



UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO –
ARTIGO CIENTÍFICO

A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Ana Luzia Santos
Célio Rodrigues da Cruz

Aracaju

2015/1

ANA LUZIA SANTOS

A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo –
apresentado ao Curso de direito da
Universidade Tiradentes – UNIT, como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Aprovado em 30/05/2015.

Banca Examinadora

Prof. MSc Célio Rodrigues da Cruz

Universidade Tiradentes

Prof. MSc Raimundo Giovanni França Matos

Universidade Tiradentes

Prof^a. Esp Mariana Dias Barreto

Universidade Tiradentes

A PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Ana Luzia Santos¹

RESUMO

Este artigo tem como objetivo geral analisar a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no ordenamento jurídico brasileiro vigente. Esta meta principal desdobra-se em três objetivos específicos que são: apresentar os requisitos básicos para a cobrança do IRPF; apresentar e discutir os princípios que são essenciais à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física; e verificar se a legislação tributária infraconstitucional tem limitado devidamente o poder de tributar do Estado e assegurado ao contribuinte a justiça fiscal, a justiça tributária e a justiça social, com a materialização da progressividade e da capacidade contributiva, conforme determinam os valores constitucionais. Este artigo resultou de uma pesquisa predominantemente bibliográfica, cujas análises se pautaram no método qualitativo. A hipótese que norteou este trabalho foi a de que a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física ainda não materializa a justiça fiscal, a justiça tributária, tampouco a justiça social, sendo a legislação tributária infraconstitucional falha na regulamentação da progressividade e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Limitação do Poder de Tributar. Capacidade Contributiva. Progressividade do IRPF. Justiça Fiscal, Tributária e Social.

¹ Licenciada em História pela Universidade Federal de Sergipe. Mestre em Educação pela mesma instituição. Bacharelada em Direito pela Universidade Tiradentes. Pós-Graduada em Direito do Estado pela Faculdade Social da Bahia. E-mail: allussann@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Este texto trata da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física. Sua meta central é analisar a tributação do IRPF no ordenamento jurídico brasileiro vigente. Este objetivo principal desdobra-se em três outros específicos que são: apresentar os requisitos básicos para a cobrança do IRPF; apresentar e discutir os princípios que são essenciais à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física; e verificar se a legislação tributária infraconstitucional tem limitado devidamente o poder de tributar do Estado e assegurado ao contribuinte a justiça fiscal, a justiça tributária e a justiça social, com a materialização da progressividade e da capacidade contributiva, conforme determinam os valores constitucionais.

Esta pesquisa justifica-se em função da sua relevância pessoal, social e acadêmica. Tanto o interesse pessoal como o social decorrem da necessidade de verificar se o Imposto de Renda da Pessoa Física cumpre efetivamente a função que lhe fora atribuída pelo ordenamento jurídico constitucional brasileiro, a saber, a incumbência de contribuir com o equilíbrio social utilizando como principal ferramenta a progressividade da tributação, que deve levar em consideração a capacidade contributiva de cada indivíduo. Sendo o Imposto de Renda considerado pela melhor doutrina tributarista a principal fonte da receita tributária do Brasil atual, o interesse acadêmico advém da importância de revelar como o Poder Público intervém na sociedade utilizando esse imposto, possibilitando que o futuro aprofundamento deste estudo ou a realização de outras pesquisas afins possam indicar os mecanismos jurídicos necessários e úteis para combater possíveis arbitrariedades ou irregularidades na tributação do IRPF que prejudiquem os direitos fundamentais do contribuinte.

O estudo que resultou neste artigo foi norteado pelo seguinte problema: o IRPF tem sido um instrumento estatal eficaz na redistribuição de renda da sociedade brasileira, conforme os valores da justiça social, da justiça fiscal e da justiça tributária, preconizados pela Constituição Federal de 1988? Para responder a esse problema, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, baseada predominantemente no método qualitativo de análise, à medida que se buscou compreender os significados e as formas de aplicação de conceitos e princípios

relacionados à tributação do IRPF, ao mesmo tempo que o texto se voltou para o questionamento de algumas situações postas e apresentou posicionamentos doutrinários e próprios, sem se pautar apenas na apresentação de dados estatísticos, mas utilizando-os para gerar argumentação.

O desenvolvimento deste trabalho está dividido em tópicos. No primeiro, aborda o modo como ocorre a tributação do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e quais os seus objetivos. Nele são apresentados os principais critérios para promover a tributação do IRPF no Brasil e são indicadas também as principais metas que esse imposto deve atingir; o item dois trata de princípios que limitam o poder de tributar do Estado, vedando a cobrança abusiva e arbitrária do IRPF, com vistas a proteger o contribuinte. Neste tópico são abordados os princípios da igualdade, da generalidade, da legalidade, da anterioridade, da progressividade, da pessoalidade, da universalidade e da capacidade contributiva. O último item se volta para a análise da eficácia da progressividade do IRPF, buscando verificar se o princípio da capacidade contributiva se materializa conforme os valores constitucionais. Nele, é feita uma análise dos limites da aplicação da progressividade e da capacidade contributiva à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física, levantando-se indagações sobre a falta de efetivação da justiça fiscal, da justiça tributária e da justiça social.

2 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF) APÓS A CF/88

A *Constituição Federal* de 1988 não apresentou expressamente uma definição para Imposto de Renda. Dessa forma, compreende-se que esse tributo contempla não somente a renda oriunda do trabalho, mas também tudo o que diz respeito aos acréscimos patrimoniais. Essa compreensão está expressa no art. 2º do Decreto 3.000/1999, segundo o qual as pessoas físicas que tenham domicílio ou residência no Brasil e disponham de rendas ou proventos tributáveis de qualquer natureza, devem contribuir com o Imposto de Renda, independentemente de idade, sexo, nacionalidade, profissão ou estado civil.²

² PENHA, José Ribamar. Tributação das pessoas físicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Regulamento do imposto de renda**: anotado e comentado – 2006. São Paulo: MP, 2006. p. 26-414, p. 26.

