



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**INGRID DUBE FRAGA**

**A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA ATUALIZAÇÃO DAS  
FAIXAS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DA  
PESSOA FÍSICA SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Salvador  
2018



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**INGRID DUBE FRAGA**

**A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA ATUALIZAÇÃO DAS  
FAIXAS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DA  
PESSOA FÍSICA SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Artigo submetido como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Ricardo Simões Xavier dos  
Santos

Salvador  
2018

# A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA ATUALIZAÇÃO DAS FAIXAS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA<sup>1</sup>

## THE CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF UPDATING THE INCIDENCE ZONES OF THE PERSONAL INCOME TAX THROUGH THE LENS OF THE PRINCIPLE OF THE CONTRIBUTORY CAPACITY

Ingrid Dube Fraga<sup>2</sup>  
Ricardo Simões Xavier dos Santos<sup>3</sup>

### RESUMO

A efetivação da justiça fiscal é um dos escopos do princípio capacidade contributiva. Para tanto, diversos critérios e subprincípios devem ser observados pelo legislador infraconstitucional na instituição dos impostos. Este estudo tem por objetivo uma análise aprofundada das faixas de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física e suas respectivas alíquotas sob a ótica da capacidade contributiva, a fim de verificar a aplicação do critério da progressividade ao referido imposto e se as atualizações das alíquotas têm observado o disposto na norma constitucional. Busca, ainda, abordar a relação entre justiça distributiva e a tributação, e visa, por fim, demonstrar as incongruências do sistema tributário brasileiro, que reproduz uma situação de desigualdade socioeconômica, tendo em vista que não se visualiza uma carga tributária compatível com a capacidade econômica do cidadão contribuinte.

**Palavras-chave:** Capacidade contributiva. Tributação. Alíquota fiscal. Progressividade. Imposto de Renda da Pessoa Física.

### ABSTRACT

The effectiveness of tax justice is one of the scopes of the principle of contributory capacity. In order to do so, various criteria and sub-principles must be observed by the infra-constitutional legislator in the imposition of taxes. This study aims to an in-depth analysis of the incidence zones of the Personal Income Tax and their respective rates from the perspective of the contributory capacity to verify the application of the criterion of progressivity to this tax and if the updates of its rates are in accordance with the provisions of the constitutional norm. It also aims to set the connexion between distributive justice and taxing, and finally, it aims to demonstrate the inconsistencies of the Brazilian tax system, which reproduces a situation of socioeconomic inequality, considering that a tax burden compatible with the economic capacity of the contributing citizen is not visualized.

---

<sup>1</sup> Artigo apresentado ao Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador (UCSal), como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito. Data de submissão: 01 Dez. 2018.

<sup>2</sup> Ingrid Dube Fraga. Graduanda em Direito pela Universidade Católica do Salvador (UCSal). E-mail: [ingrid.fraga@ucsal.edu.br](mailto:ingrid.fraga@ucsal.edu.br)

<sup>3</sup> Ricardo Xavier. Graduado em Direito pela Universidade Católica do Salvador (UCSal). Mestre e Doutorando em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador (UCSal). Especialista em Direito do Estado pelo Jus Podivm/Unnyahna e em Direito Tributário pelo IBET.

**Keywords:** Contributory capacity. Taxing. Tax rate. Progressivity. Personal income tax.

## INTRODUÇÃO

O princípio da capacidade contributiva traz em seu bojo um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. O princípio, matéria de estudo nesta pesquisa, é previsto constitucionalmente de forma expressa. Falar em Imposto de Renda da Pessoa Física é falar em capacidade contributiva, uma vez que o referido imposto é o protótipo da pessoalidade, e em progressividade tributária, sendo este critério expressamente previsto pelo legislador constitucional para a instituição do Imposto de Renda.

Há que se falar na – defasagem na – atualização das faixas de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), na carga tributária suportada pelo cidadão brasileiro inserido nas classes de renda mais inferiores, e de que maneira a relação entre esta carga tributária face à capacidade econômico-contributiva reflete a real situação socioeconômica do Brasil.

O objetivo deste estudo não é, todavia, esgotar o tema, que é amplo e apresenta uma série de particularidades, mas responder à seguinte questão: a não atualização das faixas de incidência do IRPF em relação à evolução do salário mínimo gerou algum prejuízo para o cidadão?

Para tanto, o estudo foi dividido de maneira a gradativamente esclarecer assuntos relativos ao tema:

Na primeira seção serão apresentadas a disciplina legal e as principais características do IRPF, demonstrando a sua aproximação principiológica do imposto com a capacidade contributiva.

A segunda seção tratará do conceito de capacidade contributiva e a distinção entre este e a capacidade econômica; apresentará, também, uma breve evolução do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro; e será realizada uma análise do princípio estudado contraposto a outros princípios aos quais é inerente e/ou a ele são inerentes.

Na terceira seção serão descritas as faixas de incidência do IRPF, bem como serão analisadas as respectivas alíquotas fixadas por legislação própria para cada uma delas.

Na quarta seção será analisada a evolução das faixas de incidência do IRPF em relação à evolução dos salários mínimos nominal e necessário, observando, ainda, as consequências da atualização da Tabela do IRPF para o contribuinte sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

Trata-se de estudo dedutivo, de abordagem quali-quantitativa, pois realizado a partir de revisão bibliográfica, da análise sistemática dos ordenamentos jurídicos constitucional e tributário e da catalogação de dados do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) e do Sindifisco Nacional.

Ao final, espera-se que seja possível identificar formas de adequar as faixas de incidência do IRPF à realidade social e utilizá-lo não só como ferramenta para gerar receita, mas também como instrumento de efetivação da justiça social.

