

# SISTEMA TRIBUTÁRIO E SEGURIDADE SOCIAL

Contribuições para o Brasil



# **SISTEMA TRIBUTÁRIO E SEGURIDADE SOCIAL**

**Contribuições para o Brasil**



# Apresentação

O Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional) e a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) apresentam esta publicação com sua contribuição ao debate sobre o aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional e a consolidação da Seguridade Social e as ações sociais em sua área de abrangência.

Em 2010 o Sindifisco Nacional trouxe a público a primeira edição do estudo “Sistema Tributário: diagnóstico e elementos para mudanças”, cuja repercussão junto à sociedade civil, parlamentares, acadêmicos, governantes e técnicos do setor público, estimulou a sua revisão e atualização. Esta segunda edição compõe a primeira parte da presente publicação.

As propostas que acompanham este estudo visam a promoção de alterações substantivas na estrutura do Sistema Tributário Nacional, reorientando-o no sentido de maior justiça fiscal sem, contudo, implicar em maior gravame tributário.

Um desdobramento prático dessas propostas é a Campanha Imposto Justo, descrita detalhadamente ao final do estudo e a qual, adotando parte de recomendações ali presentes, sugere alterações na regulamentação do Imposto de Renda que, se adotadas, corrigirão diversas distorções acumuladas ao longo do tempo.

Desde 2011, o Governo Federal vem utilizando amplamente a política de desonerações da folha de pagamento como forma de estimular o desenvolvimento econômico. Dadas as repercussões dessa política sobre a arrecadação federal e sobre o financiamento da Seguridade Social em primeira instância, e sobre o Sistema Tributário, em última, a Anfip, atuando em parceria com o Sindifisco Nacional, agregou às suas reflexões o estudo “Seguridade e Previdência Social”, que compõe a segunda parte desta publicação.

Este estudo analisa, entre outras questões, as repercussões das renúncias tributárias, principalmente aquelas decorrentes das desonerações da folha de pagamento, sobre o financiamento do Regime Geral da Previdência Social e do Regime Próprio da Previdência Social, destacando a fragilidade do financiamento da saúde pública e construindo propostas centradas na transparência, tanto do regime de renúncias tributárias, como na gestão e destinação de recursos públicos.

Com a publicação de ambos os estudos Sindifisco Nacional e Anfip cumprem seu papel de compartilhar com a sociedade suas reflexões sobre seu objeto de atuação, na expectativa de que elas sensibilizem legisladores e formuladores de políticas a incorporá-las à nossa legislação.

SINDIFISCO NACIONAL

ANFIP

# Sumário

<b>PARTE 1 - Sindifisco Nacional: Sistema Tributário – Diagnósticos e Elementos para Mudança.</b> . . . . .	<b>06</b>
<b>1 - Desigualdade Distributiva, Carga Tributária e Incidência Tributária no Brasil.</b> . . . . .	<b>14</b>
<b>1.1 - Alguns Indicadores da Má Distribuição de Renda.</b> . . . . .	<b>16</b>
<b>1.2 - Distribuição da Carga Tributária.</b> . . . . .	<b>18</b>
<b>1.3 - Incidência Tributária no Brasil: comparação internacional</b> . . . . .	<b>22</b>
<b>2 - Mudanças na Legislação Tributária após 1995</b> . . . . .	<b>26</b>
<b>2.1 - Juros sobre o Capital Próprio</b> . . . . .	<b>30</b>
<b>2.2 - Isenção do Imposto de Renda sobre a Distribuição de Lucros e Dividendos</b> . . . . .	<b>32</b>
<b>2.3 - Extinção de Punibilidade do Crime Tributário.</b> . . . . .	<b>34</b>
<b>2.4 - Regulamentação da Desconsideração da Personalidade Jurídica</b> . . . . .	<b>35</b>
<b>2.5 - Isenção de Imposto de Renda na Remessa de Lucros e Dividendos ao Exterior</b> . . . . .	<b>38</b>
<b>2.6 - Demais Alterações.</b> . . . . .	<b>38</b>
<b>3 - Estimativa dos Impactos Financeiros Diante das Alterações no Sistema Tributário pós 1995</b> . . . . .	<b>44</b>
<b>3.1 - Juros sobre o Capital Próprio</b> . . . . .	<b>46</b>
<b>3.2 - Distribuição de Lucros e Dividendos</b> . . . . .	<b>47</b>
<b>3.3 - Remessa de Lucros e Dividendos ao Exterior</b> . . . . .	<b>48</b>
<b>3.4 - Pessoa Física que se Constitui em Pessoa Jurídica</b> . . . . .	<b>49</b>
<b>4 - A Reforma Tributária Necessária: por um sistema tributário justo.</b> . . . . .	<b>52</b>
<b>5 - Campanha Imposto Justo: Uma iniciativa para reduzir as desigualdades do sistema tributário brasileiro</b> . . . . .	<b>58</b>
<b>5.1 - Correção da Tabela Progressiva do IRPF</b> . . . . .	<b>61</b>
<b>5.2 - Correção dos Rendimentos de Aposentadoria e Pensão</b> . . . . .	<b>62</b>
<b>5.3 - Correção da Dedução Anual Individual com Educação</b> . . . . .	<b>62</b>
<b>5.4 - Volta da Dedução de Despesas com Moradia.</b> . . . . .	<b>63</b>
<b>5.5 - Correção do Valor de Aquisição do Imóvel</b> . . . . .	<b>64</b>
<b>5.6 - Proposta de Tributação de Lucros e Dividendos.</b> . . . . .	<b>65</b>
<b>5.7 - A Ampliação da Base de Incidência do IPVA</b> . . . . .	<b>69</b>
<b>6 - Conclusão</b> . . . . .	<b>74</b>
<b>Referências</b> . . . . .	<b>76</b>
<b>PARTE 2 - ANFIP: Seguridade e Previdência Social</b> . . . . .	<b>84</b>
<b>1 - Desonerações tributárias e da folha de pagamento.</b> . . . . .	<b>91</b>
<b>2 - Renúncia fiscal previdenciária</b> . . . . .	<b>96</b>
<b>3 - Regime Próprio dos Servidores da União</b> . . . . .	<b>102</b>
<b>4 - Mais recursos para a Saúde</b> . . . . .	<b>106</b>
<b>5 - Propostas.</b> . . . . .	<b>109</b>



**SINDIFISCO  
NACIONAL**

Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais  
da Receita Federal do Brasil

