# SISTEMA TRIBUTÁRIO:

## diagnóstico e elementos para mudanças

*Como reduzir a carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país.*

**SINDIFISCO NACIONAL**

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

## DIRETORIA EXECUTIVA NACIONAL - BIÊNIO 2009/2011

Presidente: Pedro Delarue Tolentino Filho

1° Vice-Presidente: Lupercio Machado Montenegro

2° Vice-Presidente: Sérgio Aurélio Velozo Diniz

Secretário Geral: Cláudio Márcio Oliveira Damasceno

Diretor Secretário: Mauricio Gomes Zamboni

Diretor Financeiro: Gilberto Magalhãees De Carvalho

Diretor-Adjunto De Financas: Agnaldo Neri

Diretora De Administração: Ivone Marques Monte

Diretor-Adjunto De Administração: Eduardo Tanaka

Diretor De Assuntos Jurídicos: Sebastião Braz Da Cunha Dos Reis

1° Diretor-Adjunto De Assuntos Jurídicos: Wagner Teixeira Vaz

2° Diretor-Adjunto De Assuntos Jurídicos: Luiz Henrique Behrens Franca

Diretor De Defesa Profissional: Gelson Myskovsky Santos

1ª Diretora-Adjunta De Defesa Profissional: Maria Cândida Capozzoli De Carvalho

2° Diretor-Adjunto De Defesa Profissional: Dagoberto Da Silva Lemos

Diretor De Estudos Técnicos: Luiz Antônio Benedito

Diretora-Adjunta De Estudos Técnicos: Elizabeth De Jesus Maria

Diretor De Comunicação Social: Kurt Theodor Krause

1ª Diretora-Adjunta De Comunicação: Cristina Barreto Taveira

2° Diretor-Adjunto De Comunicação: Rafael Pillar Junior

Diretora De Assuntos De Aposentadoria E Pensões: Clotilde Guimarães

Diretora-Adjunta De Assuntos De Aposentadoria E Pensões: Aparecida Bernadete Donadon Faria

Diretor Do Plano De Saúde: Carlos Antônio Lucena

Diretor-Adjunto Do Plano De Saúde: Jesus Luiz Brandão

Diretor De Assuntos Parlamentares: João Da Silva Dos Santos

Diretor-Adjunto De Assuntos Parlamentares: Geraldo Márcio Secundino

Diretor De Relações Intersindicais: Carlos Eduardo Barcellos Dieguez

Diretor-Adjunto De Relações Intersindicais: Luiz Goncalves Bomtempo

Diretor De Relações Internacionais: João Cunha Da Silva

Diretora De Defesa Da Justiça Fiscal E Da Seguridade Social: Maria Amália Polotto Alves

Diretor-Adjunto De Defesa Da Justiça Fiscal E Da Seguridade Social: Rogério Said Calil

Diretor De Políticas Sociais E Assuntos Especiais: José Devanir De Oliveira

Diretor Suplente: Eduardo Artur Neves Moreira

Diretor Suplente: Kléber Cabral

Assessor Da Presidência: Evilásio Salvador
Gerente De Estudos Técnicos: Álvaro Luchiezi Jr.

# SUMÁRIO


1. Recuperação dos princípios tributários 06

2. Análise da Carga Tributária 10

3. Distribuição da Carga Tributária Brasileira 18

4. Mudanças na Legislação Tributária após 1995 28

5. Impactos Financeiros das “renúncias fiscais” 38

6. A Reforma Tributária Proposta 44

7. A Reforma Tributária Necessária: por um sistema tributário justo 50

8. Conclusão 58

# 01.

## RECUPERAÇÃO DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Os impostos e contribuições que pagamos para o Estado não devem ser considerados como apenas mais uma obrigação do cidadão, mas como o preço da nossa cidadania. A finalidade dos impostos é satisfazer as necessidades coletivas que não podem ficar por conta do setor privado. Os tributos servem para financiar as atividades do Estado, que precisa de recursos para cumprir com suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população.

A receita pública, composta principalmente por tributos, é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará dependendo, em larga medida, da ação do Estado. Se a receita tributária for insuficiente, corre-se o risco de que esses serviços essenciais não sejam prestados na medida necessária ou venham a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo.

O sistema tributário, conjunto de normas, depende também de nossa concepção de Estado: qual é o modelo de Estado que desejamos construir? Um Estado mínimo ou um Estado de Direito Democrático e Social, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna? É exatamente este último modelo de Estado que os constituintes de 1988 definiram para a sociedade brasileira. Contudo, a legislação tributária infraconstitucional caminha em sentido contrário ao que foi estabelecido na Carta Magna.

Um país que tenha como objetivos a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária deve utilizar o sistema tributário como instrumento de distribuição de renda e redistribuição de riqueza. É preciso resolver essa situação de todas as formas: via gastos sociais e também via tributação, cobrando mais impostos de quem tem mais capacidade contributiva e aliviando a carga dos mais pobres.

A Constituição de 1988 estabelece um conjunto de princípios tributários que constituem uma base importante para a edificação de um sistema tributário baseado na justiça fiscal e social. A começar pela solidariedade – que está subjacente a todos os princípios tributários: a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade

–, a tributação deve ser, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva. A Constituição Federal (CF) estabelece ainda que os contribuintes e os consumidores devem ser esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

O parágrafo 1º do art. 145 estabelece:

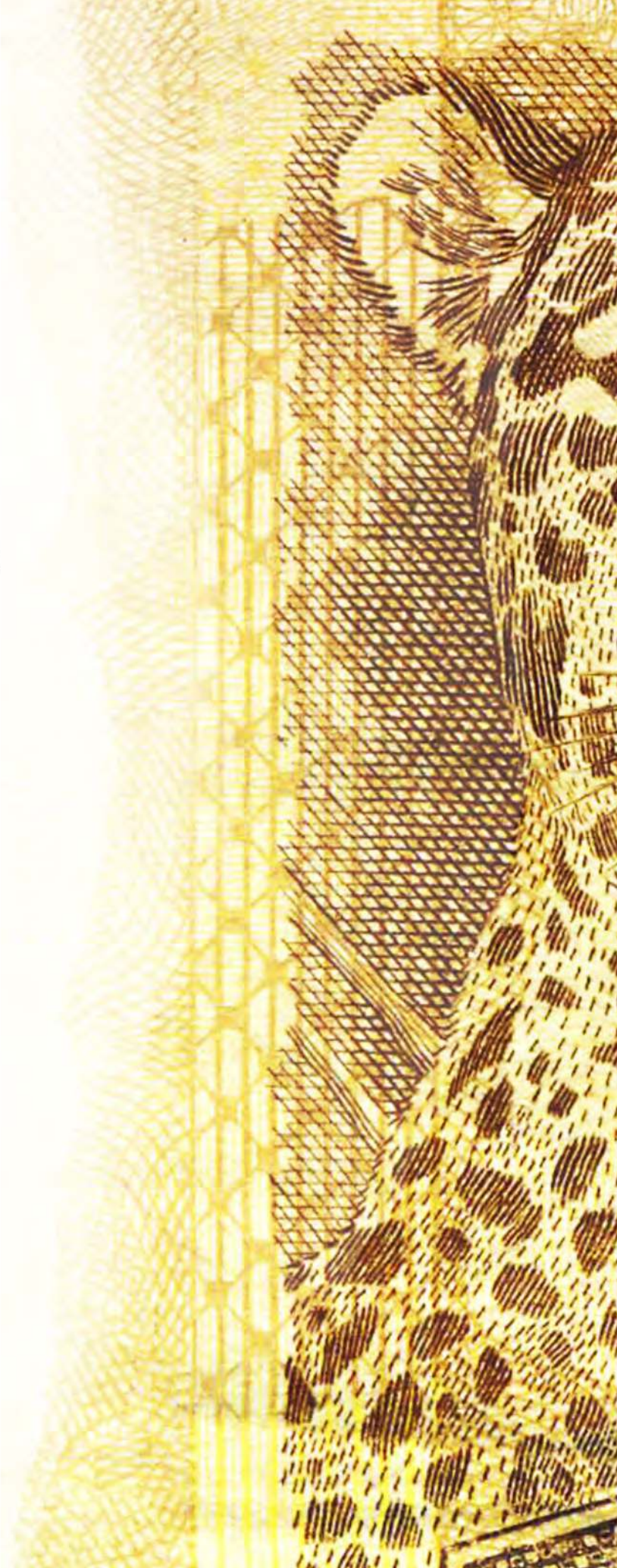
> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio,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

No art. 150 fica assegurada a isonomia tributária ao proibir o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não sendo ainda permitida distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Com isso, o *quantum* com que cada indivíduo vai contribuir para as despesas do Estado deve alcançar todos os cidadãos que se acham na mesma situação, sem privilégios de indivíduos ou classes sociais.

Um princípio consagrado por estudiosos e escrito em nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva – requisito essencial para o critério de justiça fiscal –, que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem aufere rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais. Nesse caso, os tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio, são os que atendem (em tese) melhor a esse requisito. Já os tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade econômica de quem os adquire, acabam gravando mais pesadamente a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo.

# 02.

## ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA



O Brasil encontra-se entre as dez economias mais ricas do mundo[1], no entanto, possui uma das maiores concentrações de renda do planeta. Apesar da melhoria no Coeficiente de Gini – de 0,60 para 0,55 no período de 1995 a 2009 –, a concentração de renda em nosso país equipara-se apenas à de alguns países da África Subsaariana, uma das regiões mais miseráveis do mundo.[2]

## A DESIGUALDADE EM NÚMEROS

| MAIORES ECONOMIAS DO MUNDO | PIORES DISTRIBUIÇÕES DE RENDA |
|---|---|
| 01. Estados Unidos da América | 01. Namíbia |
| 02. China | 02. Comores |
| 03. Japão | 03. Botsuana |
| 04. Índia | 04. Haiti |
| 05. Alemanha | 05. Colômbia |
| 06. Federação Russa | 06. Angola |
| 07. Reino Unido | 07. Bolívia |
| 08. França | 08. África do Sul |
| 09. Brasil | 09. Honduras |
| 10. Itália | 10. Brasil |

*Apesar de ser a 9º maior economia do mundo, o Brasil ocupa o 10º lugar no Coeficiente de Gini. É, portanto, um dos países com maior desigualdade na distribuição de renda familiar.*

Os dados utilizados no cálculo do Coeficiente de Gini são baseados na Pesquisa por Amostra de Domicílios (Pnad) do IBGE, os quais subestimam a renda do capital: juros, lucros e aluguéis. Os dados da Pnad mensuram apenas a distribuição pessoal da renda do trabalho, que também revela uma extrema concentração da renda na distribuição intrassalarial.

---

1 Banco Mundial, World Development Indicators Database. World Bank 9 Jul 2010. Disponível em http://siteresources.worldbank.org/DATASTATISTICS/Resources/GDP_PPP.pdf

2 PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Relatório do Desenvolvimento Humano 2009. Coimbra, Edições Almedina, 2009. Disponível em: http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2009_PT_Complete.pdf

O sistema tributário brasileiro não colabora para reverter essa situação; pelo contrário, tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o das classes mais ricas. O Imposto de Renda (IR) tem sido utilizado como instrumento de renúncias fiscais e favorecido a elisão e o planejamento tributário, além de dar tratamento mais gravoso aos rendimentos do trabalho e isentar os rendimentos do capital, como a distribuição do lucro. O que torna necessária uma profunda revisão do IR com o objetivo de restabelecer o seu verdadeiro significado, contribuindo para assegurar a equidade horizontal e vertical. É preciso recuperar a importância da equidade horizontal para recuperar a progressividade do IR, submetendo todas as formas de renda ao mesmo tratamento tributário.