## **1 DISCIPLINA LEGAL E CARACTERÍSTICAS DO IRPF**

No entendimento de Kiyoshi Harada (2016, p. 339), o imposto, espécie de tributo prevista no art. 16, do CTN, se caracteriza pela retirada de parte da riqueza do contribuinte, respeitando-se com a capacidade contributiva deste.

O Imposto de Renda - IR foi instituído no Brasil em 1922 e, nas palavras de Harada (2016, p. 443), é o imposto de maior arrecadação no âmbito da União. Em 2016, de acordo com dados da Receita Federal sobre a carga tributária por base de incidência (p. 35), a receita proveniente de tributos sobre a renda representou 19,97% da arrecadação total, sendo a tributação sobre a renda da pessoa física representada por 8,21%.

O IR é imposto federal, isto é, somente a União pode instituí-lo, e incidirá sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, observando-se os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos do art. 153, III e § 2º, I, da Constituição Federal de 1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Configuram renda os acréscimos patrimoniais provenientes dos produtos do capital (juros, rendimentos, lucros, aluguel etc.), do trabalho (salário, honorário, comissão, remuneração em geral) ou de ambos (art. 43, I, CTN). Os proventos de qualquer natureza, por sua vez, seriam os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43, II, CTN), como aposentadoria, pensão, ganhos em loteria, doações etc. Assim, segundo Pinto Martins (2014, p. 264), conclui-se que a sua incidência recai tanto sobre o principal quanto sobre a correção monetária. Resta configurado, portanto, o fato gerador de incidência do IR, qual seja, “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (art. 43, *caput*, CTN). O rendimento obtido durante o período de apuração (ano-base) pelo contribuinte será, pois, a base de cálculo do IRPF.

Mister salientar que, conforme entendimento de Douglas Yamashita, em obra escrita conjuntamente com Klaus Tipke (2002, pp. 94), a própria “Constituição deixa implícito que rendimento não é renda”, sendo renda “a soma de todos os rendimentos menos as deduções”.

No que tange aos subprincípios inerentes ao IR, explica Sérgio Pinto Martins (2014, p. 263), o princípio da universalidade confere aspecto objetivo e amplo ao art. 153 da CF, impondo a tributação de todas e quaisquer rendas e proventos. A generalidade, por sua vez, infere o aspecto subjetivo ao referido dispositivo, na medida em que todas as pessoas que manifestarem percepção de renda ou proventos de qualquer natureza e, portanto, capacidade econômico-contributiva, deverão ser tributadas. Já a progressividade determina que a alíquota do IR incidente será maior na medida em que aumenta a base de cálculo, isto é, os rendimentos do contribuinte.

Deste modo, o contribuinte (sujeito passivo) do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é a pessoa física que perceber renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (art. 1º, do Decreto nº 9.580/2018), independentemente da denominação do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (art. 43, § 1º, CTN).

O IRPF se caracteriza, ainda, por ser imposto pessoal e direto, de natureza fiscal.

No entendimento de Claudio Carneiro (2018, p. 455), o IR apresenta a característica da pessoalidade porque considera as condições pessoais do

contribuinte, neste caso, a capacidade econômico-contributiva. Imperioso destacar que a pessoalidade é critério imprescindível para aferição da capacidade contributiva do cidadão.

Ainda de acordo com Carneiro, o IR é imposto direto porque o ônus fiscal recai de forma direta sobre o contribuinte, que também é a pessoa que praticou o fato gerador, ou seja, não há repercussão tributária.

No que tange a natureza fiscal do Imposto de Renda, esta se deve à sua finalidade de arrecadação de recursos, em regra, para a União. Carneiro ressalva que o IR poderá assumir, porém, natureza extrafiscal a partir do momento em que serve à finalidade atípica de redistribuição de renda.

Desta forma, considerando-se a base principiológica, bem como as características próprias do IRPF, pode-se afirmar que o este imposto está notadamente pautado no princípio da capacidade contributiva.

## **2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A capacidade contributiva se aproxima de outros postulados que, de diferentes perspectivas, objetivam a efetivação da justiça fiscal, como a igualdade, a pessoalidade (ou personalização) e a progressividade. São, juntos, instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais individuais, perseguindo a proteção ao mínimo existencial e, portanto, a dignidade humana.

### **2.1 BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO BRASILEIRO**

Desde 1988, com a promulgação da “Constituição Cidadã”, os temas relativos à dignidade da pessoa e às políticas sociais ganharam um destaque maior no ordenamento jurídico brasileiro como um todo, em decorrência da unidade do ordenamento jurídico proposta por Bobbio.

Os direitos individuais e sociais decorrentes da dignidade da pessoa e das políticas sociais têm uma importância ainda maior quando se considera o longo período – imediatamente anterior – de ditadura vivido pelo Estado brasileiro, quando muitos direitos fundamentais foram convenientemente suprimidos de nosso ordenamento jurídico.

Embora alguns desses direitos somente tenham sido expressa e amplamente observados na mais recente Carta Magna brasileira, como será demonstrado no decorrer deste estudo, o princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente, ainda que de maneira implícita, no ordenamento jurídico brasileiro.

Desde a Constituição Imperial de 1824 já era possível falar em “capacidade contributiva”, haja vista que, em seu artigo 179, inciso XV, esta estipulava que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres” (BRASIL, 1824).

No que tange às Constituições de 1891, 1934 e 1937, não há, nelas, dispositivo normativo que faça referência ao postulado da capacidade contributiva.

Em 1946, de forma muito mais semelhante à atual, a capacidade contributiva teve lugar – expresso – no ordenamento jurídico, no art. 202 da Constituição, que estabelecia que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946).

Uma vez instituído o período ditatorial, a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, foi realizada a reforma constitucional tributária, na qual restou suprimido o preceito de capacidade contributiva da Lei Maior. Assim, tanto na Constituição de 1967, quanto na EC nº 1 de 1969, deixou de ser dispositivo expresso, embora, segundo Luciano Amaro (2007, p. 138), tenha permanecido implícito no sistema, como princípio geral de direito tributário.

