
(a) Empregado de empresa setor privado, exceto instit. financ.	9.807.756	583,60	83,21	112,71	53,74	53,82	1.540,46
(b) Profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego	2.065.253	98,13	14,72	94,50	9,36	9,38	955,93
(c) Proprietário de empr. ou firma indiv. ou empregador-titular	4.188.148	155,00	82,75	523,33	13,65	13,66	4.344,63
(d) Capitalista que auferiu rendim. de capital, inclus. aluguéis	156.617	10,23	6,78	16,54	1,33	1,33	298,05
TOTAL	31.634.843	1.975,43	331,60	1.096,11	204,84	205,56	11.134,52

Fonte: Receita Federal³⁹. Recorte da Tabela 13. Valores em R\$ bilhões.

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac2019-republicacao-set-2021.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

³⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

³⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021.

Considerando-se as informações contidas na Tabela 13, calcularam-se as informações constantes na tabela da Figura 6.

Figura 6 – Dados agrupados pela ocupação declarada

	% Declarantes	% Imposto Devido	% Bens e Direitos	Bens e Direitos / declarante (em R\$ 1,00)	Σ Rendimentos (tributáveis; t. exclusiva; isento) em R\$ milhões	% Rendimentos tributáveis	% Tributação exclusiva	% Rendimentos isentos	IR Devido médio por declarante em R\$	IRTot médio em R\$ (IR devido Tot em R\$ / Declarantes)	Alíquota média
(a)	31,00%	26,24%	13,84%	157.065,99	779.520,59	74,87%	10,67%	14,46%	5.474,10	5.487,19	6,90%
(b)	6,53%	4,57%	8,59%	462.865,25	207.347,24	47,33%	7,10%	45,58%	4.515,90	4.542,80	4,52%
(c)	13,24%	6,66%	39,02%	1.037.363,26	761.074,20	20,37%	10,87%	68,76%	3.243,59	3.260,68	1,79%
(d)	0,50%	0,65%	2,68%	1.903.057,80	33.553,44	30,49%	20,21%	49,30%	8.491,09	8.515,56	3,97%

Fonte: elaboração própria. Valores calculados a partir dos dados da Tabela 13⁴⁰.

O grupo (a) que abrange a grande maioria dos trabalhadores formais do setor privado representa 31% dos declarantes; o grupo (b) abrange os profissionais sem vínculo empregatício e representa 6,53% dos declarantes; o grupo (c) é constituído por empresários e representa 13,24% dos declarantes e, por fim, o grupo (d) abrange contribuintes cujos rendimentos decorrem do produto do capital, representando 0,50% dos declarantes.

Com efeito, mais de um terço dos declarantes, trabalhadores assalariados, possuem apenas 13,84% do patrimônio declarado, enquanto o grupo de empresários que constitui 13,24% dos declarantes possui 39,02% de todo o patrimônio declarado, fato que demonstra a concentração de renda. O imposto de renda total médio devido pelo grupo (a) é de R\$ 5.487,19, enquanto o do grupo (c) é de R\$ 3.260,68. Em outros termos, o imposto médio devido pelo grupo de trabalhadores assalariados é 68,28% maior do que o imposto médio devido pelos empresários. Fato que contribui para a concentração de renda.