O aumento da carga tributária brasileira foi obtido, basicamente, com tributos cumulativos sobre o consumo, como a Cofins, além do aumento não legislado do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), congelando a tabela e as deduções do Imposto de Renda (IR). A elevação da arrecadação tributária, no entanto, não se destinou para os serviços públicos, mas para cobrir – e apenas em parte – os juros e a amortização da dívida pública, que cresce exponencialmente nos últimos anos.

A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade – sob a forma de impostos, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade – e o Produto Interno Bruto (PIB).

A carga tributária brasileira aumentou muito nos últimos anos, saltou de 27% para 35% do PIB no período de 1995 a 2008. De fato, já é mais alta que a de muitos países centrais. Mas o Brasil, ao contrário dos países desenvolvidos, tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos, que oneram mais os investimentos, a produção, o trabalhador e os mais pobres, pois tem uma alta carga tributária sobre o consumo – mais de metade da carga provém de tributos que incidem sobre bens e serviços – e uma baixa tributação

sobre a renda – 28% da arrecadação tributária. Situação inversa é a estrutura tributária dos países da OCDE: os impostos sobre o consumo representam 31,9% da tributação total, em média; o imposto sobre a renda, 34,9% do total dos tributos arrecadados; e a tributação sobre propriedade, 5,6%.[3] Em alguns países do capitalismo central, os impostos sobre patrimônio representam mais de 10% da arrecadação tributária, como, por exemplo, Canadá (10%), Japão (10,3%), Coreia (11,8%), Grã-Bretanha (11,9%) e EUA (12,15%). [4]

Nos países socialmente mais desenvolvidos que o Brasil, a tributação sobre o patrimônio e a renda constitui a base da incidência tributária, como se pode observar no gráfico 1. Isso tem uma razão. Enquanto os tributos sobre o consumo incidem proporcionalmente, seja qual for a situação econômica do contribuinte, a tributação sobre o patrimônio e sobre a renda tende a ser progressiva, ou seja, quem ganha mais paga progressivamente mais, conforme o volume de seu patrimônio ou de sua renda. Isso permite que seja alcançada a chamada justiça fiscal, já que os detentores de melhor situação econômica contribuem com mais, fazendo com que haja uma melhor distribuição da riqueza.

Além disso, os contribuintes com menor poder aquisitivo tendem a canalizar toda a sua renda para o consumo, enquanto os mais abastados financeiramente conseguem desviar uma parte para investimentos financeiros e poupança, que no Brasil sofrem um tratamento tributário privilegiado, como veremos adiante, em relação aos rendimentos do trabalho. Tal fato agrava ainda mais a situação de desigualdade e injustiça fiscal existente em nosso país.

No Brasil, em virtude de uma opção política, a tributação incide violentamente sobre o consumo. Isso faz com que o peso dos tributos incidentes sobre as mercadorias vendidas no país encareça significativamente os produtos consumidos pela população brasileira.

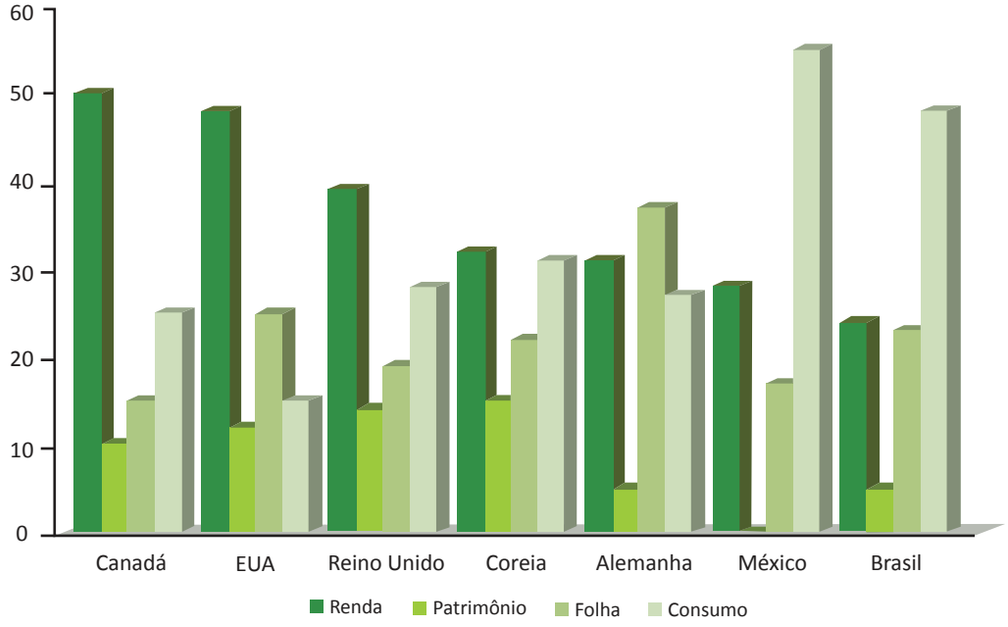
3 Dados da OCDE são da publicação da OECD (2007), *Revenue Statistics* (1965-2006), disponível em: http://www.oecd.org, acesso em 15 de janeiro de 2008. Também podem ser vistos no informativo da OCDE *Policy Brief* (OECD, 2007). Não inclui tributação sobre folha de pagamento.

4 Conforme revelam os dados compilados por OWENS, Jeffrey. *Fundamental Tax Reform: an International Perspective*. Paris: OECDs Centre for Tax Policy & Administration, 2005.

Trata-se, portanto, de uma opção que pode ser revertida se forem resgatados os princípios tributários adotados por nossa Constituição.

**GRÁFICO 1**

Bases tributárias – comparativo internacional




*A tributação sobre folha refere-se às contribuições previdenciárias.*

*O problema central que deve ser aprofundado não é somente o tamanho da carga tributária no Brasil, mas quem paga essa conta, ou seja, quem financia o Estado brasileiro.*

*Fonte: OCDE 2007 e Brasil 2008.*

Por outro lado, uma análise da carga tributária líquida com base nas contas nacionais – isto é, a carga tributária bruta menos os subsídios dados pelo governo aos produtores privados e as transferências de previdência e assistência social feitas pelo governo às famílias e às instituições privadas sem fins lucrativos, que significa uma transferência quase imediata de renda –, mostra que esta é bem menor que a carga tributária bruta no período de 1995 a 2008. Se somarmos a isso o que fica retido pelos credores do Estado na forma de pagamento de juros, a carga tributária líquida tem permanecido, desde 2000, estabilizada em 12% do PIB.

Adotando-se o conceito de carga tributária útil, que corresponde à carga tributária bruta, excluindo-se as despesas com juros no orçamento público,

os recursos disponíveis para o Estado brasileiro ficam bem inferiores à carga tributária bruta, devido às elevadas despesas com juros da dívida pública. Os dados revelam que nos últimos treze anos (1995 a 2007) os juros no Brasil representaram, em média, 7,8% do PNB. Em 2007, atingiram 6,3% do PNB contra 1,7% na OCDE, ou seja, 4,6 pontos percentuais a mais, ou 3,6 vezes mais que o fiscal dos juros nos países mais desenvolvidos. [5]

O problema central que deve ser aprofundado não é somente o tamanho da carga tributária no Brasil, mas quem paga essa conta, ou seja, quem financia o Estado brasileiro?

A Teoria das Finanças Públicas preconiza que os tributos, em função de sua incidência e de seu comportamento em relação à renda dos contribuintes, podem ser regressivos, progressivos e proporcionais. Um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre porque prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O inverso ocorre quando o imposto é progressivo, pois aumenta a participação do contribuinte à medida que cresce sua renda; isso significa mais progressividade e justiça fiscal, pois arcam com maior ônus da tributação os cidadãos em condições mais favoráveis de suportá-la, ou seja, aqueles que têm maior renda.
Para compreender a regressividade e a progressividade é necessário avaliar as bases de incidência, que são: a renda, a propriedade, a produção, a circulação e o consumo de bens e serviços. Conforme a base de incidência, os tributos são considerados diretos ou indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em regra, não são passíveis de transferência para terceiros. Esses são considerados impostos mais adequados para a questão da progressividade. Os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência para terceiros, em outras palavras, para os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores. Estes é que acabam pagando de fato o tributo, mediado pelo contribuinte legal: empresário, produtor ou vendedor.

---

5 KHAIR, Amir. *Carga Tributária no Brasil e na OCDE*. São Paulo: FGV, 2008.

Além disso, grande parte dos tributos indiretos no Brasil ainda tem incidência em cascata, o que prejudica a produção econômica e a geração de empregos no país. A cumulatividade, além de impedir a desoneração das exportações e dos investimentos produtivos, distorce preços relativos e estimula a integração vertical das empresas. A coexistência de diferentes regimes de apuração tributária – por exemplo, do PIS e da Cofins (lucro real, lucro presumido, sistemas monofásicos) – e a adoção de alíquotas diferentes tornam o sistema tributário complexo e geram problemas para as empresas em suas relações dentro das cadeias produtivas. Com isso, as empresas que adotam o sistema Simples ou lucro presumido não apuram créditos nas compras realizadas de empresas que operam no sistema não cumulativo, agravando a incidência tributária em cascata, encarecendo os preços dos produtos, pois são repassados à população. Além de incentivar a substituição de produtos nacionais por importados. [6]

No Brasil, a população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, pois mais da metade da arrecadação tributária do país advém de impostos cobrados sobre o consumo. Pelo lado do gasto do Estado, uma parcela considerável da receita pública é destinada para o pagamento dos encargos da dívida, o que acaba beneficiando os rentistas, [7] também privilegiados pela menor tributação.

6 Ver nesse sentido: BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. *Indicadores de equidade do sistema tributário nacional.* Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

7 Detentores de títulos da dívida pública interna e externa.

# 03.

## DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A tabela 1 mostra a arrecadação tributária de 2009 das três esferas de governo, por base de incidência econômica dos tributos (consumo, patrimônio e renda). Estima-se que a carga tributária do Brasil alcançou 35,39% do PIB em 2009, ou R$ 1,04 trilhão. A metodologia adotada na tabela busca identificar sobre quem recai o ônus do pagamento do tributo, pois nem sempre aquele que está legalmente obrigado a pagá-lo arca com este ônus, principalmente as empresas que repassam para os preços de bens e serviços, incluindo a contribuição previdenciária (parte patronal) sobre folha de pagamentos. Portanto, adota-se a hipótese de translação total, isto é, de repasse aos preços de bens e serviços dos encargos tributários de responsabilidade das empresas. [8]

As informações da tabela 1 permitem as seguintes considerações:
a) os dados revelam que do montante de R$ 1,04 trilhão arrecadado no ano passado (2009), a maior parte dos tributos tem como base de incidência o consumo, totalizando R$ 569,93 bilhões, equivalentes a 54,90% da arrecadação tributária das três esferas de governo (federal, estadual e municipal);
b) a carga tributária sobre patrimônio tem participação irrisória sobre o montante de tributos arrecadados, 3,72%, ou 1,23% do PIB.

