



Nota Técnica N° 13

Desigualdade de Renda e Progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física Propostas para Ampliar a Base de Arrecadação

**Elaboração: Departamento de Estudos
Técnicos do Unafisco Sindical**

Brasília-DF, junho de 2009.

Diretoria Executiva Nacional

Presidente

Pedro Delarue Tolentino Filho

1º Vice-Presidente

Gelson Myskovsky Santos

2º Vice-Presidente

Ildebrando Zoldan

Secretário-Geral

Rogério Said Calil

Diretor-Secretário

Ricardo Skaf Abdala

Diretor de Finanças

Luiz Gonçalves Bomtempo

Diretor-Adjunto de Finanças

Iran Carlos Toneli Lima

Diretora de Administração

Ivone Marques Monte

Diretor-Adjunto de Administração

Maurício Gomes Zamboni

Diretor de Assuntos Jurídicos

Wagner Teixeira Vaz

Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos

Kleber Cabral

Diretor de Defesa Profissional

Rafael Pillar Junior

Diretora-Adjunta de Defesa Profissional

Renata Lobo Rossetto

Diretor de Estudos Técnicos

Luiz Antonio Benedito

Diretor-Adjunto de Estudos Técnicos

Roberto Barbosa de Castro

Diretor de Comunicação Social

João Ricardo de Araújo Moreira

Diretor-Adjunto de Comunicação Social

Alcebíades Ferreira Filho

Diretor de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões

Clotilde Guimarães

Diretor-Adjunto de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões

Amilton Paulo Lemos

Diretor de Seguridade Social

Carlos Antonio Lucena

Diretor-Adjunto de Seguridade Social

Jesus Luiz Brandão

Diretor de Assuntos Parlamentares

Eduardo Artur Neves Moreira

Diretor-Adjunto de Assuntos Parlamentares

João da Silva dos Santos

Diretor de Relações Intersindicais

Dagoberto da Silva Lemos

Diretor de Relações Internacionais

Robson Canha Ferreira

Diretores-Suplentes

Claudio Marcio Oliveira Damasceno

Renato Augusto da Gama e Souza

Agnaldo Néri

Conselho Fiscal

Membros Titulares

Henrique Gehrke

Humberto Guedes Acioli Toscano

Benedito Giovaldo Freire

Membros Suplentes

Almerindo Arruda Botelho

Domiciano de Oliveira Neto

Valmir da Cruz

DIRETORIA DE ESTUDOS TÉCNICOS

Luiz Antonio Benedito

Diretor de Estudos Técnicos

Roberto Barbosa de Castro

Diretor-adjunto de Estudos Técnicos

Equipe Técnica que elaborou este estudo:

Alvaro Luchiezi Jr. – Economista, Gerente de Estudos Técnicos

Fernando Duarte Folle - Estagiário

Colaboração:

Luiz Antonio Benedito



UNAFISCO®
SINDICAL
SINDICATO NACIONAL DOS
AUDITORES-FISCAIS DA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal

SDS - Conjunto Baracat - 1º andar - salas 1 a 11
Brasília/DF - CEP 70392-900

Fone (61) 3218 5200 - Fax (61) 3218 5201

www.unafisco.org.br -

estudostecnicos@unafisco.org.br

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte.

Desigualdade de Renda e Progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física Propostas para Ampliar a Base de Arrecadação

Breve Olhar sobre a Questão Distributiva no Brasil

A enorme disparidade distributiva brasileira coloca nosso país numa das piores posições do *ranking* mundial. Segundo as Nações Unidas¹ apenas dez países têm Índice de Gini² pior do que o Brasil. Países emergentes como a Índia, Federação Russa e República da Coreia têm um Índice de Gini abaixo de 0,4.

As disparidades também são relevantes internamente ao país. Dados do IBGE³ para o ano de 2007 mostram que o Índice de Gini nacional é 0,534, enquanto que para as regiões Sul e Centro-Oeste são de 0,505 e 0,564, respectivamente.

Quanto maior for a participação da mão-de-obra no processo de agregação de valor, melhor será distribuição da renda. A renda familiar, medida pelo volume de ordenados e salários, é inferior a um terço da renda nacional bruta. Em 2006, segundo as Contas Nacionais do IBGE, esta participação era de 32,53% ao passo que a participação do capital na renda nacional bruta é maior 35,58%.

O número de pobres no Brasil ainda é muito elevado, apesar da redução recente devido às políticas de transferência às famílias de baixa renda. Em 2007, 12,6% dos domicílios brasileiros viviam em situação de pobreza e 19,6% da população vivia em situação de indigência⁴.

Apesar da tímida melhoria ao longo do tempo, conforme demonstra o Gráfico 1, abaixo, a situação distribuição de renda no Brasil é bastante aguda. Em 2007, 12,48% da renda estava nas mãos dos 1% mais ricos da população enquanto que os 50% mais pobres detinham apenas 14,74%.

Bases de Incidência e Níveis de Renda

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, penalizando mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O tributo é dito progressivo quando guarda uma relação direta com a renda. Neste caso, o contribuinte recolhe maior volume de tributo na medida em que sua renda que cresce. Este tipo de tributo assegura

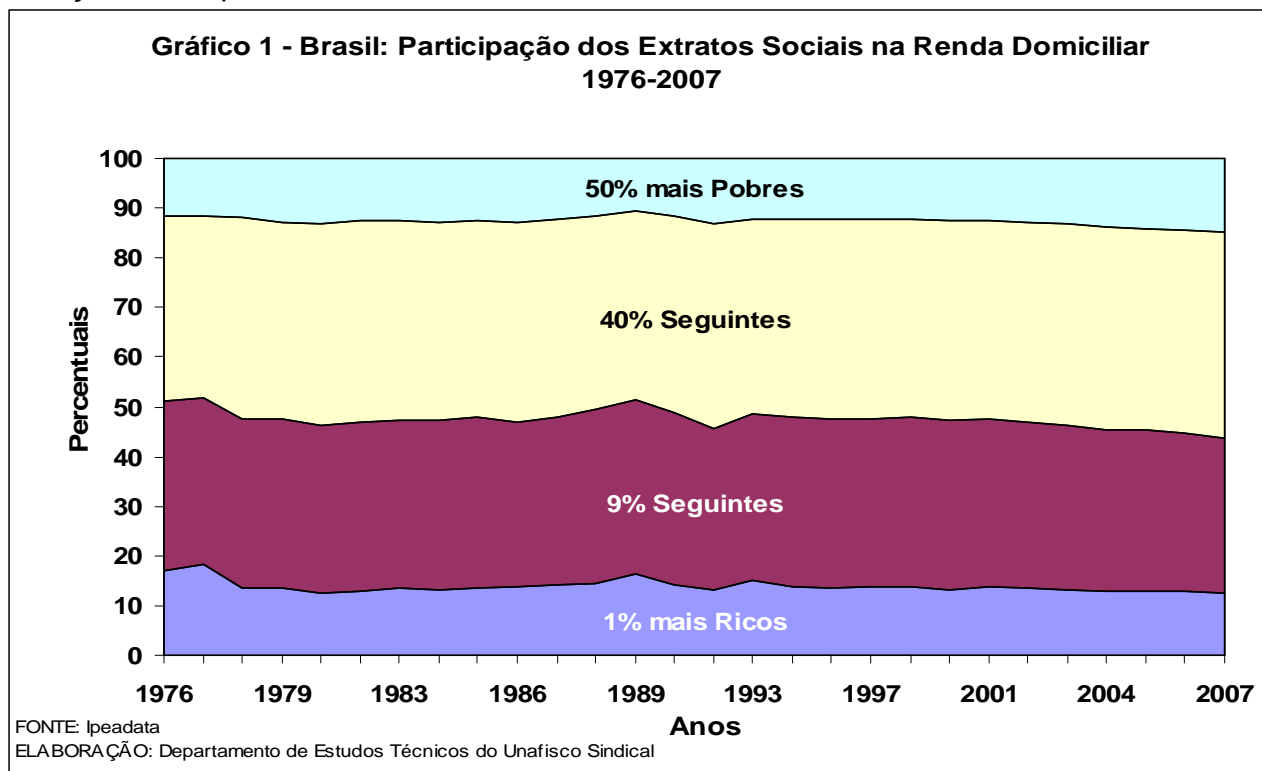
¹ PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, Relatório do Desenvolvimento Humano 2007/2008.

² O Índice de Gini varia de 0 a 1. Quanto mais próximo de zero, maior será a igualdade distributiva. Quanto mais se aproximar de 1, maior a desigualdade. Os países mencionados são: Colômbia, Paraguai, Bolívia, África do Sul, Botsuana, Namíbia, Lesoto, Haiti, Serra Leoa e República Centro-Africana.

³ IBGE, PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, 2007.

⁴ IBGE, Síntese dos Indicadores Sociais, 2008. São considerados pobres os indivíduos com renda per capita mensal inferior a ½ salário mínimo e indigentes aqueles com renda per capita mensal inferior a ¼ de salário mínimo.

justiça fiscal. Os maiores ônus da tributação incidem sobre os indivíduos em melhores condições de suportá-la.

