

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
Faculdade de Administração, Contabilidade, Gestão de Políticas Públicas - FACE
Departamento de Economia

RUTH DE PAULA MARTINS MENDES

**Uma análise da progressividade do Imposto sobre Renda da
Pessoa Física**

Brasília – DF

2023

RUTH DE PAULA MARTINS MENDES

**UMA ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO
SOBRE RENDA DA PESSOA FÍSICA**

Monografia apresentada ao Departamento de
Economia como requisito parcial à obtenção de
título de Bacharel em Economia

Professor Orientador: Dr. Manoel Carlos de
Castro Pires

Brasília – DF

2023

RUTH DE PAULA MARTINS MENDES

**UMA ANÁLISE DA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO
SOBRE RENDA DA PESSOA FÍSICA**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Economia da Universidade de Brasília da aluna:

Ruth de Paula Martins Mendes

Dr. Manoel Carlos de Castro Pires
Professor Orientador

Dra. Adriana Moreira Amado
Professora Examinadora

Brasília, 20 de dezembro de 2023

FICHA CATALOGRÁFICA

MENDES, RUTH DE PAULA MARTINS

Uma análise da progressividade do Imposto sobre Renda da Pessoa Física – IRPF [Distrito Federal] 2023.

46 p., 210 x 297 mm (ECO/FACE/UnB, Bacharel, Ciências Econômicas, 2023).

Trabalho de Conclusão de Curso - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas.

Departamento de Economia

1. Tributação

2. Imposto de Renda

3. Progressividade

I. ECO/FACE/UnB

II. Título (série)

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

MENDES, R. (2023). *Uma análise da progressividade do Imposto sobre Renda da Pessoa Física*.

Trabalho de Conclusão de Curso, Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 46 p..

CESSÃO DE DIREITOS

AUTORA: Ruth de Paula Martins Mendes

TÍTULO: Uma análise da progressividade do Imposto sobre Renda da Pessoa Física

GRAU: Bacharel em Ciências Econômicas ANO: 2023

É concedida à Universidade de Brasília permissão para reproduzir cópias deste Trabalho de Conclusão de Curso e para emprestar ou vender tais cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. Do mesmo modo, a Universidade de Brasília tem permissão para divulgar este documento em biblioteca virtual, em formato que permita o acesso via redes de comunicação e a reprodução de cópias, desde que protegida a integridade do conteúdo dessas cópias e proibido o acesso a partes isoladas desse conteúdo. A autora reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte deste documento pode ser reproduzida sem a autorização por escrito da autora.

Ruth de Paula Martins Mendes

Depto. de Economia (ECO) - FACE

Universidade de Brasília (UnB)

Campus Darcy Ribeiro

CEP 70910-900 - Brasília - DF - Brasil

History matters. It matters not just because we can learn from the past, but because the present and the future are connected to the past by the continuity of society's institutions.

Douglass C. North

Resumo: a progressividade tributária não é apenas uma ferramenta fiscal, é um instrumento poderoso para moldar a estrutura social e econômica de uma nação; ao buscar sistemas tributários mais progressivos, no caso o Imposto de Renda de Pessoa Física, as sociedades podem aspirar a um futuro no qual a prosperidade é compartilhada de maneira mais equitativa. Buscar-se-á, portanto, analisar os fundamentos para a progressividade do imposto de renda e sua história de criação. Diante disso, as alíquotas cobradas desde sua instituição serão analisadas com intuito de verificar a progressividade do IRPF,

Palavras-chave: Tributação; Imposto de Renda; Progressividade.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Quantidade de alíquotas de Imposto de Renda de Pessoa Física.....	39
Gráfico 2 – Diferença entre a maior e menor alíquota no decorrer do tempo.....	39
Gráfico 3 – Distribuição de incidência das alíquotas para comparação	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EUA – Estados Unidos da América

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IR – Imposto de Renda

JPC - Juros pelo Capital Próprio

Sumário

1 Introdução	9
2 A Justificativa à Progressividade	12
3 Um caminhar pela história do Imposto de Renda	20
3.1 Imposto de Renda nos Estados Unidos da América	24
3.2 Imposto de Renda no Brasil	30
4 Análise das alíquotas cobradas	37
5 Considerações finais.....	42
Referências bibliográficas	43

1 Introdução

A história se faz pelos seus agentes, influenciada pelo seu contexto social, político e econômico, o que não seria diferente com a instituição dos impostos. A cobrança dos tributos se confunde com o caminhar de cada sociedade, muitas vezes sendo resposta às necessidades e demandas de cada momento. Schoueri (2015) leciona no sentido de que ao tentar entender como os tributos surgiram está-se a tentar entender a própria gênese de Estado.

Uma singela digressão sobre o nascimento do Estado Moderno se impõe, visto que foi pela legitimação dos Estados que a cobrança de tributos se torna fundamentada. Somente com a negação do estado de natureza e a consagração de um estado social como detentor da ordem, como bem os primeiros contratualistas expõem¹, foi possível ao homem se organizar em sociedade civil (leis civis); foi pela abdicação da liberdade ilimitada que o homem obtém sua proteção individual, sua liberdade e a defesa de sua propriedade. Bordieu (2014) entende, em seus Cursos, que os simbolismos de cobrança dos tributos legitimam o próprio Estado moderno. O que se intenta com essa breve análise é expor o caráter intrínseco da tributação ao Estado, que a história e legitimação desse se imiscui com a da licitude e legitimidade dos tributos.

Ainda que haja documentos que apontem para a existência da cobrança de pecúnias desde muito antes da criação do Estado Moderno, é a cobrança sistemática, regular que se impõe ao presente trabalho. Nesse sentido, podemos observar o ditado pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789):

Art. 14°. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

O Estado dotado de burocracia consagra práticas fiscalizatórias que se associam à evolução da vida em sociedade, da ordem social, bem como com a aceitação da ação fiscal, que validará a cobrança de impostos. Nesse sentido, Adam Smith (Napoleone,

¹ Thomas Hobbes, John Locke e Jean J. Rousseau foram teóricos do contratualismo, e que perfazem o caminho do estado de natureza para o estado civil, que é legitimado pelo contrato social.

1985) expõe os princípios da tributação que deveriam ser observados, quais sejam: equidade, certeza, economia e conveniência. Dessa forma, o economista inglês enuncia as bases éticas nas quais o sistema de cobrança de tributo deveria ser estabelecido. A cobrança não poderia ficar ao bel alvedrio dos governantes, e os contribuintes devem contribuir na medida de suas capacidades²; que as rendas obtidas por cada um (trabalho como valor real das coisas) seriam o parâmetro da aferição da capacidade contributiva, em que o indivíduo produz valor.

O Estado legitimado pelo contrato social (seja para garantir a liberdade, seja para preservar a propriedade, seja para manter a ordem social) necessita de meios para arcar com as despesas decorrentes desse contrato. Nesse sentido, Sustain (1999) aponta que os direitos têm seus custos; para promover o controle social, para garantir os direitos (o de acesso à Justiça, por exemplo) o Estado necessita de receita para poder custear, e uma das maneiras é pela cobrança de tributos.

Contudo, o Estado não age apenas como garantidor de direitos, ele, inclusive, deve agir como agente distribuidor das riquezas, quando tributa progressivamente as parcelas mais ricas da sociedade, o que possibilitaria a subvenção dos indivíduos mais necessitados (Gianbiagi e Alem, 2011).

A tributação diferenciada de parcelas da população se embasaria pelo Princípio da Capacidade Contributiva, em que cada indivíduo, a depender de sua renda, contribua na sua medida; dele decorre o Princípio da Progressividade.

A vida em sociedade, pautada nas bases do Estado Moderno, não apenas garante direitos, mas demanda da comunidade uma atitude ativa, na promoção de políticas que favoreçam o bem-estar, não só individual, mas de toda a sociedade. Desse modo, como aponta Pires (2022), a contribuição da parcela mais abastada da população pode vir pelo pagamento de alíquotas maiores sobre o Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF; essa medida poderia ser meio de promoção de equidade social, de crescimento econômico. (Pires, 2022).

A cobrança de alíquotas diferenciadas de parcelas da sociedade poderia gerar uma não aceitação, contudo. Ocorre que em recente Nota, os pesquisadores Mahlmeister, Arretche e Lazzari (2023) demonstram que a maior parte da população brasileira é consoante à ideia da distribuição de renda, o que estimularia a adoção de progressividade

² O Princípio da Equidade elencado por Smith pode ser base teórica para a progressividade das alíquotas dos impostos, pois equidade seria tratar cada qual na medida de suas possibilidades.

do IRPF, tendo em vista que essa medida seria forma de aplacar a gritante desigualdade social.

Assim, partindo da premissa de que o Estado está legitimado a cobrar tributos e que estes estão intrinsecamente relacionados à evolução da sociedade, analisaremos, no primeiro capítulo, os fundamentos econômicos que embasam a cobrança do imposto progressivo. No segundo capítulo, apresentaremos uma análise sobre a implementação do imposto de renda nos Estados Unidos da América – EUA; também, a história do Imposto de Renda no Brasil será exposta com intuito de analisar sua cobrança; por fim, no capítulo terceiro, serão analisadas as alíquotas cobradas desde sua instituição no Brasil. O objetivo é a demonstração de que se faz necessária a implementação de um sistema de cobrança do IRPF em que seja aplicada uma progressividade real e factível aos contribuintes, e não a permanência de um sistema tributário que se mostra regressivo.

2 A Justificativa à Progressividade

Na concepção atual de Estado, a tributação se mostra como um poder-dever, em que os recursos públicos obtidos são prementes à devida atuação em suas atividades. A justa prestação de serviços pelo Estado demanda gastos, que necessitam ser custeados por prestações compulsórias, que são os tributos. Nesse sentido, temos a lição de Murphy e Nagel:

Taxation has two primary functions. (1) It determines how much of a society's resources will come under the control of government, for expenditure in accordance with some collective decision procedure, and how much will be left in the discretionary control of private individuals, as their personal property. Call this *public-private division*. (2) It plays a central role in determining how the social product is shared out among different individuals, both in the form of private property and in the form of publicly provided benefits. Call this *distribution*. (Murphy; Nagel, 2004, p. 76)

Ademais, com a dedução de pequena parte da propriedade dos indivíduos para a proteção das necessidades coletivas, visa-se a fomentar a efetivação de direitos fundamentais, tendo, portanto, as políticas tributárias um caráter humanista³, em que não há uma mera arrecadação de recursos, mas, também, é meio para o exercício de direitos públicos subjetivos, em uma sociedade justa, livre e solidária, que assegure o desenvolvimento nacional. Assim, a tributação mostra-se como aparato para se alcançar os anseios republicanos – democráticos de uma sociedade, em que a extrafiscalidade é observada na consecução da promoção de objetivos sociais, políticos e econômicos contemplados na Carta Magna.

Não seria, pois, diferente a compreensão do imposto sobre renda. O IRPF tem a capacidade de auxiliar na efetivação de uma justiça tributária na medida em que está atento à capacidade contributiva de cada contribuinte (art. 145, § 1, CRFB/88)⁴,

³ O caráter humanista pode ser visto pela perspectiva trazida por Levinas em *Totalité et Infini* (1990), ao tratar do drama bíblico de Caim e Abel; quando indagado por Deus onde estava seu irmão, Caim diz não saber e esse é o drama humano: não saber como está seu irmão. Numa perspectiva humanista, o interesse pelo outro, a noção de sociedade que se preocupa com o outro, em especial com os que mais necessitam de assistência do Estado, se perfaz pela implementação de políticas tributárias que tem caráter de estabelecer medidas justas para apaziguação de sistemas tributários regressivos, que permitiriam a execução de políticas que beneficiariam os menos favorecidos.