Segundo estudo realizado com base na Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) do IBGE, em 1996, no Brasil, quem recebia até dois salários mínimos gastava 26% do que ganhava no pagamento de tributos que incidiam sobre o que se consumia, enquanto o peso dos tributos sobre o consumo para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a apenas 7%.

Por incrível que pareça, a situação piorou. Conforme os dados do POF do IBGE de 2002/2003, estima-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos arcam com uma carga tributária sobre o consumo de 46% da renda familiar, enquanto

8 Conforme demonstram: SIQUEIRA, Rozane; NOGUEIRA, Jose; SOUZA, Evaldo. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. Revista Brasileira de Economia, v. 55, p. 513-544, 2001. Um estudo baseado com modelos econométricos, que segue uma proxy dessa classificação, pode ser visto em FULLERTON, Don. METCALF, Gilbert. Tax incidence. National bureau of economica Research, 2002 (Working Paper, nº 8829). Disponível em: http//papers.nber.org/paper/w8829, acesso em 12 de outubro de 2008.

as famílias com renda superior a 30 salários mínimos gastam 16% da renda em tributos indiretos (tabela 2).

**TABELA 1.**

Estimativa da Carga Tributária Brasileira, por Base de Incidência, em 2009

| Estimativa da Carga Tributária Brasileira, por Base de Incidência, em 2009 | | | |
|---|---|---|---|
| CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL | Em % PIB 33,03% | R$ milhões 1.038.168 | Participação Em % |
| **Consumo** | **18,13%** | **569.927,46** | **54,90%** |
| ***Imposto sobre Importação*** | **0,51%** | **16.091,94** | **1,55%** |
| ***IPI -Total*** | **0,98%** | **30.752,59** | **2,96%** |
| ***Contribuição p/ Seguridade Social/Cofins*** | **3,75%** | **117.886,02** | **11,36%** |
| Entidades Financeiras | 0,23% | 7.384,15 | 0,71% |
| Demais Empresas | 3,52% | 110.501,87 | 10,64% |
| ***Contribuição para o PIS/PASEP*** | **1,01%** | **31.755,40** | **3,06%** |
| Entidades Financeiras | 0,04% | 1.370,95 | 0,13% |
| Demais Empresas | 0,97% | 30.384,44 | 2,93% |
| ***Cide-Combustíveis*** | **0,15%** | **4.828,37** | **0,47%** |
| ***Imposto sobre Operações Financeiras*** | **0,61%** | **19.243,27** | **1,85%** |
| ***Contribuição Previdenciária das Empresas (1)*** | **3,18%** | **99.819,38** | **9,61%** |
| ***ICMS*** | **7,21%** | **226.606,48** | **21,83%** |
| ***ISS*** | **0,73%** | **22.944,01** | **2,21%** |
| **Renda** | **8,90%** | **279.679,61** | **26,94%** |
| ***Renda do Trabalho*** | **3,53%** | **110.863,27** | **10,68%** |
| I. Renda - Pessoa Física | 0,47% | 14.840,32 | 1,43% |
| IRRF - Rendimentos do Trabalho | 1,66% | 52.176,57 | 5,03% |
| Contribuição Previdenciária dos Trabalhadores (2) | 1,40% | 43.846,38 | 4,22% |
| ***Renda do Capital*** | **4,10%** | **128.757,31** | **12,40%** |
| I. Renda - Pessoa Jurídica | 2,69% | 84.520,59 | 8,14% |
| *Entidades Financeiras* | 0,43% | 13.611,66 | 1,31% |
| *Demais Empresas* | 2,26% | 70.908,93 | 6,83% |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido | 1,41% | 44.236,72 | 4,26% |
| *Entidades Financeiras* | 0,29% | 9.032,55 | 0,87% |
| *Demais Empresas* | 1,12% | 35.204,17 | 3,39% |
| ***Outras Rendas*** | **1,27%** | **40.059,02** | **3,86%** |
| **Patrimônio** | **1,23%** | **38.639,32** | **3,72%** |
| ***Imposto Territorial Rural (ITR)*** | 0,02% | 474,56 | 0,05% |
| ***IPVA*** | 0,64% | 20.141,64 | 1,94% |
| ***ITCD*** | 0,05% | 1.679,44 | 0,16% |
| ***IPTU*** | 0,42% | 13.200,66 | 1,27% |
| ***ITBI*** | 0,10% | 3.143,01 | 0,30% |
| **Outros (3)** | **4,77%** | **149.921,80** | **14,44%** |

*Fonte: SRF, STN, Confaz e IBGE*
*Elaboração própria.*

*Nota:*
*(1) Inclui as contribuições das empresas sobre segurados assalariados, o recolhimento do Simples e outras contribuições de pessoas jurídicas.*
*(2) Inclui as contribuições dos assalariados, do contribuinte individual, do segurado facultativo, do segurado especial e as contribuições previdenciárias retidas sobre nota fiscal (sub-rogação), além da contribuição previdenciária dos servidores ativos, inativos da União e dos militares.*
*(3) Inclui outros tributos administrados pela SRFB, outros tributos estaduais, outros tributos municipais. Taxas. Inclui outras contribuições previdenciárias, como entidades filantrópicas, segurados domésticos e contribuição patronal para a previdência dos servidores.*

O resultado é uma carga tributária regressiva, significando que o Estado brasileiro é financiado, em grade parte, pelas classes de menor poder aquisitivo e pelos trabalhadores, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta.

Outro aspecto particular da tributação sobre a renda no Brasil é que nem todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do IR e sujeitos ao ajuste anual de declaração de renda. Enquanto a tributação dos salários obedece às quatro alíquotas estabelecidas na legislação, os rendimentos decorrentes de renda fundiária variam de 0,03% a 20%, conforme o grau de utilização da terra e área total do imóvel; e os rendimentos de aplicações financeiras têm alíquotas que variam entre 0,01% e 22,5%, conforme o prazo e o tipo de aplicação, privilegiando os rentistas. Também os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza têm uma alíquota de 15%. Essa situação vigente no país evidencia maior tributação sobre as rendas derivadas do trabalho.

Uma das formas para estabelecer a isonomia tributária é considerar a capacidade contributiva, independentemente da origem ou da natureza da renda, isto é, se de capital ou trabalho, pois a Constituição do país determina o respeito à capacidade econômica para graduação dos impostos. Assim, a existência de tributação exclusiva na fonte, com adoção de alíquotas diferentes daquelas

**TABELA 2**

Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2003

| Renda mensal familiar em Salários Mínimos (SM) | Em % da renda familiar | | | | | | Acréscimo de carga tributária (em pontos de porcentagem) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Tributação direta | | Tributação indireta | | Carga tributária total | | |
| | 1996 | 2003 | 1996 | 2003 | 1996 | 2003 | |
| Até 2 SM | 1,7 | 3,1 | 26,5 | 45,8 | 28,2 | 48,8 | 20,6 |
| 2 a 3 | 2,6 | 3,5 | 20,0 | 34,5 | 22,6 | 38,0 | 15,4 |
| 3 a 5 | 3,1 | 5,7 | 16,3 | 30,2 | 19,4 | 33,9 | 14,5 |
| 5 a 6 | 4,0 | 4,1 | 14,0 | 27,9 | 18,0 | 32,0 | 14,0 |
| 6 a 8 | 4,2 | 5,2 | 13,8 | 26,5 | 18,0 | 31,7 | 13,7 |
| 8 a 10 | 4,1 | 5,9 | 12,0 | 25,7 | 16,1 | 31,7 | 15,6 |
| 10 a 15 | 4,6 | 6,8 | 10,5 | 23,7 | 15,1 | 30,5 | 15,4 |
| 15 a 20 | 5,5 | 6,9 | 9,4 | 21,6 | 14,9 | 28,4 | 13,5 |
| 20 a 30 | 5,7 | 8,6 | 9,1 | 20,1 | 14,8 | 28,7 | 13,9 |
| Mais de 30 | 10,6 | 9,9 | 7,3 | 16,4 | 17,9 | 26,3 | 8,4 |

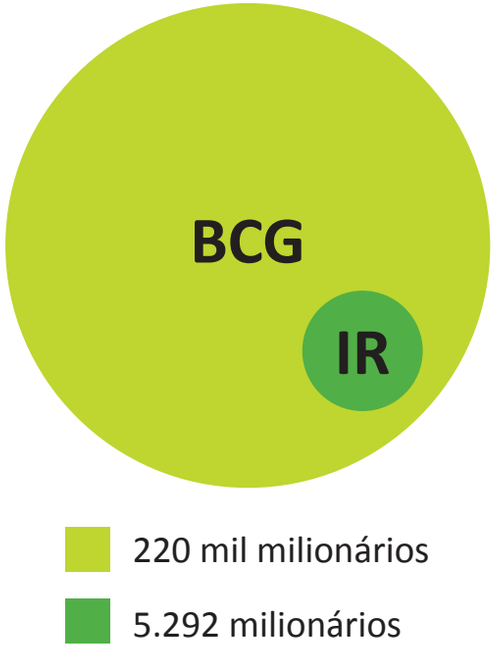
*Fonte dos dados primários: IBGE, POF 1995/1996; POF 2002/2003; Vianna et alli (2000); SRF "A progressividade no Consumo-Tribuação Cumulativa e sobre o Valor Agregado". Elaborado por Zockun (2005).*

*Nota:*
*Tributos considerados nas POFs: IPI, ICMS, PIS, COFINS (indiretos); IR, contribuições trabalhistas, IPVA, IPTU (diretos); ISS.*

vigentes na tabela progressiva do IR, não respeita os princípios constitucionais de isonomia, capacidade contributiva e progressividade.

Essa falta de isonomia criou uma situação esdrúxula no país, com "poucos" contribuintes apresentando elevada renda tributável. A título de exemplo, das 23,5 milhões de declarações de ajuste de imposto de renda do ano-base de 2006 (exercício de 2007), apenas 5.292 apresentaram rendimentos tributáveis acima de R$ 1 milhão. [9] Paradoxalmente, o número de milionários no país não para de crescer. Conforme revelou o levantamento da *The Boston Consulting Group* (BCG), o Brasil tinha, em 2008, 220 mil milionários, uma expansão de 15,7% em relação ao ano anterior. A fortuna desses milionários está estimada em aproximadamente US$ 1,2 trilhão, o que equivale a praticamente metade do PIB brasileiro. Para o BCG, milionários são aqueles que têm mais de US$ 1 milhão aplicado no mercado financeiro.[10]

*Milionários no Brasil: diferença sensível entre índices do* The Boston Consulting Group *e as declarações do Imposto de Renda*




Isso ocorre porque a legislação atual não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital e de outras rendas da Economia, que são tributados com alíquotas inferiores ao imposto de renda incidente sobre a renda do trabalho. A legislação tributária, ao permitir a incidência exclusiva na fonte de determinados rendimentos, acaba estabelecendo discriminações na origem da renda dos contribuintes, pois estes acabam sendo tributados apenas proporcionalmente, fugindo da progressividade. Trata-se de um contraste com o que está estabelecido na Constituição, que não permite discriminação em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Outro exemplo gritante dessa situação é o fato de que a legislação atual não submete à tabela do IR a distribuição de lucros e dividendos aos acionistas e sócios das pessoas jurídicas. Sobre esses rendimentos, o acionista ou sócio de

9 Informações fornecidas pela SRFB ao Observatório de Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social.

10 http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u441681.shtml

uma pessoa jurídica é isento, ou seja, não paga imposto de renda sobre esse valor. Isso faz com que seja uma prática corrente no mercado o sócio de uma empresa declarar que ganha, por exemplo, R$ 1,4 mil por mês a título de *pro labore* – para ficar na faixa de rendimento isento de imposto de renda – e R$ 10 milhões por ano de lucro distribuído pela empresa (também isento, por força da atual legislação).