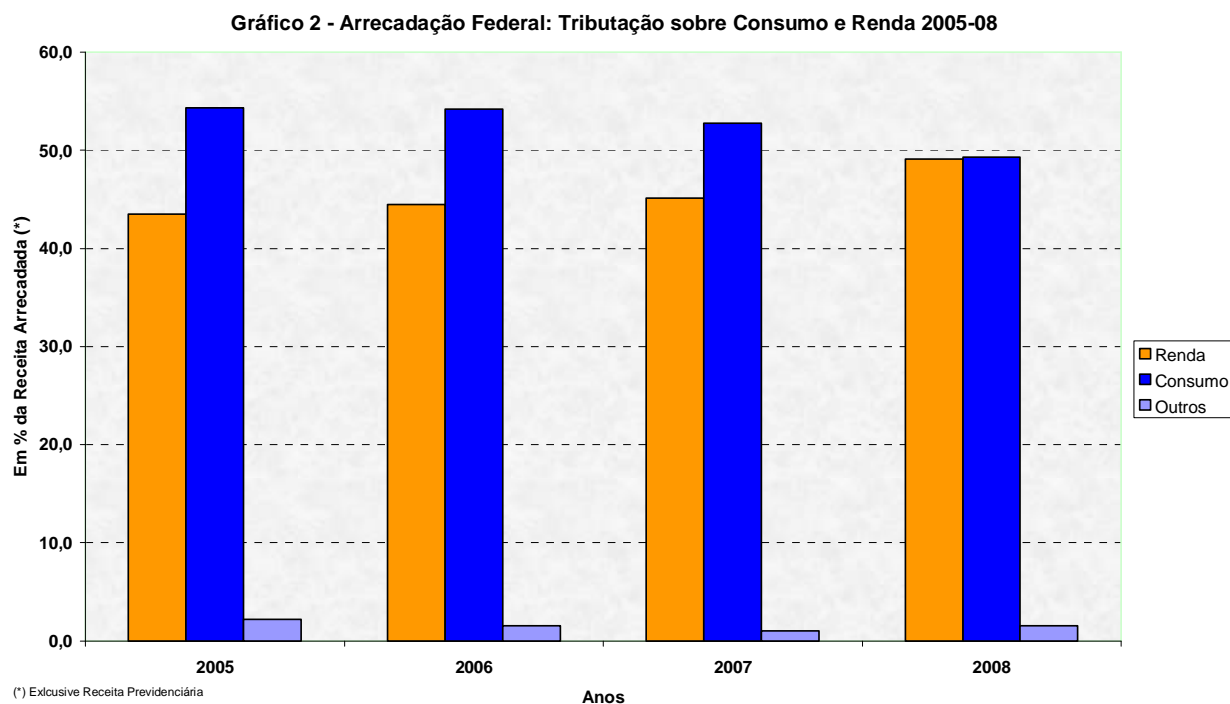


Conforme a base de incidência (renda, propriedade, produção, circulação e consumo de bens e serviços), os tributos são considerados diretos ou indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros. Estes são considerados tributos 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, por intermédio dos preços dos produtos e serviços. Os tributos indiretos são regressivos.

Em 2008, o volume de impostos sobre o consumo arrecadados pela Receita Federal do Brasil (RFB) foi de 49,3% enquanto que a tributação sobre a renda foi de 49,12%. Embora esta relação tenha melhorado em 2008 relativamente a 2007 (52,7% sobre o consumo e 45,1% sobre a renda) e aos anos anteriores, ela ainda é distorcida. Historicamente, um sistema tributário pautado pela justiça distributiva deveria apresentar maior tributação sobre a renda do que sobre o consumo. O Gráfico 2, abaixo, mostra que nos últimos anos a arrecadação tributária federal esteve mais concentrada no consumo do que na renda, apesar da equivalência entre ambos em 2008.

A experiência internacional mostra que um sistema tributário mais equitativo estruturase em proporções inversas àquela da realidade brasileira. Para o total dos países da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a tributação sobre o consumo representa, em média, cerca de 30% do total da arrecadação tributária. Somente a

tributação sobre o valor agregado contabiliza, nestes países, mais de 15% do total da arrecadação. Em alguns deles, como EUA e Japão ela é inferior a 10%⁵.



Já a incidência de impostos por nível de renda mostra que, pelos dados da POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2003, o total de tributos incidentes sobre o orçamento das famílias que percebiam até dois salários mínimos mensais era de aproximadamente 48,9% (28,2% em 1996) enquanto que as famílias com rendimentos superiores a trinta salários mínimos mensais eram gravadas por tributos em menos de 26,3% (17,9% em 1996)⁶. Estes dados demonstram a injusta realidade tributária brasileira: entre 1996 e 2003 a carga tributária foi maior e cresceu mais aceleradamente para os mais pobres do que para os mais ricos. Esta carga tributária é regressiva. As classes de menor poder aquisitivo financiam relativamente mais o Estado Brasileiro, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta.

A maior tributação relativa da renda do trabalho e a menor participação da renda familiar na renda nacional trava o crescimento econômico. Maior renda do trabalho disponível incentiva o consumo por bens de salário, mais presentes nas camadas inferiores de renda.

Este contexto econômico-tributário mostra a necessidade de um sistema mais progressivo de tributação sobre a renda. Tal sistema atenuaria as desigualdades distributivas e viabilizaria maior renda pessoal disponível aos cidadãos de mais baixa renda, a qual concorreria para maior consumo de bens de salário com conseqüentes benefícios sobre a geração de renda, produção e arrecadação tributária.

⁵ OCDE, Consumption Taxes Trends – 2008.

⁶ IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**: Síntese dos Indicadores 2007. IBGE, Rio de Janeiro, 2008

Capacidade Contributiva e Justiça Tributária.

A Constituição Brasileira, no art. 153, proclama que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza deverá observar os critérios da generalidade (sem distinção entre diferentes tipos de rendas ou proventos), da universalidade (sem distinção entre contribuintes) e da progressividade (participação do imposto no nível de renda deve ser menor para os contribuintes que se situam nas faixas inferiores).

Ao mesmo tempo, o art. 145 reza que os impostos devem ter caráter pessoal e observar a “capacidade econômica do contribuinte” ou simplesmente a capacidade contributiva, utilizada como um critério para mensurar a isonomia entre os diferentes rendimentos. A aplicação prática do princípio da capacidade contributiva, especialmente no que diz respeito aos impostos diretos incidentes sobre a renda do contribuinte, implica em aceitar os seguintes preceitos:

- Os tributos devem ser graduados em função da renda de cada contribuinte: quem ganha mais deve pagar mais;
- Quanto maior for a base de cálculo de um tributo, maior deve ser a sua alíquota;
- A renda mínima consagrada à sobrevivência deve ser minimamente tributada ou, em última instância, deve ser livre de tributação.

Por este último preceito não se trata de questionar onde se inicia a capacidade contributiva do contribuinte. Ela se inicia após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.

Enquanto o princípio da capacidade contributiva implica em que os indivíduos devem contribuir de acordo com sua capacidade de pagamento, o princípio da progressividade diz que os contribuintes que auferem mais renda devem pagar mais tributos. O Art. 145 da Constituição Federal determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo a distinção da efetiva capacidade econômica do contribuinte. O escalonamento da tributação pelas diferentes e crescentes faixas de renda viabiliza a distribuição da riqueza de uma determinada classe social e atende melhor ao princípio da justiça tributária.

No que diz respeito ao imposto de renda da pessoa física (IRPF), para efeito da aplicação do princípio da progressividade, há que se observar tanto a base de cálculo quanto a alíquota aplicável. Quanto maiores forem as faixas de renda tributáveis, maiores devem ser as alíquotas⁷. A alíquota deve ser considerada como “um critério para a aferição da dívida tributária”⁸.

O princípio da justiça tributária exige que se observe não apenas a isonomia como também: a) o tratamento desigual aos desiguais, não discriminando a tributação segundo a origem do rendimento; b) a aplicação de alíquotas mais condizentes com a realidade distributiva brasileira.

Justiça tributária implica também em aceitar que o Estado crie um sistema fiscal que, dentre outros requisitos, assegure que todos paguem seus tributos em conformidade com seus recursos. Assim, o Estado deve evitar sistemas fiscais que, além de regressivos,

⁷ Lourenço e Lacombe, 2002, *apud* Freitas, 2007.

⁸ Aires Barreto, 1998, *apud* Freitas, 2007, p. 9

tributem diferentemente rendas semelhantes. Um exemplo deste último caso é a tributação de rendas idênticas com alíquotas diferentes de indivíduos ou *empresas a eles pertencentes*⁹.

As Mudanças Recentes no Imposto de Renda Pessoa Física

A nova tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) introduzida Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, em vigor para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009, acrescentou duas faixas de tributação às duas existentes, com alíquotas de 7,5% e 22,5%, e trouxe novamente ao debate a questão da progressividade do IRPF.

Estas mudanças implicam em desoneração para todas as faixas de renda. Beneficiam-se integralmente os contribuintes abrangidos pelas alíquotas de 7,5% e 22,5%, anteriormente enquadrados nas alíquotas de 15% e 27,5%, respectivamente, e parcialmente alguns que se enquadravam na alíquota de 15%, doravante tributados a 7,5%.

Ao divulgar a nova tabela, o Ministério da Fazenda anunciou-a como uma das medidas que visam a manter aquecido o mercado interno durante a crise financeira mundial, estimando, ainda, que a renúncia fiscal somente com o IRPF seria de R\$ 4,9 bilhões, os quais serão injetados na economia ao longo de 2009, a fim de reforçar o consumo de bens e serviços.

Como exemplo de desoneração o Ministério da Fazenda exemplificou com o caso de um indivíduo com renda bruta de R\$ 4.000,00, sem levar em conta descontos com dependentes ou desconto previdenciário. Pela tabela até então prevalecente este contribuinte deveria recolher R\$ 526,65 por mês e pela nova tabela recolherá R\$ 437,15 por mês, o que equivale a um ganho mensal de R\$ 89,50 (R\$ 1.163,50 por ano, 13º salário incluído).

Outras simulações¹⁰ também indicam ganhos semelhantes em outras faixas de renda. Para o contribuinte com uma renda bruta de dois mil reais, o IR retido na fonte até dezembro era de R\$ 94,08 e passará a R\$ 42,45 (redução de 54,87%); para renda bruta de três mil reais, o recolhimento passa de R\$ 276,18 para R\$ 181,30 (redução de 34,35%) e para cinco mil reais, cai de R\$ 826,18 para R\$ 712,15 (redução de 13,8%).