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

capacidade essa aferida pela renda atrelada ao critério orientador da progressividade, desdobramento da isonomia. O que se observa é a progressividade como consumação da personalização do imposto.

Nesse ponto, mostra-se pertinente a delimitação de alguns conceitos. A progressividade se caracteriza pela prática da cobrança de alíquotas do imposto à medida que a renda do contribuinte aumenta, sendo um sistema progressivo, as pessoas com rendas mais altas pagarão mais impostos proporcionalmente, o que promoveria maior equidade fiscal, e o Estado, com sua função distributiva, poderá financiar serviços públicos e programas sociais, que permitam apelar o elevado grau de pobreza nacional. Nesse sentido, Piketty esclarece:

Deixando de lado esses conflitos de fronteiras, um critério mais pertinente para caracterizar os diferentes impostos diz respeito ao caráter mais ou menos proporcional ou progressivo da arrecadação. Um imposto é dito proporcional quando sua taxa é a mesma para todos (falamos, assim, de uma taxa fixa, "*flat tax*"). Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes. Um imposto pode ser também regressivo, quando a taxa diminui para os mais ricos, seja porque eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimização fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime normal prevê que o imposto seja regressivo, como no famoso *poll tax* que custou a Margaret Thatcher seu posto de primeira-ministra em 1990. (Piketty, 2014, p. 482)

A progressividade pode ser efetivada pela vigência de legislação que tenha justeza na implementação de alíquotas com caráter, de fato, progressivo. A legislação, em um Estado de Direito, é o que garante a efetividade democrática (ou deveria garantir), mas é pela legislação que as incongruências são legitimadas. Nesse sentido, os apontamentos de Katharina Pistor apresentam-se pertinentes:

The 1980s witnessed a surge in economic and legal reforms in developed and emerging markets alike that prioritized markets over government in allocating economic resources, a process that was further galvanized by the disappearance of the iron curtain and the collapse of socialism. (...) Individual initiative protected by clear property rights

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

and credible contract enforcement would, so the argument went, ensure that scarce resources would be allocated to the most efficient owner, and this in turn would increase the pie to the benefit of all. (...) Thirty years later, we are not celebrating prosperity for all, but instead are debating whether we have already, or not quite, reached levels of inequality that were last seen before the French Revolution (...) Why does capital often survive economic cycles and shocks that leave so many others adrift, deprived of the gains they had made earlier? The answer to these questions, I suggest, lies in capital's legal code. Fundamentally, capital is made from two ingredients: an asset, and the legal code. (Pistor, 2019, p. 16)

Assim, a implementação de legislações que tenham cunho eminentemente progressivo é premente, uma vez que o Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias (cerca de 33% do PIB), que se congregam em tributos indiretos e regressivos (em especial o IRPF), e isso se deve ao fato de que, respaldados pelo *trade-off* entre eficiência e equidade, teoremas eram derivados e indicavam a “otimalidade de eliminar a progressividade e/ou a tributação de renda de capital”. (Orair; Gobetti, 2022, p. 435). Isso, porém, tem sido interpelado e revisitado. A política tributária, que não se preocupava com sentido distributivo, deve ser reavaliada, em especial no Brasil. O governo, para financiar suas atividades, cobra tributos; tais atividades devem ter como objetivo a promoção do bem comum, da mesma forma que com o desenvolvimento do país. Assim sendo, a política tributária tem que estar atenta à justiça social e à equidade, uma vez que um dos alicerces da tributação é a justiça social. (Pêgas, 2011, p. 2)

No que tange à equidade, há a equidade vertical, em que os cidadãos que têm maior capacidade contributiva pagariam mais impostos na medida de sua capacidade; já a equidade horizontal equipara os cidadãos com capacidades equivalentes para que sejam tributados em montantes semelhantes.

Apesar do pensamento hodierno, na década de 1990, acreditava-se que a política tributária deveria ser isenta de objetivos sociais, distributivos, vez que haveria uma ineficiência econômica, sendo o gasto público ferramenta para esse fim. A política fiscal deveria dirigir seus esforços para uma tributação neutra, que teria uma arrecadação suficiente para satisfazer os objetivos distributivos e alocativos do governo. Observa-se, nesse sentido, que estudos realizados mostram que uma política tributária ótima - que seria capaz de maximizar o bem-estar social - pode ter progressividade em seu regime. (Gobetti, 2022, p. 18)

A década de 1990 deixou outros espólios; com intuito de “desonerar o capital, incentivar a capitalização das empresas e reduzir as distorções provocadas pelo modelo

clássico de tributação” (Gobetti, 2022, p. 18), houve a isenção de dividendos. Acarretou, assim, uma menor progressividade e menor tributação, uma vez que não se tributava mais capital (os juros pelo capital próprio – JPC), mas a defesa para essa política se embasava no fato de que ou se geraria uma maior transferência de rendas aos mais pobres ou, pela tese do *trickle-down*⁵, haveria aumento de renda dos mais ricos que, de alguma forma, beneficiaria os mais pobres, e por isso essa não cobrança de juros sobre capital próprio e a baixa progressividade seriam justificáveis.

Tais argumentos se respaldavam, em grande medida, na Curva de Laffer. A Curva de Laffer estabelece a relação entre receita fiscal e a taxa de imposto, que postula que, em determinada situação, a elevação da taxa de tributação não acarretará aumento equivalente na receita fiscal; na verdade, poderia até ocasionar uma diminuição na arrecadação de recursos pelo Estado, pois haveria um ponto crítico, quando as alíquotas cobradas continuam a ser elevadas, em que os contribuintes podem se sentir desestimulados a continuar a trabalhar, investir e empreender, vez que haveria um fardo tributário bastante elevado; com isso, haveria um desestímulo a manutenção do crescimento da atividade econômica, provocando uma diminuição da receita fiscal. Nesse sentido, impostos em demasia extinguem impostos, uma vez que “since a rate of 0% and a rate of 100% would both collect nothing, there must be some rate in between these two extremes, often called the Laffer rate, where tax revenues peak”. (Saez; Zucman, 2019, p. 148).

Uma curva desenhada em um guardanapo não deveria ser levada a tão a sério, contudo. Isso é o que Saez e Zucman defendem, pois acreditam que governos democráticos podem optar por taxas de imposto superiores à taxa de maximização de

⁵ Esse foi o argumento utilizado no governo Reagan para redução das taxas de Imposto de Renda, como leciona : “tese atribuída aos assessores do ex-presidente norte-americano Ronald Reagan, segundo a qual todo aumento de renda dos mais ricos respingaria para os mais pobres, justificando redução de impostos para as classes mais altas.”(Gobetti, 2022, p. 18)

No mesmo sentido, Gobetti e Orair:

Convinced that the progressivity of the tax system needed to be eliminated because it penalised capable entrepreneurs and obstructed economic prosperity, Ronald Reagan promoted two tax reforms. (...) Curiously, the configuration that has characterised Brazilian PIT in the early 1990s – three tax brackets, with a 27.5 per cent top rate, after four decades of brackets and top rates of at least 50 per cent – is very similar to the Reagan model, which had reducing progressivity as an explicit objective. (...) This reorientation of taxation in favour of capital owners and the richest, with a reduction in degrees of progressivity, according to Piketty, Saez and Zucman (2013), has been repeated in varying degrees in practically every developed country between 1980 and 2010 and partly explains the increase in inequality during the period. (...) in Brazil there have been no progressive tax reforms over the last 30 years of democratic rule, 12 of which under a centre-left government. (Gobetti; Orair, 2017, p. 269)

receitas para os ricos, sendo essa mudança na base tributária mais fecunda para a sociedade. (Saez; Zucman, 2019, p. 148).

Nesse sentido, observa-se que uma política fiscal que externe uma desigualdade extrema será maléfica para a sociedade; a concentração excessiva de riqueza carcome o contrato social. James Madison, considerado pai da Constituição americana, já houvera se manifestado nesse sentido:

The great object [of political parties] should be to combat the evil: 1. By establishing a political equality among all. 2. By withholding unnecessary opportunities from a few, to increase the inequality of property, by an immoderate, and especially an unmerited, accumulation of riches. (Madison *apud* Saez; Zucman, 2019, p. 150).

A concentração elevada de riqueza significaria, assim, uma concentração elevada de poder, poder esse que se verificaria em várias esferas, sejam governamentais, sejam de mercado; poderia, inclusive, influenciar a ideologia, direcionando a distribuição de rendimento para proveito próprio, “this is, and has always been, the core reason why extreme wealth owned by some can reduce what remains for the rest of us. Why the income of today’s super-rich can be gained at the expense of the rest of society”. (Saez; Zucman, 2019, p. 151).

Assim, uma baixa progressividade na tributação das altas rendas explica a concentração de patrimônios. Não obstante, como apontam Diamond e Saez (2011), é plausível a noção de que um sistema tributário mais progressivo poderia reduzir incentivos à acumulação de capital humano, em um primeiro momento, como expõem:

the logic of the equity–efficiency trade- off would still carry through, but the elasticity e should reflect not only short-run labor supply responses but also long-run responses through education and career choices. While there is a sizable multiperiod optimal tax literature using life-cycle models and generating insights, we unfortunately have little compelling empirical evidence to assess whether taxes affect earnings through those long-run channel (Diamond; Saez, 2011, p. 175)

A certeza do lucro vindouro não há; assim, essa incerteza confere à tributação sobre rendimentos uma segurança. Ainda, vários motivos podem ser fundamentos para a progressividade, mas o mais evidente é que às pessoas é intrínseco um sentido de justiça, e que há uma preocupação com a distribuição de recursos. Em razão disso, todas as economias avançadas se atentaram para a implementação de políticas distributivas, e o meio é a tributação, em especial a tributação progressiva, em que haverá a redistribuição

concreta do Produto Nacional entre os grupos de rendimento. (Atkinson; Piketty; Saez, 2011, p. 07)

Apesar das análises de determinados países, Piketty e Saez entendem que é difícil a prova rigorosa que os efeitos da tributação progressiva sobre acumulação de capital e a desigualdade antes da tributação dos rendimentos tenham uma magnitude quantitativa acertada e sejam o motivo para a uma adequada redistribuição devido às alíquotas progressivas de IR adotadas no Japão, mas essa conclusão lhes parecia razoável. (Piketty; Saez, 2003, p. 23)

Além de implementação da progressividade, nota-se que é mais adequada a adoção da progressividade de forma nacional (no caso do Brasil, IRPF é imposto da União, cobrado de forma centralizada), uma vez que a agência federal tem acesso mais facilitado aos dados do contribuinte, e, também, pela questão da competição que poderia haver entre os estados, vez que a riqueza transita de forma mais facilitada entre estados do que entre nações. (Piketty; Saez, 2003, p. 29)

A progressividade tem como objetivo central compensar a regressividade dos impostos sobre o consumo, fazendo com que a tributação seja socialmente aceitável. Nos Estados Unidos, a justificativa, quando da sua criação, foi compensar o impacto regressivo das tarifas que, à época, eram a única fonte de receitas fiscais federais. Somado a isso, havia a intenção de atenuar a desigualdade decorrente da *Guilded Age*. Atualmente, o IR nos EUA não alcança mais esse objetivo, pois os rendimentos dos bilionários não são tributados como as demais rendas, que ficam isentas. (Piketty; Saez, 2003, p. 28)

A desigualdade nos dividendos é superior à desigualdade nos salários e nos vencimentos, e a desigualdade nos ganhos de capital é superior a de qualquer outra forma de rendimento, pelo que oferecer uma redução de impostos aos ganhos de capital é, na verdade, reduzir os impostos dos muito ricos. (Stiglitz, 2016, p. 139)

Assim, para que um imposto seja efetivo, é necessário que a sociedade tenha convicção compartilhada dos benefícios dele; que a prosperidade ocorre quando recursos são reunidos, tendo o governo papel na organização, fortalecendo, assim, a democracia. Nesse sentido, lecionam Saez e Zucman:

When this belief system prevails, even the most progressive tax system can work. When this belief system founders, the forces of tax dodging, unleashed and legitimized, can overwhelm even the most sophisticated tax authority and overpower the best tax code.