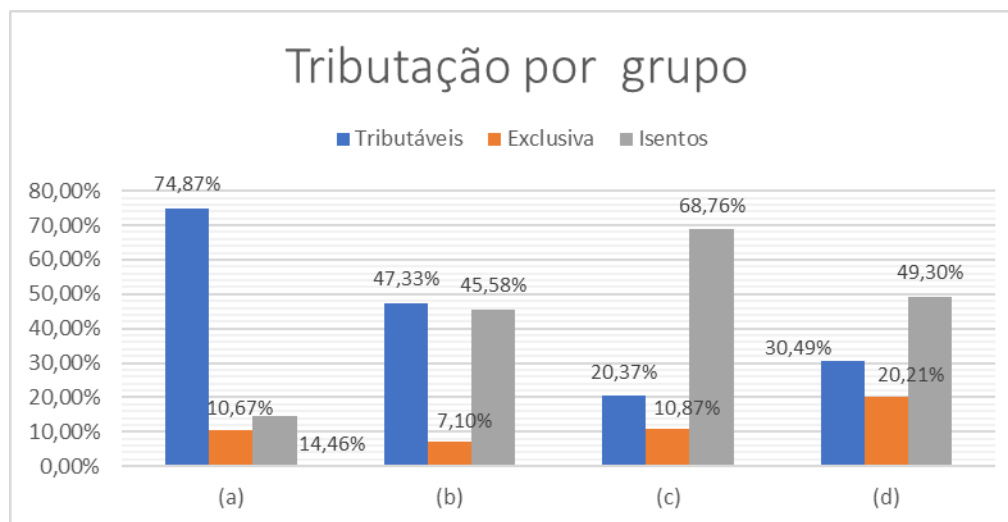
Ao se examinar os bens e direitos *per capita* de cada grupo, constata-se que o patrimônio do grupo dos empresários, grupo (c), cujo valor *per capita* é R\$ 1.037.363,26, é quase 7 vezes superior ao do grupo dos trabalhadores assalariados, grupo (a), cujo valor é de R\$ 157.065,99. A concentração de renda exposta pelos dados apresentados tem relação com a composição dos rendimentos auferidos por cada grupo.

Sendo a alíquota média do grupo a relação percentual entre o imposto devido e os rendimentos totais auferidos, verificam-se os seguintes valores de alíquota para cada grupo: (a) 6,90%, (b) 4,52%, (c) 1,79%, (d) 3,97%. Ou seja, a alíquota do IRPF do grupo dos trabalhadores assalariados é quase quatro vezes superior à alíquota do grupo (c) dos empresários e quase duas vezes superior à alíquota do grupo (d) capitalistas. Portanto, desses quatro grupos, aquele que é detentor de menor riqueza é o mais onerado pelo IRPF. No gráfico 1, para cada grupo, apresenta-se a distribuição dos rendimentos segundo o tipo de tributação.

Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

⁴⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

Gráfico 1 – Tipo de tributação por natureza da ocupação



Fonte: elaboração própria. Valores calculados com base nos dados da Tabela 13⁴¹.

Os dados demonstram que, no grupo (a), dos trabalhadores assalariados, a renda é composta por 74,87% de rendimentos tributáveis e 14,46% de rendimentos isentos. Já no grupo (c), composto por empresários, apenas 20,37% da renda é composta por rendimentos tributáveis, enquanto 68,76% dos rendimentos desse grupo são isentos. Nesse sentido, é possível concluir que o Imposto de Renda da Pessoa Física contribui para a concentração de renda e, conseqüentemente, para a expansão da desigualdade econômica.

Em que pese o comando constitucional dispor que o imposto de renda será norteado pelos princípios da generalidade e da universalidade (CF Art. 153, §2º, I), a análise apresentada demonstra a existência de grupos privilegiados, cuja parcela significativa de seus rendimentos se enquadram no critério de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, em geral mais benéfica, ou na categoria de rendimentos isentos ou não tributáveis, provocando, conseqüentemente, uma efetiva distorção na progressividade, pilar da tributação sobre a renda albergada pela Constituição.

O exame dos dados, segundo os critérios dos rendimentos totais por faixas salariais e por natureza da ocupação do declarante, nos permite inferir que o Imposto de Renda da Pessoa Física, efetivamente, é regressivo no topo da hierarquia econômica, que os detentores de grande riqueza ou patrimônio são, proporcionalmente, menos onerados que os mais pobres, e que o IRPF contribui para o aumento da concentração de renda e da desigualdade econômica entre os cidadãos brasileiros.

A burla do Princípio da Capacidade Contributiva e da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física ocorre por meio da seletividade de rendimentos que são isentos da tributação ou que possuem uma tributação exclusiva mais benéfica. Assim, os detentores de poder econômico influenciam o processo legislativo de modo a selecionar determinados rendimentos aos quais são dados tratamentos diferenciados.