# **SISTEMA TRIBUTÁRIO**

**Diagnóstico e Elementos para Mudança**

2ª edição  
Revista, ampliada e atualizada.  
**Brasília, Junho de 2014**



## Diretoria Executiva Nacional

### **Presidente**

Cláudio Márcio Oliveira Damasceno

### **1º Vice-Presidente**

Ayrton Eduardo de Castro Bastos

### **2º Vice-Presidente**

Lúcia Helena Nahas

### **Secretário-Geral**

Mário Pereira de Pinho Filho

### **Diretor-Secretário**

Rogério Said Calil

### **Diretor de Finanças**

Carlos César Coutinho Cathalat

### **Diretor Adjunto de Finanças**

Albino Dalla Vecchia

### **Diretor de Administração**

Robson Canha Ferreira

### **Diretor Adjunto de Administração**

José Raimundo Melo e Leite

### **Diretor de Assuntos Jurídicos**

Carlos Roberto Teixeira

### **1º Diretor Adjunto de Assuntos Jurídicos**

Rudimar Nunes Fraga

### **2º Diretor Adjunto de Assuntos Jurídicos**

Sérgio Santiago da Rosa

### **Diretor de Defesa Profissional**

Carlos Rafael da Silva

### **1º Diretor Adjunto de Defesa Profissional**

Leonardo Picanço Cruz

### **2ª Diretora Adjunta de Defesa Profissional**

Yone de Oliveira

### **Diretor de Estudos Técnicos**

Pedro Onofre Fernandes

### **Diretor Adjunto de Estudos Técnicos**

Alfredo Jorge Madeira Rosa

### **Diretora de Comunicação Social**

Letícia Cappellano Quadros dos Santos

### **1ª Diretora Adjunta de Comunicação Social**

Regina Ferreira de Queiroz

### **2ª Diretor Adjunto de Comunicação Social**

Genidalto da Silva Paiva

### **Diretora de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões**

Clotilde Guimarães

### **Diretor Adjunto de Assuntos de Aposentadoria, Proventos e Pensões**

Diego Augusto de Sá

### **Diretora do Plano de Saúde**

Maria Antonieta Figueiredo Rodrigues

### **Diretora Adjunta do Plano de Saúde**

Tânia Regina Coutinho de Lourenço

### **Diretor de Assuntos Parlamentares**

Célio Diniz Rocha

### **Diretor Adjunto de Assuntos Parlamentares**

José Castelo Branco Bessa Filho

### **Diretor de Relações Intersindicais**

Hélio Roberto dos Santos

### **Diretora Adjunta de Relações Intersindicais**

Maria Urânia da Silva Costa

### **Diretor de Relações Internacionais**

Fábio Galízia Ribeiro de Campos

### **Diretor de Defesa da Justiça Fiscal e da Seguridade Social**

César Araújo Ramos

### **Diretor Adjunto de Defesa da Justiça Fiscal e da Seguridade Social**

Henrique Gerhke

### **Diretor de Políticas Sociais e Assuntos Especiais**

José Devanir de Oliveira

### **Diretores Suplentes**

Antônio Gomes Campelo

Oséas Coimbra Júnior

## Conselho Fiscal

### **Membros Titulares**

Ivone Marques Monte

Luiz Gonçalves Bomtempo

Armando Domingos Barcelos Sampaio

### **Membros Suplentes**

Pérsio Romel Macedo Ferreira

Luiz Fernando da Conceição Martins

Elias José Maluf

## Diretoria de Estudos Técnicos

### **Diretor de Estudos Técnicos**

Pedro Onofre Fernandes

### **Diretor Adjunto de Estudos Técnicos**

Alfredo Jorge Madeira Rosa



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

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

[www.sindifisconacional.org.br](http://www.sindifisconacional.org.br)

e-mail: [estudostecnicos@sindifisconacional.org.br](mailto:estudostecnicos@sindifisconacional.org.br)

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



**O**s tributos que pagamos para o Estado devem ser considerados não apenas como mais uma obrigação do cidadão, mas sim o preço que pagamos pela nossa cidadania. Eles servem para financiar as atividades do Estado, que necessita de recursos para cumprir com suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população, satisfazendo as necessidades coletivas que não podem ficar por conta do setor privado.

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 Nacional, conjunto de normas hierarquicamente organizadas versando sobre matéria tributária, é composto pelos tributos instituídos no Brasil e pelos princípios e normas que os regulam. Na Constituição Federal ele encontra-se regulado nos artigos 145 a 162, a despeito de outras disposições como, por exemplo, o artigo 195, que ao tratar das formas de financiamento da Seguridade Social também se refere a tributos.

A constituição do Sistema Tributário Nacional depende também da concepção de Estado que uma sociedade adota: 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.

A única fonte de financiamento do Estado fundada em regras econômicas socialmente justas é a geração de receitas próprias. 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 edificação de um sistema tributário baseado na justiça fiscal e social: a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade, além da solidariedade, que está subjacente a todos os princípios tributários. Observando todos estes princípios, a tributação deve ser, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva. A Constituição Federal estabelece ainda que os contribuintes e os consumidores devem ser esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Um princípio consagrado por estudiosos e escrito em nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva, requisito essencial para o critério de justiça fiscal. Associado aos princípios da progressividade e da seletividade, ele tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferir rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais.

O parágrafo 1º do art. 145 da Constituição Federal estabelece que:

“ 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. ”

A expressão “sempre que possível” introduz a possibilidade de exceções a este princípio. Estas podem acontecer “dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais (...)”<sup>1</sup>.

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.

O Princípio da Capacidade Contributiva integra o princípio da isonomia, o qual consiste em tratar os desiguais de modo desigual, podendo assim o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um. Os que tiverem igual capacidade contributiva devem ser tratados igualmente e os que tiverem riquezas diferentes devem ser tratados desigualmente porque têm diferentes capacidades contributivas.

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

---

<sup>1</sup> AMARO, 2008, p. 137

necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.

O contribuinte não adquire, com este princípio, o direito de reivindicar que um determinado imposto seja adequado às suas condições econômicas. Ele é um alerta ao poder tributante, o qual não deverá aludir em sentido contrário ao propor as normas instituidoras dos tributos, suas alíquotas e bases de cálculo.

Tendo isso em mente, podemos afirmar que os tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio, são os que atendem (em tese) melhor ao requisito da redistribuição da riqueza com redução das desigualdades. 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.

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.

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 quando guarda uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. Na medida em que sua renda aumenta, ele recolhe relativamente menos. Portanto, eles prejudicam mais os contribuintes de menor poder aquisitivo.

Grande parte dos tributos indiretos no Brasil são cumulativos, isto é, 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.

Um 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 cresce. Este tipo de tributo assegura justiça fiscal. Os maiores ônus da tributação incidem sobre os indivíduos em melhores condições de suportá-la, ou seja, aqueles que têm maior renda.

O tributo proporcional é aquele que não altera a estrutura da distribuição de renda. Ele incide proporcionalmente ao nível de renda. Os diferentes estratos de renda suportam o ônus tributário de maneira idêntica.

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 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<sup>2</sup>, também privilegiados pela menor tributação.

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.

---

<sup>2</sup> Detentores de títulos da dívida pública interna e externa.