This story—the embrace and abandonment of a belief in collective action—is the story of the tax system inherited from the New Deal,

perhaps the most progressive in world history. (Saez; Zucman, 2019, p. 55)

Observa-se que tributar menos o capital e mais o trabalho não traz benefícios comprovados, mas tem custos reais, como bem apontam Saez e Zucman, uma vez que torna a globalização difícil de ser sustentada, tendo em vista que pode acarretar uma reação protecionista se ela se torna sinônimo de menos impostos para os vencedores bem como de evasão fiscal, isto é, a transferência de rendimentos do trabalho para o capital. Isso acontece, pois as baixas taxas de imposto sobre o capital acarretam a reclassificação dos salários altamente tributados em rendimentos de capital pouco tributados. Se isso ocorre, o imposto sobre rendimento individual tenderá a ter baixíssima arrecadação, e essa é a principal base de progressividade dos sistemas fiscais modernos. (Saez; Zucman, 2019, p. 108)

O cenário em que pessoas ricas se tornam empresas acarreta o desaparecimento do imposto progressivo sobre a renda, esse seria apenas um imposto sobre o consumo. A consequência se torna evidente: há uma redução significativa de arrecadação dos impostos, arrecadação essa que financiaria políticas públicas. Dessa maneira, a simples tributação sobre a renda do trabalho não seria suficiente para promover justiça social, há que se ter tributação sobre renda de capital, herança e patrimônio.

A alíquota ótima para o topo seria entre 54% e 73%, em que a determinação de alíquotas maiores resultaria em reação dos contribuintes - isto é, a oferta de trabalho seria menor ou haveria evasão -, o que faria com que a receita do governo diminuiria, como leciona Gobetti (2022). Outrossim, uma das consequências da progressividade seria a incidência desigual do imposto, uma vez que as rendas mais altas serão taxadas mais fortemente, o que acarretaria equalização na distribuição de renda. (Bugarin; Castro, 2014, p. 265)

A adoção de um IRPF progressivo mostra-se como instrumento de distribuição de renda eficaz, vez que as rendas maiores contribuirão mais com o financiamento do Estado, que terá meios de implementar mais eficazmente políticas públicas, como as de saúde e educação. Apesar de haver progressividade do IRPF no Brasil, ela não é efetiva, visto que a alíquota máxima está muito aquém do cálculo considerado mais adequado, o que faz com que a progressividade não seja eficiente para fomentar políticas que possam, verdadeiramente, reduzir as mazelas sociais. Assim, para que a progressividade seja efetiva e eficiente, o aumento da alíquota máxima é imperioso, bem como a tributação dos rendimentos, herança e patrimônio.

O que se observa é que a progressividade do imposto de renda denota a elevação proporcional da alíquota tributária em consonância com o acréscimo da renda do contribuinte, mecanismo que promove a equidade fiscal, em que os proventos maiores implicam uma contribuição tributária proporcionalmente superior em relação à receita auferida. Consequentemente, há uma mitigação do ônus fiscal sobre os contribuintes de baixa renda, o que lhes possibilita maior poder aquisitivo.

Ademais, contribui de maneira substancial para a redistribuição de renda, atenuando disparidades sócio-econômicas; uma justiça social é, assim, promovida. O orçamento advindo do IRPF é meio para mitigação da desigualdade de renda e propulsor da inclusão social.

A adequação à individualidade da capacidade contributiva de cada um possibilita ao governo suprir as necessidades da sociedade sem impor onerações excessivas aos contribuintes de menor renda. Ademais, estabilidade econômica é fomentada, uma vez que um orçamento fruto de um sistema mais equânime pode ser eficientemente alocado, o que pode reduzir a pobreza. Observa-se, ainda, que há uma flexibilidade intrínseca à tributação, o que admite adaptações pertinentes às mutações econômicas e sociais.

3 Um caminhar pela história do Imposto de Renda

A discussão sobre tributação perpassa pelo conhecimento do caminhar histórico de sua criação; os contextos de sua gênese, a sua historicidade serão auxiliares na compreensão dos anseios da sociedade, e, por conseguinte, do Estado. A sucessão cronológica dos acontecimentos favorecerá entender a dinâmica existencial, em que dominar a história do Imposto de Renda será meio de entendermos mais advertidamente sobre as rotas percorridas até agora, como bem aponta Amed e Negreiros:

A conturbada trajetória dos sistemas tributários brasileiros (...) é função nítida dos acontecimentos históricos pelos quais passamos, gerando instabilidades e insatisfações que acabaram, teimosamente, por provocar baixos índices de eficácia social. (Amed e Negreiros, 2012, p. 6)

A criação do Imposto de Renda não é de propriedade brasileira, contudo.

Nos estudos históricos, o registro mais antigo sobre um imposto de renda está relacionado à sua arrecadação no Egito, em 1580 a.C., em que o Grão-Vizir era quem os cobrava, imposto esse que tinha como sujeitos passivos os juízes e funcionários públicos. Há notícia que o rei Tacos impôs um imposto de renda sobre todas as ocupações no Egito. Ainda, relata-se que impostos sobre a renda eram cobrados na Grécia Antiga, tanto pelo Rei Sólon (596 a.C.) quanto pelo general Chabrais (357 – 390 a.C.). (Metzger, 1927, p. 662)

Na Roma Antiga, houve a cobrança de impostos sobre rendas, como bem esclarece Metzger (1927, p. 662); havia a cobrança de tributos, que era feita pelos imperadores por intermédio de seus governadores. Na época de Constantino, o Grande (306-337 d.C.), há indícios do uso de tortura para saber a quantidade precisa de renda que cada cidadão possuía para ser cobrado imposto sobre ela. Já no reinado de Teodósio (379-395 d.C.), pode-se observar a imposição desse tipo de imposto no Código Teodósio (1. XIII tit. .i iv.) (Metzger, 1927, p. 662). O historiador Gibbon, trazido por Metzger, esclarece o imposto cobrado, pois os imperadores:

With the view of sharing that species of wealth which is derived from art and labor and which exists in a money and merchandise, the emperors imposed a distinct and personal tribute on the trading part of their subject. (Metzger, 1927, p. 662)

Nota-se, portanto, a percepção de que a renda auferida deveria ser submetida a alguma espécie de tributo. Contudo, não é possível acesso preciso aos valores dessas operações, mas observa-se que “it is of income considerable interest, however, to note that the political philosophy of the early nations recognized incomes as a legitimate field of taxation”. (Metzger, 1927, p. 662)

Na Idade Média⁶, a tributação mais antiga (que se tem registro) sobre a renda ocorre na Inglaterra, no ano de 1379, o *poll tax*⁷, como era denominado, era um imposto com valor fixo cobrado, muitas vezes era uma taxa para poder votar. Os valores cobrados eram baseados em grupos estabelecidos, em que eram observados, dentre outros fatores, o tamanho da propriedade. (Metzger, 1927, p. 663)

Constata-se, entretanto, que um imposto de renda com a percepção mais atual que se tem dele foi instituído, em 1799, na Inglaterra, por William Pitt, então Primeiro Ministro e Primeiro Senhor do Tesouro. Imposto esse cobrado de quatro maneiras diferentes, e havia isenções sobre parte da renda, bem como subsídios para filhos pequenos e seguros de vida. (Metzger, 1927, p. 663)

O imposto instituído por Pitt vigorou até que a lei *Addington's Property and Income Tax*, de 1803, fosse promulgada; essa lei vigorou até a publicação da lei *Pretty's Property and Income Tax Law*, que vigeu em entre os anos de 1806 a 1815; os recursos recolhidos, durante esse período, foram fundamentais para a manutenção das contas na Inglaterra, considerando que o país estava em meio às Guerras Napoleônicas, conforme leciona Soos:

The income tax of 1805 was a success and although levied at half the rate. It yielded almost as much as the income tax of 1799. The changes made in 1803 proved to be lasting. The income tax of 1805 re-enacted the income tax of 1803 in substantially the same form (but at the rate of 6%). and the income tax of 1806 re-enacted of 1805. with some changes and an increase of 10%. The income tax of 1806 was levied for the duration of the war against France and ceased in 1816. When the

⁶ Neste ponto, há uma divergência entre os estudiosos, pois, segundo Baleeiro (1938), a tributação sobre a renda aparece somente na Idade Média na Itália. Segundo o tributarista, em razão de não haver um sistema econômico estruturado capaz de exercer controle e fiscalização sobre a renda, era impossível a tributação sobre essa base de cálculo, o que fez com que esse imposto fosse cobrado muito tardiamente. Nóbrega (2014), no mesmo sentido de Baleeiro, leciona que o sistema econômico vigente até século XV, primordialmente de troca de produtos e serviços, impossibilitava o correto cálculo da renda. Desse modo, com o advento do uso da moeda, do sistema mercantilista, a renda foi passível de ser estimada, e, assim, tributada. Esses autores acreditam que a tributação sobre a renda aparece em Florença, tributo nominado de *catasto*, que, a princípio, não era progressivo e tinha uma alíquota única; com o passar do tempo, passou a ser progressivo, então, nominado *scalata*.

⁷ Frise-se que não era um *poll tax* como conhecido atualmente, mas sim como uma espécie de imposto de renda à época.

income tax was restored in 1842. it was a virtual reprint of the income tax of 1806. (Soos, 1997, p. 144)

Durante os anos de 1816 a 1841, o povo inglês não pagou mais imposto sobre a renda; somente em 1842, o imposto foi reavivado pelo Sir Robert Peel, que tinha a intenção de temporariedade daquele, contudo, era reeditado constantemente, como podemos depreender dos ensinamentos de Soos:

And the income tax of 1842, as amended, remained in force until 1919. (...) In 1920, the Royal Commission on the Income Tax, inquiring into all aspects of the income tax of the United Kingdom, recommended that the essential features of the income tax, as they were in 1842, should remain. "The income tax of 1803, therefore, established the form of income tax that was to continue for the rest of the nineteenth century and well beyond. (Soos, 1997, p. 144)

Apesar da adaptação do imposto aos tempos hodiernos, percebe-se uma manutenção, em essência, do imposto instituído em 1842. Durante o período das grandes guerras ocorridas na primeira metade do século XX, o governo inglês aumentou as alíquotas, sendo que a arrecadação advinda desse imposto foi fundamental para manutenção das contas públicas.

