

**JUSTIÇA FISCAL: ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL****TAX JUSTICE: AN ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE AND THE BRAZILIAN INCOME TAX STRUCTURE****JUSTICIA FISCAL: ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN BRASIL**Elizeu da Silva Ramos¹, Maryny Dyellen Barbosa Alves², José Irivaldo Alves de Oliveira Silva³

e757810

<https://doi.org/10.47820/recima21.v7i5.7810>

PUBLICADO: 05/2026

RESUMO

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela complexidade e alta carga tributária, sendo recorrentes as discussões sobre a justiça tributária no país. O estudo analisa a relação entre o Princípio da Capacidade Contributiva e a estrutura do Imposto de Renda no Brasil, como instrumentos para a promoção da justiça fiscal. Para isso, analisa-se a evolução histórica do princípio até sua positivação no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, e sua relevância como diretriz essencial a ser observada pelo legislador e a administração tributária. Examina-se a estrutura do Imposto de Renda, destacando o regime de progressividade e demais obstáculos que impedem a concretização do princípio, como a defasagem da tabela e alto índice de benefícios fiscais. A pesquisa evidencia que esses e outros fatores comprometem o potencial redistributivo do imposto e reforçam a regressividade do sistema tributário nacional, apesar de haver uma vasta previsão de dispositivos legais contra a regressividade. Observa-se ainda que, para a efetivação da justiça fiscal no Brasil, é necessário haver atualização periódica da tabela do IR, conforme o índice real de inflação, revisão dos benefícios fiscais seletivos, fortalecimento dos mecanismos de transparência e combate à evasão e à elisão fiscal abusiva. O estudo busca demonstrar como a efetiva aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva e a reestruturação do Imposto sobre a Renda podem contribuir para a construção de um Sistema Tributário mais justo, resultando na redução das desigualdades socioeconômicas do Brasil e alcançando o ideal de justiça tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Justiça Fiscal. Capacidade Contributiva. Imposto de Renda.**ABSTRACT**

The Brazilian tax system is characterized by complexity and a high tax burden, with recurrent discussions regarding tax justice in the country. This study analyzes the relationship between the Ability-to-Pay Principle and the Brazilian Income Tax Structure as instruments for promoting fiscal justice. To this end, it examines the historical evolution of the principle until its codification in Art. 145, §1, of the Federal Constitution of 1988, and its relevance as an essential guideline to be observed by the legislator and the tax administration. The Brazilian Income Tax Structure is examined, highlighting the progressive tax rate structure and other obstacles that prevent the realization of the principle, such as the historical lag in the income tax brackets and the high rate of tax benefits. The research highlights that these and other factors compromise the redistributive potential of the tax and reinforce the regressivity of the national tax system, despite the extensive

¹ Graduando em Direito pela UNEAL. Licenciado em Matemática pela UFAL. Pós-graduado em Matemática, suas tecnologias e o Mundo do Trabalho pela Universidade Federal do Piauí – UFPI.

² Professora de Direito da UNEAL. Doutoranda em Ciências Jurídicas pela UFPB. Mestre pela UNEAL. Pós-graduada em Contabilidade e Planejamento Tributário pela UNEAL, em Direito Tributário pelo IBET.

³ Professor da UFCG. Pós-doutor em Direito pela UFSC. Pós-doutor em Gestão de Águas pela Universidad de Alicante, Espanha. Pós-Doutor em Desenvolvimento Regional pela UEPB.



provision of legal measures against regressivity. It is further observed that, for the achievement of fiscal justice in Brazil, it is necessary to periodically update the income tax table according to the real inflation rate, review selective tax benefits, and strengthen transparency mechanisms and the fight against tax evasion and abusive tax avoidance. The study seeks to demonstrate how the effective application of the Ability-to-Pay Principle and the restructuring of Income Tax can contribute to the construction of a fairer Tax System, resulting in the reduction of socioeconomic inequalities in Brazil and achieving the ideal of tax justice.

KEYWORDS: *Fiscal Justice. Ability-to-Pay. Income Tax.*

RESUMEN

El sistema tributario brasileño se caracteriza por su complejidad y alta carga tributaria, siendo recurrentes las discusiones sobre la justicia tributaria en el país. El estudio analiza la relación entre el Principio de Capacidad Contributiva y la estructura del Impuesto sobre la Renta en Brasil, como instrumentos para la promoción de la justicia fiscal. Para ello, se analiza la evolución histórica del principio hasta su positivación en el art. 145, §1º, de la Constitución Federal de 1988, y su relevancia como directriz esencial a ser observada por el legislador y la administración tributaria. Se examina la estructura del Impuesto sobre la Renta, destacando el régimen de progresividad y demás obstáculos que impiden la concreción del principio, como el desfase de las tablas y el alto índice de beneficios fiscales. La investigación evidencia que estos y otros factores comprometen el potencial redistributivo del impuesto y refuerzan la regresividad del sistema tributario nacional, a pesar de existir una vasta previsión de dispositivos legales contra la regresividad. Se observa además que, para la efectiva realización de la justicia fiscal en Brasil, es necesario que haya una actualización periódica de la tabla del IR, conforme al índice real de inflación, la revisión de los beneficios fiscales selectivos, y el fortalecimiento de los mecanismos de transparencia y combate a la evasión y elusión fiscal abusiva. El estudio busca demostrar cómo la aplicación efectiva del Principio de Capacidad Contributiva y la reestructuración del Impuesto sobre la Renta pueden contribuir a la construcción de un Sistema Tributario más justo, resultando en la reducción de las desigualdades socioeconómicas de Brasil y alcanzando el ideal de justicia tributaria.

PALABRAS CLAVE: *Justicia Fiscal. Capacidad Contributiva. Impuesto sobre la Renta.*

INTRODUÇÃO

A tributação exerce papel fundamental desde o nascimento das primeiras sociedades, pois, como pilar de sustentação do Estado, é um dos mecanismos mais importantes para a promoção da justiça social. Após suas mutações no tempo, acompanhando o desenvolvimento das sociedades, tornou-se necessária a observância de preceitos que tornassem o sistema tributário mais justo.