# *01*

**Desigualdade Distributiva, Carga Tributária e Incidência Tributária no Brasil.**



**O** Brasil é um país de enormes disparidades distributivas, interna e externamente, como demonstram os números a seguir.

























O sistema tributário pode desempenhar um papel relevante para minimizar ou mesmo reverter esta situação. Basta que algumas modificações no ordenamento legal, aqui discutidas, sejam colocadas em prática.

## 1.1 Alguns Indicadores da Má Distribuição de Renda

O Brasil encontra-se entre as dez economias mais ricas do mundo e, ao mesmo tempo, possui uma das maiores concentrações de renda do planeta (Quadro 1). Apesar da melhoria no Índice de Gini<sup>3</sup>, a concentração de renda em nosso país equipara-se à de alguns países da África Subsaariana, uma das regiões mais miseráveis do mundo.

O Gráfico 1, a seguir, deixa mais clara a aguda situação da distribuição de renda, a despeito da tímida melhoria ao longo do tempo. Este gráfico reproduz a pirâmide da distribuição de renda, indicando em sentido crescente de baixo para cima, o percentual de renda apropriado segundo os estratos de renda.

**QUADRO 1**  
**Maiores Economias do Mundo e Piores Distribuições de Renda - 2012**

Maiores Economias			Piores Distribuições de Renda		
1º		Estados Unidos	1º		Seychelles
2º		China	2º		Comores
3º		Japão	3º		Namíbia
4º		Alemanha	4º		África do Sul
5º		França	5º		Micronésia
6º		Reino Unido	6º		Haiti
7º		<b>Brasil</b>	7º		Angola
8º		Federação Russa	8º		Honduras
9º		Itália	9º		Bolívia
10º		Índia	10º		Colômbia
11º		México	11º		Guatemala
12º		Coreia do Sul	12º		<b>Brasil</b>

Fonte: ONU, 2014 e PNUD, 2013.

**Notas:**

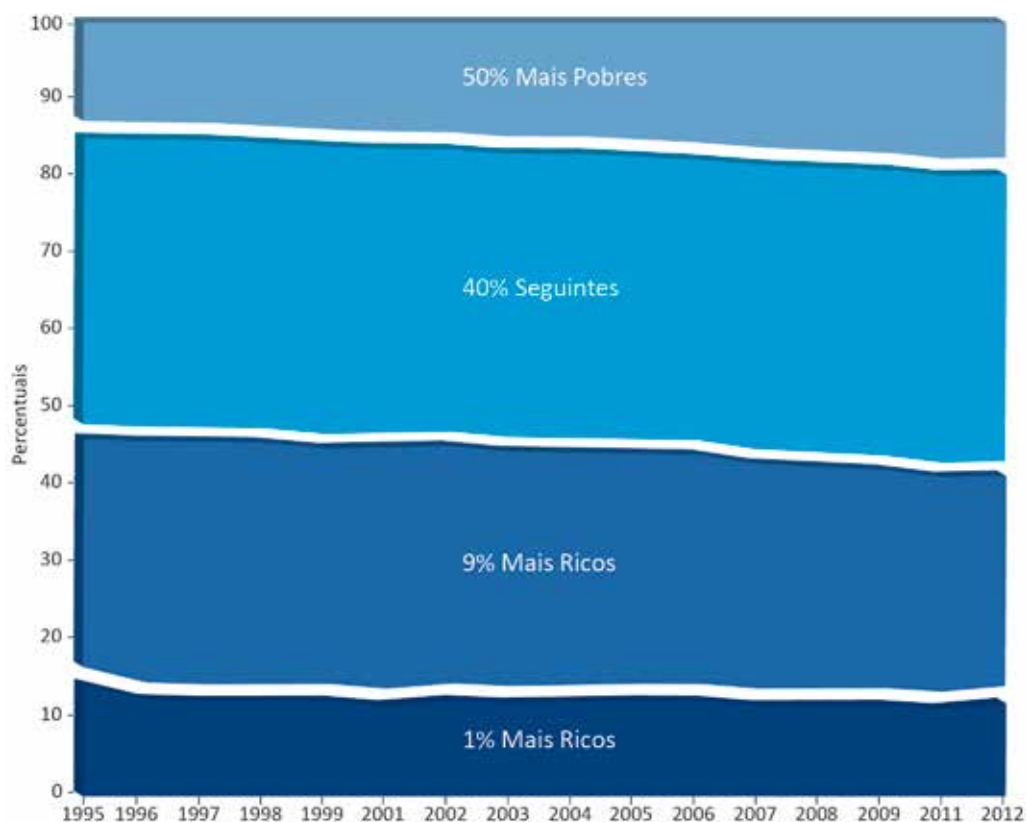
1 - Maiores economias classificadas pelo seu PIB - Produto Interno Bruto em dólares - valores correntes

2 - Piores distribuições de renda classificadas pelo Índice de Gini



## GRÁFICO 1

### Brasil: Participação dos Estratos Sociais na Renda Domiciliar 1995-2012



Fonte: IBGE, 2012, b.

Em 2012, 12,9% da renda estava nas mãos dos 1% mais ricos da população enquanto que os 50% mais pobres detinham apenas 18,6%. Embora o quadro tenha evoluído positivamente ao longo dos anos – em 1995, 15,5% da renda era apropriada por 1% mais rico da população e apenas 13,4% pelos 50% mais pobres – não se pode afirmar que o Brasil desfrute de uma situação de franca melhoria e de menor desigualdade de renda. As disparidades distributivas ainda são enormes e permanecem, ao longo das décadas e governos, como um dos maiores desafios da política econômica.

3 O Índice de Gini mede a concentração de renda e varia de 0 a 1: quanto mais próximo de zero, maior será a igualdade distributiva; quanto mais se aproximar de 1, maior a desigualdade. Este indicador evoluiu de 0,556 para 0,53 entre 2007 e 2012 (IPEADATA, 2014). Entretanto, ainda está muito distante dos países de melhor distribuição de renda. Noruega e Austrália registraram 0,258 e 0,25 em 2013 (PNUD, 2013).

Paradoxalmente, o número de milionários no país não para de crescer. Em 2012, o número de brasileiros com “patrimônio individual elevado”<sup>4</sup> foi 165 mil, ou seja, um crescimento de 6,45% em relação a 2010 (155 mil) .

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.

## 1.2 Distribuição da Carga Tributária

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 bruta aumentou muito nos últimos anos, saltou de 30,25% para 34,84% do PIB no período de 2000 a 2012<sup>5</sup>. De fato, já é mais alta que a de muitos países desenvolvidos.

A Tabela 1 mostra a arrecadação tributária de 2012 das três esferas de governo, por base de incidência econômica dos tributos (consumo, patrimônio e renda). A carga tributária do Brasil alcançou 34,84% do PIB em 2012, ou R\$ 1,53 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.

