

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**EDUARDO HENRIQUE CRUZ**

**A DEFASAGEM NA CORREÇÃO DA TABELA  
PROGRESSIVA COMO AFRONTA A PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

São Paulo

2019

EDUARDO HENRIQUE CRUZ

Trabalho de Graduação  
Interdisciplinar apresentado como  
requisito para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

ORIENTADORA: PROFA. DRA. FÚLVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo

2019

EDUARDO HENRIQUE CRUZ

A DEFASAGEM NA CORREÇÃO DA TABELA  
PROGRESSIVA COMO AFRONTA A PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Trabalho de Graduação  
Interdisciplinar apresentado como  
requisito para obtenção do título de  
Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Orientadora: FÚLVIA HELENA DE GIOIA

---

Examinador: RICARDO CUNHA CHIMENTI

---

Examinador: DENIS SARAК

## AGRADECIMENTOS

Minha eterna gratidão à Adriana e Caio Cruz por todo o suporte durante minha trajetória e por serem meus maiores incentivadores.

Agradeço especialmente a Nayara Rossi por ter sido paciente e ter me motivado para a conclusão deste trabalho.

Por fim, e não menos importante, agradeço ao Guilherme Cruz por ter me possibilitado concluir meu trabalho de conclusão de curso.

*Ad majorem dei gloriam.*

**A DEFASAGEM DA TABELA PROGRESSIVA COMO  
AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS  
TRIBUTÁRIOS**

**Eduardo Henrique Cruz**

**Resumo:** O presente trabalho objetiva a verificação da afronta dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade a partir da inércia da União em promover a correção da tabela progressiva do imposto de renda das pessoas físicas com base nos índices de inflação. Será traçado o perfil constitucional do imposto de renda e proventos de qualquer natureza verificando também seus princípios específicos. Também será observada a definição de renda e proventos de qualquer natureza no Código Tributário Nacional. Será analisada a legislação infraconstitucional que versa sobre a tabela progressiva mensal de modo que se analisarão todos os reajustes ocorridos na tabela a partir de 1996 até o ano de 2018. Será calculada a tabela progressiva com base na inflação acumulada e será realizado o comparativo com a tabela progressiva vigente. A metodologia utilizada será a pesquisa bibliográfica, possibilitando o estudo dos conceitos e doutrinas necessárias para o alcance do objetivo do trabalho.

**Palavras chaves:** Imposto de Renda; Tabela Progressiva; Princípios Constitucionais Tributários.

**Abstract:** The present work aims to verify if the absence of correction by the inflation of the income tax basis violates the constitutional tax principles. It will be analysed the constitutional aspects of the income tax and it's specific principles. The concept of income tax

will be analysed by the aspects of the Tax Code. It will also be verified the corrections that the income tax basis have suffered since 1996 until 2018 by the ordinary laws. The corrected values of the income tax basis will be calculated and compared with the current ones.

**Keywords:** Income Tax; Income Tax Basis; Constitutional Tax Principles.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Aspectos constitucionais da tributação da renda. 2.1. A competência tributária para instituição do imposto de renda. 2.2. Princípios constitucionais tributários gerais. 2.3. Igualdade tributária e capacidade contributiva. 2.4. Princípios específicos do imposto de renda. 3. O imposto de renda no Código Tributário Nacional. 3.1. Regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda. 4. Contextualização da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física. 4.1. O modelo atual da tabela progressiva. 5. A não observância da inflação nas correções da tabela progressiva. 5.1. Valores das faixas de contribuição da tabela progressiva observando o resíduo inflacionário. 6. Conclusão. 7. Referências.

## **1 Introdução**

É comum observar nas mídias notícias frequentes quanto à correção dos valores das faixas da tabela progressiva. O assunto é de interesse dos contribuintes porque o cálculo do imposto de renda das pessoas físicas é feito com base na tabela progressiva mensal.

A última correção das faixas de contribuição da tabela ocorreu no ano de 2015, mas não foi suficiente para eliminar o resíduo de inflação que se acumula desde 1996. Com a tabela defasada, os contribuintes que tiverem seus rendimentos reajustados com base na inflação eventualmente migrarão para faixas mais elevadas de contribuição do que aquelas em que deveriam estar.

O reajuste das faixas de contribuição foi novamente trazido à tona em 12 de maio de 2019 quando o Presidente Jair Messias Bolsonaro prometeu a correção da tabela com base na inflação (BOLSONARO..., 2019, p. 1). Caso as faixas de contribuição sejam corrigidas de modo a observar a inflação acumulada os contribuintes perceberão uma redução em seu imposto de renda a pagar.