O Princípio da Capacidade Contributiva assume papel central quando determina que os tributos devem ser graduados conforme a real capacidade econômica de cada indivíduo, tendo como finalidade alcançar a equidade e a isonomia no sistema tributário. Assim, esse dispositivo estabelece diretrizes que devem ser obedecidas tanto pelo legislador como pela



administração tributária, sendo ponto de equilíbrio entre a arrecadação e a justiça distributiva, e tendo sua base normativa no §1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

Torna-se necessário examinar a relação existente entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Imposto de Renda no Brasil, já que a natureza desse tributo e sua incidência sobre a manifestação de riqueza do contribuinte faz com que esse imposto seja o instrumento com maior aptidão para aferição da capacidade econômica do indivíduo, viabilizando-se a Justiça Fiscal quando essa capacidade é respeitada.

Sob essa ótica, é de fundamental importância compreender o conceito de Justiça Fiscal, pois apresenta elevado grau de abstração assim como o conceito de Justiça para o Direito. No entanto, ao limitar esse conceito ao sentido de Justiça Tributária, pode-se entender esse instituto como uma avaliação da distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes, enfatizando o impacto de sua incidência sobre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (Sanches, 2010, p. 13). Logo, torna-se indispensável o respeito ao ordenamento jurídico como o comando legal da observância ao Princípio da Capacidade Contributiva no intuito de se aproximar de uma tributação justa.

No entanto, o sistema tributário brasileiro enfrenta desafios significativos, como a preservação da elevada concentração de tributação sobre o consumo, as distorções causadas pelo desproporcional número de benefícios fiscais seletivos e deduções, além da defasagem da tabela progressiva do imposto de renda, culminando nos fenômenos da regressividade oculta e do arrasto fiscal, lesando os indivíduos que passam por escassez de recursos financeiros para sua subsistência.

Mostra-se relevante o estudo sobre a relação entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Imposto de Renda na busca pela Justiça Fiscal, tornando-se necessário compreender de que forma as normas constitucionais e dispositivos legais se modelam a essa finalidade na prática, levando em consideração a realidade brasileira que é marcada por elevados índices de desigualdades socioeconômicas.

METODOLOGIA

Trata-se de pesquisa teórico-bibliográfica de natureza qualitativa, fundamentada na análise crítica de doutrina especializada e no exame da evolução do Princípio da Capacidade Contributiva no constitucionalismo brasileiro. A revisão bibliográfica prioriza a literatura clássica e contemporânea do Direito Tributário, articulando os fundamentos teóricos da justiça fiscal com os desafios práticos trazidos pela estrutura do Imposto de Renda.



Complementarmente, adota-se uma análise jurídico-dogmática da norma constitucional (art. 145, §1º, da CF/88) e do regime de progressividade do Imposto de Renda, visando avaliar a efetividade das categorias tributárias diante da realidade econômica nacional. O enfoque reside em identificar obstáculos concretos à concretização do princípio — como a defasagem da tabela progressiva e a proliferação de benefícios fiscais seletivos —, buscando reconstruir a função redistributiva do imposto para além do formalismo legalista.

A pesquisa incorpora, ainda, o procedimento de análise documental e institucional, utilizando-se de dados secundários provenientes de relatórios da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estudos técnicos da OCDE e levantamentos estatísticos sobre renúncias fiscais. A articulação entre a dogmática jurídica e esses dados contemporâneos permite uma abordagem empírico-normativa, na qual a exegese da lei é testada frente à realidade fiscal. Assim, o tratamento dos dados ocorre de forma analítico-descritiva, cruzando a legislação vigente e os precedentes jurisprudenciais com os indicadores socioeconômicos para fundamentar as críticas às distorções do sistema tributário atual.

1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA FUNDAMENTAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

O surgimento do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil foi influenciado por diversos recortes históricos da organização das sociedades mundiais, remontando à construção de um ideal de tributação justa por parte do Estado. Apesar de não haver menções diretas ao princípio, há indícios de que, desde a Grécia antiga já se buscava construir um ideal de justiça distributiva, assim esse conceito foi sendo lapidado e aprimorado ao longo do tempo até chegar à roupagem em que se encontra na atualidade.

1.1. Evolução do princípio no contexto jurídico brasileiro

A ideia em torno do Princípio da Capacidade Contributiva passou a ter maior expressividade com a propagação dos ideais da escola econômica clássica no período iluminista, conceito que se difundiu com a publicação da obra “A Riqueza das Nações” de Adam Smith no ano de 1776. Assim, obteve relevância por sua teoria do benefício, a qual defendia a cobrança de tributos de acordo com os benefícios que cada indivíduo recebia individualmente por parte do Estado, um modelo de tributação proporcional que defendia a observância à capacidade econômica dos indivíduos (Torres, 2014, p. 13), ou seja, exigia que a tributação ocorresse de acordo com os rendimentos que cada um auferisse.



Outro documento que muito influenciou a edição de Constituições pelo mundo nasceu com a Revolução Francesa, que na defesa pelos direitos individuais e coletivos dos homens, sucedeu a edição da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789, na qual se fez menção expressa ao Princípio da Capacidade Contributiva em seu artigo 13, o qual disciplinava que “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” (França, 1789, Art. 13).

Sob a influência de Constituições estrangeiras, a primeira aparição do princípio em norma legal brasileira se deu com o advento da Constituição Imperial de 1824, sendo implementado nesse normativo a ideia de uma tributação que cumprisse o comando de observância da capacidade econômica de cada indivíduo, como expresso no texto constitucional em seu art. 179, inciso XV, no qual:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

[...]

XV - Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

(Brasil, 1824)

Depreende-se do texto que ninguém poderá se eximir de contribuir para o custeio das despesas do Estado, apesar de sua condição econômica. Não obstante a expressiva relevância do instituto da capacidade contributiva nesse recorte histórico, as Constituições Brasileiras de 1891, 1934 e 1937 não fizeram qualquer menção ao respectivo princípio tributário, vindo a ressurgir somente na constituição de 1946.