Somente com o fim da ditadura, em 1985, e após gradual restabelecimento da ordem social, foi convocado o Poder Constituinte Originário e promulgada, em 5 de outubro de 1988, a atual Constituição Federal, que buscou, de forma ampla, o estabelecimento do Brasil como Estado Social e Democrático de Direito. A referida Constituição, em seu art. 145, § 1º, reinsere o preceito de capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro:

Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Para Regina Helena Costa (1993, p. 13), ainda que a CF/88 defina as regras-matrizes de incidência de impostos, o que limitaria o alcance do princípio da capacidade contributiva, este “encontra importantes aplicações nas relações entre o fisco e o contribuinte, constituindo-se em emanção do próprio Estado de Direito no campo tributário”. É o que será analisado no decorrer deste estudo.

## 2.2 CONCEITO E ATRIBUTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Regina Helena (1993, p. 13-14) afirma que os contornos da capacidade contributiva não são bem definidos, o que provoca dúvidas quanto à irradiação de seus efeitos.

O próprio dispositivo normativo contribui para a existência de dúvidas, haja vista que se fala em “capacidade econômica” e não em “capacidade contributiva”, razão pela qual os conceitos se confundem.

Além disso, o termo “capacidade contributiva” é geral e vago, e deve sê-lo, uma vez que a generalidade é característica notadamente presente no direito positivo, considerando-se que o legislador intencionalmente escolhe termos que permitam o ajuste e aplicação das normas abstratas ao plano fático.

Alfredo Augusto Becker critica a validade científica do termo, senão vejamos:

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras capacidade contributiva sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações. (BECKER, 1972, p. 439)

Tipke (2002, pp. 32-33), por outro lado, analisa o conteúdo do art. 145, § 1º, da CF/88, de maneira mais ampla, considerando a capacidade contributiva já como princípio e, por isso, considera o seu conteúdo indeterminado, mas não indeterminável.

Antes de falar em princípio, porém, se faz necessário entender que capacidade econômica – que pode ser definida pela mera manifestação ou detenção de recursos financeiros de um indivíduo, que deles é capaz de dispor – é gênero da

qual a capacidade contributiva é espécie, e estabelecer o conceito desta. Aqui, será adotado o conceito de Rubens Gomes de Souza (1981, p. 95), segundo o qual, a capacidade contributiva seria

[...] a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

Deste conceito, traduz-se “necessidades elementares de existência” por “mínimo existencial”, e a capacidade contributiva protege o mínimo existencial na medida em que, como bem estabelece Tipke (2002, p. 34), “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”.

O princípio da capacidade contributiva é o princípio orientador da instituição de tributos. Através dele, é imposta ao ente político que detém competência para a instituição de determinado tributo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos.

Inequívoco, pois, dizer que o princípio da capacidade contributiva não só serve como critério para a instituição de impostos pelo legislador, mas também para o lançamento de crédito tributário pela autoridade tributária, devendo ser consideradas as individualidades do contribuinte.

Dessa forma, pode-se dizer que a capacidade contributiva está pautada em diversos outros princípios, como a dignidade humana e o Estado Social, além de ser clara decorrência do princípio da igualdade e de servir limite ao confisco, servindo de instrumento à concretização de direitos fundamentais individuais e, em alguma medida, sociais.

### **2.2.1 Capacidade contributiva, igualdade tributária e justiça distributiva**

A Constituição Federal de 1988 assegura, em seu art. 5º, *caput*, o direito à igualdade, o que é ecoado pelo art. 19, III. No que se refere à igualdade tributária, imperioso citar o art. 150, II da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988)

O referido dispositivo, tal qual os artigos 5º, *caput*, e 19, III, dirigem-se ao próprio legislador, a quem é vedado redigir leis que discriminem pessoas que se encontrem sob os mesmos pressupostos fáticos, privilegiando um em detrimento do outro.

O princípio da igualdade é orientado pela ideia de justiça, remontando à lição clássica aristotélica de equidade, segundo a qual devem ser tratados igualmente os iguais (igualdade horizontal) e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade (igualdade vertical).

Nas palavras de Harada (2016, p. 413), o princípio da capacidade contributiva, por sua vez, tem por escopo a efetivação da justiça fiscal, através da repartição dos encargos do Estado entre os contribuintes na proporção das possibilidades de cada um, isto é, na medida de suas riquezas.

A capacidade contributiva seria, pois, um dos fatores que permitiriam à autoridade fiscal discriminar os iguais e os desiguais, no devido grau de dessemelhança. Assim, é possível diferenciar e graduar o tratamento destinado aos contribuintes de acordo com sua capacidade contributiva, de modo que serão tratados com igualdade aqueles que apresentem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que percebam diferentes riquezas e, portanto, revelem diferentes capacidades de contribuir.

Isso significa que contribuintes que apresentam maior capacidade contributiva deverão ser tratados de maneira semelhante e contribuirão, proporcionalmente, com parcela maior de imposto do que aqueles que têm capacidade contributiva inferior à deles, cuja incidência tributária será menos gravosa e devidamente compatível com a sua menor expressão econômica. Aqueles que não revelem capacidade contributiva, por sua vez, poderão, ainda, receber tratamento diferenciado, com direito a isenções.

### **2.2.2 Pessoaalidade e capacidade contributiva**

O art. 145, § 1º, da CF/88, que institui o postulado da capacidade contributiva, prevê que “sempre que possível, os impostos serão pessoais (...)”. Significa dizer que, para garantir a máxima efetividade da capacidade contributiva, é

exigido do legislador ordinário que o tributo seja graduado em observância com as condições do sujeito passivo, isto é, de quem irá pagá-lo.