Assim, é muito comum que um empresário que ganhe milhões de reais por ano não pague um centavo de imposto de renda, enquanto seu empregado, que ganha R$ 4 mil por mês, já é tributado à alíquota de 27,5% de seus rendimentos. Outra prática comum é um empregado de determinada empresa se constituir como pessoa jurídica prestadora de serviço, mas continuar trabalhando exclusivamente como empregado da empresa. Agindo assim, ele recolhe muito menos tributos do que recolheria como pessoa física, já que seu salário, tributável, vira lucro não tributável na prestadora de serviço. Além disso, a empresa que o emprega se elide de recolher a contribuição patronal para a Previdência Social.

Como não há regulamentação legal que previna essa prática, o Fisco fica impedido de caracterizar a relação de emprego formal entre o empregado e o empregador, sendo muito difícil evitar esse tipo de burla.

O tamanho da "renúncia tributária" do Estado com essa prática pode ser medido pela tabela 3. Ali verificamos que, por exemplo, para um salário de um milhão de reais por ano – que não é incomum em se tratando de cargos de direção de grandes empresas –, o empregado deixa de recolher mais de R$ 141 mil por ano, e seu patrão deixa de pagar R$ 210 mil de contribuição previdenciária patronal, implicando numa "renúncia tributária" de mais de R$ 350 mil.

Multiplique-se isso por milhares de contribuintes e empresas que se utilizam desse expediente e se explicará porque, em 2007, apenas 5.292 pessoas no Brasil apresentaram rendimentos tributáveis acima de R$ 1 milhão por ano, em flagrante injustiça fiscal e prejuízo para os demais contribuintes, especialmente

para a classe média assalariada, que naturalmente será chamada a contribuir mais, a fim de fechar a conta.

**TABELA 3**

Renúncia fiscal com isenção na distribuição de lucros

*Prestação de serviços – Pessoa física que se constitui como jurídica*

| RENÚNCIA FISCAL COM ISENÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS<br>Prestação de serviços – Pessoa física que se constitui como jurídica | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Receita Bruta Anual | TRIBUTOS INCIDENTES | | | | | | IR com Base na Tabela Progressiva (1) | Renúncia Fiscal IRPF | Renúncia Fiscal Contribuição Previdenciária Patronal (2) | Renúncia Fiscal Total (3) |
| | IRPJ | IRPJ adicional | CSLL | PIS/ PASEP | COFINS | Total | | | | |
| 200.000,00 | 9.600,00 | ---------- | 5.760,00 | 1.300,00 | 6.000,00 | 22.660,00 | 43.024,45 | 20.364,45 | 42.000,00 | 62.364,45 |
| 600.000,00 | 28.800,00 | ---------- | 17.280,00 | 3.900,00 | 18.000,00 | 67.980,00 | 153.024,45 | 85.044,45 | 126.000,00 | 211.044,45 |
| 1.000.000,00 | 48.000,00 | 8.000,00 | 28.800,00 | 6.500,00 | 30.000,00 | 121.300,00 | 263.024,45 | 141.724,45 | 210.000,00 | 351.724,45 |
| 2.000.000,00 | 96.000,00 | 40.000,00 | 57.600,00 | 13.000,00 | 60.000,00 | 266.600,00 | 538.024,45 | 271.424,45 | 420.000,00 | 691.424,45 |
| 3.000.000,00 | 144.000,00 | 72.000,00 | 86.400,00 | 19.500,00 | 90.000,00 | 411.900,00 | 813.024,45 | 401.124,45 | 630.000,00 | 1.031.124,45 |
| 4.000.000,00 | 192.000,00 | 104.000,00 | 115.200,00 | 26.000,00 | 120.000,00 | 557.200,00 | 1.088.024,45 | 530.824,45 | 840.000,00 | 1.370.824,45 |
| 5.000.000,00 | 240.000,00 | 136.000,00 | 144.000,00 | 32.500,00 | 150.000,00 | 702.500,00 | 1.363.024,45 | 660.524,45 | 1.050.000,00 | 1.710.524,45 |
| 6.000.000,00 | 288.000,00 | 168.000,00 | 172.800,00 | 39.000,00 | 180.000,00 | 847.800,00 | 1.638.024,45 | 790.224,45 | 1.260.000,00 | 2.050.224,45 |
| 7.000.000,00 | 336.000,00 | 200.000,00 | 201.600,00 | 45.500,00 | 210.000,00 | 993.100,00 | 1.913.024,45 | 919.924,45 | 1.470.000,00 | 2.389.924,45 |
| 8.000.000,00 | 384.000,00 | 232.000,00 | 230.400,00 | 52.000,00 | 240.000,00 | 1.138.400,00 | 2.188.024,45 | 1.049.624,45 | 1.680.000,00 | 2.729.624,45 |
| 9.000.000,00 | 432.000,00 | 264.000,00 | 259.200,00 | 58.500,00 | 270.000,00 | 1.283.700,00 | 2.463.024,45 | 1.179.324,45 | 1.890.000,00 | 3.069.324,45 |
| 10.000.000,00 | 480.000,00 | 296.000,00 | 288.000,00 | 65.000,00 | 300.000,00 | 1.429.000,00 | 2.738.024,45 | 1.309.024,45 | 2.100.000,00 | 3.409.024,45 |
| 15.000.000,00 | 720.000,00 | 456.000,00 | 432.000,00 | 97.500,00 | 450.000,00 | 2.155.500,00 | 4.113.024,45 | 1.957.524,45 | 3.150.000,00 | 5.107.524,45 |
| 20.000.000,00 | 960.000,00 | 616.000,00 | 576.000,00 | 130.000,00 | 600.000,00 | 2.882.000,00 | 5.488.024,45 | 2.606.024,45 | 4.200.000,00 | 6.806.024,45 |
| 25.000.000,00 | 1.200.000,00 | 776.000,00 | 720.000,00 | 162.500,00 | 750.000,00 | 3.608.500,00 | 6.863.024,45 | 3.254.524,45 | 5.250.000,00 | 8.504.524,45 |

*(1) Aplicação da tabela progressiva considerando desconto padrão de 20% limitado a R$ 13.317,09, conforme legislação.*
*(2) Alíquota aplicada de 21%, sendo 20% de contribuição do empregador e 1% de GIILRAT (menor risco). Não inclui terceiros.*
*(3) Considerando tratar-se de empregado que simula ser empresa.*

Em linhas gerais, as principais tendências que marcam as modificações no sistema tributário no Brasil, após 1994, são:

a) aumento da regressividade da carga tributária, com a maior incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços;

b) limitação da tributação direta no Brasil e maior incidência sobre a renda dos trabalhadores assalariados, apesar da baixa participação da renda dos salários sobre o total da renda nacional da Economia;

c) tratamento diferenciado da tributação das rendas no país, violando o princípio da isonomia tributária ao tratar com critérios diferenciados a renda do capital (lucros, dividendos e juros) e do trabalho, pois há concentração cada vez maior de imposto sobre a renda dos trabalhadores assalariados;

d) manutenção do sistema financeiro como maior beneficiado pelas modificações ocorridas nas legislações tributárias após 1995, apesar da majoração da alíquota da CSLL dos bancos, o que faz com que seja proporcionalmente menos tributado

que os trabalhadores e outros setores da Economia.

Por fim, registra-se que o aumento da carga tributária no período de 1995 a 2008, acima de 8% do PIB, ocorreu em dois momentos diferentes, um primeiro associado à crise econômica internacional do final dos anos de 1990, que foi desfavorável, pois, associada à desvalorização cambial, afetou o equilíbrio do orçamento público no Brasil. Assim o governo federal adotou, entre outras saídas, o aumento das alíquotas de duas contribuições: Cofins (1998) e CPMF (1999). Após isso, o aumento da arrecadação tributária esteve relacionado ao aumento da eficiência dos mecanismos de fiscalização, ao crescimento da renda, do lucro e dos postos de trabalhos formais. [11]

11 Ver nesse sentido. RIBEIRO, Márcio. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. Brasília: IPEA, janeiro de 2010. Texto para discussão 1.464.

# 04.

## MUDANÇAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APÓS 1995

As mudanças tributárias realizadas na Constituição Federal de 1988 apontavam para a descentralização da arrecadação, em sentido oposto ao da centralização autoritária realizada na ditadura militar. O texto constitucional assumiu um maior compromisso com a equidade, visando a tornar o sistema tributário mais justo do ponto de vista fiscal e com melhor distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade. No campo da descentralização estavam o aumento das competências tributárias das esferas subnacionais e o aumento expressivo dos fundos de participação de estados e municípios.

Contudo, a onda neoliberal dos anos de 1990, no país, levou a legislação tributária a minar os avanços obtidos na Constituição. Os questionamentos sobre a intervenção do Estado na Economia e a chamada "crise fiscal" estabeleciam novos condicionantes na extração de recursos da sociedade pela via tributária. O novo arranjo de políticas macroeconômicas sucumbia a qualquer tentativa de desenvolvimento econômico; a definição da regulação tributária seria elemento decisivo no estabelecimento das condições de inserção da Economia brasileira na nova agenda global. O próprio desenho da descentralização foi minado a partir de 1993, com a introdução de instrumento de desvinculação de recursos das contribuições sociais, que não são compartilhadas com os estados e os municípios. Explicando melhor, como a Constituição Federal estabeleceu contribuições sociais exclusivas da seguridade social, que não são compartilhadas com estados e municípios, a União adotou instrumento de desvinculação de recursos do orçamento da seguridade social (FSE, FEF e DRU), que drenam parte da arrecadação para o orçamento fiscal.

No governo Collor foram adotadas medidas de emergência para não cumprir a Carta Constitucional com pacotes fiscais. Antes do término do mandato do presidente cassado, foi elaborada uma proposta, em junho de 1992, que pretendia assegurar um superávit primário de US$ 20 bilhões (5,0% do PIB da época). De forma que, ao final desse governo, o sistema de tributação não tinha praticamente nenhuma condição de atenuar a concentração de renda no país e muito menos a capacidade de fomentar setores e induzir investimentos.

Mas as principais mudanças no sistema tributário ocorreram no período de 1995 a 2002, com alterações na legislação infraconstitucional, que caminharam no sentido oposto ao dos princípios básicos do sistema tributário estabelecidos na Constituição de 1988. Essas alterações agravaram a regressividade do sistema tributário brasileiro.