A redução do imposto de renda ocorreria em razão do reajuste com base na inflação elevar os valores das faixas de contribuição e das parcelas a deduzir do imposto de renda. Assim, muitos contribuintes migrariam para faixas inferiores contribuindo com alíquotas menores do imposto e ainda teriam um valor maior a reduzir da parcela de dedução do IR.

Porém, se há uma redução de imposto a pagar pelos contribuintes há também uma redução de arrecadação por parte do Estado. A perda de arrecadação configura na principal dificuldade para a correção da tabela, uma vez que não é de interesse do Estado abrir mão de arrecadação.

Em razão da relevância do tema, o presente artigo visa analisar o modelo vigente da tabela progressiva mensal do imposto de renda das pessoas físicas à luz dos princípios constitucionais tributários. Busca-se verificar se a ausência de correção com base na inflação configura afronta aos princípios em questão. Pretende-se com o desenvolvimento deste trabalho contribuir para a discussão e enriquecimento dos debates sobre a correção da tabela progressiva.

## **2 Aspectos constitucionais da tributação da renda**

A Constituição Federal encontra-se no topo da pirâmide jurídica concebida por Hans Kelsen, em que as normas jurídicas inferiores retiram o seu fundamento de validade das normas jurídicas superiores. Sendo a norma constitucional a que possui maior grau hierárquico ela dita o modo em que as demais normas deverão ser produzidas, modificadas ou extintas.

Em matéria tributária, encontram-se previstos constitucionalmente todos os princípios básicos e as normas nucleares tributárias que estruturam e organizam o Sistema Tributário Nacional. O Sistema Tributário é um conjunto de normas jurídicas que estrutura e organiza a atividade tributária no país com base na Constituição. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 99):

[...] é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.

Não são criados tributos pela Constituição Federal, esta impede a tributação arbitrária e impõe limites ao poder de tributar. Tais limites se encontram nas normas de competência tributária e nos princípios constitucionais tributários.

### **2.1 A competência tributária para a instituição do imposto de renda**

Competência tributária é aptidão jurídica que os entes políticos possuem para criar tributos através de leis, devendo descrevê-los quanto às suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos, sujeitos passivos, bases de cálculos e alíquotas. O provérbio de que “quem pode o

mais, pode o menos” é aplicável à competência tributária, significando que se há aptidão para a criação de tributos, desde que respeitados os limites legais, também há aptidão para aumentá-los, diminuí-los, isentá-los, parcelá-los, etc.

O exercício da competência tributária ocorre quando um ente federativo estabelece a norma instituidora de um tributo. Referida norma deve estar de acordo com o recorte constitucional da matéria tributável, não podendo o legislador ordinário federal ir além do que lhe é delimitado.

Pelos ensinamentos de Roque Antônio Carraza (2008, pág. 31) quando um ente federativo exercita sua competência tributária o tributo nasce no plano abstrato, sendo verificada sua existência no plano concreto quando da ocorrência do fato tributário previsto na norma instituidora.

A União de acordo com o texto constitucional tem competência para tributar através de imposto a renda e os proventos de qualquer natureza (BRASIL, 1988, art. 153, III). Apesar de não haver definição explícita na Constituição, sempre que as palavras “renda”<sup>1</sup> e “proventos”<sup>2</sup> são mencionadas no texto constitucional estas são feitas remetendo à ideia de acréscimo patrimonial.

Conforme será observado no tópico 3, o Código Tributário Nacional traz a definição do imposto de renda, seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

## 2.2 Princípios constitucionais tributários gerais

Os princípios jurídicos são normas dotadas de maior abrangência que fundamentam a estrutura do sistema jurídico orientando a aplicação das demais normas. Nas palavras de Carraza (2003, pág. 33) o princípio jurídico “é um enunciado lógico, implícito ou explícito que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito” e que, por conta disso, “vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Em matéria tributária, os princípios constitucionais tributários configuram garantias ao contribuinte e atuam como limites ao poder de tributar. A Constituição sujeita os tributos, de maneira geral, aos seguintes princípios tributários:

---

<sup>1</sup> A palavra “renda” é mencionada nos seguintes artigos da Constituição Federal: art. 7º, XII; art. 30, III; art. 43, §2º, IV; art. 48, I; art. 150, VI, alíneas “a” e “c”; art. 150, §§2º, 3º e 4º; art. 151, II; art. 153, III; art. 157, I; art. 158, I; art. 159, I e §1º, art. 201, IV e §12º. ADCT: art. 72, I, II, V e §5º; art. 79.