Kiyoshi Harada (2016, p. 339) identifica os impostos pessoais como aqueles que levam em conta qualidades do contribuinte e cita a capacidade contributiva como dosador do aspecto quantitativo do tributo.

Luciano Amaro (2007, pp. 89-90), por sua vez, descreve os tributos de natureza pessoal como aqueles em que, quando da configuração do fato gerador, se consideram predominantemente as características subjetivas, isto é, os aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), para o seu lançamento. Indica, ainda, o imposto de renda como típico imposto pessoal, embora, em algumas hipóteses, este imposto apresente caráter real, cujo fato gerador é indiferente às condições individuais de cada contribuinte.

A pessoalidade é, pois, um critério de materialização da capacidade contributiva, assim como a progressividade.

### **2.2.3 Progressividade e capacidade contributiva**

Como se observa, o princípio da capacidade contributiva, conjuntamente com o princípio da igualdade e articulado com o critério de pessoalidade, confere a ideia de proporcionalidade aos impostos. Essa ideia de proporcionalidade garante o ideal de justiça, na medida em que serão tributadas em parcela proporcionalmente maior as pessoas que têm maior capacidade contributiva e, em parcela proporcionalmente menor, as pessoas que apresentem menor capacidade de contribuir. Isso não quer dizer, porém, que a capacidade contributiva se esgote na proporcionalidade. Importante, contudo, pontuar que proporcionalidade e progressividade não se confundem.

O texto constitucional de 1988, em seu art. 145, § 1º, prevê que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Essa graduação pode ocorrer de maneira progressiva ou regressiva, segundo a discricionariedade do legislador.

Uma vez que se objetiva a efetivação da justiça fiscal, essa graduação do imposto deverá ocorrer de maneira diretamente proporcional, isto é, a onerosidade relativa do gravame fiscal aumenta na medida em que aumenta o montante tributado. Surge, a partir disto, o critério da progressividade.

A progressividade é o que definirá as alíquotas para cada uma das faixas de incidência do imposto nesta hipótese, respeitando-se os pressupostos da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da pessoalidade.

Sérgio Pinto Martins (2014, p. 73) explica que, na aplicação do princípio da capacidade contributiva, o critério de progressividade é mais facilmente atendido pelos impostos pessoais. Os impostos pessoais, portanto, se ajustam mais facilmente ao critério de progressividade. Isto porque, por serem impostos subjetivos, ante a determinação desses impostos, bem como de suas variações, especificação do fato gerador e fixação de alíquota, são consideradas as qualidades de cada indivíduo e suas possibilidades de cada indivíduo.

Segundo Luciano Amaro (2007, p. 142), a progressividade não necessariamente decorre da capacidade contributiva, sendo o que ele chama de “refinamento deste postulado”. Klaus Tipke (2002, p. 44) assevera, ainda, que a capacidade contributiva não exige progressividade alguma:

O princípio da capacidade contributiva corresponde ao princípio do Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo sua renda: quanto mais alta a renda, mais alto o imposto. O princípio da capacidade contributiva não exige, porém, progressividade alguma, muito embora esta seja conciliável com aquele. Assim o vê também a Constituição Brasileira, que em seu art. 145, § 1º, se declara favorável ao princípio da capacidade contributiva mas no art. 153, §2º, I, prevê, paralela e expressamente, o imposto de renda progressivo. O legislador pode fixar a escala de progressão segundo sua discricionariedade, mas não pode nisso deixar de considerar o componente de liberdade acima mencionado.

Como observado por Tipke, um exemplo de imposto progressivo é o Imposto de Renda, objeto deste estudo, cuja progressividade é obrigatória e está expressa e constitucionalmente prevista no art. 153, III e § 2º, I.

A progressividade serve ao princípio da capacidade contributiva, pois, através da instituição de impostos progressivos é possível a aproximar o sacrifício dos contribuintes e igualar suas contribuições em escala vertical, além de possibilitar a redistribuição de renda.

### 2.3 A QUESTÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

O mínimo existencial, também nomeado mínimo vital, e representado pelos direitos mínimos do indivíduo, corresponde a uma parcela essencial inerente à

dignidade da pessoa humana, à qual se deve atribuir eficácia jurídica não só formal, mas, principalmente, material. Deve, deste modo, ser protegido de intervenção estatal e, em contrapartida, garantido pelas prestações estatais.

Isto porque a dignidade humana direciona o Estado para um mínimo de satisfação das necessidades do ser humano, não só para manutenção dos direitos deste, mas também para que ele possa existir dignamente.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 prevê, no item 1 de seu artigo XXV, uma série de direitos individuais que, somados, satisfazem as necessidades humanas básicas:

Artigo 25

1. Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e à sua família saúde, bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis e direito à segurança em caso de desemprego, doença invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle. (Assembleia Geral da ONU, art. 25)

Analisadas conjuntamente, essas necessidades básicas garantem a subsistência do indivíduo e, portanto, a dignidade humana.

É dizer que o mínimo existencial engloba as condições materiais básicas para a manutenção da existência do indivíduo, os direitos mínimos.

O mínimo existencial não tem previsão própria na Constituição Federal brasileira. Está traduzido, contudo, em princípios outros, que trazem em seu bojo ideais de dignidade da pessoa humana e de garantia de direitos fundamentais individuais e sociais. Trata-se, portanto, de direito pré-constitucional.

O art. 6º da Constituição Federal de 1988 pode ser citado como um dos dispositivos constitucionais que preveem como direitos fundamentais sociais as necessidades básicas do indivíduo. De outro lado, o art. 3º, III, da CF, prevê a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. São apenas dois exemplos de dispositivos que, em suas particularidades, preveem a proteção ao mínimo existencial no texto constitucional, seja de forma programática, seja através da institucionalização de imunidades, que “funcionam frequentemente como mecanismo de compensação das prestações positivas estatais” (TORRES, 1989, p. 36).