Medidas como a mudança na tabela progressiva do Imposto de Renda, acrescentando-lhe mais duas alíquotas, ampliam a progressividade deste tributo até a faixa da alíquota máxima. Como política conjuntural e anticíclica, cumprem o seu papel de estímulo ao crescimento econômico, contribuindo também para a melhoria justiça fiscal.

Portanto, a partir do ano-calendário de 2009, o IRPF contará com quatro alíquotas, mas a alíquota máxima não será alterada. A estrutura de alíquotas é um dos critérios que indicam a progressividade de um tributo. Sistemas tributários reconhecidamente mais progressivos adotam uma estrutura de alíquotas mais diversificada em número e amplitude.

No comparativo da Tabela 1 entre o Brasil e países da OCDE, para o ano de 2006, percebe-se que apenas a Suécia, a República Eslovaca e a Islândia adotavam um sistema de alíquotas tão restrito quanto o brasileiro. Mesmo países como a Alemanha, Hungria e

⁹ Tax Justice Network. **Tribute-nos se for capaz**. 2005. TJN. Grifo nosso.

¹⁰ O Globo. **Governo cria duas novas alíquotas no IR e reduz imposto sobre automóveis e crédito**. 11 dez 2008.

Irlanda, que adotam um sistema de duas alíquotas têm uma alíquota máxima bem superior à brasileira.

Tabela 1
Alíquotas do Imposto sobre a Renda de Países
Selecionados em 2006

País	Menor Alíquota	Maior Alíquota	Número de Alíquotas
Alemanha	15%	42%	2
Austrália	15%	47%	4
Áustria	38%	50%	3
Bélgica	25%	50%	5
Brasil	15%	27,5%	2
Canadá	15%	29%	4
Coréia do Sul	8%	35%	4
Dinamarca	5%	26%	3
Espanha	9%	29%	5
Estados Unidos	10%	35%	6
Finlândia	9%	33%	5
França	7%	48%	6
Grécia	15%	40%	3
Holanda	2%	52%	4
Hungria	18%	36%	2
Irlanda	20%	42%	2
Islândia	23,75%	23,75%	1
Itália	23%	43%	3
Japão	10%	37%	4
Luxemburgo	8%	38%	9
México	3%	29%	5
Noruega	12%	24%	3
Nova Zelândia	15%	39%	4
Polônia	19%	40%	3
Portugal	11%	42%	7
Reino Unido	10%	40%	3
República Checa	12%	32%	4
República Eslovaca	19%	19%	1
Suécia	20%	25%	2
Turquia	15%	35%	4

FONTE: OCDE, Base de Dados Tributários. RFB

ELABORAÇÃO: Departamento de Estudos Técnicos do Unafisco Sindical

Do total desta amostra, nove países adotavam, em 2006, um número de alíquotas superior ao que o Brasil terá a partir do ano-calendário de 2009, e oito o mesmo número de alíquotas. Turquia, México e Coréia, considerados países emergentes como o Brasil tinham, em 2006, estruturas de alíquotas mais amplas do que a brasileira.

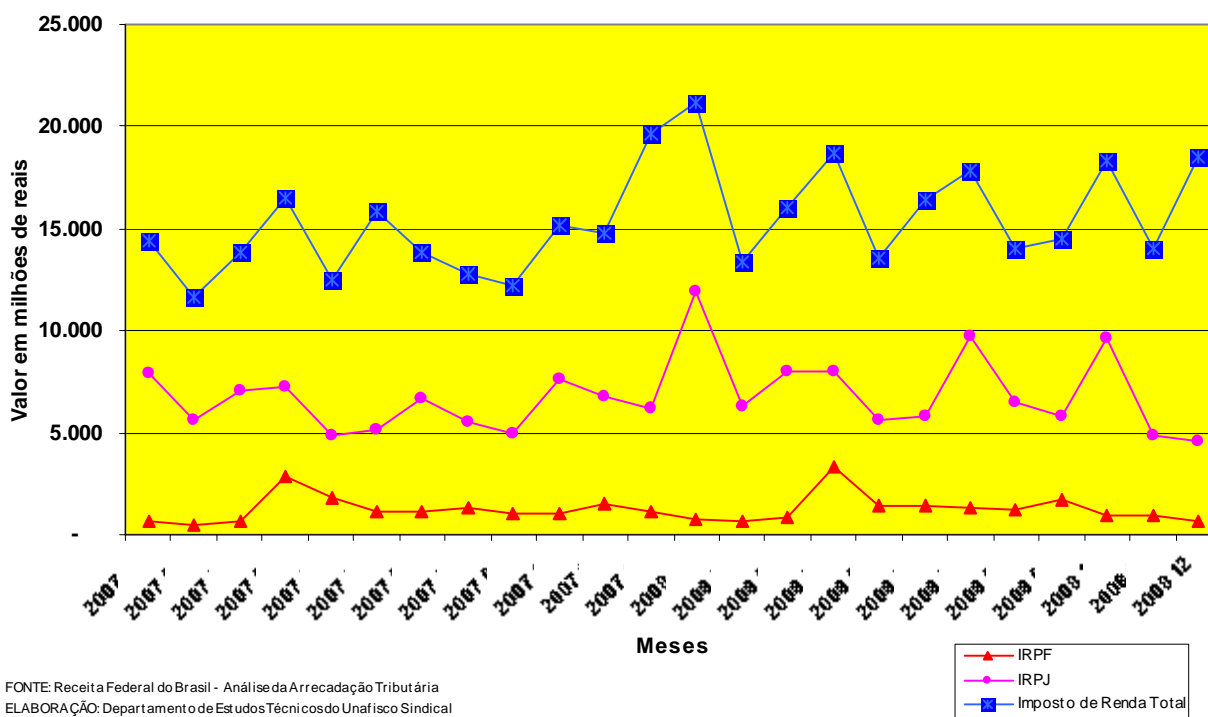
Assim, a nova tabela progressiva do IRPF, a vigorar a partir do ano-calendário de 2009, embora represente um avanço em termos de progressividade para uma faixa restrita de renda, chega bastante atrasada em relação ao que outros sistemas tributários mais igualitários já praticam. E permanecerá ainda defasada em relação a muitos outros. Há, portanto, bastante espaço para melhorar o sistema de alíquotas do IRPF com vistas a impor-lhe maior progressividade.

Desoneração Fiscal e a Recente Queda na Arrecadação

A recente mudança na tabela do IRPF visou liberar renda para o consumo, combatendo, a médio prazo, alguns efeitos da crise econômica mundial. A renúncia fiscal acima mencionada ocorreu num momento de acentuada queda na arrecadação do Imposto de Renda, apesar de a arrecadação total de tributos federais no ano de 2008, comparativamente ao ano de 2007, ter crescido 6,81% em valores reais, segundo a RFB¹¹.

O Gráfico 3, abaixo, mostra a queda na arrecadação real do Imposto de Renda Total, a partir dos últimos dois meses de 2008, foi acompanhada tanto pelo IRPJ como pelo IRPF. A queda na arrecadação do IRPF é mais acentuada do que no IRPJ. Em termos reais, comparada com igual período do ano anterior, ela inicia-se já em outubro de 2008. Em dezembro ela foi de 11,72 pontos percentuais superior à do IRPJ.

Gráfico 3 - IRPF, IRPJ e IR TOTAL 2007/2008 a preços de dez/2008



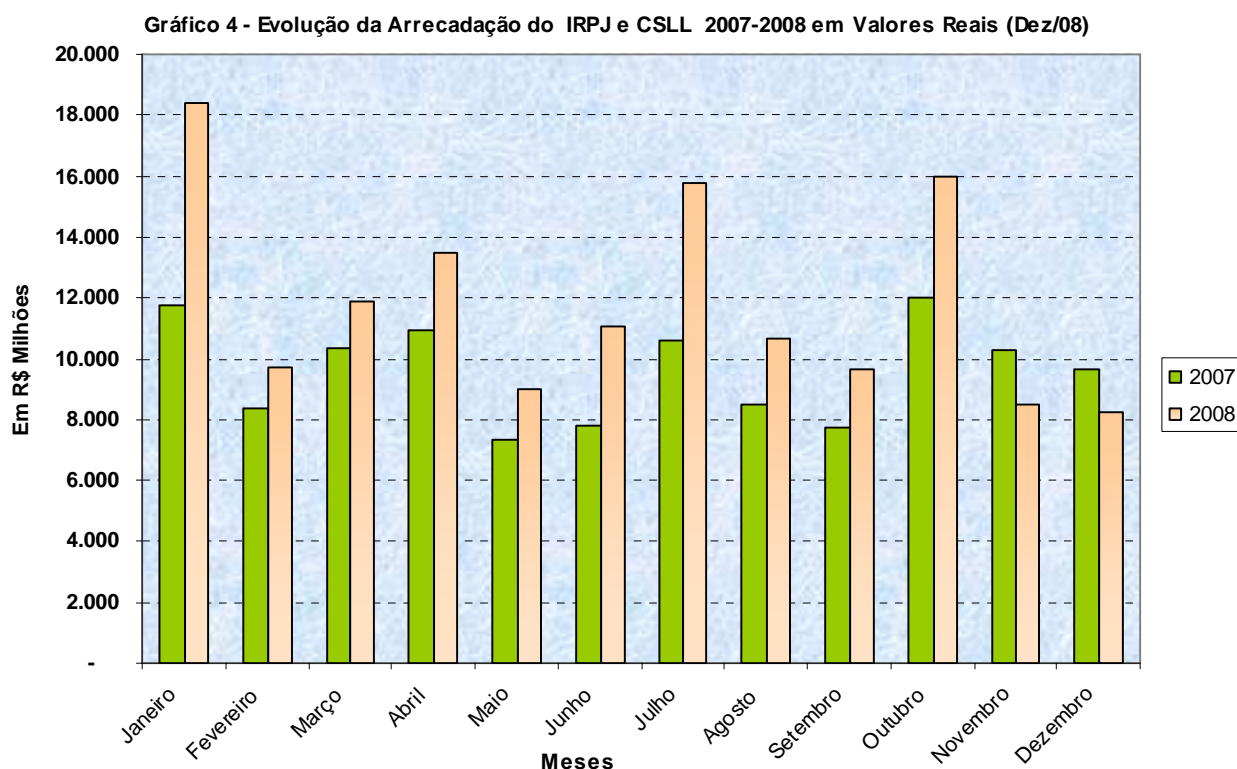
A produção industrial do país também experimentou recuo considerável ao final de 2008. Segundo o IBGE, em dezembro, comparativamente a novembro, a contração na produção foi de 12,4% e a perda na produção entre setembro e dezembro foi de 19,8%. Ainda segundo o instituto, esta queda foi reflexo da crise financeira global. Dos vinte e sete ramos pesquisados, apenas dois (celulose e papel e equipamentos de transportes) registraram uma expansão da produção entre novembro e dezembro. Os setores mais afetados, além da indústria de veículos automotores, máquinas e equipamentos (-19,2%), material eletrônico e equipamentos de comunicações (-48,8%), metalurgia básica (-18,3%), borracha e plástico (-20,1%), indústria extrativa (-11,8%) e outros produtos químicos (-