<sup>2</sup> A palavra “proventos” é mencionada nos seguintes artigos da Constituição Federal: art. 37, XI e §10º; art. 40, §§1º e I, II, III e alínea “b”, §2º, §3º, §7º, I, §11 e §18; art. 100, §1º-A; art.103-B, §4º, III; art. 130-A, §2º, III; art. 151, II; art. 153, III; art. 157, I; art. 158, I; art. 159, I e §1º; art. 201, §6º e art. 259. ADCT: art. 17; art. 20, art. 53, V e art. 72, I, II, V e §5º.



a) Princípio da Legalidade:

É necessário lei para que se exija ou aumente determinado tributo (BRASIL, 1988, art. 150, I). A norma instituidora do tributo é, em regra, a lei ordinária que é instituída pelo ente federativo dotado de competência tributária para tal.

b) Princípio da Anterioridade Tributária:

Impõe a existência de um “prazo de carência” entre a publicação da lei que instituiu ou aumentou tributo e a cobrança do mesmo, prazo este que respeita duas exigências temporais. Os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro (anterioridade anual) em que tenham sido instituídos ou majorados e, cumulativamente, antes de decorridos noventa dias (anterioridade nonagesimal) da data de publicação da lei que os instituiu ou majorou (BRASIL, 1988, art. 150, III, “b” e “c”).

c) Princípio da Igualdade/Isonomia Tributária:

É vedado o tratamento tributário desigual com relação a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes (BRASIL, 1988, art. 150, II).

d) Princípio da Irretroatividade Tributária:

Proíbe a cobrança de tributos com relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de lei nova que criou ou aumentou carga tributária (BRASIL, 1988, art. 150, III, “a”).

e) Princípio da Vedação ao Confisco:

É vedado aos entes federativos que se utilizem de tributos com efeito confiscatório (BRASIL, 1988, art. 150, IV). Por efeito confiscatório Ives Gandra da Silva Martins (1990, p.142) entende a tributação que subtrai do contribuinte sua capacidade de se sustentar e se desenvolver, de forma a impossibilitar o atendimento às suas necessidades essenciais.

f) Princípio da Capacidade Contributiva:

Os contribuintes devem ser tributados de acordo com sua aptidão para suportar a carga tributária (BRASIL, 1988, art. 145, §1º).

### 2.3 Igualdade tributária e capacidade contributiva

Verifica-se que enquanto direito e garantia fundamental a igualdade é tratada

genericamente de forma que “Todos são iguais perante a lei [...]” (BRASIL, 1988, art. 5º). Já a igualdade tributária é mais específica inibindo negativamente uma conduta dos entes tributantes em que “É vedado instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]” (BRASIL, 1988, art. 150, II).

Não podem os entes tributantes instituir o tratamento desigual como bem entendem, sendo necessária que uma razão justificada motive tal tratamento. Acerca do princípio da igualdade, em um caso relacionado à restrição de ingresso de um contribuinte no parcelamento de COFINS, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF, RE nº 640.9050, 2016) dispôs da seguinte forma:

[...] O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (CF/1988, arts. 5º e 150, II), não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer ação jurídica. Refere-se, também, à implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, com a imposição, por vezes, em prol da igualdade, de tratamento desigual em circunstâncias específicas. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator descrímen e a desequiparação que justifica os interesses protegidos na Constituição, ou seja, adequada correlação valorativa.

Conforme o observado, para que o tratamento desigual não fira ao princípio da isonomia é necessária uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a diferenciação que dele resulta. Para José Maurício Conti (1997, p. 26), a capacidade contributiva configura o fator de discriminação que justifica o tratamento desigual e é um desdobramento do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva disciplina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte [...]” (BRASIL, 1988, art. 145, §1º). Assim, ao condicionar a graduação tributária conforme a capacidade econômica do contribuinte o tratamento desigual é promovido em respeito à igualdade, sendo as diferentes capacidades econômicas o fator de discriminação para tal tratamento.

Para fins do presente artigo, será observada a definição de capacidade contributiva de acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 28), que após exaustivo estudo sobre o tema, dividiu a capacidade contributiva quanto ao seu caráter absoluto e o seu caráter relativo. O caráter absoluto da capacidade contributiva funciona como pressuposto jurídico do tributo, condicionando o legislador a escolher situações tributáveis (é a diretriz da eleição das hipóteses de incidência dos tributos). Por sua vez o caráter relativo, expressa a aptidão das pessoas em absorver o impacto tributário, funcionando como critério de graduação dos impostos (visa-se conhecer as características pessoais do contribuinte para saber se ele pode ou não suportar a carga tributária).