O aumento da carga tributária brasileira foi obtido, basicamente, com tributos cumulativos sobre o consumo, como a Cofins, além do aumento do Imposto de

---

<sup>4</sup> Indivíduos com mais de US\$ 1 milhão disponível para investimentos, assim considerados aqueles cujo “patrimônio disponível para investimento não inclui o valor de ativos e propriedades pessoais, como a residência principal, artigos de colecionador, bens de consumo e de consumo durável”. RBC WEALTH MANAGEMENT e CAPGEMINI, 2013.

<sup>5</sup> Vide SINDIFISCO NACIONAL, 2010, para o cálculo do ano 2000 e o cálculo da Carga Tributária na Tabela 1 deste estudo.

Renda das Pessoas Físicas (IRPF), a partir da correção parcial da tabela e das deduções do 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.

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.

As informações da Tabela 1 permitem as seguintes considerações:

a) os dados revelam que do montante de R\$ 1,53 trilhão arrecadado em 2012, a maior parte dos tributos tem como base de incidência o consumo, totalizando R\$ 837,91 bilhões, equivalentes a 54,63% 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, 3,76%, ou 1,31% do PIB.

**TABELA 1**  
**Carga Tributária Brasileira por Base de Incidência, em 2012**

CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	R\$ milhões	Em % do PIB	Participação
	1.533.821,59	34,84%	%
<b>CONSUMO</b>	<b>837.911,14</b>	<b>19,03%</b>	<b>54,63%</b>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	31.110,71	0,71%	2,03%
I.P.I-TOTAL	45.927,42	1,04%	2,99%
I.P.I-Fumo	4.077,16	0,09%	0,27%
I.P.I-Bebidas	3.146,92	0,07%	0,21%
I.P.I-Automóveis	4.125,78	0,09%	0,27%
I.P.I-Vinculado à Importação	15.965,47	0,36%	1,04%
I.P.I-Outros	18.612,09	0,42%	1,21%
CONTRIBUIÇÃO P/ SEGURIDADE SOCIAL/COFINS	174.469,95	3,96%	11,37%
Entidades Financeiras	10.490,26	0,24%	0,68%
Demais Empresas	163.979,69	3,72%	10,69%
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	46.217,04	1,05%	3,01%
Entidades Financeiras	1.786,90	0,04%	0,12%
Demais Empresas	44.430,14	1,01%	2,90%

CIDE-COMBUSTÍVEIS <sup>1</sup>	2.736,15	0,06%	0,18%
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS	30.772,16	0,70%	2,01%
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA EMPRESAS <sup>2</sup>	137.933,01	3,13%	8,99%
ICMS	327.591,13	7,44%	21,36%
ISS	41.153,57	0,93%	2,68%
<b>RENDA</b>	<b>417.841,77</b>	<b>9,49%</b>	<b>27,24%</b>
IMPOSTO DE RENDA - TOTAL	264.146,04	6,00%	17,22%
I.R. - Pessoa Física	24.309,74	0,55%	1,58%
I.R. - Pessoa Jurídica	108.839,58	2,47%	7,10%
Entidades Financeiras	20.134,86	0,46%	1,31%
Demais Empresas	88.704,72	2,01%	5,78%
Imposto de Renda Retido na Fonte	130.996,72	2,98%	8,54%
I.R.R.F - Rendimentos do Trabalho	75.106,02	1,71%	4,90%
I.R.R.F-Rendimentos de Capital	32.979,85	0,75%	2,15%
I.R.R.F-Remessas para o Exterior	14.742,93	0,33%	0,96%
I.R.R.F-Outros Rendimentos	8.167,93	0,19%	0,53%
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)	57.514,00	1,31%	3,75%
Entidades Financeiras	11.203,67	0,25%	0,73%
Demais Empresas	46.310,33	1,05%	3,02%
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA TRABALHADORES <sup>3</sup>	96.181,73	2,18%	6,27%
<b>PATRIMÔNIO</b>	<b>57.610,75</b>	<b>1,31%</b>	<b>3,76%</b>
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	677,40	0,02%	0,04%
IPVA	26.293,44	0,60%	1,71%
ITCD	3.244,09	0,07%	0,21%
IPTU	19.771,93	0,45%	1,29%
ITBI	7.623,91	0,17%	0,50%
<b>OUTROS</b>	<b>220.457,93</b>	<b>5,01%</b>	<b>14,37%</b>
FGTS	83.033,51	1,89%	5,41%
OUTROS TRIBUTOS <sup>4</sup>	44.342,84	1,01%	2,89%
TAXAS ESTADUAIS	8.303,62	0,19%	0,54%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	12.918,13	0,29%	0,84%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS <sup>5</sup>	47.390,10	1,08%	3,09%
TAXAS MUNICIPAIS	5.320,12	0,12%	0,35%
PREVIDENCIA MUNICIPAL	14.324,69	0,33%	0,93%
OUTROS TRIBUTOS MUNICIPAIS	4.824,91	0,11%	0,31%

**Fonte:** RFB, dez. 2011; STN, 2012 e 2013; IBGE, 2012 b; CONFAZ, 2014; CEF, 2013.

**Notas:**

1 - Imposto criado pela Lei nº 10.336/01, vigorando a partir de 2002.

2 - Inclui as contribuições para o SIMPLES.

3 - Inclui as Contribuições para o Plano de Seguridade do Servidor Público.

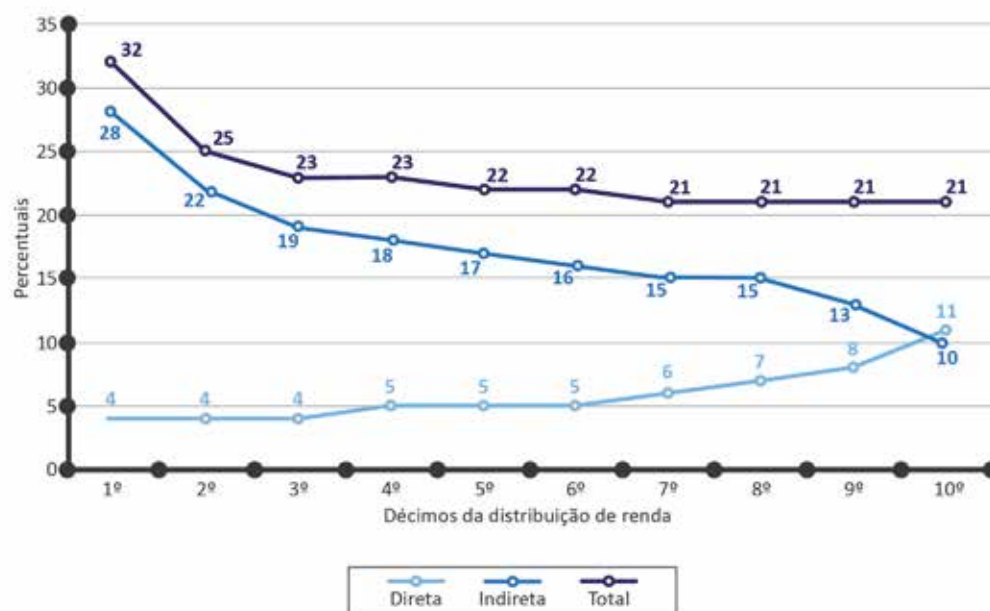
4 - Inclui Outras Contribuições Previdenciárias - Ent.Filantrópicas, Contribuição para o FUNDAF, REFIS, PAES, Outras Receitas Administradas pela RFB, Contribuição para o Sistema S e Salário Educação.