Para Roque Antônio Carraza, o Imposto de Renda da Pessoa Física constitui o conjunto de ganhos econômicos auferidos pelo contribuinte, que sejam gerados por seu capital, por seu trabalho, ou mesmo pela combinação de ambos, verificadas as entradas e saídas em seu patrimônio em determinado lapso temporal.³

Em conformidade com os artigos 153, III, CF/88, e 43 do Código Tributário Nacional, a arrecadação do Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, ou apenas Imposto de Renda, como é comumente denominado, é de competência federal devido ao fato de ele ter sido concebido para “ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter o equilíbrio e desenvolvimento econômico das diversas regiões”⁴ Logo, esse tem sido considerado o objetivo central da arrecadação e aplicação desse imposto. Esse entendimento pode ser extraído, inclusive, do art. 165, § 7º, CF/88. Ademais, se os Estados, Municípios e Distrito Federal fossem responsáveis pelo IR, haveria o risco de dupla ou múltipla tributação.

O imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), tem importância essencial no orçamento da União, possuindo natureza fiscal, intervindo no controle econômico do Poder Público e, ao mesmo tempo, figurando como “[...] um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares.”⁵ Vale ressaltar que essa constatação não implica dizer que o IRPF é um tributo com arrecadação vinculada a determinada atividade estatal. Ademais, há vedação constitucional expressa quanto à utilização do IR com finalidade de promover uma sanção contra um ato ilícito, como demonstra o art. 3º do CTN, *in verbis*: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito** [...]”⁶ (grifo meu).

³ CARRAZA, Roque Antônio **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, p. 39.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵ Idem.

⁶ BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 08 de maio de 2015.

Em consonância com o art. 16 do Código Tributário Nacional e com o art. 167, IV, CF/88, por se tratar de um imposto, o IRPF não está vinculado a uma contraprestação do Estado para justificar sua cobrança, ou seja, o Estado não está condicionado a promover benefícios diretos a todos os contribuintes. São contribuintes do IRPF todas as pessoas que auferem renda ou provento de qualquer natureza, pois há a compreensão de que todos aqueles que obtiveram os rendimentos mínimos exigidos ao longo do ano praticaram a hipótese de incidência desse tributo, tornando-se, portanto, sujeitos passivos da obrigação de pagar. Assim, em regra, o Imposto de Renda da Pessoa Física deve ser cobrado até das rendas ou proventos oriundos de territórios estrangeiros. Isso implica afirmar que todas as rendas tributáveis adquiridas pela pessoa física devem fazer parte da base de cálculo do IRPF.

É importante ressaltar que existe também o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), mas, por uma opção axiológica, esse texto se dedica apenas ao IRPF.

O Estado brasileiro atual criou diversos mecanismos para tributar renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física, sendo os principais o critério material, o critério temporal, o critério pessoal, as alíquotas e as deduções no imposto apurado.

O critério material leva em consideração o acréscimo patrimonial, isto é, para tributar o contribuinte o Estado se baseia nos rendimentos que a pessoa auferiu e no quanto ela utiliza em suas despesas consideradas essenciais, para estabelecer o valor que esta tem direito a deduzir do pagamento devido.

Para verificar o acréscimo patrimonial que a pessoa auferiu, é necessário considerar o lapso temporal estabelecido em lei, que é de um ano, tendo termo no dia 31 de dezembro. Somente a partir desse critério cronológico será considerada a existência do fato gerador desse tributo, uma vez que é a partir desse momento que é possível determinar a renda que deverá ser tributada, já com a exclusão das despesas dedutíveis.

Quanto ao critério pessoal, há que se observar que a base de cálculo do IRPF é feita a partir dos rendimentos tributáveis de cada contribuinte. Assim, conforme o art. 34 do CTN, e o art. 3º, § 1º, da Lei 7.713/88, a base de cálculo é formada pelos rendimentos brutos do sujeito passivo, sejam eles oriundos do trabalho, do capital ou de rendimento de qualquer outra natureza. Nesse bojo,

podem ser incluídos rendimentos advindos de trabalho assalariado ou não, de royalties, de ganhos de capital de alienação, de aluguéis ou de direitos que se traduzam em acréscimos patrimoniais, sendo todos esses ganhos tributáveis.

Mas, é necessário observar que existem também os rendimentos não tributáveis, como é o caso daqueles recebidos a título de ajuda de custo, transporte, alimentação, rendimento de caderneta de poupança, indenização por acidente, indenização decorrente de acidente de trabalho, pensões e aposentadorias recebidas por pessoas com mais de 65 anos de idade, bens adquiridos de forma não onerosa (por doação ou herança), bolsa de estudos e pesquisas recebidas em forma de doação, PIS e PASEP, salário-família, seguro-desemprego, benefícios recebidos por deficientes mentais etc.

Outro fator fundamental para a cobrança do IRPF são as alíquotas, que podem ser definidas como o percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para atribuir a quantia a ser tributada. Ela é determinada através de duas tabelas, uma mensal e outra anual. Isso implica dizer que algumas deduções são feitas mensalmente, outras anualmente. As deduções mensais são, em regra, descontadas na fonte do pagamento de algumas remunerações, como aquelas referentes a trabalho, pensão alimentícia etc. Há, porém, as despesas que só podem ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual. É o caso das despesas com educação e saúde do contribuinte ou de seus dependentes, cujo desconto só pode ser feito anualmente.