## 2.4 Princípios específicos do imposto de renda

A Constituição Federal estabelece princípios específicos ao tratar do imposto de renda determinando que o “imposto deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (BRASIL, 1988, art. 153, §2º). O legislador originário impôs a União uma conduta positiva indicando necessariamente a observância dos princípios específicos para a instituição do imposto de renda.

Para Carraza (2009, p. 68) a generalidade se manifesta no alcance do imposto de renda a todas as pessoas que realizam seu fato imponible, excluindo apenas aquelas que são imunes ou isentas. O princípio em questão configura-se um desdobramento da igualdade uma vez que veda o privilégio entre os contribuintes.

A universalidade consiste no alcance pelo imposto de renda de todos os tipos de renda e proventos que são auferidos pelo contribuinte sem que ocorram distinções. Como ensina Hugo de Brito Machado (2018, p. 276) pelo princípio da universalidade “considera-se que o patrimônio do contribuinte deve ser tributado como um todo, vale dizer, os rendimentos são passíveis de tributação, não importando sua natureza ou origem”.

Com relação à progressividade, entende-se que há a incidência de alíquotas maiores à medida que se majora a base de cálculo do tributo. Tal critério permite a personalização do imposto de renda, uma vez que o legislador deve levar em conta as características e necessidades de cada contribuinte, graduando as alíquotas do imposto conforme a capacidade contributiva.

Misabel Derzi (1991, p. 178) afirma que a “gradação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos levará a uma maior justiça social”. No entanto, caso haja aumento na contribuição de maneira proporcionalmente menor que o aumento da renda, corre-se o risco de uma tributação regressiva, de modo a promover injustiça.

## 3 O imposto de renda no Código Tributário Nacional

A Constituição Federal exige que ocorra a definição dos impostos e todas as suas características através de Lei Complementar (BRASIL, 1988, art. 146, III, “a”). Para o imposto de renda, a definição deste é trazida pelo Código Tributário Nacional, que foi recebido pelo texto constitucional com o status de Lei Complementar (BRASIL, 1988, ADCT, art. 34).

O Código Tributário definiu como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (BRASIL, 1966, art.

43, I e II). Por disponibilidade de renda se entende o produto do capital, o produto do trabalho ou a combinação de ambos, e, pela disponibilidade de proventos são entendidos todos os acréscimos patrimoniais que não se enquadrem como disponibilidade de renda.

A base de cálculo do imposto é o montante da renda ou dos proventos tributáveis (BRASIL, 1966, art. 44). Por fim, o contribuinte do imposto é o titular disponibilidade da renda ou dos proventos (BRASIL, 1966, art. 45).

Quanto à conceituação da renda, Machado (2004, p. 305) oferece sua posição sobre o tema da seguinte forma:

Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. [...] Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à 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 que sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. Referindo-se o CTN à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

De acordo com o autor, não se pode tributar o que não entrou no patrimônio do contribuinte. Deve ser tributado pelo imposto de renda apenas o acréscimo patrimonial percebido pelos contribuintes.

### 3.1 Regra-matriz de incidência tributária do imposto de renda

Dentre os métodos para compreensão do fenômeno jurídico-tributário, o presente trabalho se utilizará da “regra matriz de incidência tributária”, expressão de cunho didático que facilita o entendimento da relação jurídico-tributária entre o Estado e o particular. Ao discorrer sobre o assunto, Carvalho (2019, p. 308-309) divide a regra matriz em duas porções:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos.

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Pelo conceito acima, no polo descritor ou hipótese da regra-matriz de incidência tributária é apontada a descrição hipotética de determinada situação. Quando tal situação é concretizada, no polo prescritor ou consequência da regra-matriz é apresentada a relação jurídica que se instaura.

No polo descritor são verificados os critérios material, temporal e espacial da regra-matriz, enquanto no polo prescritor se verificam os critérios pessoal e quantitativo. Analisando os critérios da regra-matriz do imposto de renda, tem-se o seguinte:

a) Critério material: contém o comportamento de uma pessoa condicionado no tempo e no espaço. Para o imposto de renda, tal comportamento é auferir renda ou proventos de qualquer natureza.

b) Critério espacial: nem a Constituição Federal nem as leis que versam sobre o imposto de renda<sup>3</sup> estabeleceram restrições territoriais para a aplicação do imposto no território nacional. Assim, entende-se que o critério espacial do imposto de renda é a própria soberania tributária nacional.

c) Critério temporal: para verificar se uma pessoa auferiu renda ou proventos de qualquer natureza é necessário observar se em determinado período de tempo houve acréscimo patrimonial. Para o imposto de renda das pessoas físicas o recorte temporal a ser observado é o ano-calendário, que vai de 01 de janeiro até 31 de dezembro.

d) Critério pessoal: o sujeito ativo do imposto de renda pessoa física é a União e o sujeito passivo a pessoa que tenha auferido rendimentos.

e) Critério quantitativo: as bases de cálculo e as alíquotas utilizadas para o cálculo do imposto de renda das pessoas físicas estão dispostas na tabela progressiva mensal estabelecida pela Lei 13.149 de 2015.