As modificações ocorreram nas leis ordinárias e nos regulamentos tributários, que transferiram para a renda do trabalho e para a população mais pobre o ônus tributário, alterando o perfil da arrecadação. Além disso, viabilizaram o processo de mundialização do capital financeiro, facilitando o livre fluxo de recursos financeiros, para, com isso, permitir a realização de sucessivos superávits primários, de forma a cumprir as metas de ajuste fiscal.

As principais alterações realizadas foram:
a) desoneração da tributação do lucro das empresas por meio da redução da alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) de 25% para 15%, ainda que com a adoção do adicional sobre os lucros;[12]
b) instituição dos "juros sobre capital próprio", que é a possibilidade de remunerar os sócios e acionistas com juros equivalentes à aplicação da TJLP (taxa de juros de longo prazo) sobre o patrimônio líquido da empresa (com alguns ajustes) [13]. Seria uma contrapartida pelo custo de oportunidade em função dos recursos mantidos na empresa.

Em adendo ao fato de ser uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas, o valor distribuído é dedutível, como despesa, na apuração do IR e da CSLL com base no lucro real (Lei n° 9.249/95, art. 9º);

12 A parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20 mil pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%.

13 As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, observado o regime de competência, que remunerarem pessoas físicas ou jurídicas a títulos de juros sobre o capital próprio podem considerar tais valores como dedutíveis, desde que observem as condições fixadas na legislação vigente; tais juros pagos ou creditados individualmente, serão calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro-rata dia, da taxa de juros de longo prazo – TJLP; ficando condicionado à existência de lucros, limitando-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e antes da provisão para o imposto de renda IRPJ; b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

c) isenção de imposto de renda à distribuição de lucros a pessoas físicas, eliminando o imposto de renda na fonte sobre os lucros e dividendos distribuídos para os resultados apurados a partir de 1º/1/96, seja o sócio capitalista residente no país ou no exterior. Antes dessa mudança, a alíquota era de 15% (Lei n° 9.249/95, art. 10º);
d) eliminação da alíquota de 35% do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), reduzindo a progressividade do Imposto de Renda (IR) (Lei n° 9.250/95);
e) elevação da alíquota do IRPF de 25% para 27,5% (Lei n° 9.532/97, art. 11º);
f) aumento do número de declarantes de IR, o que ocorreu pela não correção da tabela de IR (1996 a 2001), fazendo com o que os trabalhadores de mais baixa renda fossem tributados (Lei nº 9.430/1996). Não se trata de um aumento no quantitativo de contribuintes em função do aumento da renda tributável de elevado potencial contributivo.

Além dos benefícios que as mudanças trouxeram aos capitalistas, que passaram a pagar menos tributos sobre a sua renda, as pessoas físicas de maior renda, sobretudo profissionais liberais, funcionários de postos mais graduados nas empresas e executivos, passaram, a partir das mudanças realizadas, a constituírem "Pessoas Jurídicas", como já exposto no tópico anterior.

As modificações na legislação não se limitaram a modificar a estrutura do sistema tributário; elas também enfraqueceram o combate à sonegação tributária no país. A partir da vigência da Lei nº 9.249/1995 (artigo 34), foi extinta a punibilidade do crime contra a ordem tributária, até mesmo sonegação de impostos previstos na Lei n° 8.137/90, via pagamento do tributo. Isso significa que o contribuinte que fizer apropriação indébita, por exemplo, de IR retido do trabalhador, da contribuição previdenciária, ou emitir nota fiscal fraudulenta, caso seja descoberto, basta pagar seu débito junto ao Fisco. Ele ficará livre da punição de seis meses a dois anos de prisão. A mudança realizada permite a conclusão que o crime tributário compensa.

As autoridades fiscais estão impedidas de remessa de representação fiscal para fins penais relativos aos crimes contra a ordem tributária, no momento da

autuação do contribuinte, pois a mudança decorrente da Lei nº 9.430/1996 (art. 83) postergou esse encaminhamento para depois da decisão final na esfera administrativa, o que na prática resulta na prescrição do crime, na maioria dos casos. Além disso, foram reduzidas drasticamente as multas das infrações fiscais, equiparando em alguns casos o sonegador ao inadimplente.[14] Convém também lembrar que, desde 2000, a cada dois anos, os governos têm lançado programas de parcelamento de débitos tributários, tratando de forma igual o sonegador e o inadimplente do Fisco. O primeiro programa, chamado REFIS, não estabeleceu um teto de anos para os parcelamentos, chegando, em seu primeiro ano de funcionamento, a ter um prazo médio de pagamento de 110 anos. Os programas seguintes fixaram o prazo em até 15 anos. Todas essas mudanças diminuem o risco de sonegar: baixo valor de multas, não condenação penal e ainda o direito ao parcelamento dos débitos.

Nesse caminho da continuidade de mudanças infraconstitucionais realizadas no sistema tributário, está o aperfeiçoamento do sistema de compensação de débitos dos contribuintes, vencidos ou vincendos, com créditos relativos a tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), que permite a compensação de impostos da esfera do orçamento fiscal (por exemplo, o IPI) com tributos pertencentes ao orçamento da seguridade social (por exemplo, a Cofins). Isso implica, muitas vezes, prejuízos para o financiamento da seguridade social.

A Lei nº 10.637/2002 criou uma nova forma de quitação de débitos tributários com a União, que consiste na entrega de uma declaração de compensação (Dcomp), na qual o contribuinte informa que está compensando seus débitos relativos a tributos ou contribuições federais com créditos por ele apurados, sem o prévio reconhecimento da certeza e liquidez pela RFB. Tal declaração extingue o débito, sob condição resolutória de ulterior homologação.
A partir da entrada em vigor dessa nova legislação, os pedidos de compensação

14 Antes, as multas, no caso de autuação pela Receita Federal, eram de 300% (no caso de fraude), 150% e 75%; após a lei, a multa se limita a 150% (fraude) e 75% (outros casos). Ainda, se o contribuinte (ou sonegador) pagar o débito em até 30 dias após a autuação, tais multas ficam reduzidas em 50%.

já protocolizados e pendentes de apreciação transformaram-se em Dcomp, produzindo os mesmos efeitos desta e submetendo-se ao rito processual instituído naquela oportunidade. Em 2003, a Lei nº 10.833 estabeleceu um prazo de cinco anos para a Receita Federal apreciar a compensação declarada; findo tal prazo sem a devida apreciação, todo o procedimento estaria tacitamente homologado.

Levantamento feito pelo Unafisco Sindical (atual Sindifisco Nacional), com base em amostras das regiões fiscais, indicam que, em média, 80% dos créditos tributários compensados são improcedentes. Os resultados da Fiscalização da RFB corroboram para essas informações, pois a compensação fraudulenta de créditos tributários é motivo de autuação do Fisco. Em 2007, foram 521 mil contribuintes fiscalizados e R$ 108 bilhões de créditos tributários lançados, incluídos os valores de tributos, multas e juros, o que representou um crescimento de 80% no quantitativo e de 42% no volume de autuações, quando comparados com o ano de 2006. As principais infrações detectadas nas pessoas jurídicas foram omissão de receitas, falta de retenção ou recolhimento de tributos, apuração e compensação indevida de tributos, sendo o setor financeiro o maior responsável pelo volume de evasão tributária em 2007. Dos R$ 108 bilhões autuados, R$ 25,3 bilhões resultaram de fiscalização em bancos, cooperativas de crédito, seguradoras e outras empresas do setor.

Projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional (PL 113/03; PL 5.228/05, em trâmite na Câmara dos Deputados, PLS 443/08 e PLS 354/09, em trâmite no Senado Federal) versando sobre a repatriação de bens e direitos para o Brasil visam à criação de um regime de tributação diferenciado, por meio da concessão de benefícios tributários e penais, com o suposto escopo de estimular a cidadania fiscal por meio da retificação da declaração e da repatriação de bens e direitos. Este tratamento diferenciado afronta visivelmente o princípio da isonomia entre iguais contribuintes ao possibilitar que alguns contribuintes regularizem sua situação perante o Fisco sem a imposição de qualquer penalidade pecuniária ou criminal e ainda com a concessão de estímulos e benefícios de alíquotas diferenciadas.

A MP 281 (15/2/2006) reduziu a zero as alíquotas de IR e da extinta CPMF para "investidores" estrangeiros no Brasil. As operações beneficiadas pela MP são cotas de fundos de investimento exclusivos para investidores não residentes que possuam no mínimo 98% de títulos públicos federais. Novamente, os grandes beneficiados pela benevolência tributária do Estado brasileiro são os bancos. Após a MP 281, vem crescendo o interesse dos bancos estrangeiros com filiais no Brasil em emitir bônus indexados em reais no exterior. Eles emitem títulos em reais fora do país pagando juros abaixo do Depósito Interfinanceiro (DI) e depois ingressam com esses recursos como investidores estrangeiros no Brasil, comprando títulos públicos que pagam DI. Assim, ganham a diferença realizando uma operação de arbitragem. Essa é mais uma modificação da legislação que fere a isonomia tributária entre as diferentes espécies de renda, conforme a Constituição Federal. A legislação atual não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital, que são tributados com alíquotas inferiores aos demais rendimentos.

A Lei n° 11.033, de 21/12/2004, promoveu significativas alterações no tratamento tributário das aplicações financeiras, favorecendo os aplicadores do mercado financeiro e da bolsa de valores. Com isso, a alíquota do IR sobre os ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, foi reduzida de 20% para 15%. Além disso, estão isentos do IR os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a R$ 20 mil para o conjunto de ações.
Assim, se, por hipótese, as ações vendidas por R$ 20 mil foram adquiridas por R$ 10 mil, lucro nada incomum neste mercado, ao cabo de um ano o investidor teve ganho de R$ 120 mil, totalmente isento do imposto de renda. Por outro lado, o trabalhador que ganhar mais de R$ 17.989,80 já será tributado. Se este trabalhador tiver um ganho de R$ 45 mil já estará sendo tributado pela alíquota máxima do Imposto de Renda – 27,5%.

Para as aplicações financeiras nos chamados "fundos de investimento" e demais aplicações de renda fixa, foi adotado um sistema de tributação decrescente, de

acordo com o prazo de permanência dos recursos na aplicação, variando de 22,5% (até seis meses) a 15% (nas aplicações acima de 24 meses). A título de exemplo, em 2009, a arrecadação de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos de fundos de renda fixa e aplicações de renda fixa alcançou o montante de R$ 8,1 bilhões, enquanto os trabalhadores assalariados tiveram retidos de IR na fonte-trabalho R$ 52,2 bilhões.

# 05.

## IMPACTOS FINANCEIROS DAS "RENÚNCIAS FISCAIS"

A seguir, serão estimados os impactos financeiros de algumas dessas "renúncias fiscais"[15], decorrentes das alterações realizadas na legislação infraconstitucional.