Como não é vinculado, o Imposto de Renda de Pessoa Física pode ser destinado a serviços públicos como saúde, educação, transporte, programas de transferência de renda, estímulo à cidadania etc., mesmo que o contribuinte não seja usuário direito de tais serviços. É importante destacar que o sujeito passivo dessa obrigação tributária deve pagar o IRPF quando a sua renda ou proventos atingirem o limite mínimo estabelecido pelo Fisco, mas também é dever do Estado informar como estão sendo utilizados os recursos arrecadados com esse tributo.

A imensa importância que foi atribuída ao IRPF decorre principalmente do fato de seu atendimento indiscriminado às necessidades de ordem geral da Administração Pública, transformando-se em um instrumento fundamental da política econômica e social do Estado, que deve utilizá-lo como técnica de redistribuição de renda e também como forma de promover incentivos fiscais.

Tem se tornado cada vez mais forte na doutrina a concepção de que o IRPF deve assegurar primordialmente a justiça social. Para tanto, deve amenizar as desigualdades regionais e inter-regionais brasileiras e sua arrecadação não deve estar eivada de arbitrariedades que prejudiquem o contribuinte. Atingir tais metas requer que se cumpram os valores que o *Poder Constituinte Originário* positivou na *Lei Maior*, a saber, os ideais oriundos do princípio da igualdade material ou da isonomia, do princípio da generalidade, do princípio da legalidade, do princípio da anterioridade, do princípio da progressividade, do princípio da pessoalidade, do princípio da universalidade e, em especial, do princípio da capacidade contributiva.

3 OS PRINCÍPIOS ESSENCIAIS QUE VEDAM A COBRANÇA ARBITRÁRIA DO IRPF

Como afirma Paulo de Barros Carvalho⁷, os princípios também são normas que trazem consigo uma forte conotação axiológica, introduzindo importantes valores no sistema jurídico positivo. Partindo desse entendimento, este item está voltado para uma breve abordagem acerca dos princípios que podem oferecer maior contribuição à aplicação do IRPF em consonância com os ditames da *Constituição Federal* de 1988.

O IRPF foi concebido pela *Lei Maior* com base no valor trazido pela igualdade material ou pela isonomia, com vistas a evitar que os direitos fundamentais do contribuinte fossem desrespeitados.

Se valendo do método da interpretação conforme, destaca-se a necessidade de interpretar o art. 5º, I, CF/88, com a finalidade de demonstrar que o propósito do texto constitucional foi oferecer tratamento igual aos que são considerados equivalentes, ou seja, que possuem as mesmas condições, entendimento que é asseverado pelo art. 150, II, também da CF/88. Esse valor reforça a ideia de que a cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Física deve estar sempre limitada pela renda ou pelos proventos adquiridos pelo contribuinte no período em que se verifica a ocorrência do fato gerador. É com fundamento

⁷ CARVALHO, PAULO Barros. Sobre os princípios tributários. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 55. 1991, pp. 55-143.

nesse princípio também que se aplica a progressividade do IRPF e o princípio da generalidade.

Conforme lições de Humberto Ávila⁸, faz-se necessário aplicar os dois vieses do princípio da igualdade. A igualdade formal deverá vincular o legislador, evitando, por exemplo, que as regras referentes a determinada alteração no Imposto de Renda façam distinção entre os contribuintes. Por outro lado, há que ser aplicada a igualdade material no intuito de determinar o valor a ser pago por cada indivíduo, sendo que a capacidade contributiva deste será avaliada conforme a renda e os proventos a que ele faz *jus* a cada ano. É importante ressaltar que um exame mais acurado da aplicação da igualdade material demonstra que sua aplicação ainda não é dotada de grande efetividade, uma vez que é instituída uma alíquota de 27,5% como teto. Tal determinação faz com que pessoas com capacidades contributivas muito distintas, portanto desiguais, sejam enquadradas na mesma alíquota, sendo tratadas como contribuintes iguais.

É importante ressaltar que um princípio oriundo da igualdade, que busca reforça-lo, é o da generalidade. Ele informa que a incidência e a cobrança do IRPF devem recair sobre todas as pessoas, desde que seja observada a capacidade contributiva dos diferentes sujeitos passivos. O referido princípio é extraído do art. 153, § 2º, I, CF/88. O que se objetiva é evitar que ocorram discriminações ou privilégios entre os contribuintes que se encontram na mesma situação financeira.

De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira⁹, a aplicação do princípio da generalidade deve abranger todo o tipo de aumento patrimonial, sem quaisquer distinções ou critérios discriminatórios, o que implica dizer que todo aumento patrimonial, seja ele advindo do trabalho ou do capital, do trabalho autônomo ou assalariado, das atividades legais ou ilegais, deve receber tratamento idêntico, ou seja, dele deve ser cobrado o IRPF igualmente, já que as normas tributárias devem ser aplicadas de forma genérica. Por esse princípio, somente aqueles que gozam de isenção legal estão dispensados de contribuir com a Receita Federal. Assim como outros princípios, o da generalidade também busca garantir

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

que a distribuição da carga tributária seja justa e ocorra em conformidade com as diferenças e com a capacidade econômica apresentada por cada contribuinte. Por isso, é necessário ter clareza de que esses dois princípios e os que ainda serão apresentados a seguir não podem ser analisados separadamente, já que devem atuar em conjunto para evitar, ou ao menos amenizar, cobranças tributárias arbitrárias.