---

<sup>3</sup> Quando se diz “leis que versam sobre o imposto” refere-se à: Lei 7.713/1988 – que promoveu a introdução do IR ao ordenamento jurídico brasileiro com base na CF/88, Lei 9.250/1995 – que converteu os valores da legislação tributária federal e introduziu a tabela progressiva que deu base ao modelo atual e Lei 13.149/2015 – que promoveu o último reajuste na tabela progressiva vigente.

#### **4 Contextualização da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física**

Em respeito ao princípio da legalidade estabelecido pela Constituição Federal, foi necessária a instituição de nova lei que versasse sobre o imposto de renda. Neste cenário, foi publicada a Lei 7.713 de 1988, que disciplina a tributação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas a partir de 1º de janeiro de 1989.

Referida lei disciplinava o cálculo do imposto da seguinte forma:

Art. 25. O imposto será calculado observado o seguinte:

I - se o rendimento mensal for de até duzentas OTNs, será deduzida uma parcela correspondente a sessenta OTNs e sobre o saldo remanescente incidirá a alíquota de dez por cento;

II - se o rendimento mensal for superior a duzentas OTNs, será deduzida uma parcela correspondente a cento e quarenta e quatro OTNs e sobre o saldo remanescente incidirá a alíquota de vinte e cinco por cento.

Parágrafo único. O valor da OTN a ser considerado para efeito dos itens I e II é o vigente no mês em que os rendimentos forem percebidos.

Parágrafo único. O valor da OTN a ser considerado para efeito dos itens I e II é o vigente no mês em que os rendimentos forem percebidos. (BRASIL, 1988, p. 12, art. 25).

Da leitura do artigo supracitado, percebe-se que não havia uma tabela progressiva explícita (era possível sua composição a partir dos incisos I e II). Quando da composição da tabela, verificavam-se três possíveis faixas de contribuição.

A partir do inciso I se obtinham as duas primeiras faixas de contribuição. Por conta da dedução prevista de 60 (sessenta) OTNs, caso os rendimentos mensais fossem menores ou iguais a este valor não restaria um montante que pudesse ser tributado, configurando a faixa de isenção. Consequentemente, na segunda faixa se enquadravam os rendimentos mensais maiores do que 60 (sessenta) OTNs e menores do que 200 (duzentas) OTNs, que após a dedução prevista eram tributados pela alíquota de 10%.

Com relação a terceira faixa, nela se enquadravam os rendimentos mensais superiores a 200 (duzentas) OTNs, que após a dedução de 145 (cento e quarenta e cinco) OTNs eram tributados pela alíquota de 25%. A OTN foi utilizada durante parte do período inflacionário que o país vivenciou porque era um índice de correção de valores que servia para atualizar os valores expressos na legislação tributária.

Até que se iniciasse a estabilização da economia a partir de julho de 1994, com a instauração do Plano Real, a tabela progressiva estabelecida pela Lei 7.713/1988 foi alterada diversas vezes. Tais alterações foram necessárias em razão da grave instabilidade inflacionária que o país vivenciou durante o período de 1988 até 1994, o que culminou na troca da moeda vigente por cinco vezes em menos de dez anos.

#### 4.1 O modelo atual da tabela progressiva

Com a estabilização dos preços já atingida em 1995, a Lei 9.250/1995 foi publicada e converteu os valores expressos na legislação tributária federal para o Real. Conforme referida lei a seguinte tabela progressiva foi estabelecida:

Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

**Tabela 1** – Tabela Progressiva da Lei 9.250/1995

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 900,00	-	-
Acima de 900,00 até 1.800,00	15	135
Acima de 1.800,00	25	315

Fonte: (BRASIL, 1995, art. 3º)

Verifica-se que com relação às faixas de contribuição da Lei 7.713/1988, além dos valores expressos em Reais, a tabela progressiva acima promoveu a alteração da alíquota da faixa intermediária de 10% para 15%.