Como destacado anteriormente, uma das renúncias fiscais implantadas em 1995 é a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas do lucro tributável do Imposto de Renda e da CSLL. A partir de 1996, a Lei nº 9.249/1995, artigo 9º, permite às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que remuneraram pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros sobre o capital próprio, considerarem tais valores como despesas para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O pagamento de juros sobre capital próprio vem sendo mecanismo de redução na arrecadação do IRPJ e da CSLL. De acordo com o jornal *Valor Econômico* (18/8/2005), enquanto o resultado, antes do imposto de renda, de 216 empresas de capital aberto saltou de R$ 3,99 bilhões, em 2002, para R$ 49,72 bilhões (2004) – ou seja, um crescimento de 12 vezes –, as provisões de IR e CSLL aumentaram apenas seis vezes (de R$ 2,19 bilhões para R$ 12,28 bilhões). O jornal destaca que "o motivo mais comum que contribui para a redução do volume de tributos pagos sobre o lucro foram os juros sobre capital próprio, alternativa adotada pelas empresas hoje para a distribuição de lucros".

No período de 2004 a 2009, estima-se que a distribuição de juros sobre capital próprio feita pelas empresas aos seus acionistas totalizou R$ 116.867 bilhões. Esse mecanismo permitiu uma redução nas despesas dos encargos tributários das empresas, no tocante ao recolhimento de IRPJ e CSSL, de R$ 39,7 bilhões, conforme demonstrado na tabela 4.

Cerca de 27% desse valor seriam destinados à seguridade social, por meio da CSLL. O recolhimento de 15% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo credor do recurso significou uma renúncia tributária do Estado brasileiro a favor do grande capital, especialmente os bancos, de R$ 26,6 bilhões, em

15 A legislação tributária não classifica esses benefícios ao capital como renúncia fiscal.

valores atualizados pelo IGP-DI.

**TABELA 4**

| Benefícios Tributários ao Capital<br>Juros sobre Capital Próprio<br>Valores em R$ Milhões | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Ano | Base Tributária Estimada (1) | Redução nos Encargos Tributários sobre a Renda do Capital (2) | Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) (3) | Renúncia Tributária do Estado (4) | |
| | | | | Valores Correntes | Valores Constantes (IGP-DI) |
| 2004 | 16.500,00 | 5.610,00 | 2.475,00 | 3.135,00 | 4.398,67 |
| 2005 | 19.380,00 | 6.589,20 | 2.907,00 | 3.682,20 | 4.722,44 |
| 2006 | 22.026,67 | 7.489,07 | 3.304,00 | 4.185,07 | 5.065,21 |
| 2007 | 18.093,33 | 6.151,73 | 2.714,00 | 3.437,73 | 4.090,15 |
| 2008 | 19.866,67 | 6.754,67 | 2.980,00 | 3.774,67 | 4.273,85 |
| 2009 | 21.000,00 | 7.140,00 | 3.150,00 | 3.990,00 | 4.061,48 |
| Total | 116.866,67 | 39.734,67 | 17.530,00 | 22.204,67 | 26.611,80 |

*Fonte: Receita Federal*
*Elaboração própria*

*(1) Os valores foram estimados a partir dos Boletins de Arrecadação da Receita Federal de dezembro de cada ano. Nos boletins é divulgado apenas o IRRF pago sobre Juros sobre Capital Próprio. A base tributária é o montante estimado de recursos distribuídos aos sócios capitalistas.*
*2) Significa o quanto as empresas deixaram de pagar de IRPJ e CSLL.*
*(3) As pessoas físicas pagam 15% sobre de IR sobre o valor recebido com Juros sobre Capital Próprio.*
*(4) A Renúncia tributária é calculada da seguinte forma: 25% de IRPJ + 9% de CSLL - 15% de IRRF.*

Entre as mudanças realizadas que favorecem a renda do capital está a isenção de imposto de renda da remessa de lucros e dividendos ao exterior e que tem impacto econômico no balanço de pagamentos. Ainda que seja uma medida de atração de capital estrangeiro ao país – pois a tributação favorecida, aliada à taxa de câmbio valorizada, favorece a remessa de renda para o exterior –, é necessária uma reflexão sobre o impacto dessa medida sobre o saldo de transações correntes do Brasil. Neste caso, deveria prevalecer o princípio da reciprocidade neste tipo de medida, ou seja, seria concedida a isenção tributária de lucros e dividendos somente aos países que adotassem esse critério para as empresas brasileiras.

Os dados do Banco Central do Brasil revelam que a remessa de lucros e dividendos ao exterior alcançou, somente em 2009, o montante de US$ 26,5 bilhões. Como as remessas de lucros e dividendos estão isentas de imposto de renda, o Brasil vem abrindo mão de receitas tributárias em favor da renda do capital estrangeiro. Houve época em que a taxação sobre essas transferências internacionais chegou a 25%; na época da edição da Lei nº 9.249/1995, a alíquota era de 15%. Convertendo o valor de US$ 26,5 bilhões à taxa de câmbio média de 2009, chega-se ao montante de R$ 46,1 bilhões, que se fossem tributados com uma alíquota de 15% possibilitaria uma arrecadação tributária de R$ 6,9 bilhões, somente em 2009.

A tabela 5 apresenta os efeitos sobre a arrecadação tributária desta medida desde 1996, mostrando que o Estado brasileiro deixou de arrecadar R$ 52,7 bilhões, ou seja, o equivalente a um orçamento federal anual com saúde.

**TABELA 5**

| Estimativa de perda de arrecadação com a isenção da tributação da remessa de lucros e dividendos ao exterior | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Ano | Remessas de Lucros e Dividendos ao Exterior (US$ milhões) | Taxa de Câmbio Média | Valores em R$ milhões | Tributação à alíquota de 15% |
| 1996 | 4.258,07 | 1,0394 | 4.425,84 | 663,88 |
| 1997 | 6.332,24 | 1,1164 | 7.069,31 | 1.060,40 |
| 1998 | 7.287,27 | 1,2087 | 8.808,12 | 1.321,22 |
| 1999 | 5.514,69 | 1,7890 | 9.865,77 | 1.479,87 |
| 2000 | 4.252,83 | 1,9554 | 8.315,99 | 1.247,40 |
| 2001 | 5.226,24 | 2,3204 | 12.126,96 | 1.819,04 |
| 2002 | 6.019,92 | 3,5333 | 21.270,19 | 3.190,53 |
| 2003 | 6.403,24 | 2,8892 | 18.500,24 | 2.775,04 |
| 2004 | 8.257,32 | 2,6544 | 21.918,22 | 3.287,73 |
| 2005 | 13.337,09 | 2,3407 | 31.218,12 | 4.682,72 |
| 2006 | 17.317,88 | 2,1380 | 37.025,64 | 5.553,85 |
| 2007 | 23.599,62 | 1,7713 | 41.802,00 | 6.270,30 |
| 2008 | 35.415,96 | 2,3370 | 82.767,10 | 12.415,06 |
| 2009 | 26.448,58 | 1,7412 | 46.052,26 | 6.907,84 |
| Total | 169.670,93 | --------- | 351.165,76 | 52.674,86 |

*Fonte: Banco Central e SRFB*
*Elaboração própria*

Conforme visto anteriormente, a distribuição de lucros e dividendos é isenta de IR, após 1995. Analisando o Relatório Consolidado das principais fichas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas (DIPJ) entregues em 2004, referentes ao ano-calendário de 2003 (último divulgado pela Secretaria da Receita Federal), é possível afirmar que, caso a distribuição de lucros e dividendos fosse tributada na tabela do Imposto de Renda a uma alíquota média efetiva de 15% [16], o Estado arrecadaria R$ 16,7 bilhões em 2009 (ver tabela 6). Os valores estimados de lucros e dividendos para 2009 alcançaram R$ 111,30 bilhões, o que é relativamente próximo das Informações fornecidas pela RFB ao Observatório de Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. De acordo com os dados da RFB, em 2006, o montante do valor de rendimento isento e não tributável distribuído a título de lucros e dividendos a pessoas físicas totalizou R$ 91,9 bilhões.

16 Adotou-se, por hipótese, a alíquota de 15%, pois era a que vigorava anteriormente à Lei nº 9.249/1995, que isentou lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas de imposto de renda.

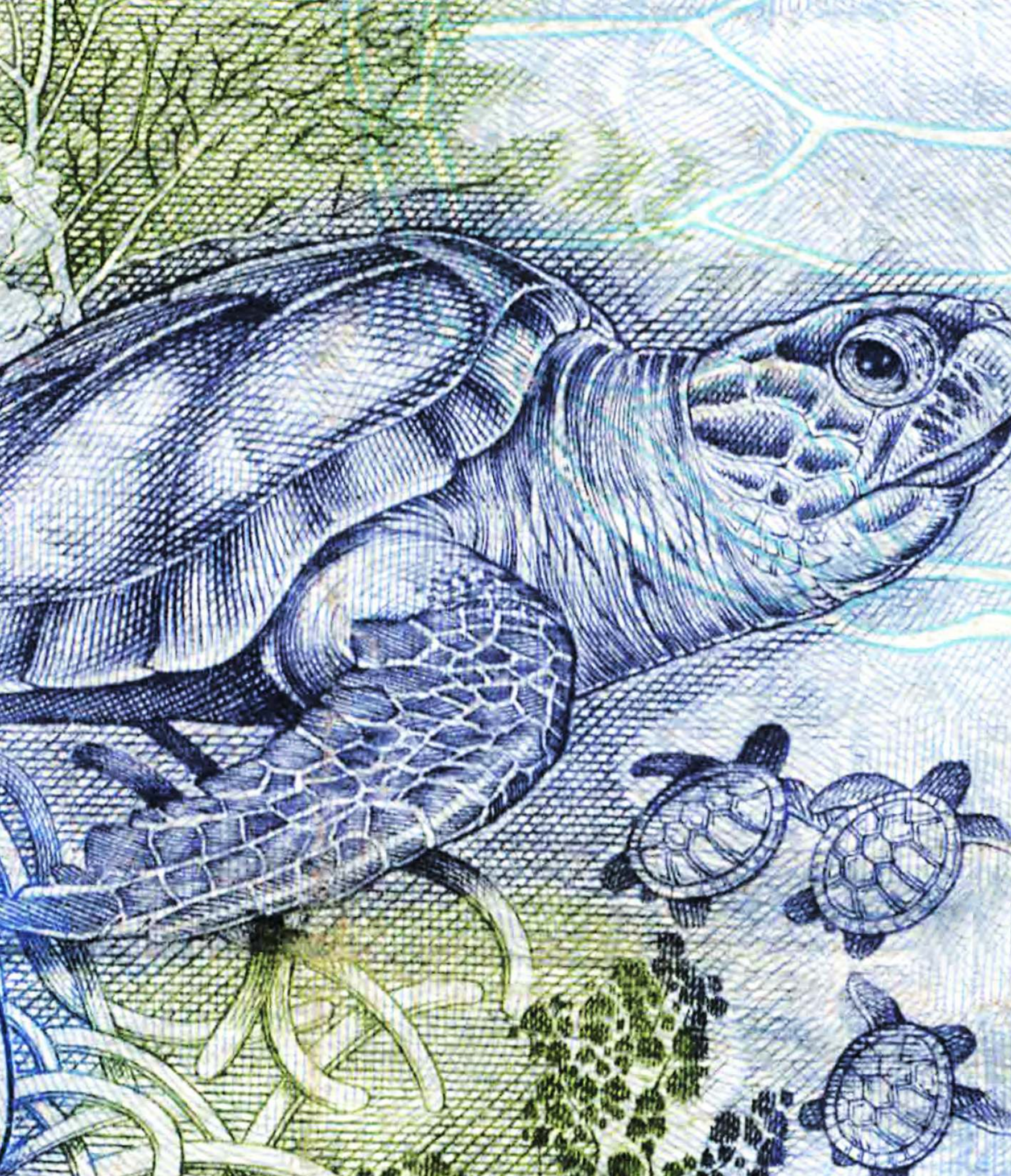
## TABELA 6

| Estimativa de Renúncia Tributária sobre Lucros e Dividendos<br>R$ Milhões (2009) | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Declarantes de IRPJ no Regime Tributário do Lucro Real | Frequência | R$ milhões (2003 | R$ milhões (2009)(1) | "Renúncia" tributária (2) |
| PJ em Geral e Corretoras | 20.286 | 55.849,73 | 96.225,46 | 14.433,82 |
| Instituições Financeiras | 445 | 7.551,57 | 13.010,86 | 1.951,63 |
| Seguradoras, Previdência e Capitalização | 62 | 1.195,81 | 2.060,35 | 309,05 |
| Total | 20.793 | 64.597,11 | 111.296,62 | 16.694,50 |