¹¹ RFB, Análise da Arrecadação das Receitas Federais: Dezembro de 2008.

9,0%)¹². Ressalte-se, também, que a arrecadação de PIS-PASEP/COFINS caiu em todos os setores econômicos. A preços de dezembro de 2008, o montante arrecadado destes tributos em dezembro de 2007 foi de R\$ 12,8 milhões enquanto que em dezembro de 2008 atingiu R\$ 12,2 milhões.

Assim, a redução na produção e no consumo nacional afetou sensivelmente a arrecadação, especialmente daqueles tributos, como a CSLL e o IRPJ, que dependem essencialmente do faturamento e do lucro das empresas.

O Gráfico 4 compara o desempenho do IRPJ e CSLL em 2007 e 2008, em valores reais de dezembro de 2008. A queda na arrecadação real, como consequência da crise financeira, foi de 48,6% entre outubro e dezembro de 2008.



FONTE: Receita Federal do Brasil
ELABORAÇÃO: Departamento de Estudos Técnicos - Unafisco

A crise internacional trouxe muita incerteza aos mercados financeiros, provocando a fuga de capitais de investimentos financeiros e, como consequência, de investimentos produtivos. Analistas argumentam que o desempenho de muitos setores eram irrealistas assim como os ganhos financeiros a eles associados. Esta foi uma das características marcantes desta crise. Entretanto, não é possível determinar quantos e quais ganhos seriam irrealistas a ponto de caracterizar como atípica a arrecadação de tributos a eles associados. Aliás, e mesmo que fossem totalmente atípicos, seriam o maior sinal da crise que se concretizaria nove meses depois.

¹² IBGE. **Indicadores IBGE**: Pesquisa Industrial Mensal – Produção Física. Dez 2008

A Baixa Progressividade do IRPF

O momento delicado pelo qual passa a economia brasileira requer medidas que visem a superar a crise financeira e sustentar o crescimento econômico. Apesar das medidas de desoneração do IRPF a estrutura de alíquotas deste imposto revela sensíveis iniquidades. Um grau considerável de regressividade e de injustiça tributária ainda permanece embutido e deve ser minimizado, principalmente nos estratos mais altos de renda sobre as quais incide a alíquota de 27,5%.

Para o ano-calendário de 2006 esta alíquota incidia sobre a parcela dos rendimentos tributáveis que excediam a R\$ 29.958,88. Para um contribuinte cujo rendimento tributável somou R\$ 70.000,00 a alíquota de 27,5% - a mais gravosa - incidiu integralmente sobre a maior parte de sua renda, ou seja, R\$ 40.041,12. Da mesma forma, para um indivíduo com rendimento tributável de R\$ 2.000.000,00 os mesmos 27,5% incidiram sobre R\$ 1.970.041,12.

Ao fazer incidir a mesma alíquota para contribuintes com rendimentos tributáveis tão diversos, o fisco trata igualmente pessoas desiguais. Nestas circunstâncias, como afirmar que o IRPF observa os critérios da generalidade, universalidade e os princípios da progressividade e da capacidade contributiva? Distintas classes de renda são tributadas indistintamente.

A progressividade dos tributos deve ser utilizada também para a redistribuição de riqueza. O imposto de renda deve gravar diferentemente rendas diferentes com o intuito de fazer o contribuinte pagar proporcionalmente e progressivamente mais.

O Gráfico 5, a seguir, foi construído tomando por base a alíquota efetiva do rendimento médio de cada classe de rendimento¹³.

Observa-se neste gráfico que a curva tem inclinação positiva e é crescente em quase toda a sua extensão, estabilizando-se apenas nos estratos finais. A partir da quarta classe ela tem a sua concavidade voltada para baixo, num clássico formato de “u invertido”, o qual prevalece, exceto entre a 21ª e a 24ª classes e entre a 28ª e 31ª classes, onde ela é côncava para cima, e nas duas últimas classes¹⁴, quando ela se torna assintótica.

Nos segmentos onde prevalece o formato de “u invertido” o rendimento tributável médio cresce a taxas crescentes, enquanto que a tributação efetiva cresce a taxas decrescentes.

Nos dizeres de Costa¹⁵: “a progressividade tributária, (...) implica seja a tributação **mais do que proporcional** à riqueza de cada um. Um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada” (grifo nosso). Na faixa dos rendimentos sobre os quais incide a alíquota de 27,5% quaisquer argumentos a favor da progressividade são de difícil sustentação.

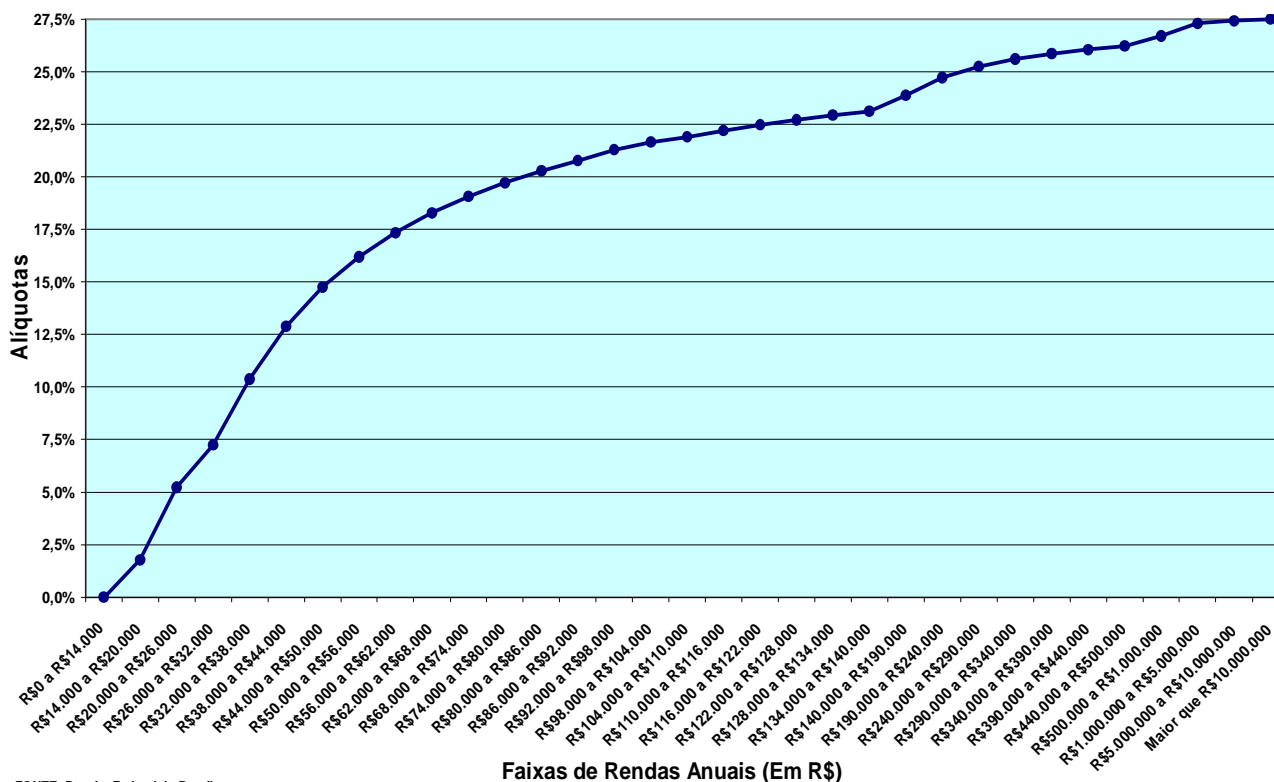
¹³ Tomou-se o ponto médio de cada classe de rendimento tributável como “rendimento padrão” da classe e sobre ela fez-se incidir a tabela progressiva do IRPF para o ano calendário de 2006. O resultado foi o imposto devido. A alíquota efetiva é a razão entre o imposto devido e o rendimento tributável.

¹⁴ Nestas duas classes, cujas rendas tributáveis anuais são superiores a cinco milhões de reais, a alíquota efetiva praticamente coincide com a alíquota máxima da tabela progressiva do IRPF.

¹⁵ Regina H. Costa. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, n. 22, jul-set 2003, p. 28-30.

Conforme argumenta Hugo de Brito Machado¹⁶, “a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição de riqueza. Com o tributo progressivo, o que tem mais paga não apenas proporcionalmente mais, porém mais do que isto, paga progressivamente mais”. Não é o que ocorre com os dados aqui analisados.