A preocupação com as contas públicas não foi preocupação somente do governo inglês, uma vez que houve a Grande Depressão (1873 – 1896); costuma-se associar a crise a eventos do mercado financeiro internacional, que tinha como característica principal a concessão de empréstimos a governos. Os primeiros indícios da crise se deram em 1873, em Viena e Nova Iorque, com a falência de bancos e empresas, mas se transverteu em uma crise da dívida externa de países como Espanha, Turquia, Egito, Grécia, Tunísia e países latino-americanos (dentre os quais não estavam Brasil, Argentina e Chile, pois se beneficiaram de volumosas exportações) que declararam moratória. (Saes; Saes, 2013, p. 226)

A manifestação da depressão se deu pelo decaimento no nível de preços, junto com a “redução do ritmo de crescimento do produto, declínio da taxa de juros, aumento dos salários reais e redução dos lucros.” (Saes; Saes, 2013, p. 225) O declínio dos preços se deveu às inovações tecnológicas trazidas pela segunda Revolução Industrial, uma vez que os custos dos produtos foram reduzidos. Os salários não sofreram queda, na verdade, com a redução dos preços, houve “aumento do salário, redução de lucros e reduzido crescimento”. (Saes; Saes, 2013, p. 229), o que fez com que as expectativas e os investimentos.

No período consecutivo à Grande Depressão (1896 – 1913), Saes e Saes (2013) lecionam:

Pode-se argumentar que diversos componentes da demanda agregada se mostraram particularmente aquecidos nesses anos: elevados níveis de investimentos (em especial, investimentos externos) com longos períodos de gestação, um *boom* de exportações e aumento dos improdutivos gastos militares podem ter contribuído para pressionar a demanda agregada, gerando algum efeito inflacionário. Mas a inflação também pode estar condicionada a algumas mudanças mais permanentes da economia entendidas, em parte, como reações à Grande Depressão. (Saes; Saes, 2013, p. 231)

Nessa época, vários países obtiveram desequilíbrios orçamentários significativos, em razão do gasto público crescente que visava estimular a economia e combater o desemprego; essas medidas incluíram a implementação do *New Deal* nos EUA e programas similares em outros países. Os déficits orçamentários elevaram as dívidas públicas de vários países, demandando políticas de austeridade e reformas fiscais para controle das contas. A transição pela qual o mundo passava se refletiria nos ajustes que cada governo teria que fazer em seus orçamentos, e com a I Guerra Mundial, os governos tinham a necessidade de uma fonte estável de receita.

A Primeira Guerra Mundial impactou consideravelmente o orçamento dos países, pois houve aumento com gastos militares; países contraíram empréstimos, o que aumentou a dívida pública; houve inflação, decorrente da impressão de dinheiro para cobrir os gastos com a guerra; as medidas de austeridade, como aumento de impostos, controle de preços e racionamento de alimentos e recursos. No pós Guerra, houve muitos desafios econômicos, reconstrução, ajustes fiscais para lidar com os altos níveis de dívida acumulados durante o conflito.

Assim, o que se observa é que as leis sobre tributação de renda foram reflexo dos momentos difíceis pelos quais suas sociedades passavam, e eram meio de manutenção das contas públicas em períodos de maior demanda, e não seria diferente no Brasil.

3.1 Imposto de Renda nos Estados Unidos da América

A imposição de pagamento de tributos sobre os cidadãos americanos é tema disputa desde os tempos de colônia britânica, em que o lema “*no taxation without representation*” era slogan dos colonos, nas décadas de 1750 - 1760, que pediam o direito a voto no parlamento britânico; essa demanda por representantes no parlamento foi propulsora da Revolução Americana de 1776, que culminou com a independência da Inglaterra, com bem apontam Gassen e Valadão (2020); com a independência (fim da guerra que durou de 1775 a 1783), houve, na Convenção da Filadelfia (setembro de 1787), a promulgação da Constituição dos Estados Unidos da América (Gassen e Valadão, 2020). Apesar de ser esse um momento importante quando se analisa a cobrança de tributos nos EUA, não será esse o marco de início da análise presente, tendo em vista nosso objeto de estudo o imposto de renda sobre pessoas físicas.

A proposta de um imposto de renda tinha precedentes além-mar, a Inglaterra editou lei em 1799, e havia estados americanos, que dependiam dos chamados impostos imobiliários, e taxavam, ainda, rendimentos de várias formas na década de 1840. Já na década seguinte, Pensilvânia, Virgínia, Alabama, Carolinas, Maryland e Flórida já se valiam desses impostos, contudo havia grande parcela isenta, e alíquotas baixas, sendo algumas aferidas de acordo com a riqueza do contribuinte. Nota-se que não geravam uma receita vultuosa, mas eram bem recebidos como uma forma de tributar a riqueza e não ser imposto imobiliário. (Weisman, 2002, p. 32) Apesar disso, somente 20 anos mais tarde o imposto sobre a renda foi editado.

A necessidade de preservar a União foi ensejo para a instituição do primeiro imposto de renda nos EUA; esse imposto tinha uma alíquota única de 3% sobre a renda, e era cobrado sobre a renda superior a U\$ 800 (Brownlee, 2016)⁸. Vigeu somente por um curto período, e sua ideia se preserva até os dias hodiernos.

Observa-se que a União passava por tempos difíceis em suas contas, era tempo da Guerra Civil americana. O Secretario do Tesouro, receoso de pegar empréstimos, tendo

⁸ The income tax that became law in August 1861 was almost flat, imposing a basic rate of 3% on incomes while offering taxpayers (including households) a personal exemption of \$800. The government had no scientific way to measure personal income, but Congress came surprisingly close to setting the exemption close to the average annual family income, which was about \$900 in 1870.⁶ In other words, the intention was to shield the average family, which relied mainly on wages or farm earnings, from the income tax. Congress supplemented the income tax by enacting the nation's first inheritance tax and aiming it at the nation's wealthier citizens. In addition, Congress adopted a modest direct tax of only \$20 million for allocation to the states, according to population. Each state was allowed to define the tax base it would use to produce its revenue quota. (Brownlee, 2016, p. 63)

em vista o cenário de risco para o futuro, se reuniu com os banqueiros para tentar vender títulos do tesouro, com taxa de 7% ano, para estabilizar as contas do governo. Ocorre que a venda seria em ouro e a solvência dos bancos, à época, era incerta. O Secretário estava disposto a imprimir dinheiro se necessário fosse, mesmo sabendo do risco de inflação, mas estavam em meio à guerra. (Weisman, 2002, p. 10)

Assim, o presidente Lincoln, em julho de 1862, assinou o primeiro imposto de renda federal dos EUA, que apontava para uma visão revolucionária - o princípio de que as pessoas deveriam ser tributadas na medida de suas riquezas-, princípio esse que se tornou caracterizador do cenário político e econômico do país. Ademais, o momento de criação do IR estava envolto à abolição da escravatura (*Homestead Act*), bem como à instituição de uma moeda nacional e à regulação bancária federal. (Weisman, 2002, p. 11)

A criação do Imposto de Renda foi fundamental para a estabilização do país como um todo, como pode-se apreciar:

The story of how the financial crisis of the Civil War led to a progressive income tax is a story not simply of war but also of the tumultuous economic and political change brought on by a new industrial age. The tax was essential to saving the Union and freeing the slaves. And although the tax was repealed shortly after the war ended, it left a monumental legacy by redefining the relationship between wealth and fairness. The Civil War income tax was a benchmark for how much America had been transformed in the first half of the nineteenth century. It established a foundation for the changes to come in the century's second half and for the years after that. (Weisman, 2002, p. 12)(grifo nosso)

O imposto de renda foi aceito com alegria, como leciona Seligman (1894), mas foi perdendo o afeto dos americanos na medida em que a demanda por receita se abrandava, culminando em sua extinção no ano de 1872.

A extinção do imposto foi precedida por discussões no senado em 1870. John Sherman foi seu articulador mais fervoroso; em um primeiro momento, o senado vota pela extinção do IR, mas revogam a votação influenciados por Sherman, que afirmava que o IR era “*the most just and equitable tax levied by the United States (...) the only discrimination in our tax laws that will reach wealthy men as against poorer classes*” (Weisman, 2002, p. 98). Apesar do ativismo pelo IR encabeçado por Sherman, o Senado aprova a redução da alíquota, assim como aumento dos rendimentos, e estende a imposição do imposto por, apenas, mais dois anos. Somado a isso, houve um rearranjo das instituições (marcante pós Guerra Civil), tendo o Congresso a primazia sobre as

políticas internas e econômicas que ficariam a seu cargo. Ademais, com a redução da cobrança do IR, menos de 100.000 contribuintes o pagavam, e que a despesa burocrática não compensaria. Apesar disso, o senador Sherman tentava manter o IR, argumentando que se fosse revogado, o sistema tributário recairia sobre os hábitos de consumo dos americanos com menos recursos, havendo uma espécie de isenção sobre aqueles que tinham vastas reservas de riqueza em propriedades ou rendimentos privados⁹. (Weisman, 2002, p. 100)

O senador Sherman, apelando para o direito de propriedade como sendo uma das obrigações mais significativas do governo dos EUA, afirmava que seria propício “*to require property to contribute to their payment*”. (Weisman, 2002, p. 100) Não obstante, o lobby dos grandes empresários, investidores e magnatas foi mais eloquente e o IR foi extinto.

Depreende-se, com isso, que o IR foi criado nos EUA como uma forma emergencial de sanar necessidades temporárias, mas que superado o momento, não foi mais possível mantê-lo. (Seligman, 1984, p. 614)

No ano de 1898, no dia 25 de abril, em razão de uma explosão (que não se sabe por quem foi causada) em Cuba, que estava em guerra com a Espanha por sua independência, McKinley invoca o Congresso para reconhecer a situação; com isso há declaração de guerra pela Espanha. A Guerra hispano-americana durou 4 meses culminando com a vitória dos Estados Unidos de Cuba, Porto Rico, Filipinas e Guam. Contudo, guerras precisam ser financiadas; porém, diferentemente do ocorrido na Guerra Civil, nem todos acreditavam que essa guerra tinha sido necessária, como se observa:

The same mixture of Civil War era demands for borrowing, taxing and raising tariffs suddenly crashed down on the nation's capital and its elected leaders. A renewed debate over fairness in the tax system forced lawmakers to demand sacrifices from the wealthy through new corporation and inheritance taxes. The war set the stage for another round of battles over the income tax after the turn of the century. (Weisman, p. 175)

⁹ Os historiadores Charles e Mary Beard, em seu livro *The Rise of American Civilization*, apontam a Guerra Civil Americana como sendo uma segunda revolução, em que o conflito social e econômico é dominado pelas forças dos industriais em expansão do Norte e Leste, forças essas que foram favorecidas por medidas da época da Guerra de Secessão, favorecendo uma economia industrializada que foi resultado de um liberalismo industrial. Esse contexto favoreceu o poder dessas novas elites no Congresso, que revogou o IR. (Beard e Beard, 1930)

Desse modo, a adesão popular necessária à ideia de implementação de um imposto sobre a renda não era bem quista, visto que o motivo ensejador da necessidade decorrente do desequilíbrio das pecúnias não tinha sido encampado pela população.