*Fonte: Receita Federal – Estatísticas Tributárias 11, Consolidada DIPJ, 2003*
*Elaboração própria*
*(1) Valores atualizados pelo IGP-DI.*
*(2) Aplicando-se uma alíquota média de IR de 15% sobre os valores de 2003, atualizados pelo IGP-DI.*

# 06.

## A REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA



Em 2008, o governo encaminhou uma nova proposta de reforma tributária ao Congresso Nacional. Trata-se da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233/2008, que "altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências", trazendo consequências ao financiamento das políticas sociais no Brasil. A proposta de reforma altera de forma substancial a vinculação das fontes de financiamento exclusivas das políticas da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), educação e trabalho.

Os principais pontos dessa proposta de reforma tributária são:
a) a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA-F), com a extinção de quatro tributos federais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS; a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de combustíveis – CIDE e a Contribuição Social do Salário-Educação);
b) a incorporação da Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
c) a redução gradativa da contribuição dos empregadores para previdência social, a ser realizada nos anos subsequentes da reforma, por meio do envio de um projeto de lei no prazo de até 90 dias da promulgação da PEC;
d) a unificação da legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), a ser realizada por meio de lei única nacional e não mais por 27 leis das unidades da Federação;
e) a criação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER) para compensar eventuais perdas de receita do ICMS por parte dos estados;
f) a instituição de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), permitindo a coordenação da aplicação dos recursos da política de desenvolvimento regional.

O principal objetivo da reforma seria a simplificação da legislação tributária, tanto por meio da redução das legislações do ICMS quanto pela eliminação de tributos, trazendo maior racionalidade econômica e reduzindo as obrigações

acessórias das empresas com custos de apuração e recolhimento de impostos. Além disso, a cobrança do ICMS no estado de destino da mercadoria poderia eliminar a "guerra fiscal".

A criação do IVA-F reduziria a cumulatividade do sistema tributário. Hoje a CIDE-Combustíveis, e parte da arrecadação da Cofins e da contribuição do PIS, é cobrada diversas vezes sobre um mesmo produto, isto é, em todas as etapas de produção e circulação da mercadoria. O IVA-F tributaria apenas o valor adicionado em cada estágio da produção e da distribuição. Assim, o valor do tributo poderia ser definido pela diferença entre o preço de venda do produto e o custo da aquisição, nas diversas etapas da cadeia produtiva. Contudo, em ambos os modelos, o tributo é repassado ao preço de venda do bem e do serviço; sendo pago, portanto, pelo consumidor final. Uma das implicações mais importantes dessa proposta de reforma tributária diz respeito ao financiamento da seguridade social, do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e da educação básica (salário-educação).

Pela proposta, os três tributos mais relevantes que financiam a seguridade social no Brasil seriam modificados. A Cofins e a CSLL seriam extintas e haveria desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamento, por meio de legislação específica, após as mudanças constitucionais. Para a seguridade social passariam a ser destinados 38,8% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda (IR), produtos industrializados (IPI) e operações com bens e prestações de serviços (IVA-F). Esse percentual seria equivalente à proporção entre a arrecadação da Cofins e da CSLL e a receita arrecadada, em 2006, com IR, CSLL, Cofins, PIS, Cide, salário-educação e IPI.

Essa modificação seria o sepultamento da diversidade das bases de financiamento da seguridade social inscrita no artigo 195 da Constituição Federal (CF) de 1988, que ampliou o financiamento da previdência, saúde e assistência social para além da folha de salários, incluindo a receita, o faturamento e o lucro. A partir da reforma, restariam inscritas no art. 195 da CF, como base de financiamento da seguridade social, a contribuição sobre a folha de salários e a do trabalhador

para a previdência social e a receita de concursos e prognósticos, sendo que a contribuição sobre folha de pagamento seria reduzida ao longo dos próximos anos. Portanto, a ideia de orçamento de seguridade social diversificado em fontes de financiamentos retroagiria à situação anterior à da CF. Com isso, haveria perda da exclusividade de recursos para a seguridade social, que ficaria fragilizada em seu financiamento, dependendo de uma partilha do IVA-F e da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Além disso, a desoneração da folha de pagamento via redução da contribuição patronal para a previdência social, conforme projeto de lei a ser envidado 90 dias após aprovação da PEC, significaria uma perda de R$ 24 bilhões para a previdência social. Não existe nenhuma previsão de substituição dessa contribuição por outro tributo no financiamento da previdência. Isso implicaria o enfraquecimento da solidariedade no financiamento da previdência social, um compromisso historicamente construído no Brasil.

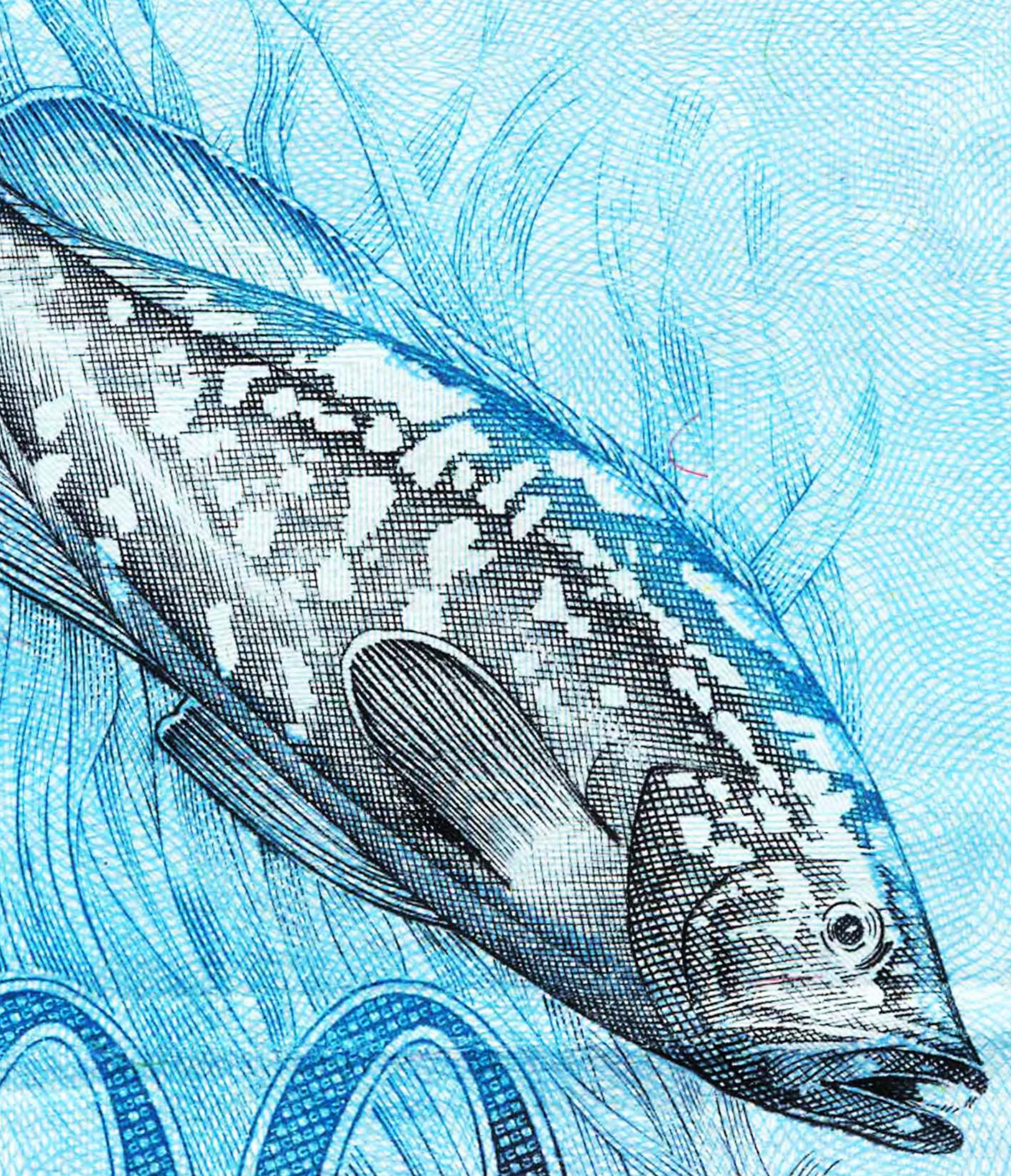
Ainda que seja garantido um repasse à seguridade social com base em parte do orçamento fiscal, deixariam de existir as receitas próprias da seguridade social previstas em orçamento exclusivo, como determina a CF. Com o tempo, a noção de separação da seguridade social iria se desvanecer. As políticas sociais da saúde, assistência social e previdência teriam de disputar recursos e enfrentar pressões no âmbito do orçamento fiscal, com os governadores e prefeitos, pois a base tributária seria a mesma partilhada com os estados e municípios. Além disso, as políticas sociais teriam de suportar a histórica pressão dos empresários por desoneração tributária e pelo destino de mais verbas orçamentárias para os investimentos.

O governo propõe na reforma tributária a desoneração da folha de pagamento mediante a substituição da contribuição social do salário-educação por uma destinação da arrecadação federal. O salário-educação é a contribuição social prevista no artigo 212, parágrafo 5° da Constituição Federal: o ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

A reforma tributária acabaria com essa contribuição social específica para o financiamento da educação básica. Em seu lugar, a PEC da reforma tributária prevê que o percentual a ser destinado para o financiamento da educação básica será definido em uma lei complementar; enquanto isso, ocorreria uma destinação para a educação básica de 2,3% da arrecadação dos impostos sobre renda (IR), produtos industrializados (IPI) e operações com bens e prestações de serviços (IVA-F). Esse percentual é equivalente à proporção entre a arrecadação da contribuição social do salário-educação e à receita arrecadada, em 2006, com IR, CSLL, Cofins, PIS, Cide, salário-educação e IPI. Mesmo que seja garantido um repasse à educação básica, com base em parte do orçamento fiscal, deixariam de existir as receitas próprias das principais políticas sociais brasileiras.