Dessa vez, o princípio restou expressamente consagrado no artigo 202 dessa carta constitucional, conforme se pode observar na literalidade do texto normativo do qual se extrai que “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1946).

Apesar da relevância do tema e da necessidade de se ter uma tributação mais justa, foi elaborada no ano de 1965 a emenda nº 18 com o intuito de revogar o art. 202 e após a entrada em vigor desse instituto, não houve qualquer previsão na Constituição Brasileira de 1967, vindo a ressurgir somente com a edição da Constituição cidadã de 1988. Em decorrência de ter sido elaborada para garantir direitos fundamentais, o princípio passou a ter maior expressividade e relevância no cenário tributário brasileiro como instrumento de equilíbrio para a justiça fiscal.



1.2. Definição do princípio da capacidade contributiva à luz da Constituição Federal de 1988

O retorno do Princípio da Capacidade Contributiva como norma constitucional, alinha-se à reestruturação do Estado brasileiro como sendo democrático de direito a partir da Constituição Federal de 1988, relevante marco na história do país. Por conseguinte, o princípio assumiu novamente um importante papel como preceito que deve ser respeitado na estruturação do Sistema Tributário Nacional.

O princípio restou expressamente disposto no texto constitucional, estando previsto no § 1º do artigo 145 da CF/1988, como se pode observar no excerto:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Com base nesse trecho normativo constitucional, pode-se extrair a definição do Princípio da Capacidade Contributiva, princípio que norteia a atuação do legislador na criação de tributos e a conduta dos responsáveis pela fiscalização e cobrança dos impostos, direcionando a atuação estatal à observância das peculiaridades da condição econômica de cada indivíduo.

A importância deste preceito para o Sistema Tributário Brasileiro é destacada pelo Professor Leandro Paulsen (2022), quando disciplina que:

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias. (Paulsen, 2022, p. 124)

Ainda, a partir dos conceitos expressos no §1º do art. 145 da Constituição brasileira, surgiram discussões acerca da expressão “sempre que possível” e da referência expressa aos impostos, o que transmitiu uma ideia de associação exclusiva do princípio a essa espécie tributária e apartada das demais, ou seja, das taxas, das contribuições de melhoria, dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais.



Logo, tem sido firmado entendimento tanto doutrinário como do Supremo Tribunal Federal de que esse princípio pode ser aplicado a outras espécies tributárias, como se pode observar nos exemplos apresentados pelo Professor Eduardo Sabbag (2018):

[...] não há dúvida que se pode atrelar o comando a outros tributos, como contribuições para a seguridade social (vide art. 195, § 9.º, da CF, à luz da EC 47/2005) ou taxas (vide art. 5.º, LXXIV e LXXVII). Nesse sentido, o STF (AgRgRE 176.382-5/CE-2000) já se posicionou entendendo ser aplicável o princípio à taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Lei 7.940/1989), considerada constitucional, consoante a Súmula 665 (ver, ademais, no STF: RE 216.259-AgR-2000 (Taxa de Fiscalização da CVM) e RE 232.393/2002) (Sabbag, 2018, p. 218)

Já ao tratar da expressão “sempre que possível (...)” expressa na primeira parte do §1º do Art. 145 da CF/1988, pode-se compreender que essa expressão não confere discricionariedade à aplicação do princípio, mas que deve sempre ser observado pelo legislador, restando apartada essa prescrição somente nos casos em que a estrutura do imposto não permita que se utilize os meios de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva para se alcançar a Justiça Fiscal.

O Professor Roque Antônio Carrazza (2013) ao fazer uma análise jurídica da expressão “sempre que possível (...)” defende que:

A nosso ver, ele não está fazendo - como já querem alguns - uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva (...). (Carrazza, 2013, p. 120)

A capacidade contributiva do indivíduo, refere-se a sua capacidade em suportar o ônus financeiro de uma obrigação tributária quando houver de sua parte uma manifestação de riqueza. Para a Professora Regina Helena Costa (2014), manifestam-se dois tipos de Capacidade Contributiva, a capacidade absoluta ou objetiva e a capacidade relativa ou subjetiva.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva ocorre quando se está diante de um fato eleito pelo legislador como sendo manifestação de riqueza do indivíduo, restando passível à



tributação. Já ao se falar de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, leva-se em consideração o sujeito em si, o legislador define quem é o indivíduo que está sujeito à tributação por meio de impostos, expressando a capacidade dele em contribuir na medida de suas possibilidades econômicas (Costa, 2014, p. 102).

Do princípio da capacidade contributiva derivam o que alguns doutrinadores descrevem como subprincípios, que o exteriorizam e buscam dar efetividade a sua finalidade. O Professor Eduardo Sabbag (2018) elenca como os principais meios de exteriorização do princípio da capacidade contributiva, a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

A progressividade externaliza o princípio quando por meio desse sistema são aplicadas alíquotas diferenciadas do imposto em conformidade com o critério quantitativo relacionado ao contribuinte, derivando desse a progressividade fiscal e extrafiscal, sendo o primeiro aplicável à relação de quanto mais há manifestação de riqueza mais se paga o imposto. Já a extrafiscalidade busca estabelecer parâmetros para regular condutas dos contribuintes, seja para incentivar ou desestimular alguma conduta (Sabbag, 2018, p. 128).

Por sua vez, a proporcionalidade utiliza como meio para externalizar o princípio da capacidade contributiva o estabelecimento de alíquotas fixas na incidência dos impostos, apesar das bases serem variáveis, a alíquota incidente será a mesma sejam elas quais forem. Já a seletividade, utiliza-se da técnica de alíquotas variáveis de acordo com a essencialidade do bem, ou seja, quanto menor for o grau de essencialidade do bem, maior será a alíquota do imposto incidente sobre ele (Sabbag, 2018, p. 129).