Os embates entre a Suprema Corte e o Congresso americano eram corriqueiros, na década de 1890; a Suprema Corte tinha o entendimento, entre seus pares, de que o poder do Congresso sobre os assuntos correntes da vida dos cidadãos se tornara desmedido. Em 1895, houve uma imensa quantidade de decisões prolatadas com intuito de frear tais intervenções. O primeiro caso mais proeminente foi o *United States v. E. C. Knight & Co.*, em que a Lei conhecida como *Sherman Antitrust Act* não foi aplicada a um cartel que controlava a distribuição do açúcar, essa decisão causou perplexidade, pois a Lei Sherman havia tido bastante apoio popular no Congresso para sua aprovação, uma vez que representava um controle maior do Estado sobre o mercado, que estava concentrado nas mãos de ínfimas famílias que haviam se beneficiado no período Gilded Age. (Weisman, 2002, p. 147)

No entanto, a decisão que mais repercutiu foi a que julgou a cobrança do imposto de renda, como bem leciona Weisman, “it prefigured the anguished arguments in the New Deal about the “nine old men” who substituted their own conservative judgment for the will of the people as expressed by Congress”. (Weisman, 2002, p. 148). Diante da decisão, dezoito anos de discussões foram necessários para que a emenda constitucional fosse promulgada e tornasse constitucional a cobrança do imposto sobre rendimentos.

O caso em questão foi o *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company*, que questionava a constitucionalidade do *Revenue Act*, de 1894, que instituiu um imposto de renda federal sobre rendimentos superiores a US\$ 4.000, com uma taxa de 2% sobre a parcela de renda que excedesse esse limite. Os demandantes argumentaram que o imposto era inconstitucional, pois violava a Cláusula de Direitos Autorais da Constituição dos Estados Unidos; Pollock possuía títulos emitidos pela Farmers' Loan and Trust Company e alegou que os dividendos que ele recebia eram uma forma de propriedade e que o imposto sobre os dividendos era inconstitucional.

Suprema Corte dos Estados Unidos considerou o imposto inconstitucional, pois acreditava que a taxa de renda gerada a partir de propriedades reais e pessoais era um imposto direto e, portanto, deveria ser distribuído entre os estados de acordo com sua população. (Whitney, 1907, p. 286)

A população, diante de tais decisões, não estava satisfeita, o que foi base para revoltas populares contra o conservadorismo que caracterizara a política americana na época.

Assim, o caso *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company* está diretamente relacionado às preocupações sobre a constitucionalidade do imposto de renda federal e à tentativa de determinar se esse imposto estava em conformidade com os princípios constitucionais da época. A decisão da Suprema Corte teve implicações significativas para o sistema tributário dos Estados Unidos e eventualmente levou à aprovação da 16ª Emenda à Constituição para permitir impostos federais sobre a renda sem as restrições anteriores.

O apoio à tributação da renda começou a crescer, e líderes republicanos como Robert M. La Follette, de Wisconsin, observaram que a tributação da renda era chamariz para o que o partido houvera traçado em 1896. Os presidentes Theodore Roosevelt e William Howard Taft se encaminham para uma defesa mais direta do IR progressivo; ademais, havia crescente adesão popular ao imposto, tanto no Nordeste urbano como por políticos democratas e republicanos. (Weisman, 2002, p. 282).

A crescente adesão à ideia de um imposto federal se deveu a um alinhamento urbano-rural de cidadãos de classe média, que estavam de acordo com a reforma fiscal. Nota-se que a depressão econômica, ocorrida na década de 1890, teve em sequência a multiplicação da procura por serviços urbanos oferecidos pelos governos.

A depressão econômica da década de 1890 foi seguida pela aceleração da procura de serviços urbanos por parte dos governos estaduais e municipais, realçando as falhas na tributação da propriedade. A incapacidade dos governos de se valer da tributação geral da propriedade para alcançar bens pessoais, fez com que houvesse um grande endividamento dos governos. Ainda, tanto os agricultores como os proprietários de classe média em todo o país não receberam bem o aumento de imposto como consequência da estagnação da base de tributação da propriedade, sendo esses grupos favoráveis, então, a adoção de novos impostos – como os impostos sobre o rendimento, as heranças e as sociedades – que seriam como substitutos dos impostos estatais sobre a propriedade.

Somente após quatorze anos da decisão no caso *Pollock*, o então presidente William Taft propôs ao Congresso um novo imposto de renda, pois deveria ter um respaldo constitucional para que fosse possível sua cobrança. A população era favorável à emenda, uma vez que percebiam que seria uma forma de o governo ter orçamento para financiar programas de assistência aos menos favorecidos. Somado a isso, vários

republicanos, inclusive o ex-presidente Theodore Roosevelt, viram no IR uma forma de custear o iminente poder político e militar dos EUA. No ano de 1912, o partido democrata ganhou as eleições presidenciais, o que facilitou a promulgação da emenda nos estados; em fevereiro de 1913, a 16^a Emenda foi aceita na Constituição. A emenda possibilitou ao governo central ter maior controle sobre seu orçamento, dando a ele mais poder e centralização advindas da tributação das rendas dos indivíduos. (Weisman, 2002, p. 262).

A 16^a Emenda foi, portanto, a legalização da cobrança de imposto de renda pelo governo central, sendo meio para aumentar a receita e possibilitar a distribuição mais equitativa da carga tributária.

A cobrança do Imposto de Renda nos EUA passou por algumas mudanças no decorrer dos Séculos XX e XXI, depois da promulgação da emenda, contudo, os fundamentos para sua cobrança se mantiveram perenes.

3.2 Imposto de Renda no Brasil

O mundo passava por mudanças após a Primeira Guerra Mundial, havia mais pessoas tendo acesso à riqueza, sendo assim, a ideia de imposição de tributos sobre a renda chegara ao Brasil. Contudo, a anuência nacional decorria da necessidade de aplacar as constantes crises de endividamento do governo federal (Amed e Negreiros, 2012, p. 247). Ademais, “há algo na empreitada deste tributo que busca se filiar à ideia de que os homens podem caminhar para a existência de uma sociedade mais justa, na medida em que se equilibre o acesso dos ricos e pobres à riqueza produzida por uma nação.” (Amed e Negreiros, 2012, p. 247)

Após o fim da Primeira Grande Guerra, a má situação pela qual passava diversos setores da indústria se devia ao fato de que várias delas tinham emergido durante a guerra, se beneficiando do momento, em que havia dificuldade para importar; com o fim do conflito e as importações retornando ao cenário nacional, competiam com os produtos importados que tinham preços mais baixos. Assim, os empresários pressionaram os parlamentares, e, desse modo, houve aumento de tarifas sobre importação. (Versiani, 1987)

Ademais, o governo, com a Primeira Guerra Mundial e o processo tardio de industrialização, teve aumento de gastos o que reduziu a resistência da população em aceitar a instituição de um imposto direto e universal, como bem leciona Baleeiro:

A rápida rotação de ‘stocks’ comerciais e a produção contínua das indústrias estimularam o Fisco na busca de instrumentos mais ágeis e mais adequados às novas estruturas econômicas. As ideias políticas e sociais concorreram por outro lado para que o tributo apanhasse em cheio os proventos da burguesia enriquecida com o advento e o apogeu do capitalismo. Com a Grande Guerra de 1914 a 1918, a necessidade de copiosas receitas venceu a resistência dos velhos arcabouços baseados na tributação real e indireta. (Baleeiro, 1938, p. 307)

O Imposto de Renda é instituído no Brasil no ano de 1922, conforme art. 31 da Lei 4.625, de 31/12/1922 (Brasil, 1922):

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos sendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:

- a) imposto e taxas;
- b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;
- c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda

Contudo, apesar de instituição formal do Imposto de Renda, em 1922, as rendas já eram tributadas (não nos moldes como são atualmente) desde a época de Don Pedro II. A tributação sobre certos tipos de renda já ocorria; tais tributos eram denominados como impostos sobre rendimentos, como se observa na Lei n. 317 de 1843:

Art. 23. Fica creada a seguinte contribuição extraordinaria durante o anno desta lei.

§ 1º Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Publicos Geraes, por qualquer titulo que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulada pela maneira seguinte:

De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento

De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento

De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento

De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento

De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento

De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento

De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento

De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento

De 8:000\$000 para cima 10 por cento

§ 2º Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.

§ 3º Na palavra vencimentos se comprehendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.

§ 4º O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.

O imposto instituído atingia as pessoas que recebiam dos cofres públicos, e de forma progressiva. No ano de 1844, foi publicado decreto que determinaria a duração dessa lei por dois anos. Após 23 anos, uma nova lei foi publicada (Lei Orçamentária 1507, de 1867) que voltava a instituir a cobrança sobre os rendimentos de quem recebia dos cofres públicos. A mesma lei tributava os rendimentos das empresas, “um impôsto nitidamente sôbre a renda, cuja intercalação no regulamento do impôsto de indústrias e profissões deveria, mais tarde, causar sérias controvérsias” (Silva, 1966, p. 06).

A criação desse imposto sucedeu no ano de 1867, período em que o Brasil passava pela Guerra do Paraguai, guerra enormemente dispendiosa em que foram gastos “614 mil contos de réis, onze vezes o orçamento governamental para o ano de 1864, criando um déficit que persistiu até o fim da monarquia” (Schwarcz; Starling, 2015, p. 291). Assim, com intuito de estabilizar as contas públicas, foi reinstaurado imposto sobre os rendimentos. A novação em matéria tributária em períodos de guerra não era algo novo, nos Estados Unidos da América, no início do Século XIX, criaram o *income duty* com o mesmo fundamento, como bem leciona Amed e Negreiros (2012, p. 248).

O Visconde de Jequitinhonha – Francisco Jê Acaiaba -, no ano de 1867, em seu cargo como conselheiro do Imperador, houvera tentado implementar um imposto sobre a renda que não fosse temporário, porém não teve êxito em sua empreitada, apesar de ter consultado financistas relevantes, que entendiam ser conveniente e legítima a cobrança sobre a renda, uma vez que poderia reduzir as desigualdades decorrentes de um sistema tributário baseado em contribuições indiretas, o que o tornaria mais eficiente. (Castro, 1989, p. 72)

No fim do Segundo Reinado, em 1882, há a extinção do imposto pessoal e do imposto sobre vencimentos. Somado a isso, as lideranças não tinham capital político para criação ou manutenção de impostos que tributassem a renda, ficando, então, o Brasil sem qualquer imposto que de alguma maneira fosse calculado por algum critério de renda.

A Proclamação da República Federativa do Brasil ocorre em 1889, e em 1891 é promulgada a primeira Constituição republicana, que consolidava a forma federativa do Estado, inspiração advinda da Constituição americana, nos ensinamentos de Mendes e Branco (2020, p. 97); a forma federativa atribuía aos estados do país competência para instituir impostos sobre as indústrias e profissões, sendo não mais competência da União.