Gráfico 5 - Brasil: Alíquota Efetiva do IRPF Sem Deduções, Ano Calendário 2006



FONTE: Receita Federal do Brasil
ELABORAÇÃO: Departamento de Estudos Técnicos do Unafisco Sindical

O acima exposto assim ser resume: a) o pagamento do IRPF cresce muito mais aceleradamente do que a renda tributável nas faixas de rendimentos menores do que nas maiores; b) por conseguinte, o peso tributário do IRPF é maior nas classes de menor renda.

Uma comparação da estrutura de alíquotas dos impostos sobre a renda brasileira e americana mostra que o nosso IRPF pode ser mais progressivo, principalmente sobre as faixas de renda intermediárias, comparativamente às mais elevadas.

O Gráfico 6, a seguir, mostra a curva da alíquota efetiva do imposto de renda dos EUA para o ano de 2006¹⁷.

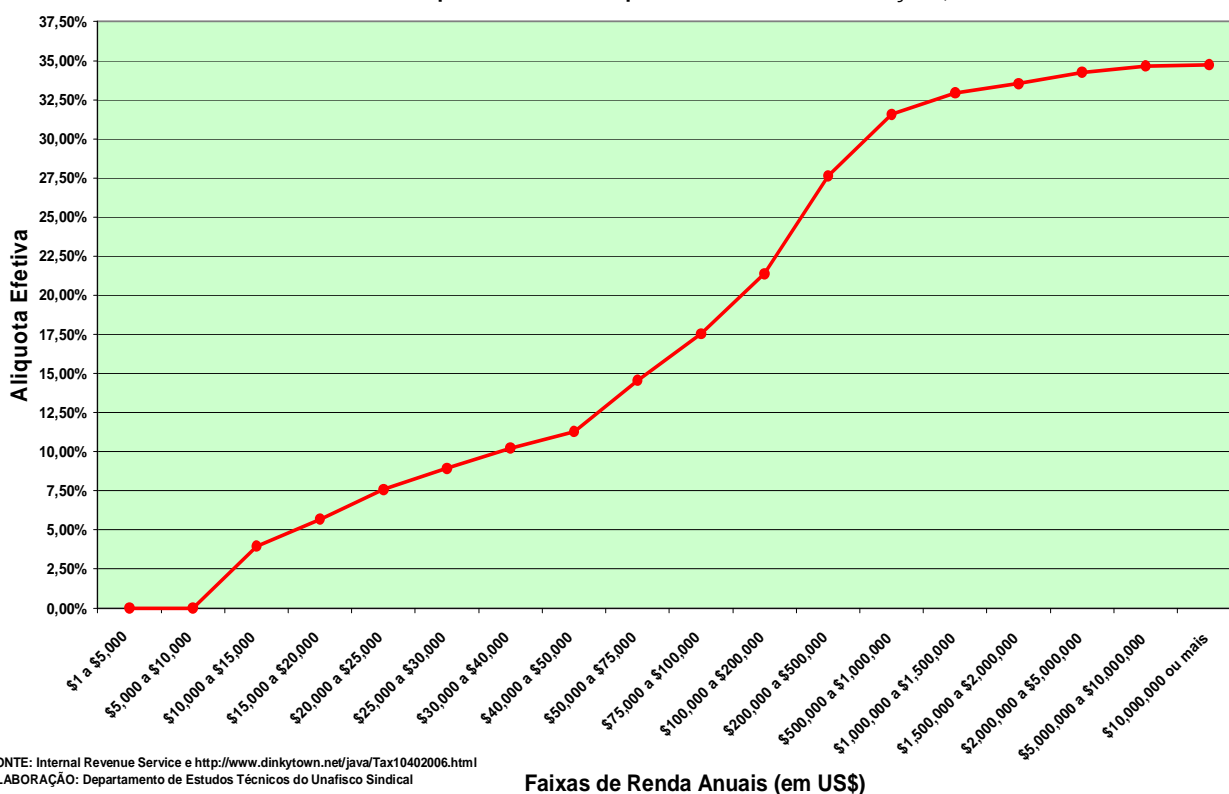
Esta curva tem inclinação positiva e crescente até a 13ª classe de renda, tornando-se assintótica daí em diante. Na sua parte mais relevante, especialmente entre a 5ª e a 12ª classes ela é côncava para cima, com formato tradicional de “u”.

¹⁶ Apud Carolina G. Almeida. O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente. **Boletim Jurídico**, n. 251, 2007.

¹⁷ A alíquota efetiva para cada faixa de renda foi calculada da mesma maneira que para a brasileira (ver nota 16), considerando-se que o contribuinte é um “chefe de família” uma das categorias do sistema de alíquotas do imposto de renda americano. Para o cálculo utilizou-se o software “1040 Tax Calculator for 2006”.

Neste segmento a renda tributável e a tributação efetiva crescem a taxas crescentes denotando, assim, progressividade. No segmento onde a inclinação da curva é próxima a zero, a progressividade é neutra e onde a inclinação é negativa há regressividade. A comparação entre ambas as curvas mostra que o sistema de alíquotas sobre a renda dos EUA é mais progressivo do que o brasileiro.

Gráfico 6 - EUA: Alíquota Efetiva do Imposto de Renda Sem Deduções, 2006



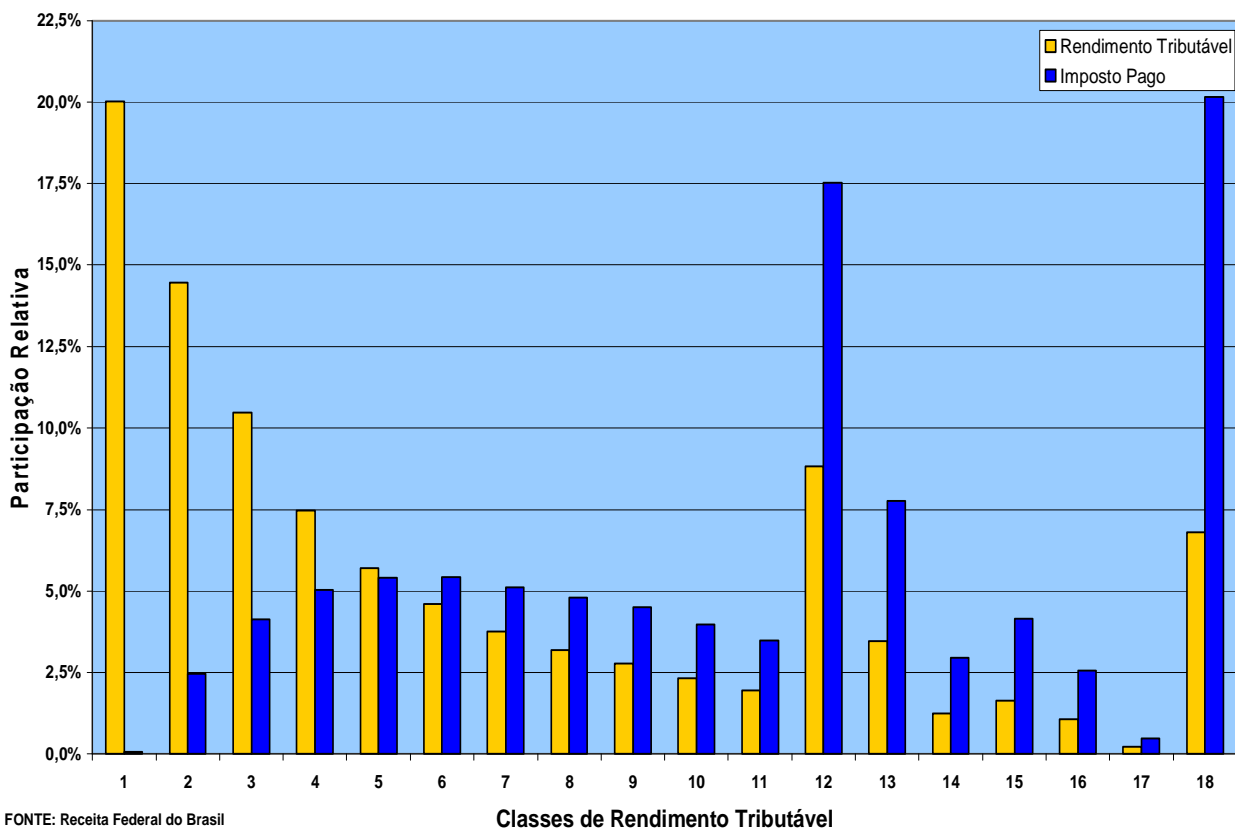
Na parte final, tanto a curva americana quanto a brasileira, aproximam-se assintoticamente da última alíquota. Esta é uma tendência natural destas curvas, pois ao final da distribuição as maiores alíquotas incidem integralmente as maiores rendas.

A disposição gráfica das alíquotas efetivas brasileira deve evoluir da atual configuração para algo mais próximo da americana. Isso gerará uma “área” de rendimentos que deverão ser tributados a alíquotas menores, mas mais progressivas. A nova tabela progressiva do IRPF, a vigorar a partir do ano-calendário 2009, poderá gerar este efeito. Certamente, esta re-estruturação provocaria desoneração tributária e renúncia fiscal por parte do Estado, como acima indicado. A queda da arrecadação daí resultante pode ser substituída pela tributação de outros rendimentos, conforme propostas apresentadas mais adiante.

As diferenças na progressividade da tributação sobre a renda de ambos os países também pode ser visualizada comparando-se o imposto devido por classes de rendimento tributável. Os Gráficos 7 e 8, abaixo, mostram os rendimentos tributáveis de Brasil e EUA para o ano de 2006, agregados em 18 estratos, em ordem crescente. Os dados foram

organizados segundo a participação percentual do rendimento tributável e do imposto pago, por classe de renda, em relação aos valores totais.