Logo, evidencia-se que apesar de não se ter alcançado ainda a forma ideal de tributação no Brasil, as implicações que derivam do texto constitucional ao clarificar o princípio da capacidade contributiva permitem uma aproximação ao ideal de justiça fiscal no país, isso se deve à importância dada a esse instrumento no texto constitucional e por causa das ferramentas que o externalizam, embora existam outros institutos que o impedem de ser efetivo.

2. IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL: ESTRUTURAÇÃO DO IMPOSTO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

No Brasil, já se falava em uma tributação sobre a manifestação de riqueza do indivíduo antes mesmo da instituição do Imposto de Renda de forma expressa na lei, quando foi instituído pela Lei nº 4.625 de 1922, que apresentou um modelo embrionário de tributação sobre a renda, sendo criado o Imposto Geral sobre a Renda disposto no artigo 31 dessa lei e que passou a ser cobrado efetivamente no ano de 1924 (Brasil, 1922).



Observa-se tal contexto quando analisada a Lei nº 317 de 1843, ainda no reinado de Dom Pedro II, em que a referida lei determinava que os indivíduos que obtivessem rendimentos provenientes dos cofres públicos, deveriam contribuir extraordinariamente para o governo, restando configurado implicitamente um imposto sobre a renda dessa determinada classe trabalhadora, como se pode observar na literalidade do texto normativo.

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. (Brasil, 1843)

A partir do disposto nesse dispositivo legal, contempla-se uma ideia de progressividade já existente à época da criação do Imposto de Renda, quando sua incidência se manifestava de forma percentualmente proporcional ao valor percebido por cada pessoa. Assim, após várias tentativas de implementação desse tributo no Brasil, somente no ano de 1922 o legislador trouxe expressamente disposto na legislação orçamentária a previsão de um imposto direto sobre os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas (Nóbrega, 2014, p. 31).

O art. 31 da Lei nº 4.625 de dezembro de 1922 instituiu o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, dispondo também sobre algumas peculiaridades do referido tributo, conforme se pode contemplar no excerto a seguir:

Art. 31. Fica instituido o imposto geral sobre a renda, que será, devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido 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 anual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.
- III. Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:
 - a) imposto e taxas;
 - b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;
 - c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
 - d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir e assegurar a renda. (Brasil, 1922)

Após a positivação do tributo na legislação brasileira e com o decorrer do tempo, surgiu a necessidade dessa espécie tributária passar por modificações e assim se fez até chegar aos moldes em que se apresenta na atualidade, acompanhando as mudanças no contexto político e econômico do país. O legislador originário positivou o Imposto sobre a Renda na Constituição Federal de 1988, delegando à União a competência para sua instituição, como se constata no inciso III do art. 153 da Carta Magna.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]
(Brasil, 1988)

Logo, adentrando aos pormenores do referido texto constitucional, contempla-se no inciso em destaque os institutos sobre os quais haverá a incidência do tributo, resultando na cobrança sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. Desse extrato constitucional, surge a necessidade de se atentar aos conceitos de renda e de proventos, impondo-se limitações constitucionais acerca do objeto da tributação.

Entende-se renda como o aumento efetivo do patrimônio, ou seja, uma nova riqueza que se une àquela que já estava estabelecida, derivando esse acréscimo do produto do capital, do trabalho ou da combinação entre esses. Assim, para se chegar ao montante de riqueza que se acumulou, torna-se necessário subtrair os gastos utilizados para adquiri-la, não se confundindo com o patrimônio do qual foi gerada (Costa, 2014, p. 409).



Os proventos, por sua vez, são os acréscimos derivados de uma atividade que já cessou, como no caso de aposentadorias ou pensões, diferenciando do que configura a renda, como se constata ao observar a descrição dada pela professora Regina Helena Costa (2014):

[...] o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um plus, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.

Proventos, por seu turno, é a denominação dada aos rendimentos recebidos em função da inatividade. (Costa, 2014, p. 407)

Para o professor Hugo de Brito Machado (2010, p. 332), pode haver controvérsias em relação ao conceito de renda, pois era comumente delimitado por economistas e financistas, mas ao fazer uma análise conceitual tomando como base o Código Tributário Nacional e a Constituição de 1988, concluiu que não pairam dúvidas sobre esse conceito ao se tratar da tributação sobre a renda e provento, como se pode observar em sua obra:

[...] Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. [...] É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos. [...] Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape á tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. E se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (Machado, 2010, p. 332-333)

Ademais, há na legislação brasileira outros instrumentos normativos que regulamentam o Imposto de Renda, como o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) no qual ficam



estabelecidas normas gerais para o tributo nos artigos 43 a 45. Ainda, é desse dispositivo que se pode extrair os conceitos de renda e proventos, como apresentados anteriormente e se pode constatar na literalidade da norma.

Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do impôsto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do impôsto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo impôsto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (Brasil, 1966)

Desses dispositivos do Código Tributário Nacional derivam algumas características que dão forma ao Imposto de Renda, como se vê no *caput* do art. 43 que contempla a definição do fato gerador desse imposto, assim definido como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Outrossim, estão presentes também a definição da base de cálculo no art. 44 e do sujeito passivo no art. 45, fazendo-se necessário recordar que o sujeito passivo pode ser tanto a pessoa física como a pessoa jurídica, sendo regidas por instrumentos normativos próprios de regulamentação que diferenciam suas peculiaridades.

Realizada a análise dos artigos supracitados do Código Tributário Nacional, pode-se extrair alguns aspectos que configuram o imposto, como o aspecto quantitativo presente no art. 44 que remete à base de cálculo, o aspecto pessoal no art. 45 que trata da sujeição passiva, o aspecto temporal que é o lapso temporal do qual se calcula a base do imposto e por fim o aspecto espacial no qual se considera o território nacional, sendo possível a tributação de renda obtida no exterior (Costa, 2014, p. 411).