São muitos os casos de tratamento especial previstos na legislação brasileira. Por exemplo, a Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995⁴², estabeleceu isenção para a distribuição de lucros e dividendos destinados aos acionistas e proprietários de empresas, ao passo que se tributam os mesmos lucros, quando distribuídos para

⁴¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-ainformacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

⁴² BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 29 jun. 2022.

os trabalhadores na forma de participação nos lucros e resultados, pela tabela de alíquotas progressivas. Um tratamento diferenciado que aumenta a desigualdade econômica entre empregados e empregadores.

No estudo das isenções com finalidades fiscais e extrafiscais, Paulo Paiva e Alexandre Lima destacam que a isenção tem por objetivo atender o interesse público e como tal promover o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Portanto, as isenções devem reduzir as desigualdades e nunca as aprofundar. Ressaltam, ainda, a possibilidade de mitigação da capacidade contributiva para concretizar políticas governamentais, desde que fundamentadas em finalidades e valores constitucionais.⁴³

Outro exemplo que merece destaque é a tributação sobre os rendimentos de aplicações financeiras que possuem alíquotas regressivas conforme o tempo, bem como a tributação sobre os rendimentos auferidos com renda variável, cuja alíquota é de 15% na maioria dos casos.

Dessa forma, uma parcela significativa dos rendimentos auferidos pelos setores mais abastados da sociedade são constituídos por rendimentos isentos ou por rendimentos que tenham uma tributação diferenciada. No gráfico 1, os grupos constituídos por profissionais liberais (b), empresários (c) e capitalistas (d) possuem cada um mais de 50% da renda enquadrada em tributação isenta ou em tributação exclusiva. Esta é a razão para a alíquota média ser decrescente nas faixas de rendimentos pertencentes ao topo da hierarquia de rendimentos.

O fenômeno da busca por tributação privilegiada não é exclusivo da elite brasileira. Na obra *Povo, poder e lucro*, Joseph E. Stiglitz expõe o crescimento da desigualdade econômica nos Estados Unidos, para quem:

O sistema americano de impostos regressivos — aqueles no topo pagam uma porcentagem menor de sua renda em impostos do que aqueles na base — é não só injusto, mas também enfraquece a macroeconomia, destruindo empregos. O mesmo se dá com as várias brechas legais e desvios fiscais usados pelos super ricos: eles não só aumentam a desigualdade, como também distorcem e enfraquecem a economia⁴⁴.

No contexto de estímulo econômico por meio do trabalho e oportunidades para todos, Stiglitz destaca a importância do papel do governo para a promoção da justiça social, bem como para garantir que todos terão uma renda que os permita sobreviver. Na medida em que as economias se tornam mais dinâmicas, os objetivos sociais mais amplos de oportunidades e justiça social devem fazer parte do plano. Assim, deve-se promover uma distribuição mais igual da renda do mercado de trabalho, que ele chama de pré-distribuição. Devem-se utilizar os mecanismos de taxação progressiva, transferências e programas de gastos públicos para equalizar os padrões de vida das pessoas⁴⁵.

No quadro 1, relacionam-se os principais rendimentos auferidos pelas pessoas físicas que são submetidos à tributação do IRPF. Além da descrição do rendimento, é apresentado o regime de tributação, a alíquota ou conjunto de alíquotas, bem como a fundamentação legal.

⁴³ PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 450-471, abr. 2019.

⁴⁴ STIGLITZ, Joseph Eugene. *Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Rio de Janeiro: Record, 2020. p. 216.

⁴⁵ STIGLITZ, Joseph Eugene. *Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Rio de Janeiro: Record, 2020. p. 219-220.