As faixas de contribuição estipuladas pela Lei 9.250/1995 sofreram reajustes e alterações até o ano de 2015 (ano em ocorreu o último reajuste). Para facilitar a visualização, seguem abaixo as leis que promoveram reajustes/alterações na tabela a partir da publicação da Lei 9.250/1995:

- Lei 10.451/2002: reajuste de 17,5% e alteração da alíquota de 25% para 27,5%.
- Lei 11.119/2005: reajuste de 10%.
- Lei 11.311/2006: reajuste de 8%.
- Lei 11.482/2007: promoveu reajustes anuais de 4,5% até o ano de 2010.
- Lei 11.945/2009: adicionou as faixas de alíquotas 7,5% e 22,5%.
- Lei 12.469/2011: promoveu reajustes anuais até o ano de 2014 de 4,5%.
- Lei 13.149/2015: última alteração da tabela que promoveu um reajuste médio de 5,60% (a primeira faixa e a segunda foram reajustadas em 6,5%; a terceira em 5,5%; a quarta em 5,0% e a quinta faixa em 4,5%).

Ao final de todos os reajustes, nos moldes da Lei 13.149/2015, a tabela progressiva vigente ficou da seguinte forma:

**Tabela 2 – Tabela Progressiva da Lei 13.149/2015**

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: (BRASIL, 2015, art. 1º)

### **5 A não observância da inflação nas correções da tabela progressiva**

A partir do modelo em Reais da tabela progressiva de 1995, para verificar se as correções da tabela geraram resíduo inflacionário é necessário compará-las com o IPCA<sup>4</sup> do período. Conforme tabela abaixo elaborada pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais, verificam-se os seguintes resíduos inflacionários para cada ano até 2018:

---

<sup>4</sup> O Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA é considerado o índice oficial da inflação no Brasil por ser o índice de referência para o sistema de metas de inflação estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional.



Resíduos na Correção da Tabela do Imposto de Renda pelo IPCA  
1996-2018 Em %

Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Resíduo	Resíduo Acumulado
1996	9,56	-	9,56	9,56
1997	5,22	-	5,22	15,28
1998	1,66	-	1,66	17,19
1999	8,94	-	8,94	27,67
2000	5,97	-	5,97	35,29
2001	7,62	-	7,62	45,60
2002	12,53	17,5	-4,23	39,44
2003	9,30	-	9,30	52,41
2004	7,60	-	7,60	63,99
2005	5,69	10,00	-3,92	57,57
2006	3,14	8,00	-4,50	50,48
2007	4,46	4,50	-0,04	50,42
2008	5,90	4,50	1,34	52,44
2009	4,31	4,50	-0,18	52,16
2010	5,91	4,50	1,35	54,22
2011	6,50	4,50	1,92	57,17
2012	5,84	4,50	1,28	59,18
2013	5,91	4,50	1,35	61,33
2014	6,41	4,50	1,83	64,28
2015	10,67	5,60	4,80	72,17
2016	6,29	0,00	6,29	83,00
2017	2,95	0,00	2,95	88,40
2018	3,75	0,00	3,75	95,46
<b>Total</b>	<b>309,74</b>	<b>109,63</b>	<b>95,46</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil, IBGE

Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional

Nota: Em 2015 utilizou-se o percentual médio de correção da tabela devido ao reajuste diferenciado entre as faixas de rendimento.

Fonte: (A DEFASAGEM..., 2019, p.5)

Observa-se que apesar dos reajustes demonstrados no subtópico 4.2, ao final de 2018 ocorreu o acúmulo de resíduo inflacionário de 95,46%. Para o Banco Central (O QUE..., p.1), a inflação consiste no “aumento dos preços de bens e serviços” e implica na “diminuição do poder de compra da moeda”.

Durante o período de 1996 até 2018 os preços da economia de uma maneira geral aumentaram em razão da inflação. Na contramão, a tabela progressiva desconsiderou o processo inflacionário e manteve valores defasados das faixas de contribuição.

Ao não observar o processo inflacionário na correção da tabela progressiva a União acaba por alçar indiretamente muitos contribuintes às faixas superiores de tributação. Com o

resíduo inflacionário acumulado, um contribuinte que esteja no limite de alguma faixa de contribuição ao sofrer reajuste em seus rendimentos com base na inflação migrará para uma faixa superior por conta do “aumento” dos rendimentos. Entretanto, não há aumento de fato nos rendimentos que justifiquem a migração de faixas e a majoração da tributação, uma vez que o que ocorreu foi a mera reposição do poder de compra.