No que tange a quantificação, por se tratar de ideia essencialmente abstrata e, portanto, de determinação variável, somente se pode estimar o seu valor,

consideradas questões relativas ao tempo e ao espaço, bem como ao mínimo vital. É também este o entendimento de Ricardo Lobo Torres (1989, p. 29):

Não é mensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que torna difícil estimá-lo, em sua região periférica, do *máximo de utilidade* (*maximum welfare*, *Nutzenmaximierung*), que é princípio ligado à ideia de justiça e de redistribuição da riqueza social. Certamente esse mínimo existencial, “se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável”.

Neste sentido, desde 1994, o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) realiza levantamento mensal das despesas do trabalhador com alimentação, moradia, saúde, educação, vestuário, higiene, transporte, lazer e previdência a fim de quantificar o denominado “salário mínimo necessário”, isto é, o valor mínimo que um trabalhador deve perceber para a manutenção de uma família de quatro pessoas. Este valor é determinado de acordo com a previsão constitucional do art. 7º, IV, da CF/88:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Em outubro de 2018, o “salário mínimo necessário” foi estimado pelo DIEESE no montante de R\$ 3.783,39, cerca de 3,96 vezes o valor percebido pelo trabalhador a título de salário mínimo nominal, atualmente fixado em R\$ 954,00.

No plano tributário, é notável a dificuldade de dimensionamento do “mínimo imponible” ou “mínimo isento”, principalmente dada a impossibilidade de a administração tributária proceder com a determinação da riqueza real de cada contribuinte, assim como do volume individualmente considerado de despesas necessárias à promoção do mínimo para a subsistência, com dignidade, do contribuinte e de sua família.

Nesta senda, Pinto Martins (2014, p. 71) categórica e acertadamente afirma não ser possível mensurar precisamente quanto o contribuinte deve pagar e se adequar ao quanto pago por outros contribuintes, ou mesmo quais limites à contribuição devem ser adotados. Imperioso, porém, pontuar que “enquanto a renda

não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva” (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 34).

### 2.3.1 A proteção do mínimo existencial no plano tributário

Uma vez que decorre da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88), o mínimo existencial deve ser garantido, através de prestações positivas, pelo Estado, bem como protegido, através de prestações negativas, de intervenções estatais.

Os critérios de igualdade (generalidade e universalidade), personalização (pessoalidade) e progressividade, inerentes à capacidade contributiva, asseguram esta proteção ao contribuinte.

Isto porque, enquanto pelo contribuinte não seja auferida renda que ultrapasse o mínimo existencial, não se pode falar em capacidade contributiva, de modo que esta serve de proteção ao mínimo vital. Assim, a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial.

Segundo Becker (1972, p. 451), entende-se, a partir disto, que é necessário que reste um mínimo indispensável à sobrevivência do indivíduo para que seja possível a tributação deste. Da mesma forma entende Pinto Martins (2014, p. 75), que assevera, ainda, que, de outra maneira, a tributação será confiscatória. Em mesmo sentido, Tipke (2002, p. 34) considera que “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.

Tipke (2002, p. 77) considera, ainda, a renda como o melhor indicador de capacidade econômico-contributiva, ao passo que Douglas Yamashita (2002, p. 95), a fim de determinar a parcela da renda que pode ser alvo de tributação, fala em renda disponível:

Entretanto, o Código Tributário Nacional define “renda e proventos” não apenas como “acréscimo patrimonial”. Ele define “renda e proventos” como “aquisição de *disponibilidade econômica ou jurídica* de acréscimo patrimonial”! *A contrario sensu*, não são renda, nem proventos, todos aqueles rendimentos indisponíveis, ou seja, todas aqueles sobre os quais o contribuinte não tem disponibilidade, controle voluntário, tais como seu *mínimo vital* (moradia, alimentação, saúde e instrução) ou obrigações de *alimentos* a dependentes, admitida a simplificação por valores regionais médios realistas. (YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 95)

A tabela do Imposto de Renda, por exemplo, estabelece quatro faixas de incidência do IRPF, sendo a primeira fixada a partir de um valor mínimo. Caso sejam auferidos valores inferiores ao mínimo nela estabelecido, não se pode falar que o cidadão manifesta capacidade contributiva e, portanto, o montante por ele auferido não será tributado. Significa dizer que o Estado deixa de tributar a renda inferior ao limite mínimo, garantindo proteção ao mínimo existencial.

Trata-se de vedação à instituição de tributo com efeito confiscatório, dirigida ao legislador infraconstitucional, prevista constitucionalmente no inciso IV do art. 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

O confisco, segundo Regina Helena Costa (1993, p. 90) e Sérgio Pinto Martins (2014, p. 77), consiste na absorção, total ou substancial (superior a 50%), de propriedade privada do particular pelo Poder Público, sem pagamento de correspondente indenização prevista pela Constituição. Dessa forma, a proibição de confisco serve de limite à carga tributária, assim como serve de proteção constitucional ao direito de propriedade.

### **3 AS FAIXAS DE INCIDÊNCIA DO IRPF**

Nas palavras de Kiyoshi Harada (2016, p. 593), “alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo, ou, um valor prefixado para os chamados tributos fixos”. No caso do IRPF, a alíquota é o critério legal expresso em porcentagem que será aplicado à base de cálculo para que se identifique o montante tributado devido.

Atualmente, consoante o disposto na Lei nº 13.149/2015, a tabela progressiva mensal do IRPF apresenta quatro faixas de incidência – cinco, se considerada a faixa de isenção (alíquota zero, para quem percebe até R\$ 1.903,98) – , cujas alíquotas progressivas, respectivamente, são: 7,5%, de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65; 15%, de R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05; 22,5%, de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68; e 27,5%, acima de R\$ 4.664,68.