# 07.

## A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: POR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO



Esta seção apresenta elementos que propõem modificações no sistema tributário nacional via legislação infraconstitucional.

Para alcançar os objetivos e fundamentos previstos na atual Constituição brasileira devem ser resgatados os princípios de justiça tributária. O Estado tem obrigação de intervir e retificar a ordem social, a fim de remover as mais profundas e perturbadoras injustiças sociais. Assim, o *quantum* com que cada indivíduo vai contribuir para as despesas do Estado deve alcançar todos os cidadãos que se acham na mesma situação jurídica, sem privilegiar indivíduos ou classes sociais. A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade.

O preceito da universalidade requer a tributação de todos os rendimentos de um contribuinte independentemente do local de sua produção – se no país ou se no exterior. Não tributar os rendimentos auferidos no exterior, especialmente em paraísos fiscais, significaria tratamento privilegiado. A legislação atual não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital, que são tributados com alíquotas inferiores à dos demais rendimentos.

Nesse sentido, é necessário revogar algumas das alterações realizadas na legislação tributária infraconstitucional após 1996, que sepultaram a isonomia tributária no Brasil com o favorecimento da renda do capital em detrimento da renda do trabalho. Entre essas mudanças destacam-se:

a) fim da possibilidade de remunerar com juros o capital próprio das empresas, reduzindo-lhes o Imposto de Renda e a CSLL;

b) fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos, na remessa de lucros e dividendos ao exterior e nas aplicações financeiras de investidores estrangeiros no Brasil;

c) revisão de outras renúncias fiscais concedidas ao capital, já apontadas neste estudo;

d) revogação do artigo 34 da Lei nº 9.249/1995, que prevê a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e de sonegação fiscal, previsto na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou

contribuição social. Além disso, alterar a legislação para que os referidos crimes sejam considerados crimes formais.

***Além de combater a Renúncia, precisamos promover a Justiça***

Também é necessário reorientar a tributação para que ela incida prioritariamente sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes. O pilar do sistema tributário deve ser o imposto de renda, pois é o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Por meio do imposto de renda será possível inverter a regressividade da estrutura tributária brasileira, pois é o imposto mais progressivo. O imposto de renda é um instrumento fundamental para redistribuição da renda, garantindo a justiça fiscal. Por intermédio dele será possível aplicar a máxima "igualdade é tratar desigualmente os desiguais" no ordenamento tributário do país.

Como medidas para dar o devido peso à tributação direta no sistema tributário brasileiro, bem como para alcançar uma maior justiça tributária, propomos:

a) Submissão universal de todos os rendimentos de pessoas físicas à tabela progressiva do imposto de renda, sendo o valor já tributado na fonte abatido como antecipação do ajuste a ser feito no momento da declaração anual do IRPF. Por meio de alteração da legislação infraconstitucional, é possível submeter todos os rendimentos recebidos por pessoas físicas à tabela do Imposto de Renda, assegurando a isonomia tributária prevista na Constituição.

b) Recuperação histórica da inflação na tabela do Imposto de Renda, que sofreu seis anos de congelamento (1996 a 2001), e a manutenção de correção periódica, como as realizadas nos últimos anos.

c) Desoneração do IRPF sobre os rendimentos do trabalho assalariado de baixo e médio poder aquisitivo, com revisão de alíquotas, faixa de isenção e aumento das possibilidades de dedução de despesas.

Pelo princípio da capacidade contributiva, temos de graduar os tributos de acordo com a riqueza de cada contribuinte, de modo que os ricos paguem mais, e os pobres, menos. Somente existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência

digna para o contribuinte e sua família. Assim, o dispêndio para sua existência – alimentação, moradia e educação – não pode ser tributado, pois não há capacidade contributiva.

d) Regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, para permitir à autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem a ocultar a ocorrência do fato gerador. Esta norma somente irá adquirir plena eficácia quando for regulamentada. A falta de regulamentação permite que uma pessoa física se constitua como pessoa jurídica com a única finalidade de não pagar impostos e contribuições, pouco restando ao Fisco fazer para impedir essa conduta. Na prática, o Auditor-Fiscal não pode se valer deste artigo para coibir o fato gerador dissimulado.

e) Implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF):

O sistema tributário brasileiro não alcança apropriadamente o conceito de fortuna. Muitos bens e direitos, adquiridos em razão direta do crescimento da renda, ficam excluídos da tributação. A implementação do IGF pode ser uma oportunidade para a prática da justiça tributária, aplicando-se corretamente o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Entretanto, deve-se atentar para as possibilidades de elisão fiscal desse tributo, desestimulando, por meio da legislação, atitudes tais como a transferência de bens da pessoa física para uma pessoa jurídica como forma de burla ao pagamento do imposto.

f) Adoção de progressividade no imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITD), de competência dos estados e do Distrito Federal.

Em complementação ao IGF, deve ser introduzida a progressividade no imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITD), adotando-se, a exemplo do IR, uma faixa de isenção e uma tabela progressiva de contribuição, conforme o valor do bem doado ou transmitido.

g) Aperfeiçoamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores:

Esse tributo, de competência dos estados e do Distrito Federal, possui baixa progressividade e não incide sobre a propriedade de embarcações e aeronaves particulares. Isto porque, como sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única,

há entendimento jurisprudencial de que ele pode incidir apenas sobre veículos terrestres.

Para corrigir essa distorção, bastaria que fosse inserida na Constituição uma previsão de incidência do tributo sobre veículos automotores marítimos e aéreos. Num país como o Brasil, com notórias distorções de renda, é uma afronta que proprietários de veículos suntuosos, como jatos, helicópteros, iates e lanchas sejam isentos de imposto sobre a propriedade desses bens.

Da mesma forma, o IPVA deve possuir uma progressividade que reflita a disparidade de renda e de disponibilidade financeira entre o proprietário de um veículo de alto luxo e o proprietário de um veículo popular.

h) Previsão, dentro da reforma tributária que tramita atualmente, de criação de uma única contribuição social não cumulativa, em substituição ao IVA-F, bem como a manutenção da CSLL incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, o que preservaria os recursos hoje destinados à seguridade social e à educação.

Em relação a esse tema, é necessária a garantia da exclusividade das fontes e autonomia orçamentária ao sistema de seguridade social, com destinação específica das despesas vinculadas a políticas sociais constitucionalizadas. Este critério está atualmente assegurado no texto constitucional pela combinação de vários artigos da Carta Magna. O artigo 195 estabelece contribuições exclusivas, acrescidas de outros tributos. O artigo l94 explicita os princípios da seguridade social e o artigo 165-III estabelece o autônomo orçamento da seguridade social.

i) Desoneração da tributação sobre o consumo, prioritariamente aquela que incide sobre investimentos do setor produtivo, produtos que geram empregos e induzem ao crescimento econômico (automóveis, construção civil e eletrodomésticos, por exemplo), da cesta básica e de setores destinados à exportação.

Como se pode ver na tabela 7, os recursos para a promoção de tal desoneração sobre o consumo proviriam das medidas de ajuste dos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda propostas nesta seção. Assim, o impacto sobre a carga tributária seria ZERO.

Os efeitos das medidas propostas seriam altamente benéficos, na medida em que as desonerações do trabalho assalariado e do consumo refletiriam de

maneira quase imediata sobre a Economia. Para se ter uma ideia do significado de tais incentivos para a economia, as medidas de desoneração adotadas em 2009, durante a crise financeira, somaram cerca de R$ 15 bilhões. A desoneração sobre a renda do trabalho assalariado e sobre o consumo proposta neste estudo seria da ordem de R$ 42,9 bilhões, auxiliando, ainda, a melhorar a relação entre a tributação sobre o patrimônio e a renda e a tributação sobre o consumo.

**TABELA 7**

| Estimativa do efeito tributário das medidas propostas<br>R$ Milhões | |
|---|---|
| MEDIDAS PROP0STAS | VALOR |
| Fim dos juros sobre o capital próprio | 4.061,48 (1) |
| Fim da isenção na remessa de lucros ao exterior | 6.907,84 (2) |
| Fim da isenção na distribuição de lucros | 16.694,50 (3) |
| Implementação do IGF | 3.500,00 (4) |
| Adoção de progressividade no ITD | 2.519,16 (5) |
| Aperfeiçoamento do IPVA | 4.028,32 (6) |
| Medidas de incremento à fiscalização | 5.190,84 (7) |
| Desoneração do IR do trabalho assalariado | (5.000,00) (8) |
| Desoneração da tributação sobre o consumo | (37.902,14) (9) |
| Efeito na carga tributária | ZERO |

*(1) Vide tabela 4.*
*(2) Vide tabela 5.*
*(3) Vide tabela 6.*
*(4) Néri, 2010.*
*(5) 150% do valor arrecadado em 2009, conforme tabela 1, decorrente da adoção de progressividade no imposto.*
*(6) 20% do valor arrecadado em 2009, conforme tabela 1, decorrente de tributação sobre veículos automotores aéreos e marítimos e adoção de progressividade no imposto.*
*(7) 0,5% da arrecadação em 2009, conforme tabela 1.*
*(8) A ser utilizado no reajuste da tabela do IR e aumento de deduções.*
*(9) Somatório das medidas sugeridas.*

# 08. CONCLUSÃO

Com a adoção das medidas propostas no presente estudo, acreditamos que seja possível construir uma reforma tributária neutra sob o ponto de vista da arrecadação – sem, portanto, aumento da carga tributária –, com a adoção de um sistema muito mais justo que o atual.

O fim das renúncias fiscais concedidas aos rentistas propiciaria a possibilidade de uma readequação da tabela de imposto de renda das pessoas físicas, de modo a trazer ao sistema as pessoas que hoje se encontram isentas de tributação ou contribuindo abaixo de suas possibilidades, ao mesmo tempo em que reduziria a tributação das pessoas que hoje são excessivamente gravadas, notadamente a classe média assalariada.

As medidas de aumento de progressividade na taxação sobre o patrimônio, juntamente com o aumento da progressividade do imposto sobre a renda, possibilitariam a geração de recursos para que fosse desonerada a tributação sobre o consumo, tornando mais baratos para a população todos os gêneros de primeira necessidade, além de outras mercadorias, em especial as que possuem efeito indutor de crescimento sobre a Economia, como insumos à construção civil, eletrodomésticos, automóveis etc.

As medidas propostas neste estudo também trariam maior eficiência à fiscalização tributária, na medida em que aumentariam a percepção de risco

na sonegação, o que permitiria integrar ao sistema tributário setores que hoje escapam da tributação.

Ao contrário do que possa parecer, num primeiro momento, para os setores mais abastados da sociedade – que pagariam mais para o sustento da nação (na verdade, contribuiriam na medida de sua real capacidade econômica) –, as alterações propostas no sistema tributário disponibilizarão mais recursos para as classes média e baixa, os quais naturalmente serão direcionados ao consumo, trazendo um círculo virtuoso de crescimento sustentado, que, em última análise, terá significativo impacto positivo nos lucros dos setores produtivos da sociedade.

Brasília-DF, 30 de julho de 2010.