Quadro 1 – Regime de Tributação do IRPF

Rendimentos	Regime de Tributação PF	Alíquota	Dispositivo Legal
Rendimento do Trabalho Assalariado no País (salários, ordenados, vencimentos, soldos, subsídios, corretagem etc.)	Antecipação do devido na DAA ⁴⁶ , exceto 13º salário.	Tabela progressiva mensal	RIR/2018, arts. 36, 677, 681, 698, 699 e 775; LC n.º 123, de 2006, art. 14.
Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício (honorários de profissionais liberais, prestadores de serviços, corretagens, comissões etc.)	Antecipação do devido na DAA	Tabela progressiva mensal	RIR/2018, art. 685; IN RFB n.º 1.500/2014, art. 22.
Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)	Exclusivo de fonte.	Tabela progressiva específica	RIR/2018, art. 683; Lei n.º 10.101/2000, art. 3º, §§ 5º ao 10.
Aluguéis, Royalties e Juros Pagos à Pessoa Física	Antecipação do devido na DAA	Tabela progressiva mensal	RIR/2018, arts. 41, 44, 45, 677, 688 e 701; IN RFB n.º 1.500/2014, art. 31.
Lucros ou dividendos	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 9.249/1995, art. 10.
Lucros distribuídos por Microempresa e EPP optante do Simples	Isento ou não tributável	Não se aplica	LC n.º 123/2006, art. 14.
Rendimentos da Poupança	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 8.981/1995, art. 68, caput, inciso III.
Remuneração produzida pelas letras hipotecárias, pelos certificados de recebíveis imobiliários e pelas letras de crédito imobiliário	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 8.981/1995, art. 68, caput, inciso III; e Lei n.º 11.033/2004, art. 3º, caput, inciso II.
Rendimentos distribuídos pelos fundos de investimento imobiliários cujas quotas sejam admitidas à negociação exclusiva em bolsas de valores ou em mercado de balcão organizado.	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 11.033/2004, art. 3º, caput, incisos II e III.
Ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro, ativo financeiro, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 para o conjunto de ações e para o ouro, ativo financeiro, respectivamente.	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 8.981/1995, art. 72, § 8º; e Lei n.º 11.033/2004, art. 3º, caput, inciso I.
Remuneração produzida pelo Certificado de Depósito Agropecuário – CDA, pelo Warrant Agropecuário – WA, pelo Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio – CDCA, pela Letra de Crédito do Agronegócio – LCA e pelo Certificado de Recebíveis do Agronegócio – CRA, instituídos pelos art. 1º e art. 23 da Lei n.º 11.076/2004.	Isento ou não tributável	Não se aplica	Lei n.º 11.033/2004, art. 3º, caput, inciso IV; e Lei n.º 11.311/2006, art. 7º.

⁴⁶ DIRPF.

Rendimentos	Regime de Tributação PF	Alíquota	Dispositivo Legal
Juros sobre o Capital Próprio	Definitiva, Exclusivo de fonte	15%	RIR/2018, arts. 355 e 726; Lei n.º 9.249/1995, art. 9º.
Aplicações Financeiras de Renda Fixa, exceto em Fundos de Investimento – Pessoa Física	Definitiva, Exclusivo de fonte	Regressiva no tempo: 22,5%, 20%, 17,5%, 15%	RIR/2018, art. 790.
Fundos de Investimento e Fundos de Investimento em Quotas de Fundos de Investimento	Definitiva, Exclusivo de fonte	Regressiva no tempo: 22,5%, 20%, 17,5%, 15%	RIR/2018, art. 798.
Fundos de Investimento em Ações e Fundos de Investimento em Quotas de Fundos de Investimento em Ações	Definitiva, Exclusivo de fonte	15%	RIR/2018, art. 807; Lei n.º 9.491/1997, art. 31; IN RFB n.º 1.585/2015, arts. 18 a 23.
Fundos de Investimento Imobiliário	Definitiva, Exclusivo de fonte	20%	RIR/2018, arts. 826, 827 e 829; IN RFB n.º 1.585/2015, arts. 35 a 40.
Ganho de Capital na alienação de bens e direitos	Definitiva	15%; 17,5%; 20% ou 22,5%	Lei n.º 8.981/1995, art. 21.

Em relação ao exame do quadro 1, verifica-se que o regime de tributação do IRPF onera, de forma mais gravosa, os rendimentos do trabalho e, de forma menos onerosa, os rendimentos do capital. Esses beneficiados com isenções ou alíquotas privilegiadas. Ressalta-se que se submetem os rendimentos do trabalho, em regra, ao regime de apuração anual, ou seja, embora o imposto seja devido mensalmente na forma de antecipação, esses rendimentos são anualizados e levados para a declaração de ajuste anual, podendo haver novo enquadramento em alíquotas maiores, na medida em que os rendimentos são adicionados para fins de cálculo do imposto devido.