Nota-se que o legislador ordinário, de fato, obedece ao disposto no texto constitucional no que tange à progressividade das alíquotas do IRPF. O que não se observa, entretanto, é a plena conformidade das faixas de incidência e respectivas

alíquotas estabelecidas com a capacidade contributiva, haja vista que, desde 2011, somente foram fixadas quatro estreitas faixas de incidência do IRPF – apenas R\$ 922,67 separam a primeira faixa da segunda, R\$ 924,40 separam a segunda da terceira e R\$ 913,62 separam a terceira da quarta e última faixa.

Resta evidente que as faixas de incidência são muito próximas, de modo que os contribuintes que percebem até R\$ 4.664,68 mensais apresentam situações econômicas muito semelhantes, embora o tratamento tributário que recebem seja distinto. A alíquota dobra entre a primeira e a segunda faixa, triplica entre a primeira e a terceira e a quarta quase chega a 4 vezes o valor da primeira alíquota.

De outro lado, a última faixa de incidência é a que apresenta maior incongruência com a intenção do constituinte: o contribuinte que percebe renda igual R\$ 4.664,69 mensais terá incidência dos mesmos 27,5% que um contribuinte que percebe R\$ 100.000,00, ou R\$ 1.000.000,00, por exemplo.

Dessa forma, os contribuintes das classes mais baixas são os que suportam maior ônus fiscal.

Considerada elevada desigualdade social observada no Brasil, é imperioso destacar que a intenção do legislador constituinte, ao determinar a tributação progressiva do Imposto sobre a Renda, era a promoção da adequada justiça fiscal. Para tanto, deveriam ser estipuladas pelo legislador ordinário alíquotas progressivas que aumentassem a partir do aumento expressivo da situação econômica dos contribuintes.

Destaque-se que, historicamente, já se observou situações diversas da atual, para o bem e para o mal. Antes da promulgação da Constituição de 1988, que prevê expressamente a progressividade das alíquotas do IRPF, estas chegaram a variar de 5% até 60% em doze faixas de rendas líquidas (art. 1º do Decreto-lei nº 1.968/82 e parágrafo único do art. 9º do Decreto-lei nº 2.065/83). Já após a promulgação da mais recente Lei Maior, houve períodos em que vigoraram somente duas faixas de tributação (15% e 25%, consoante art. 3º da Lei nº 9.250/95).

Estabelecido o comparativo, pode-se dizer que, mesmo com a previsão expressa das alíquotas progressivas e da capacidade contributiva, houve não só a redução do número das faixas de renda, mas também o estreitamento dos valores comportados entre as faixas de incidência e a redução da alíquota máxima e do montante sobre o qual esta incide. Este montante mínimo sobre o qual incide a

alíquota máxima se mostra baixo quando comparado com os valores sobre os quais anteriormente incidiam a alíquota máxima, refletindo um modelo tributário que foge ao ideal de justiça fiscal desejado pelo constituinte.

Segundo Harada (2016, p. 444), a redução do número de faixas de tributação se deve a um movimento mundial contra a tributação progressiva. Nem por isso outros países deixaram de aplicar progressividade mais acentuada. Segundo dados da *Trading Economics*, apesar de o Brasil apresentar alíquota máxima de 27,5% para o IRPF, este percentual é apenas o 35º mais alto do mundo. Países como a Suécia, Chade e Costa do Marfim apresentam alíquotas máximas que superam a faixa dos 60%.

Em termos de valores, nos Estados Unidos, por exemplo, a alíquota máxima de 37% incidirá somente sobre a renda anual superior a US\$ 500.000,00 (quinhentos mil dólares), consideradas as declarações individuais ou do chefe de família, nos anos compreendidos entre 2018 e 2025, segundo dados do Comitê Conjunto de Tributação do Congresso dos Estados Unidos. Já no Brasil, a alíquota máxima de 27,5% incide sobre rendimentos anuais superiores a R\$ 55.976,16, de acordo com dados da Receita Federal.

Visível, através desta comparação, que a progressividade não tem sido adequadamente observada no sistema tributário brasileiro. Além disso, notório que o Imposto de Renda da Pessoa Física tem servido somente à finalidade fiscal, pois o aumento progressivo das alíquotas no Brasil não é compatível com a real situação econômica dos contribuintes, principalmente daqueles que revelam menor capacidade contributiva.

#### **4 A ATUALIZAÇÃO PERIÓDICA DAS FAIXAS DE INCIDÊNCIA DO IRPF PARA PRESERVAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Nos anos que antecederam a implementação do Plano Real (1994) no Brasil, o cidadão brasileiro conviveu com um cenário econômico instável em razão da hiperinflação, caracterizada pelo aumento generalizado dos preços – que poderia acontecer em intervalo de horas – e a conseqüente redução poder de compra do salário das pessoas. Trata-se, portanto, de razão inversamente proporcional, que sacrifica o cidadão, principalmente aqueles inseridos nas classes sociais mais baixas.

Dentre os objetivos do Plano Real de Fernando Henrique Cardoso, então Ministro da Fazenda, estava a estabilização da economia através do controle da inflação. Uma vez estabilizada a economia, algumas mudanças na Tabela do IRPF foram observadas.

De acordo com estudo periódico do Sindifisco Nacional (2018), até 1995 a Tabela do IRPF era corrigida periodicamente e organizada em valores de Unidades Fiscais de Referência (UFIR), um fator de compensação inflacionária, através de correção de elementos e valores monetários e fiduciários. A partir de 1996, entretanto, a Tabela do IRPF passou a ser expressa em reais e, no período compreendido entre 1996 e 2001, não houve reajuste.

Em 2002, houve um ajuste de 17,5%. Depois de o biênio 2003-2004 transcorrer sem qualquer ajuste, houve reajuste de 10% em 2005 e de 8% em 2006. No período compreendido entre 2007 e 2014, o reajuste anual foi fixado em 4,5%. Em 2015 foi realizado o ajuste de 5,6% e, desde então, a Tabela do IRPF permanece sem ajuste.