5 - Impostos residuais (AIR, ICM, etc.), excluídos aqueles que não se encontram na competência tributária dos Estados.

A regressividade da tributação brasileira é ainda mais clara quando se analisa a tributação direta e indireta segundo os décimos de renda da população, conforme demonstra o Gráfico 2. No primeiro decil de renda (rendas menores) a tributação indireta é muito maior do que a direta, e a carga tributária maior do que no último (rendas maiores). Na medida em que cresce a renda, no sentido do 1º decil para o 10º, a tributação indireta cai acentuadamente, enquanto que a tributação direta cresce suavemente. E apenas no último decil, onde a carga tributária total é menor, é que a tributação direta é levemente superior à indireta.

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

**GRÁFICO 2**  
Participação dos tributos diretos e indiretos na renda total das famílias



Fonte: IBGE, Pesquisa de Oorçamentos Familiares, 2008-9

Por outro lado, uma análise da carga tributária líquida – 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. Estudo do

IPEA<sup>6</sup> mostra que no período 2004-2008 a carga tributária líquida média foi de 12,58% ao passo que a carga tributária bruta média, de 33,72%. Se somarmos a isso o que fica retido pelos credores do Estado na forma de pagamento de juros, a carga tributária líquida média neste mesmo período foi de 19,08% 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. O estudo do IPEA supracitado indica que entre 2004-2008 os juros pagos pela administração pública no Brasil representaram, em média, 6,5% PIB.

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? Pelos dados do Gráfico 2 e da Tabela 1 está claro que grande parte do financiamento do Estado é suportado pelas classes de menor poder aquisitivo em razão da maior incidência tributária sobre o consumo do que sobre a renda e o patrimônio.

### **1.3 Incidência Tributária no Brasil: comparação internacional**

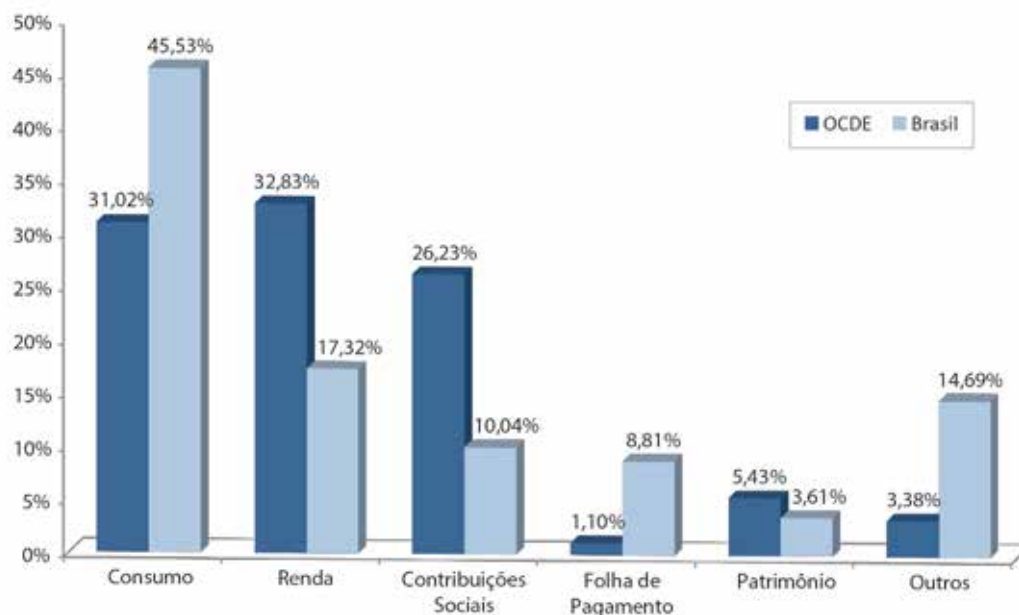
A estrutura tributária brasileira está constituída de forma invertida àquela de outros países desenvolvidos ou de grau de desenvolvimento semelhante ao brasileiro. Sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos gravam mais a renda e a propriedade do que o consumo e são capazes de oferecer bens e serviços públicos de boa qualidade e de forma proporcional ao gravame tributário. Em nosso caso, o peso maior dos tributos recai sobre o consumo e a carga tributária é tão maior quanto pior é a distribuição de renda. O brasileiro médio sofre um gravame tributário muito maior do que a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados.

---

6 IPEA, 2009

O Brasil, ao contrário dos países desenvolvidos, tira a maior parte de sua receita de tributos indiretos e cumulativos, que oneram mais o trabalhador e os mais pobres, pois tem uma alta carga tributária sobre o consumo e uma baixa tributação sobre a renda e a propriedade. Situação inversa é a estrutura tributária de países desenvolvidos, como os da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nesses países, a incidência tributária sobre a renda e a propriedade é bem mais elevada. O Gráfico 3 mostra que a tributação da renda e do patrimônio nos países da OCDE, em 2011, foi quase o dobro da registrada no Brasil. Em alguns países do capitalismo central, os impostos sobre patrimônio representam mais de 10% da arrecadação tributária, como, por exemplo, Canadá (11,5%), Japão (9,7%), Coreia do Sul (11,4%), Reino Unido (12,1%) e EUA (12,8%).<sup>7</sup>

**GRÁFICO 3**  
**Brasil e OCDE: Carga Tributária por Base de Incidência, 2011**



*Fonte: OCDE, 2014; RFB, dez. 2011; STN, 2012 e 2013; IBGE, 2012 b; CONFAZ, 2013; CEF, 2013.*

<sup>7</sup> Base de dados tributários da OCDE (OCDE, 2014).

Nos países socialmente mais desenvolvidos do que o Brasil, a tributação sobre o patrimônio e a renda constitui a base da incidência tributária. 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 destinar 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.

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







# 02

**Mudanças na Legislação  
Tributária após 1995**



**A**s 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 estava 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 Federal. 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.