Já os rendimentos do capital, quando tributados, em geral são submetidos ao regime de tributação definitiva e exclusiva de retenção na fonte. Ou seja, não são adicionados aos demais rendimentos auferidos no período pelo contribuinte, bem como estão sujeitos a alíquotas menores, conforme exposto no quadro acima. O resultado pode ser verificado nos gráficos apresentados, a partir dos quais se constata que os rendimentos dos contribuintes que estão no topo da hierarquia econômica são menos onerados pelo IRPF do que os rendimentos do trabalho assalariado, auferidos, em geral, pelos contribuintes que estão na base da hierarquia econômica.

O IRPF cria, dessa forma, duas classes de contribuintes. Na primeira classe, se encontram a maioria dos cidadãos brasileiros, incluindo os mais pobres e aqueles pertencentes à classe média, composta por trabalhadores assalariados, prestadores de serviço, profissionais liberais, pensionistas, servidores públicos, dentre outros, cujos rendimentos estão sujeitos ao regime da tabela progressiva, nos quais a alíquota máxima de 27,5% é aplicada a partir do recebimento de rendimentos maiores que 3,8⁴⁷ salários-mínimos. Portanto, estão sujeitos ao regime mais gravoso do IRPF que combina poucas faixas de tributação com o baixo valor para a faixa de tributação alcançada pela maior alíquota. A título de exemplo, estão submetidos a esse regime de tributação os seguintes rendimentos: salários, ordenados, soldos, pensões, aposentadorias, 1/3 de férias remuneradas, horas extra, subsídios, honorários, corretagens, comissões, remunerações de prestadores de serviço e participação nos lucros e resultados.

⁴⁷ Valor tem por referência o salário-mínimo e faixa máxima da tabela progressiva mensal referentes ao ano de 2022, cujos valores são respectivamente: R\$ 1.212,00 e R\$ 4.664,68.

Ressalta-se que o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) realiza uma pesquisa mensal do valor da cesta básica nacional, a partir da qual estabelece qual deveria ser o valor ideal do salário-mínimo para que sejam atendidas as necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família previstas na Constituição. O valor de referência, para o mês de julho de 2022, foi de R\$ 6.388,55⁴⁸. Assim, conclui-se que um trabalhador que recebesse o valor mínimo essencial para a sua subsistência estaria enquadrado na maior alíquota de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física.

A segunda classe de contribuintes é formada por aqueles que estão no topo da hierarquia econômica, cuja renda é formada, substancialmente, por rendimentos isentos ou por aqueles submetidos a regimes de tributação privilegiada. A seguir relacionam-se alguns desses rendimentos: lucros e dividendos, juros sobre o capital próprio, rendimentos de aplicações financeiras, rendimentos aplicações em fundos de investimentos, ganho de capital e rendimentos de renda variável. Conforme demonstrado no gráfico 1, pertencem a essa classe aqueles que se declararam empresários e capitalistas. Com efeito, a regressividade do IRPF contribui para o aumento da desigualdade econômica entre ricos e pobres no presente, bem como estende o problema para as gerações futuras.

Relatório produzido pela OCDE aborda o problema da baixa mobilidade social nos países membros e em algumas economias emergentes como o Brasil. Ao tratar da mobilidade entre gerações, o relatório mediu a persistência intergeracional nos resultados socioeconômicos ao longo das gerações. O documento revela o quanto a situação econômica futura de um filho está relacionada com a de seus pais. O indicador possui intervalo de 0% a 100%⁴⁹. O Brasil se destaca, negativamente, com índice de 70%, localizado entre os piores países avaliados. Em países com alta desigualdade e baixa mobilidade como o Brasil, o índice de persistência indica que seriam necessárias nove gerações, 225 anos, para que os descendentes de baixa renda possam atingir a média do país⁵⁰.

Em sintonia com as ideias desenvolvidas neste artigo, ao tratar das políticas para garantir igualdade de oportunidades para todas as crianças, o relatório destaca a importância da implementação de políticas que afetam a acumulação de riqueza como uma ferramenta importante para aumentar a mobilidade social. A recomendação é limitar a evasão fiscal de riqueza, herança e doações, e projetar sistemas progressivos de tributação⁵¹.