A *Constituição Federal* de 1988, especialmente em seu art. 5º, incumbiu a Lei de assegurar os direitos individuais dos cidadãos. Nesse diapasão, ao tratar de matéria tributária, o atual ordenamento jurídico brasileiro atribuiu grande importância ao princípio da estrita legalidade tributária, que protege o contribuinte de eventuais surpresas, como expressa o art. 150 da *Lei Maior*. Isso implica dizer que na instituição, majoração ou alteração de uma cobrança relativa ao IRPF é obrigatória a existência de Lei anterior que previna o contribuinte.

Ademais, Luciano Amaro¹⁰ enfatiza que não basta a existência da Lei para que se possa falar na aplicação efetiva do princípio da estrita legalidade tributária. Há que se ver se os dispositivos legais estão de acordo com as necessidades do Direito Tributário, em especial do tributo que está sendo regulamentado. É necessário confirmar se na Lei existem os requisitos exigidos, em especial o fato gerador e a qualificação do tributo. Como aduz Roque Antônio Carraza¹¹, é com fundamento nesse princípio que o contribuinte não está obrigado a aceitar nenhuma cobrança que não esteja devidamente estabelecida em Lei, à qual cabe estabelecer as formas de tributos, as características inerentes a cada um deles, as hipóteses de incidência que os desencadeiam, quem são os sujeitos ativo e passivo, quais devem ser as bases de cálculo e as alíquotas aplicáveis.

O *Poder Constituinte Originário* de 1988 entendeu que a proteção do contribuinte não estaria completa apenas com a efetivação do princípio da estrita legalidade tributária. Diante disso, manteve na *Carta Magna* o princípio da anterioridade, o qual já tinha sido inserido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969, que alterou a *Constituição Federal* de 1967. O princípio da anterioridade está expresso no art. 150, III, “b”, CF/88. A

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

leitura do dispositivo constitucional permite concluir que uma majoração ou qualquer alteração que uma Lei crie referente ao IRPF em um exercício financeiro, que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, só poderá ser repassada ao contribuinte no exercício financeiro seguinte. Alguns doutrinadores chamam de “princípio da não surpresa”. O seu objetivo é possibilitar que o contribuinte do IRPF tenha um período razoável para se adaptar às novas regras e à nova realidade tributária, já que a mudança geralmente representa um novo encargo para o sujeito passivo.

No entanto, a aplicação do princípio supracitado nem sempre assegura a devida proteção ao contribuinte. Dada a redação do dispositivo constitucional retrocitado, se a Lei alterar o IRPF no final de um exercício financeiro o contribuinte não terá tempo para a necessária adaptação, pois a alteração já será repassada a este no início do exercício financeiro seguinte. Logo, o período entre a instituição da Lei alteradora e a efetivação da alteração pode ser de menos de um mês.

Para reparar esse problema, a Emenda Constitucional nº 42/2003 criou a anterioridade nonagesimal, também conhecida como princípio da noventena, o qual estabelece um intervalo de 90 dias entre a instituição da Lei e a aplicação do tributo ou a alteração deste. Em regra, esse princípio deve ser cumulado com o que fora apresentado anteriormente. Todavia, alguns impostos foram excepcionados e o Imposto de Renda é uma das exceções à aplicação do princípio da noventena, sujeitando-se apenas à anterioridade. Logo, nem sempre o contribuinte do IRPF terá um tempo arrazoado para se adaptar às alterações legais que este imposto vier a sofrer.

Por outro lado, é importante ressaltar que existem outros princípios que podem gerar alguns benefícios ao contribuinte, a exemplo do princípio da progressividade. Através dele o IRPF deve sofrer uma incidência gradativa que tornará o percentual maior quando a base de cálculo também for maior. Este princípio, assim como o da generalidade e o da universalidade, pode ser extraído da leitura do art. 153, § 2º, I, CF/88. Ele determina que à medida que a renda, que constitui a base de cálculo, for aumentada, a sua respectiva alíquota deve

aumentar também. Mary Elbe Queiroz¹² entende que a aplicação da progressividade deve ser um modo de aferição da capacidade contributiva. No entanto, no Brasil, o ordenamento jurídico estabelecido a partir de 1988 trouxe apenas a previsão de cinco alíquotas, conforme demonstram as tabelas atualizadas pela Receita Federal para 2015:

Para o ano-calendário de 2015, até o mês de março¹³:

| Base de Cálculo (R\$) | Alíquota | Parcela a deduzir do IR (em R\$) |
|---------------------------------|-----------------|---|
| Até 1.787,77 | ---- | ---- |
| De 1.787,78 até 2.679,29 | 7,5% | 134,08 |
| De 2.679,30 até 3.572,43 | 15% | 335,03 |
| De 3.572,44 até 4.463,81 | 22,5% | 602,96 |
| Acima de 4.463,81 | 27,5% | 826,15 |

A partir de abril do ano-calendário de 2015¹⁴

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

A análise dessas tabelas demonstra uma clara violação ao princípio constitucional da progressividade, uma vez que a partir da quinta alíquota a capacidade contributiva do sujeito passivo passa a sofrer uma espécie de

¹² QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri: Manoli, 2004.

¹³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **IRPF – Tabelas e Limites**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>> Acesso em 02 de maio de 2015.

¹⁴ Idem.

mitigação, à medida que é oferecido o mesmo tratamento àqueles que auferem anualmente rendas e proventos totalmente distintos. Para que haja real igualdade tributária e o princípio da progressividade cumpra a sua meta de promover a arrecadação do IRPF conforme a capacidade contributiva de cada sujeito, há a necessidade de criação de novas alíquotas calcadas no ideário da isonomia.