No mesmo ano, Rui Barbosa, Ministro da Fazenda, entusiasta do Imposto de Renda, tentou retomar as discussões para instituição do IRPF, contudo, os limites constitucionais foram empecilhos para seu desenrolar. Barbosa entendia que, em decorrência da descentralização na instituição dos impostos, haveria um grande déficit nas contas públicas, e como bem apontou “o desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade chronica da nossa existencia nacional.”(Barbosa, 1891, p. 9). Propôs, assim, “novas fontes de riqueza pública, que mais facilmente poderão suportar ainda alguns ônus em favor do orçamento” (Barbosa, 1891, p. 206), intentando a criação do imposto de renda, imposto sobre terrenos incultos e não edificados na capital da República, e imposto sobre álcool e fumo, como bem podemos observar em seu Relatório. (Barbosa, 1891, p.

208). A proposta para criação de um imposto de renda se baseava no fato de que os impostos indiretos eram injustos, e por esse motivo uma progressividade em suas cobranças (em um possível imposto de renda) levariam a um sistema fiscal mais equânime, em que “as rendas provenientes da atividade pessoal, do trabalho diuturno do indivíduo não devem ser tão oneradas, quanto as que espontaneamente emanam do capital acumulado”. (Barbosa, 1891, p. 210). Construindo os argumentos para a tentativa de instituição sobre o imposto de renda, Barbosa:

Quatro annos mais tarde, a commissão encarregada, pelo ministerio Lafayette, de rever e classificar as rendas geraes, provinciaes e municipaes, reerguia o pen amento agitado pe'lo inquel'ito de 1879 : « Como providencia de proximo futuro, destinada a supprir, em parte, o *deficit*, que e dará no orçamento geral do Imperio pela passagem dos impostos de industrias e profissões e transmissão da propriedade para a renda provincial, lembra a comissão a criação do imposto sobre a renda, ad instar do income tax, de que a Inglaterra tira uma das mais avultadas verbas de sua receita. Na carencia de dados estatísticos certos e positivos, não póde a comissão determinar, desde já, qual será o rendimento desse imposto, mas calcula que trará poderoso contingente para a renda do Estado. (Barbosa, 1891, p. 214) (grifo nosso)

O Ministro defendia que as classes menos abastadas, que possuíssem apenas o mínimo para sua sobrevivência, não deveriam pagar o imposto.

Ainda, nos primeiros anos da República, a economia brasileira estava enormemente atrelada ao comércio do café, que, em razão do federalismo adotado no país, foi transferido às regiões seu controle¹⁰, dessa maneira, o governo central precisaria de mais arrecadação para conseguir manter equilíbrio financeiro.

Não obstante esforço para assegurar a estabilidade econômica, o país, em razão da produção extensiva e em larga escala de matérias primas e gêneros tropicais voltados ao mercado exterior, encontrava-se em cenário com grandes perspectivas econômicas:

Em nenhum momento ou fase do passado o país tivera diante de si, neste sentido, perspectivas mais amplas. Para isto concorrem ao mesmo tempo, estimulando-se reciprocamente, fatores externos e internos. Entre aqueles encontramos o grande incremento adquirido pelo

¹⁰ Por último os comerciantes importadores e os industriais, cujos interesses por motivos distintos se opõem aos dos cafeicultores, encontram no regime republicano oportunidade para aumentar o seu poder político. O primeiro esquema de valorização teve de ser posto em prática pelos estados cafeicultores - liderados por São Paulo - sem o apoio do governo federal. Diante da relutância deste último, os governos estaduais aos quais a descentralização republicana concedera o poder constitucional exclusivo de criar impostos às exportações apelaram diretamente para o crédito internacional e puseram em marcha o projeto. Essa decisão lhes valeu a vitória sobre os grupos opositores. O governo federal teve finalmente que chamar a si a responsabilidade maior na execução da tarefa. O êxito financeiro da experiência veio consolidar a vitória dos recalcitrantes que reforçaram o seu poder e por mais um quarto de século - isto é, até 1930 lograram submeter o governo central aos objetivos de sua política econômica (Furtado, 2007, p. 188)

comércio internacional; era o fruto do considerável desenvolvimento da população europeia e norte-americana em particular, da ascensão do seu nível de vida, da industrialização, e finalmente, do aperfeiçoamento técnico, tanto material — os sistemas de transporte — como da organização do tráfico mercantil e financeiro. E tudo isto condicionado e estimulado pelo amplo liberalismo econômico que proporcionava a todos os países e povos da terra uma igual e equitativa oportunidade comercial. Como resultado disto, alargavam-se os mercados para as matérias-primas e gêneros alimentares tropicais de países como o Brasil. (Prado, 2008, p. 209)

Desde o ano 1906 até às vésperas da Primeira Guerra Mundial, a economia brasileira experienciava um período de rápido crescimento, estabilidade cambial e acesso abundante ao crédito; houve um significativo aumento nos investimentos em obras públicas, levando a um aumento considerável nas despesas do governo. Já em 1908, há a ocorrência de déficits orçamentários, que foram ampliados com a crise no comércio exterior em 1913 e a eclosão da guerra no ano seguinte. Essa elevação do déficit pode ser atribuída, em certa medida, à vulnerabilidade externa do Brasil, uma vez que países subdesenvolvidos (ou em subdesenvolvimento), dependentes das exportações de produtos primários, são sensíveis às flutuações na economia internacional, tendo em vista que a receita fiscal é afetada pelo volume de exportações e pela capacidade de importar. A interrupção dos fluxos de capital estrangeiro para o país e as restrições comerciais internacionais devido à guerra resultaram em uma deterioração acentuada da situação financeira do governo.

Diante desse cenário, à partir de 1910, várias tentativas parciais de tributação da renda foram implementadas por meio de leis que regulamentavam a tributação de salários, dividendos, subsídios, pecúlios e prêmios de seguro de vida. Nesse ano é publicada a Lei Orçamentária n. 2321, em que são tributados os dividendos, as indústrias e profissões.

Já no ano de 1914, pela Lei n. 2.919, há aumento na tributação da renda, em que se pode observar pela leitura de seu artigo 30, **especialmente no que diz respeito** aos impostos sobre os salários, que existe a preocupação de **que ninguém possa sonegar essa contribuição**. Nesse mesmo ano, as consequências econômicas da Primeira Guerra Mundial se espalhavam pelo mundo, e o Brasil sentia a reverberação da crise causada, o que se observa na mesma lei (art. 2, VII) que seriam tributadas em 5% a mais os salários enquanto durasse a crise financeira proveniente da guerra.

Em relato interessante ao Jornal O Observador Econômico e Financeiro, o então presidente Vencesláu Brás (1914-1918) afirmou:

As condições econômicas e financeiras do Brasil, em meados de 1914 já eram bastante críticas, e isto em consequência, não só do regime das despesas excessivas, que produziam anualmente vultoso *deficit* orçamentário, mas também de diminuição, em grande escala, das rendas públicas e da desvalorização dos principais produtos da nossa exportação. Essas condições, porém, pioraram, de muito, com a irrupção da guerra européia, a qual, desorganizando por completo as trocas internacionais, restringindo os créditos internos e externos e dificultando os transportes marítimos, gerou a situação anormal e gravíssima com que há meses lutam tôdas as nações do mundo. E, no Brasil, infelizmente, devido aos erros e às imprevidências de longo prazo acumulados, se fizeram sentir, com maior violência, os efeitos de tal crise, evidentemente a mais temerosa que o País vem enfrentando. Assim, ao assumir o governo, a 15 de novembro do anno passado, encontrei o Thesouro em situação precária, porquanto, da emissão de 250.000:000\$ autorizada pelo decreto n. 2.863, de 15 de agosto do mesmo anno, restavam apenas 30.900:000\$, dos quaes 3.900:000\$ deveriam ser empregados, de acordo com a dita lei, em auxilio aos bancos. O Thesouro, portanto, só poderia contar com a somma de 27 mil contos de réis, quando era sabido que as responsabilidades assumidas atingiam a sommas elevadíssimas. (Situação Financeira da Guerra, 1939, p. 115).

Pode-se, portanto, afirmar que a tributação de rendas teve o caráter de aplacar a crise pela qual as finanças do Estado passavam, todavia, não era, ainda, o Imposto de Renda como se tem atualmente.

No ano de 1921, próximo à criação do imposto de renda como se conhece hodiernamente, é criado, pela Lei 4.440, de 31/12/1921, imposto sobre juros, lucros e dividendos das casas de penhor, dos bancos, das fabricas, bem como o lucro dos profissionais liberais; frise-se que o que era tributado era o capital, e não a capacidade contributiva do indivíduo.

Somente com a Lei de Orçamento 4.625/1922, com vigência para o ano de 1924, que teríamos o Imposto de Renda como é na atualidade, em que os rendimentos seriam tributados, com progressividade e isenções previstas. A instituição do imposto de renda fora defendida sob princípios éticos, e que seria o imposto mais produtivo e mais elástico, como leciona Nóbrega (2014, p. 29). Ademais, se havia no Brasil instituições liberais era esperado que houvesse uma tributação estabelecida sobre a renda. (Nóbrega, 2014, p. 29)

A tributação das rendas em outros países ocupava, cada vez mais, papel central na receita tributária, e isso era observado em terras brasileiras, e que o imposto de renda promoveria um sistema tributário mais equânime, motivo esse induzia a população e políticos, gradativamente, a aceitar a instituição (Nóbrega, 2014, p. 30)

Instituído o imposto, tinha que haver forma de assegurar a cobrança correta, mas que não fosse muito dispendiosa para os cofres públicos. Os sistemas de vários países

foram estudados, como França, Inglaterra, Alemanha, Itália e Estados Unidos. Dentre os países elencados, o sistema americano se mostrou o mais adequado, visto que apenas 1% era o custo da despesa da máquina pública em relação ao valor arrecadado. Isso era de suma importância, uma vez que um dos argumentos contra a cobrança do imposto era de que o valor arrecadado seria irrisório diante do valor gasto para instituí-lo e cobrá-lo (Nóbrega, 2014, p. 33). Superadas essas questões, o Decreto n. 16.581/1924 é publicado trazendo o regulamento sobre o imposto de renda.

Somente na Constituição da República de 1934, o imposto de renda ganha caráter constitucional e é previsto como imposto de competência da União.

No ano de 1965, pela Emenda Constitucional n. 18, há uma Reforma Tributária, que afetou o imposto de renda; diversas foram as legislações atinentes ao referido imposto, desde a sua criação até os presentes dias. Contudo, o que pode se observar foi que o imposto, não somente no Brasil, foi meio de atingir mais justiça social, caminho para um sistema tributário mais justo.

4 Análise das alíquotas cobradas

O IRPF, por ser um imposto da União, foi implementado com intuito equilibrar as contas do governo e, com isso, auxiliar na promoção de justiça fiscal e fomento de políticas públicas.

Analisaremos, pois, alguns dados atinentes ao Imposto de Renda desde sua instituição; para isso, utilizaremos o estudo de Nóbrega (2014), bem como dados da Receita Federal.

O IRPF é calculado com base em uma tabela, em que grupos são divididos pela faixa de renda, e de acordo com ela, uma alíquota (%) para o imposto é estabelecida; há alíquotas mínima, intermediárias e máxima. Tais alíquotas são referentes a uma proporção (%) que deverá ser paga ao governo de acordo com a renda. A quantidade (número) de alíquotas cobradas e as alíquotas mínimas e máximas - isso desde a criação do IRPF no Brasil - serão o objeto de estudo nesta seção.

Uma digressão se faz necessária antes de adentrarmos na análise em si.