Nesse contexto, o estudo destaca a importância da taxaço do patrimônio para a promoção da mobilidade social. Segundo o relatório, a distribuição de riqueza é, em média, duas vezes mais desigual do que a distribuição de renda. A acumulação de riqueza de certo modo explica a tendência dos descendentes de pais ricos se manterem no topo, haja vista que as famílias de alta renda tendem a receber doações e heranças, o que explicaria o fenômeno denominado “tetos pegajosos”, da mesma forma que a ausência de ativos para enfrentar variações econômicas explica a dificuldade de ascensão daqueles que estão na base, fenômeno denominado “pisos pegajosos”⁵².

⁴⁸ DIEESE. *Pesquisa nacional da cesta básica de alimentos: salário mínimo nominal e necessário*. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 08 ago. 2022.

⁴⁹ 0% indica alta mobilidade relativa, na qual a situação econômica dos pais não possui influência no resultado econômico do filho adulto, e o valor 100% indica baixa mobilidade relativa, em que todos os rendimentos do filho são determinados pela situação econômica dos pais.

⁵⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *A broken social elevator?: how to promote social mobility*. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264301085-en>. Acesso em: 29 jun. 2022. p. 26-27.

⁵¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *A broken social elevator?: how to promote social mobility*. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264301085-en>. Acesso em: 29 jun. 2022. p. 17.

⁵² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *A broken social elevator?: how to promote social mobility*. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264301085-en>. Acesso em: 29 jun. 2022. p. 318.

4 Proposta de alteração do IRPF

Após abordado o problema da desigualdade social e identificada a iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro, em especial demonstrada a regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física, este estudo tem por objetivo provocar o debate sobre a necessidade de tornar a matriz tributária brasileira mais justa, entendendo por justiça fiscal a estruturação de um sistema tributário no qual a parcela mais rica da sociedade brasileira seja responsável por suportar o maior ônus financeiro necessário para satisfazer as despesas do Estado. De forma que a justiça fiscal se torne política de Estado, que tenha por finalidade contribuir para se alcançarem os objetivos constitucionais de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

A iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro se revela, de forma contundente, por meio da regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física, que contribui para o aumento da concentração de renda no país. Nesse sentido, as distorções do IRPF devem ser corrigidas, de tal forma que a legislação do tributo esteja alicerçada no Princípio da Capacidade Contributiva, na progressividade e na proteção contra a tributação do mínimo existencial.

Ao tratar da igualdade que legitima as relações econômicas de uma comunidade, Rafael Köche e Marciano Buffon se afastam da igualdade formal para defender que a tributação deve ser norteadada pela noção de capacidade, ou seja, pelo Princípio da Capacidade Contributiva, no qual o mínimo existencial seja protegido da tributação. Assim, o modelo de tributação deve colocar no centro do sistema tributário o Princípio da Capacidade Contributiva como expressão do Princípio da Igualdade em matéria tributária, para eles

é justamente esse enfrentamento que precisa ser feito para que se evidencie as desigualdades econômicas e sociais, estruturando modelos de intervenção econômica do Estado (via tributação) como meios de redução da desigualdade⁵³.

Piketty nos ensina que, além da questão técnica, o imposto é uma questão eminentemente política e filosófica e que “sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”⁵⁴. Nesse sentido as propostas delineadas a seguir não têm por fim definir um sistema ideal de tributação, mas apontar um caminho para que os cidadãos brasileiros possam, por meio de seus representantes, estabelecer de forma soberana e democrática qual deve ser a fonte dos recursos aptas a suportar o estado brasileiro.

O Regulamento do Imposto de Renda⁵⁵ prevê que o auferimento de rendimentos pelo contribuinte por qualquer forma e a qualquer título é suficiente para a incidência do imposto de renda, independentemente do tipo de rendimento, da denominação, da localização ou natureza jurídica, conforme dispõe o seu art. 34⁵⁶. Nesses termos, em sintonia com os princípios constitucionais abordados neste estudo, em especial fundamentado no princípio da igualdade, propõe-se que a renda ou proventos de qualquer natureza auferidos pela pessoa física tenham por referência a tributação com alíquotas definidas por meio de uma tabela progressiva única.