Gráfico 7 - Brasil: Imposto Devido por Classes de Rendimento Tributável, Ano Calendário 2006

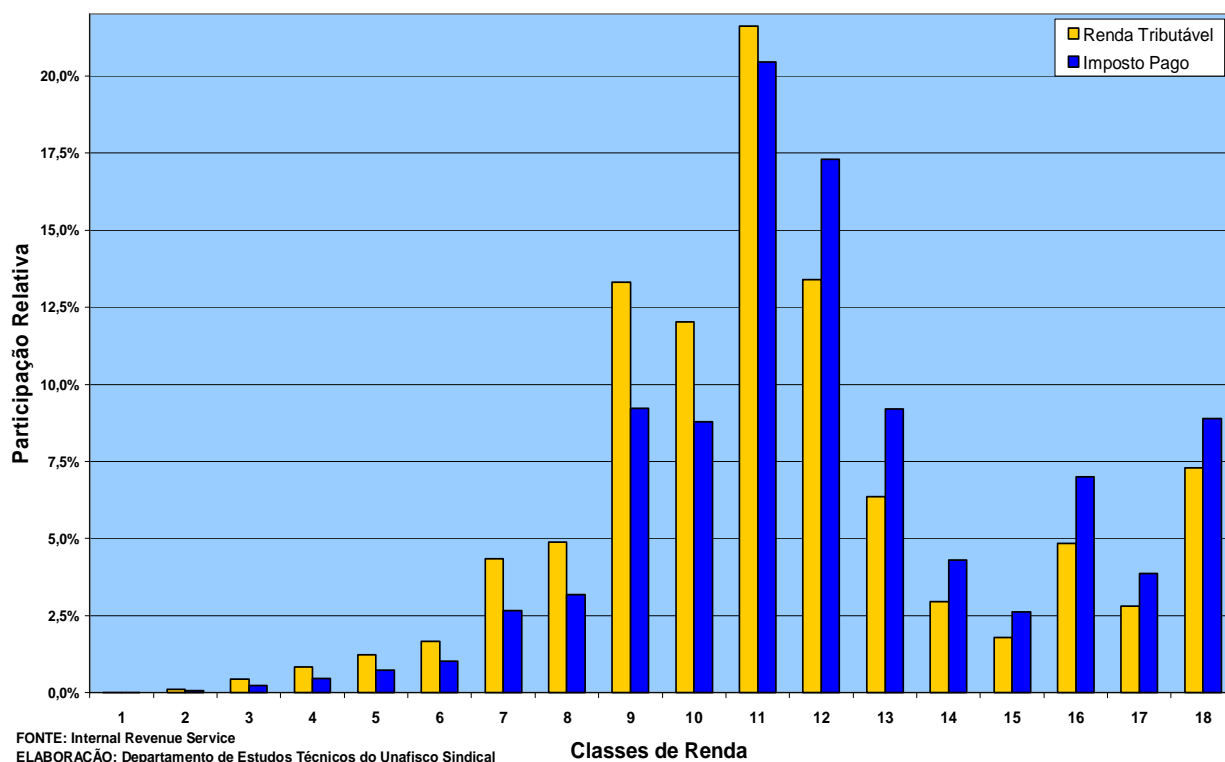


Um primeiro olhar sobre os gráficos mostram que, nos EUA, até a 11ª classe de renda, a tributação é proporcionalmente inferior à renda e cresce na medida em que a renda aumenta. Há, pois, progressividade, conforme constatado no Gráfico 6, acima. Os dados brasileiros indicam que a partir da 6ª classe a tributação é proporcionalmente superior ao rendimento tributável e até a 11ª classe, enquanto o rendimento decresce, a tributação diminui, mas em proporção menor. *Strictu sensu*, como acima salientado, não há progressividade deste segmento em diante. De fato, pode-se concluir que “o imposto é extremamente progressivo nas faixas de rendimento iniciais, (...) e regressivo para as faixas mais privilegiadas, pela falta de progressividade nas faixas superiores”¹⁸.

O formato de “sino” dos dados americanos, semelhante a uma distribuição normal, também corrobora para que se conclua por uma incidência mais progressiva do imposto sobre a renda, especialmente entre as classes intermediárias. O caso brasileiro apresenta uma distribuição não uniforme, com “picos” e “vales”, tornando mais difícil associar-lhe a noção de progressividade dada a não homogeneidade da distribuição dos dados.

¹⁸ Albino J. P. Cunha e Alfredo A. Lopes. Imposto sobre a Renda Justo, Progressivo, Geral e Universal. Caderno de Teses do VIII CONAF, p. 20

Gráfico 8 - EUA: Imposto de Renda Pago por Classes de Rendimento, 2006



Ampliar a Base de Arrecadação do IRPF para Melhorar a Questão Distributiva

A fraca progressividade do IRPF requer medidas mais amplas para atacar de forma sensível, via tributação, os problemas distributivos do país. Outras medidas complementares à ampliação das alíquotas do IRPF poderiam ser colocadas em prática de sorte a contemplarem, ao mesmo tempo, o crescimento da arrecadação e um estado de maior justiça fiscal expresso pela ampliação da progressividade do IRPF.

A perda de arrecadação com a renúncia fiscal praticada em prol do incentivo ao crescimento econômico pode ser compensada trazendo-se para a base de tributação aqueles contribuintes que, valendo-se de lacunas na lei, mascaram sua verdadeira condição diante do fisco com o objetivo de recolher menos impostos. Assim, seria importante trazer para a tributação do IRPF dois tipos de contribuintes:

- o acionista beneficiado na distribuição de lucros das empresas;
- a pessoa física que, atuando como profissional liberal autônomo, cria uma pessoa jurídica para recolher menos impostos, por opção própria, ou por imposição de um empregador.

No primeiro caso, trata-se de garantir que os rentistas e os sócios das pessoas jurídicas sejam efetivamente alcançados pelo Imposto de Renda.

A pessoa física que recebe lucros distribuídos pela empresa da qual é sócia ou acionista, ou mesmo titular de empresa individual, está isenta do Imposto de Renda sobre

estes lucros, conforme dispõe o artigo 39, incisos XXVIII, XXIX e XXXVII, do Regulamento do Imposto de Renda. Observe-se que esta distribuição de lucros beneficia também o titular de empresa individual, cujo caso será abordado a seguir.

As empresas que apuram o seu resultado pelo Lucro Presumido poderão distribuir aos seus sócios o equivalente ao percentual da presunção de lucro multiplicado pela sua receita bruta, sem que sobre este valor distribuído incida o imposto de renda. Estas empresas também poderão distribuir lucros sem a incidência do Imposto de Renda caso o lucro contábil¹⁹ seja superior ao lucro estimado.

Também as pessoas físicas que recebem lucros ou dividendos de empresas que apuram o resultado pelo Lucro Real ou Simples Federal gozam deste benefício. Os sócios ou titulares das empresas optantes do Simples Federal somente não se beneficiarão se os montantes recebidos corresponderem a pro labore, aluguéis ou serviços prestados. Outras formas de lucro distribuído e isento de Imposto de Renda abrangem: valores decorrentes de aumentos de capital (reservas ou lucros apurados e incorporados); bonificações em ações, quotas ou quinhão de capital; lucros excedentes e lucros anteriores a 1996; lucros e dividendos distribuídos não apurados em balanço; lucros e dividendos correspondentes a resultados atribuídos a sócios ou acionistas não-residentes no Brasil²⁰.

Segundo informam os dados da Tabela 2 em 2006 havia no Brasil 20.233 contribuintes cujo rendimento tributável anual era superior a R\$ 500.000,00. Destes, declaravam-se proprietários de empresa ou firma individual ou ainda empregador individual 3.574 declarantes (17,66% do total) com rendimento total de R\$ 3.658.709.478,80 (5,82% do total). Ou seja, os empresários expuseram à tributação um montante três vezes menor do que a sua participação no total de contribuintes de rendas elevadas. Esta é uma grave distorção que emerge da tributação dos rendimentos no Brasil. A tributação sobre os empresários deveria ser mais progressiva e o montante dos rendimentos exposto à tributação, por conseguinte, deveria ser maior.

Tabela 2

IRPF Ano-calendário 2006

Rendimentos Tributáveis e Número de Declarações para Faixas de Rendimento Superiores

Faixa Rendimento	Declarações	Rendimentos Tributáveis	Média Anual	Média Mensal
R\$ 500.000 a R\$ 1.000.000	14.941	8.395.261.915,94	561.894,25	46.824,52
R\$ 1.000.000 a R\$ 5.000.000	4.896	7.159.586.694,25	1.462.333,88	121.861,16
R\$ 5.000.000 a R\$ 10.000.000	258	1.547.397.410,14	5.997.664,38	499.805,37
Maior que 10.000.000	138	45.764.721.092,25	331.628.413,71	27.635.701,14
Total das Faixas	20.233	62.866.967.112,58	3.107.150,06	258.929,17

FONTE: Receita Federal do Brasil

ELABORAÇÃO: Departamento de Estudos Técnicos do Unafisco Sindical

Rever a isenção na distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas permitiria que uma boa parte dos detentores do capital, que hoje contribuem proporcionalmente muito menos

¹⁹ Lucro apurado pela contabilidade, já descontados contabilmente todos os tributos. Antonio A. Ferreira et. al., **RIR 2008 Anotado e Comentado até 26.08.2008**. São Paulo: Fiscosoft, 2008, v. I, 11ª ed.

²⁰ Antonio A. Ferreira et. al., idem, p. 133

que um assalariado, seja chamada a aumentar a base do imposto, proporcionando condições para a redução da incidência sobre as classes de menor renda.

O Estado vem praticando, ao longo dos últimos anos, uma verdadeira renúncia fiscal a favor da renda do capital, ao criar um mecanismo único no mundo que é a possibilidade de remunerar com juros o capital próprio das empresas reduzindo-lhes o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Os lucros e dividendos distribuídos e as remessas de lucro para o exterior também estão isentos do Imposto de Renda na fonte.