A ideia de que os impostos, o que inclui o IRPF, devem ter caráter pessoal e sofrer uma graduação de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo é reforçada pelo princípio da pessoalidade, que também é um dos alicerces da matéria tributária. Ele pode ser extraído principalmente do texto do art. 145, § 1º, CF/88, que determina que deverão ser consideradas as características pessoais do contribuinte no sentido de respeitar seus direitos individuais e adequar a cobrança ao seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas. Um aspecto que merece destaque nesse princípio é que ao se voltar para as peculiaridades de cada contribuinte, ele acaba vedando a transferência do encargo de contribuir para terceiros. Assim, pode-se afirmar que o IRPF é um imposto pessoal e intransferível¹⁵. Embora autores como Marçal Justen Filho¹⁶ discordem dessa afirmação, alegando que não existe a exigência de que o sujeito passivo seja o próprio contribuinte do IRPF, aludindo como exemplo a retenção mensal de renda na fonte e o repasse feito à Receita Federal pelo empregador, que pode ser, inclusive, a Administração Pública, predomina o entendimento que, mesmo nesse caso, é o sujeito passivo que gera a obrigação e paga por ela, com seus rendimentos, cabendo ao empregador apenas intermediar esse pagamento, não havendo aí uma transferência do dever jurídico-tributário que continua sendo exclusivo daquele que gerou a hipótese de incidência.

¹⁵ É importante ressaltar que para alguns doutrinadores, a exemplo de Gisele Lemke, os impostos podem ter natureza pessoal ou real. Enquanto os primeiros, entre os quais está o IR, são encargos exclusivamente destinados a determinados contribuintes, não podendo ser transferidos a outrem, os segundos poderiam ser repassados a terceiros. LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda** – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

¹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 357-395. (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14), 1989.

É por meio da aplicação do princípio da universalidade que a tributação poderá ser alcançada em toda a sua abrangência, em sua integralidade, isto é, poderão ser contemplados todos os elementos referentes à incidência do tributo que estiverem descritos na Lei que o instituiu. Por isso, esse princípio é importante para reforçar que a cobrança do IRPF deve recair sobre todas as rendas auferidas pelo contribuinte e não somente por aquela renda que costumeiramente ele auferir. Nesse sentido, abrange tanto as rendas adquiridas em território brasileiro quanto aquelas oriundas do exterior, não importando se são referentes a ganhos ou a lucros. Vale ressaltar, entretanto, que ao tributar as rendas advindas de outros países, há que se observar os acordos firmados no sentido de evitar a bitributação internacional.

O objetivo desse princípio é assegurar que todos os elementos geradores de incidência do IRPF sejam tributados, sem que tal tributação esteja condicionada à origem dos rendimentos, à sua condição jurídica, à sua qualificação ou mesmo à nacionalidade da fonte. Como preleciona o art. 153, § 2º, I, CF/88, o princípio da universalidade informa sobre a necessidade de tributar a renda total adquirida dentro do lapso temporal de um ano bem como os proventos que representem real acréscimo patrimonial ao contribuinte, ressalvados aqueles que gozam de isenção legal ou que são tutelados pelas imunidades. O princípio contempla o que alguns autores denominam de “riqueza nova”. Vale salientar que deve abarcar também as mutações que este patrimônio sofre entre o momento inicial e o momento final do período de apuração. A aplicação desse princípio em consonância com os que foram apresentados anteriormente não viola direitos nem garantias fundamentais do contribuinte, mas gera segurança jurídica ao dar ciência ao sujeito passivo sobre que elementos irá recair a tributação.

Por fim, fechando esse rol exemplificativo, mas de caráter essencial, destaca-se que o princípio da capacidade contributiva que está insculpido no art. 145, § 1º, CF/88, se apoia em todos os que já foram aqui mencionados para identificar quando os contribuintes apresentam iguais manifestações na capacidade de contribuir com o IRPF, devendo, nesse caso, ser tratados com igualdade. Para tanto, não basta que obtenham no lapso temporal de um ano a mesma renda e adquiriam os mesmos proventos, vindo a constituir semelhante acréscimo patrimonial, mas que esses contribuintes tenham praticado o mesmo

fato gerador e mais, que tenham características iguais em suas universalidades patrimoniais, isto é, que existam os mesmos elementos positivos e negativos de mutação do patrimônio adquirido no lapso temporal entre o período inicial e o momento final da apuração da renda e dos proventos novos que foram adquiridos e que não gozam de isenção legal nem de imunidades. Diante de tal situação, é possível assegurar que os contribuintes possuem a mesma capacidade contributiva e merecem o mesmo tratamento tributário perante o Imposto de Renda.

Para vários doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷, o princípio da capacidade contributiva visa atingir a justiça social, uma vez que procura exigir mais daqueles que possuem melhor situação econômica e diminui ou retira encargo tributário dos hipossuficientes.

Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi¹⁸ vai além, trazendo o entendimento que a capacidade de contribuir remete também às questões referentes à redistribuição de renda:

O princípio da capacidade contributiva atende o imperativo da redistribuição de renda, desta forma, em função do mesmo, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando confrontar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.¹⁹

O que se busca com a aplicação desse princípio, afinal, é que prepondere a cobrança justa do IRPF, sempre levando em consideração cada viés da capacidade econômica do contribuinte. Assim, esse princípio irá contribuir com os ideais da justiça fiscal, tributária e social. Para tanto, como já fora

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

¹⁸ BOGGI, Cassandra Libele Esteves Barbosa. **A justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na distribuição do Imposto de Renda da Pessoa Física**. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.diritto.it%2Fdocs%2F28842-cassandra-libel-estebes-barbosa-boggi-a-justifica-o-da-justi-a-e-os-princ-pios-constitucionais-para-o-consenso-na-tributa-o-do-imposto-de-renda-da-pessoa-fisica%2Fdownload%3Fheader%3Dtrue&ei=pG1HVdvqFa7nsAT8ulH4Cg&usg=AFQjCNH2Ga_3gaPWWqm33qkunj6MEca5iQ&bvm=bv.92291466,d.cWc> Acesso em 02 de maio de 2015.