As principais mudanças no sistema tributário ocorreram no período de 1995 a 2002, com alterações na legislação infraconstitucional. 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 globalização 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) 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.<sup>8</sup> Seria uma con-

trapartida 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 nº 9.249/95, art. 9º);

b) isenção de imposto de renda na 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 de janeiro de 1996, seja o sócio capitalista residente no País ou no exterior. Antes dessa mudança, a alíquota era de 15% (Lei nº 9.249/95, art. 10º);

c) extinção da punibilidade dos crimes tributários definidos na Lei nº 8.137/1990 e na Lei nº 4.729/1965 com o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia (art. 34, da Lei nº 9.249/1995);

d) introdução do parágrafo único ao art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) que prevê a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular o fato gerador do tributo.

e) isenção da incidência do imposto de renda sobre a remessa de lucros e dividendos ao exterior como consequência do art. 10º da Lei nº 9.249/95 supracitado, regulamentado pelo art. 695 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda o qual prevê que “os lucros das filiais, sucursais, agências ou representações no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, considerados automaticamente percebidos pela matriz na data do encerramento de apuração, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda”.

---

**8** 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 die, da taxa de juros de longo prazo (TJLP), ficando condicionado à existência de lucros e 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.

- f) eliminação da alíquota de 35% do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) (Lei nº 9.250/95);
- g) elevação da alíquota do IRPF de 25% para 27,5% (Lei nº 9.532/97, art. 11º);
- h) 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;<sup>9</sup>
- i) compensação de débitos relativos a tributos federais com créditos apurados pelo contribuinte, sem reconhecimento de certeza pelo Fisco (Lei nº 10.637/2002);
- j) redução a zero das alíquotas do imposto de renda para investidores estrangeiros no Brasil em fundos de investimentos (Lei nº 11.312/2006) permitindo que bancos estrangeiros com representações no Brasil emitam títulos no exterior indexados em reais. As operações de arbitragem decorrentes permitem ganhos desproporcionais a esses agentes financeiros ferindo o princípio constitucional da isonomia tributária entre rendas iguais;
- l) redução de 20% para 15% na alíquota do imposto de renda incidente sobre os ganhos líquidos de operações em bolsas de valores (Lei nº 11.033/ 2004);
- m) não submissão de todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas à Tabela Progressiva do IRPF.

A fim de melhor esclarecer o significado dessas alterações para a mudança no perfil da arrecadação tributária, elas são discutidas mais pormenorizadamente a seguir.

## 2.1 Juros sobre o Capital Próprio

A partir de 1996, a Lei nº 9.249/1995, artigo 9º, permitiu às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que remuneraram sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros sobre o capital próprio, considerarem tais valores como

---

<sup>9</sup> 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%.

despesas para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Veja-se:

*Artigo 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizada-mente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

Já o parágrafo 1º deste artigo determina a forma como os juros serão deduzidos:

*Artigo 9º (...)*

*§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.*

Esses dispositivos permitem às empresas deduzir de seus lucros o montante de juros que teriam sido pagos, caso todo o seu capital tivesse sido tomado emprestado. Eles reduzem, portanto, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, assim, o recolhimento desses tributos é menor. Tal possibilidade denomina-se dedução de juros sobre capital próprio e beneficia principalmente as grandes empresas capitalizadas, como os bancos.

Nossa legislação tributária defronta-se com um privilégio criado para as rendas do capital, permitindo às grandes empresas reduzirem seus lucros tributáveis a partir da dedução de despesa fictícia, os juros sobre o capital próprio. Ou seja, os juros que teriam sido pagos, caso seu capital fosse proveniente de uma operação de empréstimo. Como isso representa significativa economia tributária, as empresas passam a remunerar o capital próprio, do dono ou dos sócios ou acionistas com juros, ao invés de pagarem dividendos, como ocorre em outros países.

Esse dispositivo, segundo argumentação do governo à época de sua criação, visou a diminuir os reflexos negativos relacionados ao aumento da tributação em virtude do fim da correção monetária. Justificou-se que daria isonomia de tratamento entre o capital de terceiros e o capital próprio, evitando-se a bitributação. Porém essa justificativa mostra-se falaciosa quando se verifica o tratamento dado às pessoas físicas, para as quais também existem efeitos do fim da correção monetária ou da pretendida desindexação da economia.

O parágrafo 2º do artigo 9º, acima citado, por sua vez, determina que “os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário”.

É injusta a tributação exclusiva na fonte dessa renda, porque o rendimento do capital não é submetido totalmente à tributação progressiva, mas apenas à proporcionalidade, o que fere os Princípios da Igualdade e da Progressividade, estabelecidos na Constituição Federal.

A isonomia tributária deve ser aplicada por outros critérios. A Constituição Federal estabelece o fator de discriminação para o Princípio da Isonomia: a capacidade pessoal contributiva.

No caso do Imposto de Renda, é o valor da renda. Note-se a problemática de a empresa remunerar os sócios e os acionistas com finalidade de reduzir ainda mais o pagamento dos tributos mencionados. Se à época em que esta lei foi editada a nossa moeda, criada havia pouco mais de um ano, estava em notório fortalecimento de seu valor econômico, não se justifica a criação, tampouco a permanência deste instrumento legal.

## **2.2 Isenção do Imposto de Renda sobre a Distribuição de Lucros e Dividendos**

A legislação atual (art. 10º da Lei 9.249/1995) não submete à tabela do IR a distribuição de lucros e dividendos aos acionistas e sócios das pessoas jurí-



dicas. Sobre esses rendimentos, o acionista ou sócio de uma pessoa jurídica é isento, ou seja, não paga imposto de renda sobre esse valor.

Isto significa que os rendimentos das pessoas físicas, provenientes de lucros ou dividendos, não são tributáveis, nem na fonte nem na declaração de ajuste anual. São informados na declaração anual de rendimentos como isentos.

Esta renúncia fiscal permite que sejam efetuados planejamentos tributários diversos visando à elisão fiscal, bem como dá um tratamento tributário extremamente desigual e injusto a contribuintes que possuem igual capacidade tributária, isto é, contribuintes que percebem a mesma renda têm tratamento tributário distinto. Enquanto os lucros e dividendos estão isentos, os rendimentos do trabalho são tributados à alíquota de 27,5%.

Os defensores dessa medida alegam que o lucro distribuído já foi efetivamente tributado na pessoa jurídica e que, ao exigir-se a tributação na pessoa física, estar-se-ia praticando uma injustiça fiscal. Esse argumento não procede. Primeiro porque pessoa física e pessoa jurídica são entidades distintas, não se pode confundi-las. Em segundo lugar, em quase todos os demais países, a distribuição dos lucros é tributada, seja na empresa, seja no contribuinte, ou em ambos, observando-se a progressividade do imposto de renda.

A não incidência tributária sobre lucros e dividendos distribuídos faz com que seja uma prática corrente no mercado o sócio de uma empresa declarar que ganha, por exemplo, no ano calendário de 2013, R\$ 1.700,00 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, no mesmo ano-calendário, R\$ 4.300,00 por mês, já seja tributado à alíquota de 27,5% de seus rendimentos.