Além dos dispositivos legais já mencionados, tem-se ainda o Decreto nº 9.580 de 2018, que revogou o Decreto nº 3.000 de 1999, ficando a cargo desse a regulamentação da fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda. Vale ressaltar que existem também outros instrumentos normativos que tratam especificamente do Imposto de Renda sobre a pessoa física, bem como outros que tomam conta das especificidades da aplicação do tributo sobre a pessoa jurídica, restando diferentes suas peculiaridades.

Ainda, deve-se também atentar ao preceito que se encontra determinado pelo art. 153, §2º da CF/1988, o qual disciplina que, na aplicação do Imposto de Renda, deverão ser observados os critérios de progressividade, generalidade e universalidade. Destaca-se a progressividade que obedece ao disposto no §1º do art. 145 da CF/1988, o qual determina a observância ao Princípio da Capacidade Contributiva na instituição de impostos. Destarte, evidencia-se a proposição desse princípio quando observadas as alíquotas progressivas do Imposto de Renda no Brasil.

2.1. O regime de progressividade do imposto de renda como manifestação do princípio da capacidade contributiva: limitações e desafios para a sua concretização

É notório que o Princípio da Capacidade Contributiva impõe ao Estado a obrigação de tributar o contribuinte de maneira justa, respeitando-se as diferenças de riqueza e renda de cada indivíduo, disposição positivada no §1º do art. 145 da CF/1988. Logo, torna-se necessário investigar os institutos aplicados aos impostos a fim de obedecerem a tal regra, dando-se ênfase estritamente ao Imposto sobre a Renda, objeto do estudo.

A progressividade é a maior expressão do Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Brasileiro, apresentando-se como uma técnica de incidência que consiste na criação de alíquotas variadas que aumentam de acordo com a majoração da base de cálculo do imposto, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota.

Essa sistemática difere da aplicada em países que adotam a *Flat Tax* (Taxa Fixa), esse é um modelo de tributação simplificado em que há somente uma única alíquota incidente sobre o imposto. Esse sistema foi adotado pelo Paraguai, nesse país optou-se por um sistema tributário linear, aplicando-se uma alíquota fixa de 10% incidente sobre o Imposto de Renda (Castro, 2014).

Ao se permitir a sistemática da progressividade do Imposto sobre a Renda no inciso I, §2º do artigo 153 da Carta Magna brasileira, resta reconhecido de forma expressa a legitimidade desse instrumento como meio para realização da justiça fiscal. Destarte, a progressividade



presente na tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é vista como o instrumento que apresenta uma melhor aproximação ao comando constitucional.

Na atualidade, as alíquotas do referido imposto no Brasil se apresentam em cinco faixas de rendimento com previsão na Lei nº 15.191/2025, que alterou os valores da tabela progressiva mensal e fixou os percentuais e valores a seguir:

Tabela 1. Valores da alíquota do IRPF para o ano de 2026

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 2.428,80	0	0
De 2.428,81 até 2.826,65	7,5	182,16
De 2.826,66 até 3.751,05	15	394,16
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	675,49
Acima de 4.664,68	27,5	908,73

Fonte: BRASIL. Lei nº 15.191 de 11 de agosto de 2025. (Brasil, 2025)

Pode-se observar uma graduação dos percentuais de incidência do imposto sobre os rendimentos auferidos por pessoa física, sob a ideia de que aqueles que auferem maior renda devem contribuir para o custeio das despesas públicas mais do que aqueles que têm menor renda. As faixas de incidência sobre a renda são divididas em cinco, a primeira representando o limite de renda auferido para que haja a isenção, já as demais faixas seguem crescentes até a última, na qual incide a maior alíquota a ser aplicada.

Embora haja essa graduação percentual e de forma aparente se satisfaça o comando de observância da capacidade contributiva do contribuinte, o Professor Luís Eduardo Schoueri (2019) teceu críticas ao modelo brasileiro ao analisar a aplicabilidade da progressividade junto a capacidade contributiva na cobrança de impostos, indo de encontro a visão da maioria dos doutrinadores do Direito Tributário. Em seu estudo constatou que a submissão à observância da capacidade contributiva acaba deturpando a progressividade (Schoueri, 2019).

Para Schoueri (2019), a periodização no cálculo do imposto, como no caso da base de cálculo do Imposto de Renda no Brasil que é calculada anualmente, acaba frustrando a observância da capacidade contributiva, vez que para ser satisfeita seria necessário analisar toda a vida financeira do contribuinte até o fim de sua vida, momento no qual se conseguiria aferir a real capacidade contributiva dele e o ideal para a cobrança do imposto. Assim,



apresentou um ensaio comparando indivíduos com diferentes profissões para embasar sua hipótese, constatando que:

[...] aceita a progressividade, evidencia-se o conflito com a capacidade contributiva. Possivelmente, por alguns anos o jogador de futebol terá uma renda altíssima e, num regime de tributação progressiva, estará sujeito a alíquotas elevadas. No entanto, aquela renda alta será tudo o que ele ganhará em sua vida. Ao ser pesadamente taxado, restará pouco para o período em que ele já não auferirá mais renda. Não se justifica, daí, que ele pague altas alíquotas, ou pelo menos, não se justifica que ele pague mais imposto que aquele funcionário público, que tem uma renda estável por toda a sua vida. Numa tributação progressiva, este funcionário público teria uma tributação muito mais baixa que a aplicada ao jogador de futebol, embora, em termos absolutos (vitalícios), suas rendas possam ser equivalentes. (Schoueri, 2019)

Observa-se que o autor levantou a hipótese de que a periodização faria com que se onerasse mais a riqueza de um jogador de futebol, que tem uma carreira em curto espaço de tempo comparado a de um magistrado, este sendo beneficiado por uma menor tributação sobre sua riqueza, pois teria um auferimento de renda menor durante sua carreira que é mais longa. Assim, observou que as riquezas poderiam ser equivalentes no fim de suas vidas, concluindo que a técnica da progressividade não seria efetiva junto à capacidade contributiva, devido a periodização no cálculo.