¹⁹ Idem, p. 10.

mencionado, a aplicação do princípio da capacidade contributiva não pode ser isolada, mas tem que ser realizada em conjunto com os princípios já abordados e com outros que se apresentem como úteis ao objetivo de assegurar e preservar os direitos fundamentais dos contribuintes e o necessário repasse de riqueza à nação.

4 A PROGRESSIVIDADE DO IRPF, A MATERIALIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ADEQUAÇÃO DESSA TRIBUTAÇÃO À JUSTIÇA FISCAL, TRIBUTÁRIA E SOCIAL

Avaliar a relação entre a progressividade, a capacidade contributiva e a justiça fiscal, tributária e social requer inicialmente breves considerações sobre alguns conceitos utilizados neste texto. A capacidade contributiva é a aptidão para pagar tributos, neste caso, o IRPF. Tem sido comum no Brasil que ela seja aferida pela identificação da capacidade econômica de cada contribuinte. Embora existam doutrinadores que façam distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, a *Constituição Federal* de 1988, em seu art. 145, § 1º, se refere à capacidade econômica com vistas a assegurar a progressividade dos impostos, tratando-a como expressão sinônima de capacidade contributiva. Esse também é o entendimento da corrente doutrinária tributarista a que se filiam Roque Carraza²⁰ e Ricardo Lobo Torres²¹.

Outros conceitos relevantes são os de justiça fiscal, justiça tributária e justiça social, por vezes utilizados como sinônimos. Em sua Tese de Doutorado, Samuel Silva Mattos²² faz uma distinção entre essas três noções que, para ele, são espécies do gênero justiça. Assim, segundo este autor, a justiça fiscal deve nortear a elaboração do orçamento público, com o objetivo de equilibrar a receita e a despesa, assegurando o equilíbrio entre o que o contribuinte deve pagar e a aplicação social dos recursos arrecadados pelo Fisco; a justiça tributária deve

²⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

²² MATTOS, Samuel da Silva. **Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social**. Florianópolis: UFSC, 2005. (Tese de Doutorado).

gerar um sistema normativo tributário harmônico com as necessidades sociais; por fim, a justiça social deve estar relacionada com a destinação dada à renda arrecadada, de forma que a aplicação desses recursos dê maior ênfase às necessidades das populações mais carentes, em detrimento dos interesses das camadas sociais mais abastadas.

Apresentadas brevemente essas noções, é necessário discutir como tais conceitos têm sido colocados em prática. Sabe-se que a finalidade da legislação tributária está voltada para a arrecadação de recursos sem os quais a manutenção do Estado estaria comprometida. No entanto, alguns estudiosos, a exemplo de Cassandra Libel Esteves Barbosa Boggi, conseguem vislumbrar também uma função tributária distributiva, que mantenha estreita relação com o interesse público primário²³.

Contrariando o entendimento que a legislação tributária, especialmente a parte concernente ao IRPF, deixa transparecer, Douglas Yamashita e Klaus Tipke defendem que a justiça distributiva está situada nas normas de finalidade fiscal e não naquelas que possuem finalidade extrafiscal. Isso implica dizer que, para eles, as determinações legais referentes à progressividade do imposto fazem parte do conjunto da normatividade de finalidade fiscal, sendo não apenas uma forma de cobrar mais de quem aufere maior riqueza anualmente, mas também um meio de promover a justiça fiscal à medida que a contribuição é legalmente devida conforme a capacidade econômica do indivíduo de contribuir para que o Estado invista nas necessidades das regiões e das camadas sociais mais necessitadas. Luciano Amaro assevera esse entendimento afirmando que na tributação extrafiscal, o Poder Público pode fazer concessões que derroguem, em determinadas situações, o princípio da capacidade contributiva para garantir a proteção ao meio ambiente, a função social da propriedade ou incentivar a cultura, por exemplo, sem ofender o princípio da isonomia. Daí se afirmar que a justiça distributiva deve ser concretizada pelas normas de finalidade fiscal.

Marciano Buffon ainda reforça esse entendimento afirmando que os direitos fundamentais voltados à justiça fiscal, consagrados pela *Lei Maior* de

²³ Expressão usada pelo italiano Renato Alessi, difundida no Brasil pelo administrativista Celso Antônio Bandeira de Melo.

1988, são concretizados à medida que o Estado é impelido a observar a capacidade contributiva de cada sujeito passivo do IRPF:

[...] a progressividade tributária é plenamente justificável e, com isso, compatível com o princípio da igualdade na acepção predominante nesse novo Estado brasileiro. Não se trata, pois, de uma justificativa meramente ideológica. Trata-se da concretização do Estado Social, no qual o princípio da igualdade é invocado para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas [...]²⁴

Teoricamente, além de a progressividade do IRPF, as justiças fiscal, tributária e social devem ser garantidas com a isenção de contribuintes pobres e com a aplicação dos recursos oriundos desse imposto. Assim, entende-se que as pessoas economicamente carentes, que auferem renda anual não superior a R\$ 26.816,55, em rendimentos tributáveis; ou não superior a R\$40.000,00, em rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte; que não alienam bens ou direitos que representem ganho de capital; ou não adquirem bens ou direito, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00²⁵ não praticam a hipótese de incidência que leva à tributação do IRPF. Parte significativa da doutrina entende que essa isenção não advém do princípio da capacidade contributiva, mas dos valores da justiça fiscal. Ademais, para efetivar a justiça social, mesmo não pagando o tributo, essas pessoas devem ter acesso aos recursos originados da sua arrecadação, pois o IRPF é um imposto, portanto, não tem sua destinação vinculada e, para a melhor doutrina tributária atual, deve ser aplicado principalmente com vistas a promover o equilíbrio econômico entre as regiões e as camadas sociais, mesmo que não tenha como beneficiários principais seus contribuintes.