## 2.3 Extinção de Punibilidade do Crime Tributário

As modificações na legislação não se limitaram a alterar 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 nº 8.137/90, via pagamento do tributo. Um exemplo esclarece melhor este caso. Imagine o contribuinte que comete um ato ilícito contra o Fisco fazendo apropriação indébita do imposto de renda retido do trabalhador ou de sua contribuição previdenciária. Se este ato for descoberto, antes que denúncia formal seja feita contra ele, basta-lhe pagar seu débito junto ao Fisco. Ele ficará livre da punição de seis meses a dois anos de prisão.

A extinção de punibilidade, tal qual prevista em nossa legislação, gera a sensação de impunidade. Esse permissivo legal de extinção de punibilidade, que supostamente objetivaria estimular as grandes empresas devedoras a regularizarem sua situação, traz, de fato, um grave prejuízo à coletividade. Em muitos casos, as empresas deixam de recolher tributos à espera de algum programa de refinanciamento. Nesses casos, gozam de incentivos fiscais, como o parcelamento favorecido do débito, em um longo lapso temporal, sem qualquer outra sanção punitiva quando de seu integral pagamento. Ou seja, fraudam o fisco, não recebem sanção penal, e ainda ganham o benefício do parcelamento da dívida.

O próprio Estado leva à deterioração da percepção do risco do infrator. A extinção de punibilidade a contribuintes faltosos dá aos demais a sensação da aceitação estatal dessa realidade e da continuidade da prática de sonegação fiscal, pois esses devedores sabem que adiante haverá programas de parcelamento que os beneficiarão e, ainda, serão eximidos de qualquer responsabilidade, que não a única e exclusiva de quitar seus débitos, em um longo e generoso prazo para seu pagamento.

Os parcelamentos de débitos tributários – os famosos refinanciamentos fiscais – devidamente legalizados, sem a respectiva aplicação de sanção penal contribuem com a percepção da população de o Estado reconhecer e tolerar a sonegação fiscal.

A extinção de punibilidade constitui-se em afronta ao Princípio da Isonomia, pois dá tratamento diferenciado para os contribuintes. Estimula, também, de forma indireta, a ideia de impunidade diante do cometimento de crime. A falta de pagamento das obrigações tributárias não é apenas o descumprimento legal, mas sim constatação de prática de ilícitos, inclusive com a possibilidade de aplicação de sanções penais.

O fato de o mau contribuinte ter finalmente quitado suas dívidas tributárias, por meio de algum plano de parcelamento, não o exime de receber alguma forma de punição pela prática ilícita cometida. Assim, o Estado poderá exercer sua autoridade e aplicar sanções cabíveis àqueles que estiveram em débito. Trata-se de respeito à almejada Justiça Fiscal.

As autoridades fiscais também 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.<sup>10</sup>

## 2.4 Regulamentação da Desconsideração da Personalidade Jurídica

O artigo 116, parágrafo único, do CTN, prevê a regulamentação, pela autoridade administrativa, da desconsideração de atos ou negócios jurídicos formalizados para fins indevidos.

*Artigo 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:  
(...)*

---

<sup>10</sup> Antes, as multas, no caso de autuação pela RFB, 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%.

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

A falta de regulamentação tem dificultado a ação dos Auditores Fiscais, uma vez que, em vistas deste fato, faz-se necessária a descrição de situações próprias para constar quais atos ou negócios jurídicos e em quais circunstâncias eles teriam dissimulado a ocorrência do fato gerador e, assim, serem desconsiderados.

Sem a respectiva lei para instrumentalizar o procedimento a ser adotado, a atuação das Autoridades Fiscais fica engessada. Ocorre, de fato, um impeditivo ao atendimento pleno do Princípio da Eficiência contido no artigo 37 da Constituição.

Numa relação de trabalho entre contratante e contratado, tem sido comum uma pessoa física constituir-se como pessoa jurídica, às vezes pela exigência da empresa contratante, com a única finalidade de pagar menos tributos. O que ocorre em casos como este é, na verdade, uma relação empregatícia mascarada sob essa forma de contratação. O ordenamento jurídico brasileiro carece de regulamentação para essa situação específica praticada há anos.

A essa situação é possível também aplicar o artigo 116, parágrafo único do CTN, a fim de que tal negócio seja desconsiderado. Todo o processo de constituição da pessoa física em jurídica é viciado, pois ocorre com o intuito único de fraudar o Fisco. Não apenas seus atos ou negócios praticados são inválidos, como também a sua formação, pois a pessoa jurídica foi criada com a finalidade de ocultar a relação de emprego.

Não há ilegalidade no ato de uma pessoa física constituir-se em jurídica para prestar seus serviços. Contudo, constitui uma dissimulação, ato fraudulento como destacado acima, o uso desta prática para mascarar um vínculo de cunho trabalhista, uma vez verificados os seus elementos caracterizadores, a saber:

- Pessoalidade – só a pessoa pode prestar diretamente o serviço;

- Habitualidade ou Continuidade – o serviço prestado pela pessoa deve ser contínuo, não admitindo a sua interrupção sem justo motivo<sup>11</sup>. A Jurisprudência trabalhista tem firmado que a prestação do serviço feita duas vezes ou mais na semana é considerada habitual;
- Contraprestação ou Onerosidade – o serviço é prestado mediante recebimento de uma contrapartida, a qual, não necessariamente, ocorre por meio de pecúnia. A contraprestação pode ser feita dando ao trabalhador vestimentas, alimentos, etc;
- Subordinação – aquele que presta o serviço submete-se às ordens superiores para execução de seus trabalhos.

Uma vez verificada a relação empregatícia mascarada, as Autoridades Fiscais devem agir de imediato, constituindo o crédito tributário.

O Código Civil, em seu artigo 50, regulamenta a desconsideração da personalidade jurídica:

*Artigo 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*

Trata-se, porém, de desconsideração para recair obrigações sobre as pessoas dos sócios, ou administradores.

De igual modo, o CTN<sup>12</sup> trata da responsabilidade tributária de terceiros, a qual recai sobre a pessoa dos diretores, sócios e quaisquer outros representantes de pessoas jurídicas de direito privado, inclusive em decorrência de fraudes.

---

<sup>11</sup> Problemas de saúde, comparecimento obrigatório a algum órgão do governo e afins, demissão, rescisão contratual, etc.

<sup>12</sup> Os artigos 134 a 137 do CTN tratam da responsabilidade tributária de terceiros e de quem tiver cometido infrações.

Por fim, cumpre lembrar que há sério prejuízo para Previdência sem o devido recolhimento patronal, em torno de 20% sobre a remuneração do trabalhador. Essa ocultação de vínculo empregatício por meio da pessoa jurídica criada para falaciosamente prestar serviços gera mais esse efeito negativo à sociedade.