Outro questionamento contemporâneo, reside na defasagem histórica da tabela do IRPF que foi criada em 1996 e que não acompanha a inflação acumulada até os dias atuais, resultando em um fenômeno chamado de regressividade oculta, no qual contribuintes com menor capacidade contributiva acabam por ser indevidamente incluídos em faixas superiores de tributação, já os que detêm maior capacidade contributiva pagam uma alíquota menor que a efetiva caso houvesse atualizações com base na inflação real.

Em pesquisa realizada pelo Sindifisco Nacional (2025), foi verificado que a tabela do IRPF acumulou uma defasagem superior a 150% no período compreendido entre os anos de 1996 e 2024, enquanto os ajustes realizados foram pontuais e insuficientes para recompor o poder aquisitivo dos contribuintes. Em decorrência desse fato, parte significativa das classes média e pobre acabou arcando com alíquotas mais elevadas, distorcendo o caráter redistributivo do tributo (Brasil, 2025).

Outro ponto crítico da estrutura do IR brasileiro está situado no desequilíbrio do tratamento dado às pessoas físicas e jurídicas, especialmente no que tange à distribuição de lucros e dividendos, pois desde a promulgação da Lei nº 9.249/1995, os dividendos distribuídos



estão isentos de tributação na pessoa física, permitindo a mitigação da carga fiscal total de altos rendimentos em determinadas estruturas empresariais.

As múltiplas deduções e isenções seletivas são fatores que distorcem o caráter de justiça distributiva dado ao Imposto de Renda, vez que somente as camadas mais altas da sociedade têm acesso aos serviços que estão descritos como despesas que podem ser utilizados como deduções na base de cálculo do imposto, estando estipulados no art. 8º da Lei 9.250/1995, quais sejam, os gastos com saúde e educação do contribuinte e de seus dependentes (Orair, 2022).

Assim sendo, planejamentos tributários agressivos podem ser realizados por detentores de grandes riquezas, aproveitando-se de brechas formalmente lícitas para reduzir a base de cálculo do imposto e assim mitigar os efeitos do Princípio da Capacidade Contributiva, podendo ser um fator de regressividade do sistema, pois favorece aos contribuintes de maior renda, que podem reorganizar sua remuneração para pagar menos impostos.

Resta evidenciado que, para se obter a eficácia da progressividade, torna-se necessário uma série de condições materiais e institucionais. A capacidade contributiva real só pode ser adequadamente mensurada se houver um sistema fiscal que permita ter informações sobre a totalidade dos rendimentos e identificar a verdadeira aptidão econômica do contribuinte.

Por conseguinte, se não houver uma base ampla de acompanhamento e de controle sobre as exceções de incidência do IR, a progressividade pode vir a se tornar meramente formal e inofensiva quando aplicada junto ao Princípio da Capacidade Contributiva. Essa dinâmica permite ao contribuinte que pode contribuir mais, acabe contribuindo menos do que proporcionalmente deveria (Machado Neto, 2019, p. 124).

3. A JUSTIÇA FISCAL E SEU PAPEL NUCLEAR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A concepção de Justiça Fiscal desempenha papel fundamental na organização do sistema tributário brasileiro, pois como pilar estruturante desse, articula os princípios constitucionais tributários mais importantes a fim de que esse sistema se alinhe aos ideais de dignidade humana. Destacam-se os princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia, exigindo-se que, na distribuição de encargos fiscais, sejam observados critérios racionais e éticos a fim de não onerar o contribuinte de forma desproporcional.

Como princípio implícito na Carta Magna Brasileira, a Justiça Fiscal, nas palavras do Professor Paulo Caliendo (2023), tem como núcleo essencial a exigência de que o tratamento dado aos contribuintes seja realizado de forma isonômica, assim estabelecendo uma correta



relação entre a esfera pública e os cidadãos. Esse pensamento corrobora o ideal de justiça fiscal que rege a tributação no Brasil, como vemos nas palavras do autor:

O princípio da justiça fiscal não é apenas um valor jurídico, ou seja, um “estado de coisas” a ser alcançado (justa distribuição de direitos e deveres), mas igualmente um mandamento a ser perseguido pelo sistema jurídico de modo prescritivo [...]. (Caliendo, 2023, p. 230).

Em busca desse ideal, o ordenamento constitucional passou por atualizações na seara tributária com a instituição da Emenda Constitucional nº 132/2023, que consagrou dispositivos que alteraram o sistema tributário nacional, agora apresentando uma vertente em torno da distribuição da carga tributária de forma que fosse mais justa, como pode ser observado pela inclusão dos §§ 3º e 4º no art. 145 da CF/1988.

Art. 145. [...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Brasil, 2023)

Apesar do advento desses dispositivos, fica evidente que a simples redação presente no §3º, que impôs a observância dos princípios elencados, não torna o sistema tributário nacional mais simples ou justo. Torna-se necessário a junção de outros institutos jurídicos para se alcançar a efetividade da justiça fiscal, como se pode constatar nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres (2014):

A justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, adquirindo graus de concretude pelos princípios e subprincípios, como vimos. É preciso, por conseguinte, surpreendê-la nos seus princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, o custo-benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade do grupo. (Torres, 2014, p. 111)

Embora haja a previsão no §4º do art. 145 da CF/1988 de que as alterações na legislação tributária deverão minimizar os efeitos regressivos, surgindo assim um regramento para se evitar a regressividade, existe certa controvérsia entre esse dispositivo e os demais apresentados na reforma tributária, já que não se modificou a centralização da tributação brasileira sobre o consumo.

Há a necessidade da utilização de outros instrumentos normativos que realizem uma espécie de compensação sobre as altas cargas tributárias que incidem em bens e serviços.



Embora existam institutos que minoram os efeitos regressivos do sistema tributário brasileiro, esses institutos ainda não têm a capacidade de os erradicar (Schoueri, 2019, p. 797).