Desde 1996, o artigo 9º da Lei 9.249/95, permite que os valores pagos pelas pessoas jurídicas às pessoas físicas ou jurídicas a título de juros sobre o capital próprio sejam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL²¹.

Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito. É injusta a tributação exclusiva na fonte dessa renda porque o rendimento do capital não é submetido à tributação progressiva, mas apenas à proporcionalidade, o que fere os princípios da igualdade e da progressividade, estabelecidos pela Constituição Federal.

Para que haja maior isonomia entre os contribuintes, ou seja, para que todos contribuam de acordo com sua capacidade de pagamento, todos os rendimentos do capital, a exemplo da tributação exclusivamente na fonte dos ganhos sobre o capital, deveriam ser levados à tabela progressiva. Sendo eles tributados na fonte a uma alíquota inferior à capacidade contributiva do contribuinte, dever-se-ia proceder ao ajuste na Declaração de Ajuste Anual. Da maneira como ocorre hoje há uma verdadeira inversão de valores. Os frutos do capital são menos onerados do que os do trabalho.

Os contribuintes pessoas físicas que se beneficiam da isenção de juros sobre o capital próprio constituem apenas uma parcela de um contingente de pessoas físicas que podem ser incorporadas à base de tributação do IRPF. Dar-se-ia, desta maneira, um passo importante na busca pela justiça fiscal.

No segundo caso acima descrito, pessoas físicas, em geral profissionais liberais autônomos, embora trabalhando individualmente, prestam serviços sob a fachada de pessoas jurídicas com o objetivo de reduzir os dispêndios tributários.

Este caso deve ser interpretado considerando-se os pontos de vista dos dispêndios tributários tanto do contratado (profissional liberal autônomo) quanto do contratante (empresa que contrata o profissional liberal para a prestação de serviços de cunho intelectual).

O profissional liberal autônomo recolhe, enquanto tal, três tributos: Imposto de Renda Pessoa Física; Contribuição para o INSS e o Imposto Sobre Serviços (ISS). Se prestar serviços para uma pessoa jurídica, esta recolhe o imposto de renda na fonte, subtraindo da sua base de cálculo o valor a recolher do INSS. Caso preste serviços para uma pessoa física ele deve recolher, via de regra, o imposto incidente sobre as receitas dos serviços prestados por meio do carnê-leão, desconsiderando o valor do INSS. Em ambos os casos o recolhimento do Imposto de Renda faz-se de acordo com a tabela progressiva. Se auferir altos rendimentos ele se enquadrará na alíquota de 27,5%. Tanto no caso de prestação de serviços a pessoas físicas quanto a jurídicas, os impostos retidos geralmente são inferiores

²¹ Condicionado à existência de lucros, limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o imposto de renda IRPJ; b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

aos impostos efetivamente devidos, restando uma diferença a pagar, recolhida mensalmente, no chamado *mensalão*, ou na declaração de ajustes anual.

Uma pessoa jurídica prestadora de serviços de cunho intelectual pode optar pelos regimes de tributação do lucro real ou do lucro presumido. Este último tem menor incidência tributária do que o regime de lucro real além de menor custo de administração. No lucro presumido, sobre a receita bruta da empresa incidem o Imposto de Renda, a CSLL, o PIS/PASEP, e a COFINS, perfazendo uma incidência tributária total de 11,33%²². Além disto, os dividendos ao serem distribuídos aos sócios são classificados em seu patrimônio como não-tributáveis, ou seja, o sócio pessoa física não recolhe Imposto de Renda sobre a renda percebida pela sua participação societária na empresa. Assim, exceto para os baixos rendimentos, a tributação da pessoa jurídica pelo regime do lucro presumido resulta menos onerosa do que a tributação sobre a pessoa física²³.

Ora, se o profissional liberal autônomo opta por constituir uma pessoa jurídica para prestar serviços de natureza intelectual é porque a renda que ele percebe será tributada a maior enquanto autônomo do que enquanto pessoa jurídica. Um puro exercício de racionalidade econômica combinada com planejamento tributário.

A empresa contratante de serviços avalia os seus dispêndios tributários confrontando duas possibilidades: a prestação do serviço ou por um profissional liberal autônomo prestador de serviços ou por uma pessoa jurídica prestadora de serviços comparativamente à prestação do mesmo serviço por um trabalhador formal contratado de acordo com a legislação trabalhista vigente. O ônus tributário no caso da prestação de serviços recai sobre o contratado, seja ele trabalhador autônomo ou pessoa jurídica. Já contratação de um trabalhador formal implica em custos relativos aos encargos sociais tidos como demasiadamente elevados e, por esta razão, um dos empecilhos à formalização das relações de trabalho e mesmo da expansão do nível de emprego. No Brasil, há duas interpretações quanto ao peso destes encargos sobre a folha de salários das empresas. De um lado a interpretação do DIEESE apontando que o custo total do trabalho supera em 53,93% o valor do salário contratual. De outro lado a interpretação de José Pastore e oriunda da Fundação Getúlio Vargas, que defende que os encargos representam 106% do salário²⁴.

²² A base de cálculo para o lucro tributado é de 32% da Receita Bruta. O IRPJ é calculado com uma alíquota de 15% da base de cálculo, resultando numa alíquota de 4,8% sobre a receita bruta; a CSLL, em 9% da base de cálculo, resultando numa alíquota de 2,88% da receita bruta; O PIS/PASEP é tributado em 0,65% da receita bruta e a COFINS em 3% da receita bruta. Além destes tributos a empresa deve recolher também o ISS – Imposto Sobre Serviços, de natureza municipal. A alíquota deste imposto varia conforme o município e por esta razão não está contemplado na alíquota total de 11,33%.

²³ Danilo A. B. Aguiar. **Tributação da prestação de serviços intelectuais no Brasil: considerações jurídicas e econômicas**. Tributação em Revista, n. 54, Unafisco, Brasília, 2008. O autor estima que a partir de uma renda anual de R\$ 50.000,00, ou equivalente mensal de R\$ 4.167,00, o regime tributário favorece a opção por uma tributação por pessoa jurídica. A alíquota efetiva da pessoa jurídica é de 11,33%, enquanto que para a pessoa física é de 10,46%. A partir deste nível de renda a alíquota da pessoa física cresce progressivamente enquanto que a da pessoa jurídica mantém-se no mesmo patamar.

²⁴ A concepção defendida pela FGV considera encargos sociais como todos os custos gerados pela relação de emprego. Na concepção do DIEESE, parte significativa dos componentes incluídos na lista de encargos sociais pela FGV seria na realidade parte integrante da remuneração do trabalhador. Assim, o DIEESE considera como parte integrante do salário do trabalhador os seguintes custos: 13º e adicional de 1/3 de férias (11,11%) e a proporção mensal do FGTS e verbas rescisórias (11,93%), perfazendo um sub-total de 23,04%. Como encargos sociais, assim definidos, o DIEESE considera: INSS (20%); Salário-educação (2,5%); Incri (0,2%); Sesi ou Sesc (1,5%); Senai ou Senac (1,0%); Sebrae (0,6%), perfazendo um sub-toal de 30,89%. *Strictu sensu*, este é o percentual que o DIEESE atribui ao item encargos sociais. A ele se soma os outros 23,04%, perfazendo 53,93%, ao qual o DIEESE chama de “desembolso total mensal do empregador”. Já a FGV/José Pastore,

À parte a polêmica quanto ao peso efetivo dos encargos sociais sobre a folha de pagamentos da empresa, eles se constituem num estímulo para que a empresa opte, sempre que lhe for legalmente viável, por contratar a prestação de um serviço por meio de um profissional liberal autônomo ou de uma pessoa jurídica prestadora de serviços.

Casos como os acima citados reduzem a arrecadação potencial e contribuem para a distorção na alocação ótima de recursos²⁵. Os contribuintes buscarão sempre formas menos onerosas de responderem ao fisco, mesmo que isto implique em descaracterizar a forma sob a qual ocorre a prestação de serviços. Ou seja, pessoas físicas, atuando tipicamente enquanto tais, constituem-se em pessoas jurídicas a fim de recolherem menos impostos, com conseqüências negativas tanto para a distribuição de renda como para o desenvolvimento econômico.

Ocorre, assim, a prática de elisão fiscal²⁶ acompanhada de desvio de finalidade, posto que a pessoa jurídica constituída com os propósitos mencionados “estabelece-se fora dos limites específicos para o qual foi idealizada”²⁷. O artigo 50 do Código Civil enquadra este último caso como abuso da personalidade jurídica.

Fere-se, também, o princípio da boa fé aplicado à questão tributária. Ocorre a má-fé tributária quando “se estruturam as operações que ensejam tributação inferior à que poderia emergir de suas expressões alternativas”²⁸. A boa-fé no planejamento tributário deve contemplar, ao mesmo tempo, as razões subjetivas (*animus* do sujeito) que se valem de “mecanismos específicos para reduzir a tributação” e razões objetivas expressas nas “conseqüências jurídicas, sociais e econômicas (...) com os valores e fins do ordenamento tributário constitucional”²⁹.