As políticas tributárias refletem as opções de governo adotadas. No fim da década de 1980, início da década de 1990, o Brasil passava por um processo de redemocratização e liberalização da economia após o período ditatorial, e esse momento ecoaria na tributação.

Na década de 1990, o Brasil passou por significativas transformações econômicas e políticas; houve uma abertura econômica, com a redução de barreiras comerciais e a busca por maior integração na economia global¹¹, essa integração dependia de um sistema tributário mais simples e menos progressivo, o que atrairia capital estrangeiro. Ainda, influenciado por ideais neoliberais, o governo implementou reformas que visavam a redução do papel do Estado na economia, a promoção da livre concorrência e a atração de investimentos.

¹¹As revoluções liberais ocorridas na década de 1980 foram, de certa maneira, decorrentes da Guerra Fria e do declínio do socialismo. Diante disso, políticas de livre mercado e privatizações ocorreram; o governo de Margaret Thatcher, no Reino Unido, foi grande propulsor desses ideais e implementou reformas liberais, incluindo redução da intervenção estatal. Na mesma época, Reagan - presidente dos EUA - defendia políticas econômicas liberais, conhecidas como "Reaganomics". O que se intenta com essa nota é pincelar o ambiente que o mundo vivia na década de 1980, o que influenciou a realidade política do Brasil. Tinha-se a ideia de que, depois de ditaduras e regimes comunistas falidos, a defesa de um Estado menos atuante seria uma maneira de se evitar os dramas vividos naquela época, e isso influenciou a política tributária.

Apesar dos esforços de estabilização econômica, o Brasil enfrentou desafios significativos, como o aumento da desigualdade social e questões relacionadas à distribuição de renda¹², questões que se mantêm na atualidade.

A redução da progressividade do imposto de renda pode ser entendida à luz dessas transformações, que se refletiram na diminuição súbita não somente da quantidade de alíquotas em si, como também no valor das alíquotas cobradas, em especial a mais alta, que no ano de 1989 era de 45% e foi, em 1990, para 25%, o que indica que a progressividade das alíquotas caiu bruscamente, retirando o caráter progressivo do imposto, sendo, hoje, esse mera retórica. A gritante mudança ocorrida na cobrança do IRPF, apesar das mudanças de governo (que na década de 1990 tinham caráter mais liberal e no início dos anos 2000 mais planificador), perdura até o presente, com poucas alíquotas e com faixas de cobrança muito aquém do alcance da progressividade. A forma em que o IRPF é cobrado, desde a década de 1990, apresenta um caráter regressivo, tendo em vista que, ao haver pouca progressividade as classes menos favorecidas arcam com mais impostos proporcionalmente.

O número (quantidade) de alíquotas é um fator que pode indicar a progressividade de um imposto, uma vez que quanto mais alíquotas, mais gradações na cobrança há. Somado a isso, observar qual a alíquota mínima e máxima é indicativo do quão progressivo é o imposto. A alíquota mínima, tendo um valor bem baixo aponta para o fato de que as rendas menores estão sendo pouco tributadas (isso sem contar na faixa isenta), o que sugere que a capacidade contributiva está sendo avaliada adequadamente, bem como a observação da alíquota máxima, pois tendo o contribuinte uma renda alta, a alíquota deve corresponder a esta realidade. Não basta que tenham várias alíquotas, a gradação entre elas deve ser significativa para que as rendas das pessoas extremamente ricas (nas palavras de Stiglitz, o 1% da população) possam contribuir, verdadeiramente.

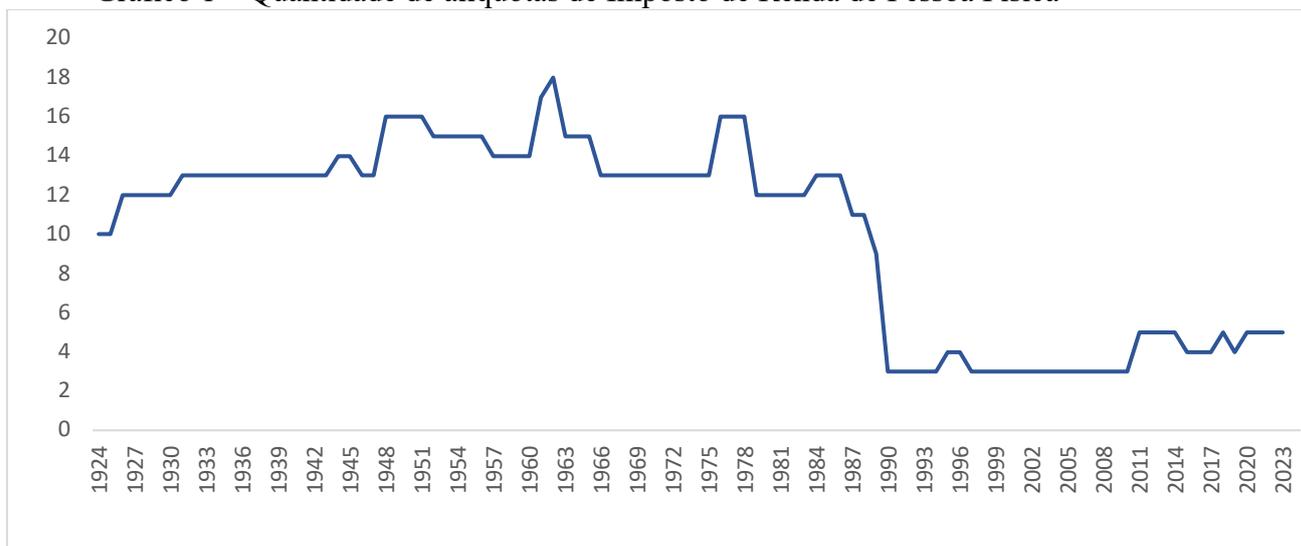
Observemos, pois, os gráficos.

No Gráfico 1, o ano de 1962 foi o ano em que tivemos o maior número de alíquotas. O número de 3 alíquotas foi o menor, e ocorreu em alguns anos.

Nota-se, também, que houve uma diferença marcante no número de alíquotas nos anos 1990 - que se seguiu nos anos vindouros-, essa mudança pode ser percebida, inclusive, nas alíquotas cobradas.

¹²Apesar de esse poder ser um indício de que a progressividade tributária é meio de aplacar as desigualdades, não há dados suficientes sobre esse período que possam corroborar para essa afirmação, como aponta Souza (2016).

Gráfico 1 – Quantidade de alíquotas de Imposto de Renda de Pessoa Física

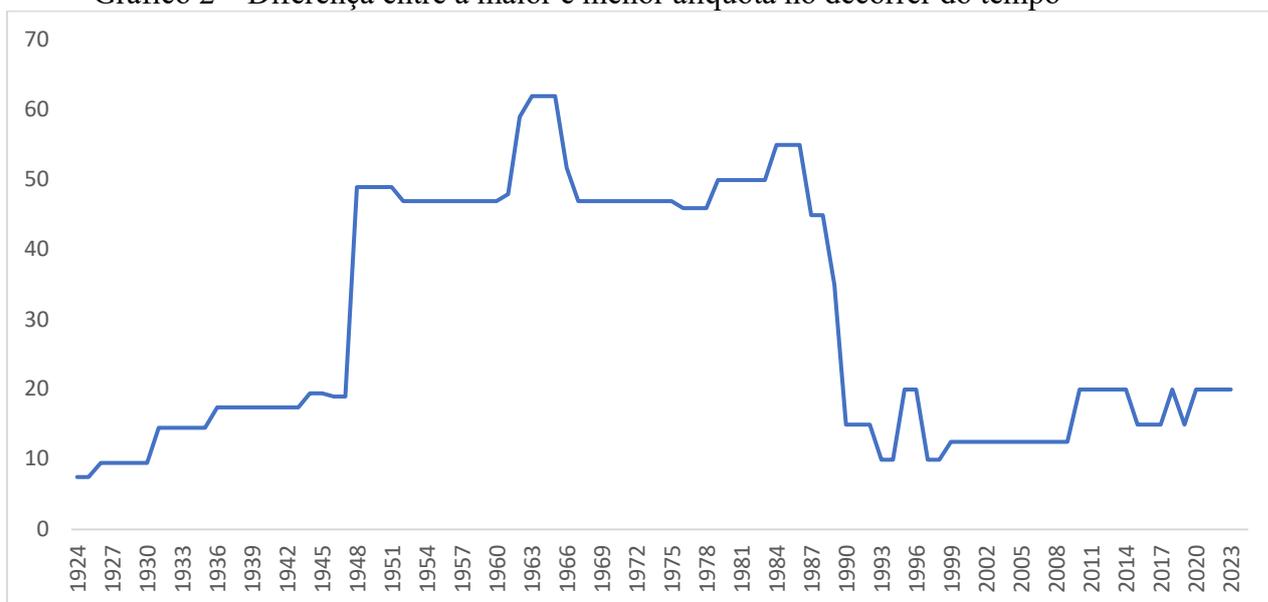


Fonte: elaboração própria com dados de Nóbrega (2014) e Receita Federal

Neste gráfico, tem-se como dados a quantidade (número) de alíquotas no decorrer dos anos.

A quantidade de alíquotas não é parâmetro suficiente para aferir uma boa progressividade, contudo. A diferença entre as alíquotas pode ser mais um padrão para medir a progressividade, uma vez que quanto mais marcada for a variação entre elas (uma gradação mais explícita), mais progressividade o imposto terá.

Gráfico 2 – Diferença entre a maior e menor alíquota no decorrer do tempo



Fonte: elaboração própria com dados de Nóbrega (2014) e da Receita Federal

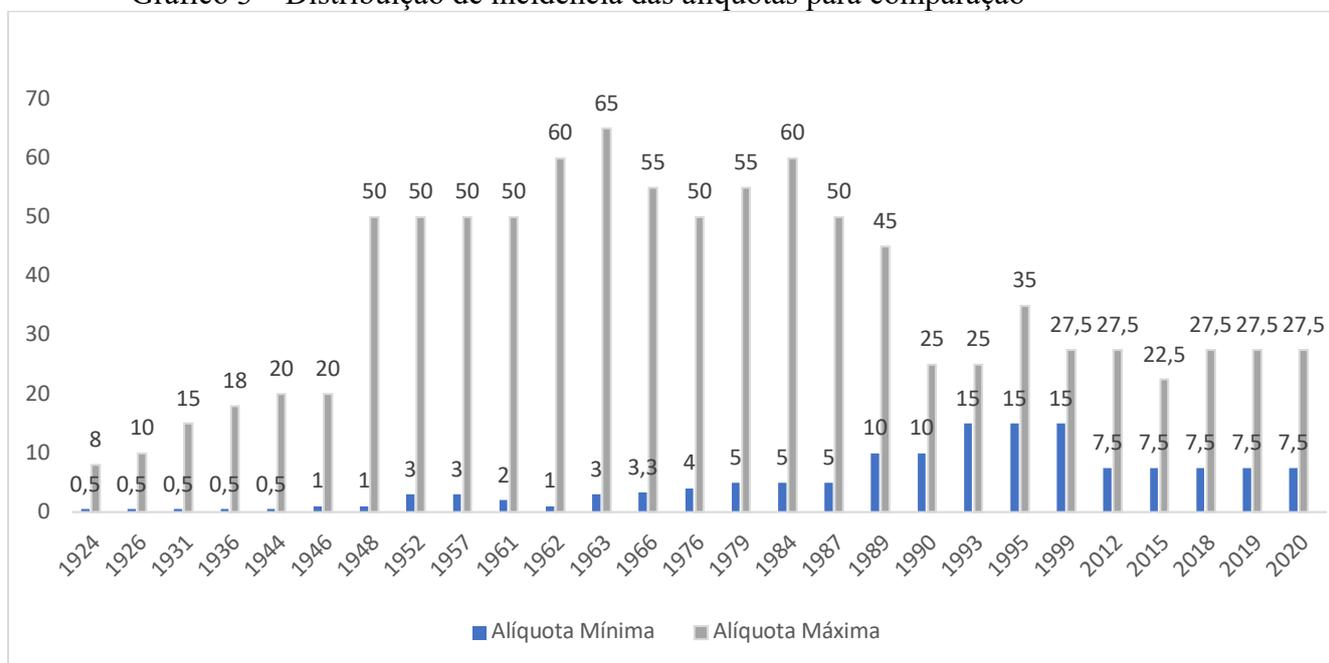
Neste gráfico, foi feita a diferença entre a maior e menor alíquota no decorrer dos anos, frise-se que as alíquotas (eixo vertical) são dadas em porcentagem.