Ainda que se observe uma tímida progressividade das faixas de incidência na Tabela do IRPF, a atualização periódica dessas faixas de renda é essencial para que haja plena observância ao princípio da capacidade contributiva.

Essa atualização deve ser realizada de acordo com a evolução de diversos fatores econômicos, inclusive para que seja efetivada a proteção ao mínimo existencial do contribuinte, dentre eles a inflação medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). O auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Diretor de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional, Luiz Antonio Benedito (2013, p. 12), cita o salário mínimo nominal e o saldo de caderneta de poupança como outros exemplos de indicadores de crescimento econômico.

Segundo o Sindifisco Nacional (2018, p. 4), quando não há correção da Tabela do IRPF pelo índice de inflação, o contribuinte paga mais imposto de renda do que pagava no ano anterior. Se o reajuste realizado é inferior à inflação, fala-se em acúmulo de resíduo da correção. Desde 1996 até 2017, o resíduo médio das faixas de alíquota acumulado é de 88,4%.

Realizada uma breve análise dos dados obtidos a partir do histórico de atualização da Tabela e de dados fornecidos pelo DIEESE, foi possível estabelecer um comparativo ao longo dos últimos 22 anos.

Em janeiro de 1996, o salário mínimo nominal era R\$ 100,00, enquanto o salário mínimo necessário era estimado em R\$ 781,35 e a faixa de isenção do IRPF se estendia até R\$ 900,00. Dessa forma, somente quem percebia valor superior a 9 salários mínimos pagava imposto de renda. Além disso, o mínimo existencial estava protegido, uma vez que o limite da faixa de isenção superava o salário mínimo necessário.

Já em janeiro de 2006, o salário mínimo nominal era R\$ 300,00, enquanto o salário mínimo necessário era estimado em R\$ 1.496,56 e a faixa de isenção do IRPF se estendia até R\$ 1.257,12. Aqui, se observa que somente quem percebia valor superior a pouco mais de 4 salários mínimos seria tributado e o mínimo existencial já não era protegido pelo limite da faixa de isenção, este superando aquele ainda por menos de R\$ 200,00.

Em janeiro de 2016, por sua vez, o salário mínimo nominal era R\$ 880,00, enquanto o salário mínimo necessário era estimado em R\$ 3.795,24 e a faixa de isenção do IRPF se estendia até R\$ 1.903,98. Significa que uma pessoa precisava perceber apenas pouco mais do que 2 salários mínimos para ser tributado e a faixa de isenção sequer compreende valor correspondente à metade do salário mínimo necessário.

Segundo dados mais recentes, em outubro de 2018, o salário mínimo nominal é R\$ 954,00, enquanto o salário mínimo necessário é estimado em R\$ 3.783,39 e a faixa de isenção do IRPF ainda se estende até R\$ 1.903,98. Assim, houve um aumento do valor do salário mínimo nominal enquanto o salário mínimo necessário apresentou relativa estabilização. Ao mesmo tempo, aquele que perceba 2 salários mínimos já não é mais isento de tributação relativa ao IRPF.

É facilmente perceptível o quanto apontado pelo Sindifisco em seu estudo periódico, segundo o qual “ao não corrigir integralmente a Tabela do IR, o governo se apropria da diferença entre o índice de correção e o de inflação, reduzindo a renda disponível de todos os contribuintes” (Sindifisco, 2018, p. 8).

Dados estimados no referido estudo (Sindifisco, 2018, p. 6), indicam que o valor mínimo da primeira faixa de renda líquida deveria ser superior a R\$ 3.556,56, ou seja, ninguém que percebesse valor inferior deveria ser tributado. Significa que a faixa de isenção apresenta resíduo acumulado de 86,8%. Além disso, somente poderia

incidir a alíquota máxima de 27,5% sobre rendas mensais superiores a R\$ 8.837,92. A última faixa de incidência, por sua vez, apresenta resíduo acumulado de 90,37%.

Contrapostos esses dados ao valor do salário mínimo necessário estimado pelo DIEESE, nota-se que, caso a correção pelo índice de inflação de fato ocorresse, praticamente restaria protegido o mínimo existencial pela faixa de isenção.

Falar em correção à Tabela do IRPF é também falar em correção das deduções relativas aos dependentes e à educação, por exemplo. Somente se poderia falar em capacidade econômico-contributiva após essas deduções, pois estas se referem a gastos necessários.

Atualmente, a dedução por dependente é de R\$ 189,59 por mês (R\$ 2.275,08 por ano). Segundo o estudo do Sindifisco acerca da defasagem do IRPF, este valor deveria girar em torno de R\$ 357,19 mensais ou R\$ 4.286,28 anuais.

No que tange à dedução relativa à educação, pela Tabela do IRPF somente é permitido deduzir até R\$ 3.561,50 anuais, independentemente do quanto gasto, referentes a pagamentos de ensino formal, seja da educação básica, seja de nível médio ou superior, incluídas as pós-graduações. O Sindifisco observa que, para repor a defasagem inflacionária, o valor das deduções deveria ser corrigido para R\$ 6.709,90 anuais.

Nos casos de deduções relativas à saúde e à moradia, são mencionadas as incongruências da legislação.

As despesas com medicamentos são um exemplo de restrição imposta pela lei às deduções, exceto se os medicamentos forem fornecidos pelo próprio estabelecimento hospitalar. Não seria razoável a referida restrição, além de incompatível com o princípio da capacidade contributiva, haja vista serem os medicamentos muitas vezes necessários e vitais, garantindo a sobrevivência do contribuinte.