Por sua vez, a fim de contribuir com a solução para o problema da regressividade do IRPF, os rendimentos auferidos a partir da distribuição de lucros e dividendos devem tributados pelo IRPF da mesma forma em que são tributadas as importâncias recebidas pelos trabalhadores a título de participação nos lucros ou

⁵³ KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 2015.

⁵⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 612.

⁵⁵ BRASIL. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

⁵⁶ Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. BRASIL. *Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

nos resultados das empresas, ou seja, tributados exclusivamente na fonte com base na tabela progressiva. A tributação na fonte decorre da dificuldade de tributar sócios ou cotistas pessoas físicas que sejam residentes no exterior.

Da mesma forma, as isenções devem ser revistas e os rendimentos do capital resultantes de aplicações financeiras, de aplicações em fundos de investimento, de ganhos auferidos em aplicações de renda variável ou em operações realizadas em bolsa de valores, bem como o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos devem ser tributados por meio da tabela progressiva. A existência de um regime único de tributação contribui para a simplificação do sistema, assim como facilita o cumprimento da obrigação tributária.

Propõe-se, ainda, atualização da tabela progressiva, para que o rendimento mínimo necessário à subsistência seja protegido da tributação, além do incremento no número de alíquotas de modo a aumentar a progressividade do imposto, bem como a criação de uma alíquota especial destinada a majorar a tributação de elevados rendimentos. Essa alíquota teria a função extrafiscal de conter a concentração de renda e atuar como instrumento de redução da desigualdade econômica.

Nesse contexto, o sistema tributário deve ser instrumento de transferência de riqueza, na medida em que deve aliviar a carga tributária incidente sobre os mais pobres, possibilitando o acesso a bens e serviços que garantam a todos usufruir de um patamar mínimo civilizatório, e que o volume expressivo da arrecadação tenha origem na renda e patrimônio dos ricos, dos super ricos e das grandes empresas, bem como que seja capaz de limitar o acúmulo excessivo de riqueza, estando a tributação, dessa forma, em harmonia com os princípios constitucionais.

5 Considerações finais

O problema da desigualdade social no Brasil tem raízes no descobrimento do país. Embora figure entre as maiores economias do planeta e seja um dos maiores produtores de alimentos do mundo, o Brasil possui mais de ¼ de seus cidadãos vivendo em situação de pobreza, bem como ostenta o título de um dos países com maior desigualdade de riqueza do mundo, segundo o *World Inequality Report 2022*.

A concentração de renda por uma pequena parcela da população explica, em certa medida, o problema da desigualdade social no Brasil. Neste trabalho, apresentou-se uma das causas da elevada concentração de riqueza no Brasil, qual seja, a iniquidade do Sistema Tributário Nacional, cuja matriz tributária está alicerçada nos em tributos que oneram os cidadãos pertencentes à base da hierarquia econômica de forma mais gravosa do que onera aqueles que pertencem ao topo da hierarquia econômica.

A partir de dados extraídos das declarações de imposto de renda dos contribuintes brasileiros, mesmo o Imposto de Renda da Pessoa Física, que possui alíquotas crescentes, apresenta-se regressivo para os rendimentos auferidos pelas pessoas que estão no topo da hierarquia econômica. A burla do Princípio da Capacidade Contributiva e da progressividade do IRPF ocorre, legalmente, por meio de um tratamento mais benéfico, ou mesmo de isenções, destinado a determinados tipos de rendimentos, como aplicações financeiras e o recebimento de lucros e dividendos.

A regressividade das alíquotas efetivas do IRPF demonstrada neste estudo contribui com o alargamento das diferenças sociais, com a concentração de renda e, conseqüentemente, com o aumento do poder econômico e político de um pequeno grupo de pessoas privilegiadas. Fatos que são refletidos pelos indicadores sociais apresentados. O Princípio da Solidariedade no sistema constitucional tributário, ensinado pela professora Regina Helena Costa, é relegado. Verifica-se uma elite que utiliza o seu poder político para criar mecanismos de isenções fiscais ou tratamento tributário privilegiado que os permita fugir da tributação.