Nesse contexto, a Constituição Federal brasileira cristaliza o ideal de justiça fiscal através de dispositivos como a isonomia tributária com previsão no art. 5º e no inciso II do art. 150, a observância da capacidade econômica para a graduação dos tributos, com previsão no §1º do art. 145, a vedação da tributação com efeito de confisco com previsão no inciso IV do art. 150, e a função social do tributo que apesar de não ter previsão expressa, exerce papel importante no caráter redistributivo da justiça fiscal.

Assim sendo, a justiça fiscal não se limita a um princípio formal, apenas como diretriz teórica, mas se situa como princípio estruturante do sistema tributário brasileiro e exerce papel nuclear, exigindo que a tributação seja estruturada com base na real capacidade contributiva de cada indivíduo, assegurando uma distribuição proporcional e racional da tributação, limitando-se abusos e respeitando as desigualdades, com a finalidade de alcançar uma tributação justa para as diversas camadas sociais.

3.1. Caminhos para a efetivação da justiça fiscal no Brasil

Com o surgimento da ideia de justiça fiscal no sistema tributário brasileiro, também surgiram diversos obstáculos que impedem a concretização desse princípio, o que sempre exigiu análises e discussões sobre os instrumentos para sua efetivação, pois a justiça fiscal, posta como ideal normativo, conduz o sistema tributário à uma adequada repartição da carga tributária sobre as diversas camadas da sociedade brasileira, atuando como instrumento de redução das desigualdades sociais.

Os princípios elencados na Constituição Federal de 1988 e que têm relação com a tributação, como o da capacidade contributiva, legalidade, isonomia e progressividade, que direcionam o sistema tributário a ser mais justo e promove a equidade social. No entanto, observa-se a preservação de um sistema regressivo em que a maior parte da arrecadação de tributos incide sobre o consumo, contrastando com a lógica da justiça fiscal e penalizando a camada mais pobre da sociedade.

Torna-se necessária a imposição do princípio da justiça fiscal em seu sentido material, já que se aplicado apenas formalmente acabará se tornando um instrumento propulsor das desigualdades sociais. Já em seu sentido material, tem o condão de minorar os efeitos de uma excessiva carga tributária a fim de se alcançar melhores condições de vida para os contribuintes de menor potencial econômico. Como se constata nos ensinamentos de Paulo Caliendo (2023):



Em seu sentido material, o princípio da justiça fiscal pretende buscar ativamente uma melhoria de condições entre os indivíduos, de tal modo que eles tenham realmente uma posição de equidade. Formalmente, o princípio poderia ser cumprido mantendo uma situação de desigualdade. (Caliendo, 2023, p. 230)

Outro instrumento que surgiu com a ideia de melhorar o sistema tributário brasileiro, simplificando a tributação, foi o texto da reforma tributária. No entanto, críticas são tecidas sobre o texto e sobre as propostas de emenda ao projeto, criadas para o regulamentar, sob a justificativa que os legisladores têm mantido institutos que preservam a regressividade desse sistema.

Para uma aproximação ao ideal de justiça fiscal no Brasil é imperioso que os legisladores ao editarem normas tributárias observem os princípios constitucionais tributários de forma rigorosa, principalmente aqueles que buscam a minoração dos efeitos regressivos da tributação no país. Outrossim, tornar o sistema tributário mais simplificado permite ao contribuinte acompanhar todo o processo tributário de forma que se tenha o cumprimento da função social do tributo.

Para a promoção da justiça fiscal, é necessário também a realização de mudanças com relação à predominância da tributação sobre o consumo e patrimônio, de modo a priorizar uma efetiva tributação sobre a renda, torna-se possível aferir com maior precisão a capacidade contributiva de cada indivíduo, já que a atual sistemática favorece os detentores de grande capital, conforme se observa em Caliendo (2023):

[...] tanto a tributação da propriedade como a tributação do consumo possuem dificuldades significativas em diferenciar os contribuintes e a sua renda e pecam pela regressividade da tributação. Assim, o imposto sobre a renda possui a virtude de melhor encontrar a capacidade contributiva, respeitar a neutralidade fiscal e financiar os direitos fundamentais. (Caliendo, 2023, p. 1089)

É notório que a alta carga tributária sobre bens de consumo e serviços acabam prejudicando o mínimo existencial necessário à garantia da dignidade humana. Assim, considerando a comparação internacional da carga tributária brasileira com a de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), fica evidenciado que o sistema tributário brasileiro tem priorizado um sistema mais regressivo, com maior peso sobre o consumo em detrimento da renda e da riqueza (Brasil, 2024).

Pode-se verificar tal afirmação a partir dos dados apresentados em estudo desenvolvido pela Receita Federal do Brasil (2024), no qual foi realizado a comparação da carga



tributária brasileira com as médias da OCDE e dos países que compõem essa organização, como se pode notar no fragmento do relatório apresentado.

O Brasil arrecada proporcionalmente menos sobre renda, lucros e ganhos de capital (8,7%) do que a média da OCDE (12,1%) e também mantém uma baixa tributação sobre propriedade (1,5%), em contraste com países como Reino Unido, Canadá e França. [...] a tributação sobre bens e serviços continua sendo a base mais explorada no Brasil, mesmo com a queda registrada em 2023. Com uma participação de 13,0% do PIB, essa categoria permanece superior à média da OCDE (10,5%) e reflete um modelo que tende a ser mais regressivo [...]. (Brasil, 2024, p. 11)

Observa-se que a utilização de novas estratégias é essencial à concretização da justiça fiscal no Brasil, como o adequado combate à evasão fiscal e à elisão abusiva, pois a sonegação de tributos e o uso de planejamentos tributários abusivos geram desequilíbrio concorrencial e amplificam o ônus sobre os contribuintes que cumprem com suas obrigações tributárias e não tem acesso a recursos para realizar planejamentos tributários.