No caso de despesas com moradia, o estudo defende a volta das extintas deduções dos alugueis residenciais e dos juros para o financiamento da casa própria, que eram permitidas até 1988. Isto porque a moradia é direito social assegurado constitucionalmente (art. 6º, da CF/88) e os gastos com moradia representam parcela considerável nas despesas familiares.

Tanto as incongruências na legislação quanto a defasagem na correção da tabela são, portanto, mais prejudiciais para aqueles cuja renda tributável é menor, o

que configura grave ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. O que se observa é uma política predominantemente regressiva, que amplia a desigualdade distributiva, isto é, a concentração de renda, deixando de promover a justiça fiscal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em se tratando de princípio constitucional orientador da instituição de tributos, o princípio da capacidade contributiva se relaciona intimamente com o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Na própria instituição do referido imposto, diversos dos atributos e critérios da capacidade contributiva foram observados pelo legislador ordinário e, guardadas a hierarquia normativa do ordenamento jurídico e a supremacia da Constituição, não poderia ser diferente.

Ainda assim, é discutível a adequação do IRPF ao princípio da capacidade contributiva.

Conforme possível verificar ao longo deste estudo, ainda que o legislador ordinário tenha perseguido a graduação do IRPF segundo a capacidade contributiva do contribuinte através do critério da progressividade, a norma que estabelece as alíquotas do IRPF não atende plenamente ao mencionado critério. As faixas de incidência das alíquotas são poucas e estreitas, de modo que são insuficientes para graduar o imposto de acordo com a capacidade econômico-contributiva do cidadão. Além disso, o valor mínimo sobre o qual incide a alíquota máxima é relativamente reduzido, ocasionando a tributação sobre o mínimo existencial, além da renda disponível do contribuinte.

Não só não é adequadamente observado o critério da progressividade, como também não é possível dizer que a administração tributária leva em consideração o caráter pessoal dos contribuintes. Isto porque o aspecto pessoal considerado para determinar a capacidade econômica do contribuinte é o nível de renda e disponibilidade econômica, o que, por si só, não é capaz de demonstrar capacidade de contribuir. De outro lado, é impossível à administração tributária identificar por si só a riqueza real de cada contribuinte, bem como o seu volume de despesas necessárias e vitais.

A Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) deveria servir à facilitação da identificação da renda disponível do contribuinte, uma vez que

a Receita Federal tem poder de cruzar os dados ali fornecidos e homologar os lançamentos tributários. Sem que outros aspectos pessoais do indivíduo sejam considerados, contudo, jamais será aplicado corretamente o princípio da capacidade contributiva ao IRPF.

Condições pessoais como o número de dependentes, por exemplo, já são consideradas, mas os valores deduzidos são baixos, de modo que não são suficientes para evitar que o contribuinte seja tributado além do devido e tenha o seu mínimo existencial atingido. O mesmo acontece com as despesas com saúde e com educação, haja vista que somente ocorre a dedução até um determinado valor, independentemente do valor real gasto com as referidas despesas pelo contribuinte.

Ademais, como observado, os ajustes das alíquotas não acompanham a inflação ou mesmo os ajustes salariais. Se considerado o valor do salário mínimo necessário estimado pelo DIEESE em R\$ 3.783,39, caso houvesse ajuste do salário mínimo nominal a fim de fornecer ao contribuinte a percepção justa e necessária para satisfazer às necessidades e direitos básicos constitucionalmente garantidos, a parcela da população que percebe um salário mínimo mensal teria incidência de alíquota de 15% do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRPF), principalmente se a defasagem na Tabela do IRPF continuar se perpetuando.

É claro que se trata de caso hipotético, mas a realidade não está muito distante disto, haja vista a crescente do valor do salário mínimo nominal, a estabilização do salário mínimo necessário e o congelamento do valor máximo da faixa de isenção pelos últimos três anos.

Desta forma, em vez de servir à justiça fiscal que visa garantir o princípio da capacidade contributiva, a legislação do IRPF e a não correção da Tabela do IRPF pelo índice de inflação acabam operando contra os mandamentos constitucionais relativos à dignidade da pessoa e às políticas sociais.

## REFERENCIAIS BIBLIOGRÁFICOS

Assembleia Geral da ONU. (1948). **Declaração Universal dos Direitos Humanos (217 [III] A)**. Paris. Disponível em:

<[https://www.unicef.org/brazil/pt/resources\\_10133.htm](https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.htm)>. Acesso em: 31 out. 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENEDITO, Luiz Antonio. Imposto Justo: uma Bandeira para a sociedade, **Tributação em Revista**, Brasília, ed. 64, pp. 10-17, 2013. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=aW1hZ2VzL3B1YmxpY2Fjb2VzL3RyaWJ1dGFjYW8vcGRmL3RyaWJ1dGFjYW82NC5wZGZ8MA](https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aW1hZ2VzL3B1YmxpY2Fjb2VzL3RyaWJ1dGFjYW8vcGRmL3RyaWJ1dGFjYW82NC5wZGZ8MA)>. Acesso em: 6 jun. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25 Out. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição Política do Império do Brasil**. 23 abr. 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 7 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 11 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 11 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.580, 22 de nov. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2016: Análise por Tributos e Bases de Incidência**, p. 35. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em 24 nov. 2018

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em 26 nov. 2018

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

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: 24 nov. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

JOINT Committee on Taxation, The. Congress of the United States. **Overview of the Federal Tax System as in effect for 2018**. Disponível em: <[https://www.jct.gov/publications.html?func=download&id=5060&chk=5060&no\\_html](https://www.jct.gov/publications.html?func=download&id=5060&chk=5060&no_html)>. Acesso em: 26 nov. 2018.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais, **Revista Brasileira de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, pp. 29-49, 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46113/44271>>. Acesso em: 4 nov. 2018.

TRADING Economics. **Imposto de Renda da Pessoa Física – Lista de países**. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate>. Acesso em: 26 nov. 2018.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.