### 5.1 Valores das faixas de contribuição da tabela progressiva observando o resíduo inflacionário

Considerando os reajustes verificados no subtópico 4.1 e o modelo da tabela progressiva instituído pela Lei 13.149/2015, é necessário que se aplique o resíduo inflacionário médio de 95,46% para cada faixa de contribuição a fim de se obter os valores reajustados em sua totalidade. Ressalta-se que a Lei 13.149/2015 promoveu reajustes diferenciados para cada faixa e que tais diferenças devem ser observadas no momento do reajuste total.

Desta forma, a partir dos cálculos elaborados pelo Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais, observam-se os seguintes valores para cada faixa de contribuição:

**Tabela Progressiva Mensal Corrigida pela Defasagem Acumulada  
Ano-Calendário 2018**

em R\$				
De	Até	Correção	Alíquota	Dedução
0,00	3.689,93	93,80%	isento	-
3.689,94	5.478,07	93,80%	7,50%	276,74
5.478,08	7.338,47	95,64%	15,00%	687,60
7.338,48	9.169,34	96,57%	22,50%	1.237,99
acima de	9.169,34	97,51%	27,50%	1.696,45

Dedução Mensal por Dependente: R\$ 370,58

Educação - Dedução anual individual: R\$ 6.961,40

Parcela isenta dos rendimentos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma dos contribuintes com mais de 65 anos: R\$ 3.689,93

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil

Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional

\* Cálculo com base no produto entre a dedução mensal por dependente para o ano-calendário de 2015 (R\$ 189,59) e a média aritmética simples das correções (95,46%).

\*\*Mesma metodologia aplicada para dedução anual individual na educação

\*\*\*Faixa de isentos

Fonte (A DEFASAGEM..., 2019, p. 7)

Com o intuito de facilitar a comparação, seguem abaixo os valores da tabela

progressiva vigente conforme demonstrado no subtópico 4.2:

**Tabela 2** – Tabela Progressiva da Lei 13.149/2015

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: (BRASIL, 2015, art. 1º)

Observa-se que a discrepância entre as tabelas é imensa e que o cálculo do imposto para cada uma delas resulta em diferentes valores a pagar para uma mesma base de cálculo. Para demonstrar tal diferença, será efetuado um cálculo de imposto para cada tabela com base em um contribuinte hipotético que receba rendimentos mensais no valor de R\$ 5.000,00.

Para a tabela integralmente corrigida, o contribuinte hipotético será enquadrado na faixa de alíquota 7,5% e deverá pagar a seguinte quantidade de imposto de renda por mês:

**Cálculo 1** – Imposto devido no mês com base na tabela corrigida

$$\text{Imposto devido} = (\text{Base de cálculo} \times \text{alíquota}) - \text{Parcela a deduzir do IR}$$

$$\text{Imposto devido} = (\text{R\$ } 5.000,00 \times 7,5\%) - \text{R\$ } 276,74$$

$$\text{Imposto devido} = \text{R\$ } 375 - \text{R\$ } 276,74$$

$$\text{Imposto devido} = \text{R\$ } 100,26$$

Já para a tabela vigente, o contribuinte hipotético será enquadrado na faixa de alíquota 27,5% e deverá pagar a seguinte quantidade de imposto no mês:

**Cálculo 2** – Imposto devido no mês com base na tabela vigente

$$\text{Imposto devido} = (\text{R\$ } 5.000,00 \times 27,5\%) - \text{R\$ } 869,36$$

Imposto devido = R\$ 1.375 – R\$ 869,36

Imposto devido = R\$ 505,64

Verifica-se que a diferença entre o imposto com base na tabela corrigida (Cálculo 1) e o imposto com base na tabela vigente (Cálculo 2) é de R\$ 405,38. Este diferencial de R\$ 405,38 é o valor que o contribuinte hipotético paga a mais de imposto em razão da falta de correção da tabela progressiva com base na inflação. Há um enriquecimento do Estado sem que haja justificativa para tal.

## **6 Conclusão**

Ao longo do presente trabalho foi possível perceber a importância dos princípios constitucionais para o ordenamento jurídico, especialmente para o Direito Tributário, por estruturarem e fundamentarem o sistema jurídico e orientarem a aplicação das normas. Buscou-se uma construção lógica a partir da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da legislação infraconstitucional até que se chegasse ao modelo atual da tabela progressiva do imposto de renda.

O modelo atual da tabela progressiva foi estabelecido pela Lei 13.149/2015 e conta com cinco faixas de contribuição com alíquotas progressivas. Desde a conversão dos valores da tabela progressiva para Reais em 1995, até o ano de 2018 as faixas de contribuição acumularam uma defasagem inflacionária de 95,42%. Esta defasagem surgiu em razão da ausência da correção dos valores das faixas de contribuição com base na inflação.