Somado a isso, a realização de atualizações reais sobre a tabela do imposto de renda com base na real capacidade contributiva do indivíduo e em acordo com os índices reais de inflação combate o fenômeno do arrasto fiscal, no qual os contribuintes de uma faixa menor são arrastados para faixas maiores de incidência do imposto e concomitantemente sua capacidade de consumo é reduzida, esse fato viola o ideal de justiça fiscal.

Outrossim, pode-se minorar os efeitos regressivos do Imposto de Renda através da criação de instrumentos normativos que tragam revisões periódicas de deduções e incentivos fiscais, pois as deduções com saúde e educação favorecem os contribuintes de maior renda, já os incentivos fiscais têm alto custo aos cofres nacionais e em grande medida favorecem empresas de grande porte, custando mais aos cofres públicos que os pagamentos com o Programa Bolsa Família e os Benefícios de Prestação Continuada juntos (Konchinski, 2024).

Depreende-se, portanto, que a efetivação da Justiça Fiscal no Brasil exige um conjunto de medidas que permita uma reformulação da estrutura tributária no país, diminuindo a concentração da tributação sobre o consumo e patrimônio e passando a concentrar-se sobre a renda, devendo-se observar os critérios da capacidade contributiva e a progressividade real do Imposto de renda com correção monetária a fim de se alcançar o ideal de justiça fiscal.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realidade brasileira apresenta altos índices de desigualdade socioeconômica, na qual a maior fatia da riqueza está concentrada nas mãos de poucos indivíduos. Não obstante a previsão do Princípio da Capacidade Contributiva na legislação constitucional e em normas infraconstitucionais, ele ainda apresenta significativos desafios na adequação ao Imposto sobre a Renda. São barreiras estruturais e políticas que preservam a regressividade do imposto, embora haja previsão de instrumentos para combatê-la.

A progressividade, apontada como instrumento para a justiça fiscal, sofre limitações que decorrem da defasagem histórica da tabela de incidência do imposto, da possibilidade de realização de planejamentos tributários agressivos, da manutenção de isenções seletivas, do elevado número de benefícios fiscais e da concentração de maior carga tributária sobre o consumo, institutos que beneficiam os contribuintes de maior renda.

Ainda, a regressividade do sistema tributário brasileiro não decorre somente da preservação do modelo de tributação sobre o consumo, mas se deve também à ineficiência do modelo atual de tributação sobre a renda, que teoricamente deveria corrigir as distorções distributivas. Além do mais, a ausência da correção das faixas de incidência sobre a renda da pessoa física, acompanhando os índices reais de inflação, junto à isenção de lucros e dividendos acabam comprometendo o caráter redistributivo desse imposto, fragilizando o princípio constitucional.

Percebe-se ainda que as alterações realizadas pela reforma tributária, necessárias às mudanças no ineficiente modelo de tributação brasileiro, apesar de prever expressamente o Princípio da Justiça Fiscal através de emendas ao texto constitucional, não eliminam mecanismos que preservam a regressividade, como a isenção do IR sobre lucros e dividendos, a falta de atualização das alíquotas do IR e a priorização da arrecadação sobre o consumo.

Por conseguinte, para a efetivação da Justiça Tributária é necessário ampliar a base de incidência do imposto de renda, a correção periódica da tabela de incidência do IRPF, o combate a incentivos fiscais abusivos, o combate à evasão e elisão fiscal abusiva e a instituição de instrumentos que permitam a transparência fiscal.

Logo, a efetivação da justiça fiscal no Brasil através da relação entre o Imposto de Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva demanda não apenas alterações formais na legislação tributária, mas requer um conjunto de ações que realizem a reestruturação do sistema tributário e venham alinhar arrecadação e justiça social, a fim de minorar as desigualdades



socioeconômicas e assegurar a função social do tributo, alcançando um sistema tributário mais justo e em conformidade com ideais constitucionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição do Império do Brasil de 1824. Brasília, DF: Presidência da República, 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843. Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercicios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. Rio de Janeiro: Coleção das Leis do Império do Brasil, 1843. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim317.htm. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Brasília, DF: Presidência da República, 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 14 jul. 2025.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Brasília, DF: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 18 jul. 2025.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Brasília, DF: Presidência da República, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 18 jul. 2025.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Brasília, DF: Presidência da República, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172/compilado.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 4.625, 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: Presidência da República,



1922. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 23 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. Lei nº 15.191, de 11 de agosto de 2025. Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, a fim de modificar os valores da tabela progressiva mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); e revoga a Medida Provisória nº 1.294, de 11 de abril de 2025. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/lei/l15191.htm. Acesso em: 10 dez. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil – 2024: análise por tributo e bases de incidência. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria>. Acesso em: 10 dez. 2025.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 15 dez. 2025.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 16 dez. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 22 dez. 2025.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASTRO, Fábio Avila de. Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2014.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.



FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Paris: Assembleia Nacional Constituinte, 1789. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2025.

KONCHINSKI, Vinicius. Subsídios e benefícios fiscais custam ao Brasil mais que o dobro do que BPC e Bolsa Família. Brasil de Fato, Curitiba, 24 jul. 2024. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2024/07/24/subsidios-e-beneficios-fiscais-custam-ao-brasil-mais-que-o-dobro-do-que-bpc-e-bolsa-familia/>. Acesso em: 15 jun. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO NETO, Marcello Lavenère. Em busca de uma matriz tributária mais justa: mensurando a capacidade contributiva do brasileiro no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/36088>. Acesso em: 13 jun. 2025.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do imposto de renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013). Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.

ORAIR, Rodrigo Octávio. Distorções do Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil. São Paulo: Nexo Jornal, 2022. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2022/05/30/quais-os-problemas-e-distorcoes-do-imposto-de-renda-brasileiro>. Acesso em: 12 ago. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SABBAG, Eduardo. Código Tributário Nacional Comentado. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça fiscal. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

SINDIFISCO NACIONAL. Estudo do Sindifisco Nacional aponta defasagem de 154,49% na tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física. Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2025. Disponível em: https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2025/01/estudo_Defasagem_IR_1996_a_2024.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.