Surge então um questionamento de extrema importância: a cobrança do IRPF tem promovido a efetivação dessas metas? Observando os valores

²⁴ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 84-85.

²⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Declaração** – obrigatoriedade de apresentação. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/declaracao/obrigatoriedade.htm>> Acessado em 04 de maio de 2015.

mínimos exigidos para tornar o indivíduo sujeito passivo da supracitada obrigação tributária é possível perceber que a cobrança desse imposto não se coaduna com o princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que a legislação tributária infraconstitucional torna contribuinte aqueles que não auferem anualmente rendas e proventos capazes sequer de cumprir os elementos mínimos para uma existência digna, elencados no rol exemplificativo dos direitos sociais fundamentais do art. 6º da *Constituição Federal* de 1988. Logo, a prática demonstra que a cobrança do IRPF não cumpre os ditames da justiça social. Também não dá efetividade à justiça tributária nem à justiça fiscal, ou seja, as normas não apresentam coerência com as necessidades sociais e não consideram as reais despesas relacionadas diretamente com o custo de sobrevivência de grande parte dos contribuintes.

Boggi reforça esse entendimento trazendo o exemplo do desconto mensal que fica retido na fonte, o que geralmente gera impacto nas camadas sociais formadas por trabalhadores, já que os membros das camadas mais altas da nação, via de regra, figuram como empregadores que contribuem com o IRPJ, não existindo, portanto, essa antecipação do imposto retido na fonte, e mais, embora eles possuam maior capacidade de contribuir, a legislação tributária lhes oferece possibilidade de deduzir gastos que envolvam diretamente o resultado da atividade que desenvolvem economicamente e de onde retiram a maior parte de sua renda e proventos, causando uma redução relevante do valor do imposto inicialmente apurado. Olhando por esse viés, pode-se perceber que a legislação tributária infraconstitucional muitas vezes não atende aos valores da justiça fiscal nem da justiça tributária e ainda contraria os ideais constitucionais que regem a justiça social. Do mesmo modo, nem sempre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade se materializam.

É importante frisar que o pressuposto da capacidade contributiva não reside somente em limitar o poder de tributação do Estado, mas diz respeito principalmente aos critérios utilizados pela máquina fiscal, que deve tributar o sujeito passivo de modo que seja possível garantir o equilíbrio econômico, social e regional e não aumentar as desigualdades já existentes. Um mecanismo que seria adequado para efetivar tal objetivo no caso do IRPF seria a progressividade do imposto conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, mas, como foi abordado anteriormente, esse é um critério que se pauta em apenas cinco

alíquotas, sendo, portanto, um modo falho para materializar a capacidade contributiva e dar efetividade à justiça fiscal, à justiça tributária e, principalmente, à justiça social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que se observa, a partir da análise de vários estudos realizados por pesquisadores interessados no Direito Tributário, é que a compreensão de cada estudioso acerca da progressividade do IRPF como um modo de assegurar a materialização da capacidade contributiva e, conseqüentemente, garantir a justiça fiscal, a justiça tributária e a justiça social, depende da atuação profissional do autor, ou seja, aqueles que mantêm estreita relação com grandes empresários e empregadores consideram que a progressividade é aplicada ao IRPF da forma adequada e cumpre todas as metas que lhe são constitucionalmente atribuídas. Já aqueles que defendem as necessidades do Estado e, especialmente, os interesses públicos primários, entendem que ainda há muito a ser modificado, sendo, talvez, necessária uma reforma fiscal, para adequar os tributos, inclusive o IRPF, aos valores constitucionais.

Nesse diapasão, alguns juristas afirmam que o princípio da capacidade contributiva está associado ao princípio da liberdade, defendendo que deve ser mantido o atual limite das alíquotas que indicam a base de cálculo do IRPF com vistas a evitar uma restrição demasiada da prática empreendedora dos contribuintes que auferem maiores rendimentos anuais, o que, segundo eles, também impactaria negativamente o desenvolvimento econômico do país. A *contrario sensu*, este texto traz o entendimento que a alteração da progressividade, norteadas pelo necessário aumento da quantidade de alíquotas, não traria bloqueio ao desenvolvimento econômico da nação e não iria ferir direito fundamental dos contribuintes que auferem maiores rendas e proventos tributáveis, pois seria uma alteração assentada em valores constitucionais da justiça social.

Como foi abordado no último item deste texto, é possível concluir que a cobrança do IRPF não cumpre a justiça fiscal, uma vez que não se vislumbra o equilíbrio entre a previsão orçamentária de despesas públicas e os valores ainda desajustados com os quais a maioria dos sujeitos passivos do IRPF são

tributados. Ademais, não contempla a justiça tributária nem a justiça social, embora muitos doutrinadores entendam, com base na leitura do texto constitucional, que esse é o maior objetivo a ser alcançado pelo Imposto de Renda da Pessoa Física.

A progressividade deste imposto praticada no Brasil acaba exercendo papel contrário ao seu objetivo, pois a existência de apenas cinco alíquotas não é suficiente para tributar corretamente todas as faixas de renda auferidas anualmente, o que faz com que contribuintes que possuem capacidades contributivas completamente distintas se enquadrem na mesma alíquota, não havendo a necessária redistribuição de riqueza por meio da progressividade.