Observa-se, pelo Gráfico 2, que o período entre os anos 1949 e 1987 foi o que houve maior diferença, o que sugere que havia uma progressividade maior entre as alíquotas menores das maiores; esse período foi o que houve as maiores alíquotas também, o que vai ao encontro do acima exposto, pois alíquotas mais altas seriam adequadas para tributação dos que tiverem as maiores capacidades contributivas. Ainda, a diferença entre as alíquotas sugere que quanto maior é a diferença entre elas, mais possibilidades de gradações das faixas de cobrança são possíveis.

Desde o período de redemocratização, marcado pela Constituição de 1988, as alíquotas aplicadas ao IRPF foram muito baixas, o que contraria os critérios dos estudiosos quanto a sua progressividade. Não somente as alíquotas foram baixas, como houve pouquíssimas alíquotas (variando entre 4 e 5).

No Gráfico 3, pode-se observar melhor os anos mais significativos de mudanças na cobrança do IRPF. Nota-se, também, que o Brasil somente adotou, em alguns anos, alíquotas máximas que estariam próximas ao considerado ideal por Gobetti (2022), pois, por esse estudo, as alíquotas consideradas ideais para um imposto de renda progressivo teriam valores entre 74% e 53%, o que ocorreu no país somente em algumas poucas ocasiões, tendo a alíquota mais alta cobrada a de 65%.

Gráfico 3 – Distribuição de incidência das alíquotas para comparação



Fonte: elaboração própria com dados de Nóbrega (2014) e da Receita Federal
Neste gráfico, foram analisadas as maiores e menores alíquotas cobradas, frise-se que as alíquotas são dadas em porcentagem

Observa-se, assim, que o sistema tributário brasileiro está bastante aquém das métricas entendidas como mais adequadas; que o IRPF, tido como progressivo, tem uma baixíssima progressividade, que, por não considerar as rendas advindas de herança, capital próprio e propriedade, torna-se muito mais regressivo do que progressivo.

A simples retórica de que há progressividade no sistema tributário nacional, no que se refere ao IRPF, não se sustenta.

A baixa progressividade do Imposto de Renda no Brasil reflete um desafio para elaboração de políticas afetas ao sistema tributário do país. A falta de uma estrutura mais progressiva afeta diretamente a população mais carente. A necessidade de uma revisão e reformulação do IRPF se mostra essencial para que haja um sistema fiscal mais equitativo.

5 Considerações finais

A progressividade tributária, ao direcionar uma parcela mais substancial de impostos para aqueles com maior capacidade financeira, desempenha função importante na busca de uma sociedade com menos desigualdades, pois não apenas alivia o fardo sobre os estratos sociais mais vulneráveis, mas também contribui para a redistribuição de recursos, fomentando um ambiente onde a prosperidade é compartilhada de maneira mais equitativa. Assim, a progressividade tributária transcende a esfera fiscal, emergindo como um alicerce fundamental na busca por uma sociedade mais igualitária e inclusiva.

A tributação progressiva não é meramente uma estratégia fiscal, é meio eficaz de aplacar as disparidades de renda, criando um sistema no qual a carga tributária recai de maneira mais significativa sobre aqueles que têm maior capacidade de contribuição. Ademais, fomenta a coesão social, gerando um ambiente propício ao crescimento econômico inclusivo. A importância da progressividade tributária vai além do aspecto financeiro, transcendendo para a esfera da ética e da responsabilidade social, consolidando o contrato social.

Observou-se, ao percorrer a história de criação do IRPF nos EUA e no Brasil, que o imposto fora criado com intuito de equilibrar as contas públicas em momentos difíceis e que por ser um imposto cobrado pela União, a ele era conferido centralidade na arrecadação, possibilitando um uso mais eficiente do orçamento advindo dele.

Contudo, apesar do caráter dito progressivo no Brasil, o IRPF deve ser objeto de reflexão, uma vez que pode ser observado pelas alíquotas cobradas que a progressividade, atualmente, é mera retórica. A pequena quantidade de alíquotas e o baixo valor das alíquotas mais altas atribuem a ele caráter regressivo, o que faz com que a parcela menos favorecida da sociedade seja imoderadamente tributada.

Referências bibliográficas

A situação financeira na guerra. O Observador Economico e Financeiro. Rio de Janeiro, XLV, N. 45 Anno IV, p. 113-115 Out 1939. Disponível em: http://memoria.bn.br/pdf/123021/per123021_1939_00045.pdf . Acesso em: 10 jul 2023.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Laviola de Campos. **História dos tributos no Brasil.** São Paulo: Sinafresp, 2012.

ATKINSON, Anthony B.; PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. **Top Incomes in the Long Run of History.** Journal of Economic Literature 2011, 49:1, 3–71 Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/atkinson-piketty-saezJEL10.pdf>. Acesso em 23 out 2023.

BALEEIRO, A. **O imposto sobre a renda: prática, doutrina e legislação.** Salvador: Livraria Baiana, 1938

BARBOSA, Rui. **Relatório do Ministro da Fazenda.** Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222318> . Acesso em: 14 jul 2023.

BEAR, Charles Austin; BEARD, Mary Ritter. **The Rise of American Civilization.** Macminlan, 1930.

BORDIEU, Pierre. **Sobre o Estado.** Cursos no Collège de France (1989-92). Trad. Rosa Freire D’Aguiar. 1a ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

BRASIL. **Lei n 317, de outubro de 1843.** Fixa a Despeza e orçando a Receita para os exercicios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim317.htm. Acesso em: 28 maio 2023.

BRASIL. **Lei n 3625, de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1923. Rio de Janeiro, RJ. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 30 maio 2023

BROWNLEE, W. Elliot. **Federal Taxation in America – a history.** New York: Cambridge University Press, 2016.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015.

DIAMOND, Peter; SAEZ, Emmanuel. **The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations.** Journal of Economic Perspectives—Volume 25, Number 4—Fall 2011—Pages 165–190. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.25.4.165>. Acesso em 10 out. 2023.

CASTRO, A. O. V. de. **História Tributária do Brasil.** Brasília: ESAF, 1989.

CASTRO, Fabio Avila; BUGARIN, Mauricio Soares. A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, n. 47, p. 259-293, 2011. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ee/article/view/87892/129362> . Acesso em 28 abr. 2023

FURTADO, Celso. **Formação Econômica do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária**. São Paulo: Almedina, 2020.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Novas tendências para uma boa reforma da tributação de renda**. In: PIRES, Manoel (organizador). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data**. *Brazilian Journal of Political Economy*, vol . 37, no 2 (147), pp . 267-286, April-June/2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-31572017v37n02a01>. Acesso em 10 out 2023.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e Desigualdade no Brasil: uma análise a partir das declarações de imposto de renda**. In: MATTOS, Fernando Augusto Mansor de; HALLAK NETO, Joao; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Desigualdades: visões do Brasil e do Mundo**. São Paulo: Hucitec, 2022.

GOTO, Fábio, PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise In: PIRES, Manoel Carlos (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

LEVINAS, Emmanuel. **Totalité et Infini: Essai sur l'extériorité**. Paris: Livre de Poche, 1990.

MAHLMEISTER, Rodrigo, ARRETCHE, Marta, LAZZARI, Eduardo. **O que pensa o eleitorado brasileiro sobre a distribuição da renda?** São Paulo, SP: Centro de Estudos da Metrópole, 2023. Disponível em: https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/nt19.pdf . Acesso em: 7 maio 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

METZGER, Charles R. **Brief History of Income Taxation**. *American Bar Association Journal*, vol. 13, no. 11, 1927, pp. 662–67. *JSTOR*. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/25707292> . Acesso em: 2 jul 2023.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership**. New York: Oxford University Press, 2004.

NAPOLEONI, Claudio. **Smith, Ricardo e Marx: considerações sobre a história do pensamento econômico**. 4 ed. Rio de Janeiro: Graal, 1985.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque na pessoa física (1922 – 2013)**. Brasília/DF: Secretaria da Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2023.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2011.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. 2003. **Income Inequality in the United States, 1913–1998**. Quarterly Journal of Economics: 2003, 118(1): 1–39. Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/pikettyqje.pdf>. Acesso em: 27 out 2023.

PIRES, Manoel Carlos (org.). **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro, RJ: FGV IBRE, 2022.

PISTOR, Katharina. **The Code of Capital: how the law creates wealth and inequality**. New Jersey: Princeton University Press, 2019.

PRADO JUNIOR, Caio. **História Econômica do Brasil**. São Paulo: Brasiliense, 2008.

SAES, Flávio Azevedo Marques de.; SAES, Alexandre Macchione. **História Econômica Geral**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The Triumph of Injustice: how the rich dodge taxes and how to make them pay**. New York: W.W Norton Company, 2019.

SCHWARCZ, Lilian Moritz; STARLING, Heloisa Murgel. **Brasil: uma biografia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2015.

SELIGMAN, Edwin R. A.. **The Income Tax**. Oxford University Press: Political Science Quarterly, Vol. 9, No. 4 (Dec., 1894), pp. 610-648. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2139851>. Acesso em 25 set. 2023.

SHOURI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Benedicto (coord.). **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 1966.

SOOS, Pirooska E.. **The Origins of Taxation at Source in England**. Amsterdam: IBFD Publications, 1997.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Tese (Doutorado em Sociologia), Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimarõesFerreiraSouza.pdf. Acesso em: 16 abr. 2023.

STIGLITZ, Joseph E.. **O Preço da Desigualdade**. Trad. Dinis Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

SUSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: W W Norton & Company, 1999.

VERSIANI, Flávio Rabelo. **A Década de 20 na Industrialização Brasileira**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987.

WEISMAN, Steven R.. **The Great Tax Wars**. New York: Simon & Schuster Paperbacks, 2002.

WHITNEY, Edward B.. **The Income Tax and the Constitution**. Harvard Law Review, Feb., 1907, Vol. 20, No. 4 (Feb., 1907), pp. 280-296 Published by: The Harvard Law Review Association. Stable URL: <https://www.jstor.org/stable/1322450>. Acesso em 10 ago. 2023.