A prática de constituição de pessoa jurídica por pessoa física para a prestação de serviços é um fato gerador dissimulado. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional prevê que tais atos podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa, mas restringe esta atuação a procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

A Lei Complementar nº. 104/01 alterou o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) para permitir à autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem a ocultar a ocorrência do fato gerador, faculdade esta que deverá ser implementada por lei ordinária posterior. Portanto, esta norma somente irá

consideram os seguintes custos como encargos: Grupo Encargos Básicos ou Legais (35,8%), composto de Previdência Social (20,00%), Seguro Acidente do Trabalho - média (2%), FGTS(8%), Salário Educação (2,5%), Inkra (0,2%), Sesc (1%), Senac (1,5%), Sebrae (0,6%); Grupo Período não Trabalhado (39,09%), composto de Repouso Semanal (18,9%); Férias (9,45%); Abono de Férias (3,12%); Aviso Prévio (2,36%); Feriados (4,72%); Auxílio Enfermidade (0,54%); Grupo Encargos Pagos em Dinheiro (16,85%), composto de Vale Transporte (1,5%), 13º salário (10,9%), Indenização Compensatória na Rescisão Contratual (4,45%) e Grupo Outros Encargos (14,86%) composto de FGTS Sobre 13º salário (0,87%); Incidência cumulativa do Grupo Encargos Básicos ou Legais sobre o Grupo Período Não Trabalhado (13,99). Os quatro grupos, somados, perfazem o total de 106,6% de Encargos Sociais.

²⁵ Danilo Augusto Barboza de Aguiar. **Tributação da prestação de serviços intelectuais no Brasil: Considerações jurídicas e econômicas**. Tributação em Revista, n. 54, Unafisco, Brasília, 2008.

²⁶ Há elisão fiscal quando, na busca de menor tributação, o contribuinte descaracteriza o fato gerador com o uso de mecanismos legais.

²⁷ Alexandre A. T. da Silva. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. Quartier Latin, 2007, p.230

²⁸ Ivan T. Rodrigues. **O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário**. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. RDDT 93, jun/03

²⁹ Idem, *ibidem*

adquirir plena eficácia quando for regulamentada. Até o presente estes procedimentos não foram regulamentados e, na prática, o Auditor-Fiscal não pode valer-se deste artigo para coibir o fato gerador dissimulado.

Por ser norma de direito processual, quando lei ordinária for editada, a desconconsideração poderá atingir quaisquer atos, inclusive os praticados anteriormente a ela, desde que atendidos os prazos prescricionais e decadenciais do CTN.

Urge, portanto, que este artigo seja regulamentado, disponibilizando ao Auditor-Fiscal os instrumentos legais para fiscalizar os abusos na constituição de pessoas jurídicas dissimuladas. Criar-se-ia, por esta via, uma norma geral anti-elisão.

O Governo Federal enviou ao congresso o PL 536/2007 para regulamentação do artigo 116 do CTN quando vetou a chamada Emenda 3 ao Projeto de Lei que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil (atual Lei nº. 11.457/2007). O PL 536/2007 foi apensado ao PL 133/2007 e este foi apensado ao PL 888/2007. Todos versam sobre a mesma matéria e este último atualmente tramita no Congresso Nacional.

O texto vetado limitava a “desconconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique o reconhecimento de relação de trabalho” ao Poder Judiciário.

Eis o teor da Emenda 3:

“Parágrafo 4º - No exercício das atribuições da autoridade fiscal de que trata esta Lei, a desconconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, deverá sempre ser precedida de decisão judicial.”

Caso entrasse em vigor, ela iria fragilizar a atuação dos auditores-fiscais aos sonegadores que utilizam pessoas interpostas – os chamados “laranjas” – para burlar o fisco, além de potencializar os riscos de a Receita perder prazos para constituição de ofício de tributos que não foram pagos, quando do aguardo de manifestação judicial.

A Emenda 3 não se prestava a regulamentar materialmente a contratação, ou não, de profissionais como pessoas jurídicas. Tratava apenas de obstruir o poder do Estado de agir para combater fraudes na esfera trabalhista, previdenciária e tributária, submetendo indevidamente a competência do Poder Executivo ao crivo prévio do Poder Judiciário.

A atribuição do Fisco de desconsiderar a personalidade jurídica é instrumento fundamental de combate à sonegação de tributos e à formação de empresas de “fachada”, constituídas, em geral, com o intuito de acobertar ilícitos. Limitar, pois, a atuação da autoridade fiscal é desconhecer a realidade dos fatos.

A Emenda 3 não enfrentaria a regulamentação da contratação de profissional como pessoa jurídica, mas teriam a pretensão de obstar o legítimo trabalho do Estado em defesa da sociedade. É necessário, portanto, que o Congresso Nacional não derrube o veto à Emenda 3 pois caso ela entre em vigor a atuação do Fisco será limitada, dificultando o combate às fraudes e à sonegação fiscal, facilitando a vida do sonegador e diminuindo a arrecadação tributária.

Nesta mesma linha de atuação, faz-se necessário que normas e mecanismos legais apropriados coibam as lacunas que permitem a descaracterização da atuação da pessoa jurídica, muitas vezes constituída para disfarçar tributariamente o trabalho da pessoa física.

A regulamentação do art. 116 do CTN também incentivaria a correta formalização de parcela da mão-de-obra que se enquadra no segundo caso acima citado.

Esta formalização implicaria em maior incidência tributária sobre as empresas, correspondente ao custo da contratação da mão-de-obra formal. Um arranjo tributário que possibilitasse alguma desoneração da folha de pagamento das empresas, combinado com as medidas acima, constituir-se-ia num adequado estímulo fiscal à formalização do mercado de trabalho, ao crescimento econômico e à justiça tributária.

Considerações Finais

A perversa estrutura distributiva brasileira penaliza aqueles que mais dependem dos seus salários para a manutenção das suas necessidades básicas e para a busca do conforto material que o esforço produtivo do seu trabalho lhe permite.

A maior e progressiva tributação dos impostos diretos incidentes sobre a renda concorre para que se promova maior justiça tributária, permitindo maior inclusão econômica e social dos cidadãos de mais baixa renda.

A questionável progressividade do IRPF não basta para que se cumpra o integralmente a determinação constitucional de maior justiça social pelo viés da justiça tributária. Ela precisa ser aprofundada de forma que não somente os cidadãos brasileiros se vejam em maior situação de equidade em relação aos seus pares, como também o Brasil se coloque em melhor situação internacionalmente.

Ampliar a base de tributação a ela incorporando categorias não tributadas ou sub-tributadas, e cujos rendimentos justificam maior tributação, é medida que contribui para elevar a progressividade do IRPF, ampliando assim a justiça fiscal e tributária. Ao mesmo tempo serve de estímulo ao crescimento econômico e à formalização da mão-de-obra.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Danilo A. B. Tributação da prestação de serviços intelectuais no Brasil: Considerações jurídicas e econômicas. **Tributação em Revista**, n. 54, Unafisco, Brasília, 2008.

ALMEIDA, Carolina G. O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente. **Boletim Jurídico**, n. 251, 2007. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876>. Acesso em 30 jan. 2009

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm.

COSTA, Regina H. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, n. 22, CEJ, p. 25-30, jul-set 2003.

CUNHA, Albino J. P. e LOPES, Alfredo A. Imposto sobre a Renda Justo, Progressivo, Geral e Universal. **Caderno de Teses do VIII CONAF**. Brasília: Unafisco, 2002, pp. 16-23

DIEESE. **Encargos Sociais no Brasil**: conceito, magnitude e reflexos no emprego. DIEESE, São Paulo, 2007. Pesquisa DIEESE n. 12.

FERREIRA, Antonio A. et. al. **RIR 2008 Anotado e Comentado até 26.08.2008**. São Paulo: Fiscosoft, 2008, v. I, 11ª ed.

FREITAS, Juliane A. O princípio da capacidade contributiva sob a ótica do imposto de renda da pessoa física. **Revista do Direito Público**. Ano 2, n. 2, mai-ago 2007. Londrina, Depto de Direito Público da UEL.

IBGE. **Pesquisa de Orçamentos Familiares 2002-2003** Primeiros Resultados – Brasil e Grandes Regiões. IBGE, Rio de Janeiro, 2004, 2 ed. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/pof/2002/pof200220032aed.pdf>. Acesso em 14 set 2008

IBGE. **Síntese dos Indicadores Sociais 2008**: Uma análise das condições de vida da população brasileira. IBGE, Rio de Janeiro, 2008. Estudos e Pesquisas nº 23. Disponível em: www.ibge.gov.br/.../populacao/condicaodevida/indicadoresminimos/sinteseindicsoais2008/default.shtm. Acesso em 30 jan. 2009.

IBGE. **Indicadores IBGE**: Pesquisa Industrial Mensal – Produção Física. Dez. 2008. IBGE, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2007/sintese_pnad2007.pdf. Acesso em 30 jan. 2009.

IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**: Síntese dos Indicadores 2007. IBGE, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em:

ftp://ftp.ibge.gov.br/Industrias_Extrativas_e_de_Transformacao/Pesquisa_Industrial_Mensal/Producao_Fisica/Fasciculos/Fasciculo_Indicadores_IBGE_Brasil/ . Acesso em 05 fev. 2009.

OCDE. **Consumption Taxes Trends**. OCDE, 2008. Disponível em http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html#More_Information. Acesso em 02 Fev 2009

OCDE. **OECD Tax Database**. Disponível em www.oecd.org/ctp/taxdatabase. Acesso em 02 Jun 2009.

PNUD. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2007/2008** - Combater as alterações climáticas: Solidariedade humana num mundo dividido. PNUD, WEd. Almelinda, Coimbra, 2008. Tradução: IPAD. Disponível em http://www.pnud.org.br/arquivos/rdh/rdh20072008/hdr_20072008_pt_complete.pdf Acesso em 14 set 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais** – Dezembro de 2008. Brasília, RFB, Dez 2008. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2008/default.htm>. Acesso em 02 Fev 2009.

RODRIGUES, Ivan T. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 43, jun. 2003.

SILVA, Alexandre A. T. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. Quartier Latin, 2007.

TAX JUSTICE NETWORK. **Tribute-nos se for capaz**. TJN. Set 2005. Edição em Português. Tradução de Carla R. Perdiz e Roberta C. Souza. Disponível em: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TAxisifyoucanEdicaoPortugueseset2005CarlaRoberta.pdf>. Acesso em 30 jan. 2009.