Por outro lado, são tributados, injustamente, aqueles que auferem renda insuficiente até para garantir o mínimo existencial positivado na *Constituição Federal* vigente. As normas que instituem esse modelo não promovem a justiça tributária. A mudança na distribuição da carga tributária também é necessária para que seja atingida a justiça social, que até então não é efetivamente promovida pela tributação do IRPF. A cobrança desse imposto ainda não se atém à dignidade da pessoa humana e ao mínimo existencial como deveria, tampouco faz a devida diferenciação entre aqueles que atingem a alíquota máxima, mesmo que eles apresentem grande desproporcionalidade em suas rendas. Logo, ao invés de reduzir, acaba contribuindo para o aumento das desigualdades econômicas, sociais e regionais ora existentes.

Há um paradoxo entre os valores constitucionais, a legislação infraconstitucional e as normas infralegais no que concerne ao IRPF. Este texto entende que a não observância pelo legislador ordinário dos ditames da *Constituição Federal* pode configurar o confisco de bens por meio do IRPF, o que é terminantemente vedado. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando a lei que regulamenta a cobrança não respeita a dedução de gastos imprescindíveis à sobrevivência do indivíduo ou à sua dignidade. Sob esse ponto de vista é possível afirmar que a legislação que regula o IRPF tem um caráter confiscatório à medida que reduz a um valor ínfimo de R\$ 3.375,83 a dedução dos gastos anuais com a educação, considerada pela *Lei Maior* essencial à dignidade humana. Portanto, pode-se concluir também que a limitação ao poder de tributar do Estado não tem se materializado completamente, colocando em risco direitos fundamentais dos contribuintes.

Não obstante a heterogeneidade regional e social ainda tão marcantes no Brasil, este trabalho parte do entendimento que o legislador ordinário e os órgãos responsáveis pela arrecadação e aplicação dos recursos do IRPF têm condições de criar critérios assentados na proporcionalidade que sejam capazes de efetivar os ideais de justiça fiscal, de justiça tributária e de justiça social, especialmente com a introdução de novas alíquotas que materializem e deem eficácia ao princípio da capacidade contributiva e à progressividade desse imposto. Até o presente momento, o entendimento que encerra esta parte da pesquisa é o de que a justiça tributária ainda não existe de forma concreta, mas é um ideal a ser conquistado, em conjunto com o ideal de justiça fiscal e de justiça social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08 de maio de 2015.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 08 de maio de 2015.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social**. Marília: UNIMAR, 2011. (Dissertação de Mestrado).

_____. **A justificação da justiça e os princípios constitucionais para o consenso na distribuição do Imposto de Renda da Pessoa Física**. Disponível em:

https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CCgQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.diritto.it%2Fdocs%2F28842-cassandra-libel-estebes-barbosa-boggi-a-justifica-o-da-justi-a-e-os-princ-pios-constitucionais-para-o-consenso-na-tributa-o-do-imposto-de-renda-da-pessoa-f-sica%2Fdownload%3Fheader%3Dtrue&ei=pG1HVdvqFa7nsAT8ulH4Cg&usg=AFQjCNH2Ga_3gaPWWqm33qkunj6MEca5iQ&bvm=bv.92291466,d.cWc
Acesso em 02 de maio de 2015.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Princípio federativo e tributação. In: Clève, Clèmerson Merlin e Barroso, Luís Roberto (orgs.). **Doutrinas essenciais Direito Constitucional: Constituição financeira, econômica e social**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios tributários. In: **Revista de Direito Tributário**. Vol. 55. 1991.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Helena Regina. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, p. 357-395. (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14), 1989.

LEAL, Victor Nunes. Garantias Constitucionais em matéria tributária. In: Clève, Clèmerson Merlin e Barroso, Luís Roberto (orgs.). **Doutrinas essenciais Direito Constitucional**: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda** – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MATTOS, Samuel da Silva. **Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social**. Florianópolis: UFSC, 2005. (Tese de Doutorado).

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **IRPF – Tabelas e Limites**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>> Acesso em 02 de maio de 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Declaração** – obrigatoriedade de apresentação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/declaracao/obrigatoriedade.htm>> Acesso em 04 de maio de 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **IRPF** – imposto sobre a renda de pessoa física: perguntas & respostas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/lrpf2015/PerguntaseRespostasIRPF2015.pdf>> Acessado em 08 de maio de 2015.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri: Manoli, 2004.

ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Imposto de Renda e ICMS**: problemas jurídicos. São Paulo: Escrituras Editoras, 1995.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

THE PROGRESSIVITY OF THE INCOME TAX OF THE PHYSICAL PERSON

ABSTRACT

This article has as main objective to analyze the taxation of the Income Tax of the Physical Person in the current Brazilian legal system. This main objective breaks down into three specific objectives: to present the basic requirements to collection of the Income Tax of the Physical Person; present and discuss the principles that are essential to the taxation of the Income Tax of the Physical Person; and verify that the infra tax law has limited properly the power to tax the State and assured the taxpayer the tax justice, tax justice and social justice, with the materialization of progressiveness and the contributory capacity to pay, as determined by the constitutional values. This article resulted from a predominantly literature, whose analyzes were based on the qualitative method. The approach is guided by the understanding that the hypothesis guiding this work is that the taxation of the Income Tax of the Physical Person has not materialized tax justice, tax justice, nor social justice, and tax legislation in infra failure regulation of progressiveness and the contributory capacity to pay.

Keywords: Income Tax. Limiting the Taxing Power. Contributory Capacity. Progressivity of Income Tax. Justice Fiscal, Tax and Social.