Observa-se que a ausência de correção da tabela progressiva mensal com base nos índices inflacionários acaba elevando para faixas superiores de tributação os contribuintes que tiveram reajustes em seus rendimentos mensais limitados à inflação. Em razão da defasagem da tabela, os reajustes limitados à inflação acabam aumentando artificialmente a capacidade econômica dos contribuintes e os alçam para faixas de alíquotas mais gravosas. A capacidade econômica é artificialmente aumentada a partir do momento em que o Estado considera a reposição do poder de compra dos contribuintes como acréscimo patrimonial, ferindo ao princípio da capacidade contributiva.

Quando os contribuintes são artificialmente alçados às faixas superiores, estes passam a receber o mesmo tratamento tributário dos contribuintes que já se encontram naquela faixa de modo a serem submetidos às mesmas alíquotas de imposto. Por conta das

diferentes capacidades econômicas destes contribuintes eles não poderiam ser tratados da mesma forma, uma vez que as diferentes capacidades configurariam o fator de tratamento desigual entre eles. Deste modo, ocorre uma afronta clara ao princípio da igualdade tributária, uma vez que os contribuintes não estão em situações equivalentes para serem tratados da mesma forma.

Em razão da migração de faixas dos contribuintes que tiveram seus rendimentos reajustados com base na inflação, ocorre também um aumento indireto da carga tributária de um ano-calendário para o outro sem que haja lei ordinária federal embasando tal aumento. Assim, verifica-se uma afronta ao princípio da legalidade, uma vez que a ausência de correção da tabela com base na inflação acaba por indiretamente majorar o imposto de renda para alguns contribuintes.

Ainda, o imposto de renda acaba assumindo um caráter regressivo ferindo ao princípio da progressividade. As alíquotas do imposto são mantidas inalteradas mesmo que as bases de cálculo tenham seu valor real diminuído por conta dos efeitos da inflação. Desta forma, o imposto deixa de ser informado pelo critério da progressividade, uma vez que se as alíquotas aumentam na medida em que as bases de cálculo aumentam, quando a base de cálculo diminui as alíquotas também deveriam diminuir.

A obrigatoriedade da correção da tabela progressiva com base na inflação decorre da obediência aos princípios constitucionais tributários. As correções promovidas até agora não foram suficientes para acabar com o resíduo inflacionário e o Estado enriquece se apropriando sem justificativa do excedente de imposto de renda gerado pelo déficit de correção das faixas de contribuição. O contribuinte acaba pagando o preço pelo ímpeto arrecadatário do Estado e ocorrem violações aos princípios constitucionais tributários.

## **7 Referências**

A DEFASAGEM na correção da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. Sindifisco Nacional. 2019. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=181&Itemid=384](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=181&Itemid=384)> Acesso em: 25 de out. de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, out. 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Lei 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, out. 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Lei 7.713 de 22 de dezembro de 1988. **Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências,** Brasília, dez 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências,** Brasília, dez 1995. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Lei 13.149 de 21 de julho de 2015. **Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003.** Brasília, jul 2015. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

BOLSONARO promete a correção da tabela do imposto de renda pela inflação em 2020. G1 Globo, 2019. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/bolsonaro-promete-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pela-inflacao-em-2020-23660180>>. Acesso em: 24 de out. de 2019.

CARRAZA, Roque. **Imposto sobre a renda.** 3ª ed. Malheiros Editores, São Paulo, 2008, pág. 31.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 19ª ed. Malheiros Editores, São Paulo, 2003, pág. 33.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 99.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREÇÃO da tabela do Imposto de Renda pode estimular economia, afirmam debatedores. Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/558587-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pode-estimular-economia-afirmam-debatedores/>>. Acesso em 24 out. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. In “V Congresso Brasileiro de Direito Tributário”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

LEGISLAÇÃO informatizada – Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 – Publicação Original. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 25 de out. de 2019

LULA promete solução sobre tabela do ir até sexta-feira. Estadão, 2004. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/noticias/geral,lula-promete-solucao-sobre-tabela-do-ir-ate-sexta-feira,20040426p35671>> Acesso em: 24 de out. de 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1998**. São Paulo: Saraiva, 1990, p.142.

O QUE é inflação. Banco Central. Disponível em: <

<https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/oqueinflacao>> Acesso em: 27 de out. de 2019.

STF. RE 640.905/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Dj: 15/12/2016. **Portal STF**, 2018.

Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313601792&ext=.pdf>>. Acesso em

25 de out. de 2019.