Nesse sentido, o sistema tributário sufoca os mais pobres e a classe média ao passo que alivia o ônus tributário para a parcela mais rica. É o que ficou comprovado quando se analisou a distribuição do tipo de rendimento (se tributável, com tributação exclusiva ou isento de tributação) pela natureza da ocupação declarada pelo contribuinte, na qual o grupo composto por trabalhadores formais, ligados ao setor privado, tem quase a totalidade de seus rendimentos como tributáveis, enquanto os grupos formados por empresários, capitalistas e profissionais liberais possuem mais de 50% de seus rendimentos com tributação privilegiada ou com isenção fiscal.

O caminho apontado é a reformulação do sistema tributário brasileiro, de modo a torná-lo mais justo, onde o maior ônus tributário seja suportado pelos mais ricos, ao passo que haja um alívio do ônus tributário suportado pelas camadas mais pobres da sociedade. Assim, o Princípio da Capacidade Contributiva, a progressividade e a proteção contra a tributação do mínimo existencial devem ser atributos estruturantes da legislação tributária.

Com efeito, o IRPF deve ser reformulado de modo a corrigir as distorções que o tornam regressivo. Nesse sentido, pressupõe-se a utilização da tabela progressiva como parâmetro para tributar qualquer tipo de rendimento, se propõe que haja a revisão das isenções, que a quantidade de faixas de tributação seja aumentada, que o mínimo existencial seja protegido da tributação e, por fim, a criação de uma alíquota especial para tributar, de forma mais contundente, os super rendimentos, de tal forma que a concentração de renda seja inibida.

Por fim, este estudo analisou a tributação como instrumento para combater a desigualdade social e contribuir para erradicar a pobreza, objetivos constitucionais estabelecidos pelo legislador constituinte. Resta demonstrada a importância do Princípio da Capacidade Contributiva e da Proteção da tributação do mínimo existencial como instrumentos delineadores da política tributária, de forma a se construir um sistema tributário mais justo. Em síntese, a manutenção do Estado e a garantia de direitos têm um custo que deve ser suportado pelos membros da sociedade. E, para se construir uma sociedade livre, justa e solidária, faz-se necessário que as riquezas produzidas pelo país possam beneficiar a todos. É nesse sentido que a justiça fiscal impõe que o maior ônus tributário seja suportado pelos detentores de maior riqueza.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 jun. 2022.

BRASIL. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

BRASIL. *Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713compilada.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

BRASIL. *Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 29 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário. *RE 562.045/RS*. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos [...]. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 28 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário. *RE 601.314/SP*. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Direito ao sigilo bancário. Dever de pagar impostos. Requisição de informação da Receita Federal [...]. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 03 de novembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 28 jun. 2022.

CHANCEL, Lucas *et al.* *World Inequality Report 2022*. Paris: World Inequality Lab, 2021. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 28 jun. 2022.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, v. 39.1, p. 21-32, jan./jul. 2019.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. *O custo dos direitos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2020*. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022.

KÖCHE, Rafael; BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 76-92, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *A broken social elevator?: how to promote social mobility*. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264301085-en>. Acesso em: 29 jun. 2022.

PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 450-471, abr. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POMPEU, Gina Vidal Marcílio; MARQUES, René Iarley da Rocha. O custo dos direitos diante do crescimento econômico e desenvolvimento humano no Brasil em Sunstein e Holmes. *Revista Pensar*, Fortaleza, v. 27, n. 3, p. 1-12, jul./set. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2017, exercício 2018*. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2018, exercício 2019*. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2019, exercício 2020*. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac2019-republicacao-set-2021.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021 - tabelas*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/tabelas-irpf-ac2020_v3.xls. Acesso em: 26 maio 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes números IRPF: ano-calendário 2020, exercício 2021*. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/capa_indice_tabelas_ac2020_v2.pdf. Acesso em: 26 maio 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2022.

STIGLITZ, Joseph Eugene. *Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Rio de Janeiro: Record, 2020.

WASILEWSKI, Dione J.; GABARDO, Emerson. A insuficiência de tributação como fundamento para o afastamento da reserva do possível na garantia do mínimo existencial e da dignidade humana. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 11, n. 1, p. 710-731, 2021.

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico www.rbpp.uniceub.br
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.