## **2.5 Isenção de Imposto de Renda na Remessa de Lucros e Dividendos ao Exterior**

Dentre 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 necessário 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.

## **2.6 Demais Alterações**

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 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 Sindifisco Nacional, com base em amostras das regiões fiscais, indica 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. No ano de 2013, foram fiscalizados 329.036 contribuintes, entres pessoas físicas e jurídicas, contra 299.901 em todo ano de 2012, com um crédito tributário total lançado de R\$ 199,2 bilhões, (R\$ 116,3 no ano de 2011)<sup>13</sup>. As principais infrações detectadas foram infrações contra o Sistema de Controle da Produção de Bebidas (Sicobe) e a tributação de lucros no exterior de empresas coligadas e de preços de transferência. O maior foco das investigações junto a pessoas físicas foram os proprietários e dirigentes de empresas e junto a pessoas jurídicas, aquelas pertencentes aos ramos da indústria e da prestação de serviços.

A Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006, reduziu a zero as alíquotas de IR e da extinta CPMF para “investidores” estrangeiros no Brasil. As operações beneficiadas por esta lei são cotas de fundos de investimento exclusivos para investidores não residentes que possuam no mínimo 98% de títulos públicos federais. Os grandes beneficiados pela benevolência tributária do Estado brasileiro são os bancos. Após a Lei nº 11.312/2006, 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 nº 11.033, de 21 de dezembro de 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 ganhou, no ano de 2013, mais de R\$ R\$ 20.529,36 já é tributado. E todo rendimento do trabalho superior a R\$ 51.259,08 mil é 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 180 dias) a 15% (nas aplicações acima de 720 dias). A título de exemplo, em 2013, 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\$ 9,07 bilhões, enquanto os trabalhadores assalariados tiveram retidos de IR na fonte-trabalho R\$ 80,90 bilhões.



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 são tributados pelo ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural com alíquotas que variam de 0,03% a 20%, conforme o grau de utilização da terra e área total do imóvel. Quase todos os rendimentos de aplicações financeiras, por sua vez, têm alíquotas menores do que as do IRPF: fundos de ações, 15%; operações em mercado de renda variável realizados em bolsa: 20% (operações day trade) ou 15% (mercados à vista, a termo, de opções e de futuros); aplicações em renda fixa ou fundos de renda fixa: de 15% a 22,5%, dependendo do prazo; e títulos de capitalização de 20% a 30% conforme os benefícios resultantes. 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.

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 Federal, que não permite discriminação em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Em linhas gerais, as principais tendências que marcam as modificações no sistema tributário no Brasil, após 1995, são:

- a) aumento da regressividade da carga tributária, com a maior incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços;
- b) apesar da baixa participação da renda dos salários sobre o total da renda

nacional da economia, a tributação direta no Brasil tem se limitado e incidido cada vez mais sobre a renda dos trabalhadores assalariados;

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;

Por fim, registre-se que o aumento da carga tributária desde a implantação do Plano Real<sup>14</sup>, 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 carga tributária esteve relacionado ao aumento da eficiência dos mecanismos de fiscalização, ao crescimento da renda, do lucro e dos postos de trabalhos formais.<sup>15</sup>

---

**14** No período de 2000 a 2012 este crescimento foi superior a 8%. Conforme os cálculos do Sindifisco Nacional (vide SINDIFISCO NACIONAL, 2010) a carga tributária brasileira em 2000 era de 30,25% do PIB.

**15** Ver RIBEIRO, 2010..





# 03

**Estimativa dos Impactos Financeiros Diante das Alterações no Sistema Tributário pós 1995**



Ministro da Fazenda  
Presidente do Banco Central do Brasil  
A

Ministro da Fazenda  
Presidente do Banco Central do Brasil  
C

86.564	
8.290	
519.620	
98.360	
16.4	
96.837	
02	
053	
4.538	
6.796	
107.232	
11.175	
368.456	
2.613	
192.893	
483.023	
370	



# A

seguir serão estimados os impactos financeiros de algumas dessas alterações realizadas na legislação infraconstitucional.

### 3.1 Juros sobre o Capital Próprio

Conforme já salientado na subseção 4.1, os juros sobre o capital próprio, pagos a pessoas físicas ou jurídicas, sofrem retenção na fonte de 15% de Imposto de Renda.

Se o beneficiário do pagamento é pessoa física, a tributação na fonte é definitiva, não sendo possível qualquer compensação posterior.

Contudo, se o beneficiário do pagamento é pessoa jurídica, o Imposto de Renda retido na fonte poderá ser considerado como antecipação do imposto devido (pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real ou pelo lucro presumido) ou compensado com o imposto que houver retido quando do pagamento ou crédito de remuneração ao capital próprio a sócios ou acionistas (pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, apenas). E, no caso de a empresa beneficiária registrar prejuízo, a receita financeira representada pelo recebimento dos juros sobre o capital próprio não será tributada e o Imposto de Renda retido na fonte sobre os juros sobre o capital próprio será recuperado. Assim sendo, como consequência de características financeiras e do regime de tributação, particulares a cada empresa, o benefício tributário decorrente do recebimento dos juros sobre o capital próprio será diferenciado.

Os dados apresentados na Tabela 2 são estimados a partir de informação do Imposto de Renda retido na fonte fornecido pela RFB disponibilizados a partir do ano de 2001. Desde então, estima-se que a distribuição de juros sobre o capital próprio feita pelas empresas aos seus titulares, sócios ou acionistas totalizou R\$ 273,4 bilhões. Este mecanismo permitiu uma redução nas despesas dos encargos tributários das empresas, no tocante ao recolhimento de IRPJ e CSLL, de R\$ 92,9 bilhões.

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 pelo

credor do recurso significou uma renúncia fiscal ao Estado brasileiro de R\$ 88,9 bilhões, em valores atualizados pelo IPCA até dezembro de 2013.

**TABELA 2**  
**Renúncia Fiscal do Estado com Juros sobre o Capital Próprio (Valores em R\$ Milhões)**

Ano	Base Tributária Estimada <sup>1</sup>	Redução nos Encargos Tributários sobre a Renda do Capital <sup>2</sup>	Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) <sup>3</sup>	Renúncia Tributária do Estado <sup>4</sup>	
				Valores Correntes	Valores a Preços Constantes de Dez. 2013 (IPCA)
2001	21.753,33	7.396,13	3.263,00	4.133,13	7.072,91
2002	15.046,67	5.115,87	2.257,00	2.858,87	4.892,29
2003	14.960,00	5.086,40	2.244,00	2.842,40	4.864,11
2004	16.500,00	5.610,00	2.475,00	3.135,00	5.364,83
2005	19.380,00	6.589,20	2.907,00	3.682,20	6.301,24
2006	22.026,67	7.489,07	3.304,00	4.185,07	7.161,79
2007	18.093,33	6.151,73	2.714,00	3.437,73	5.882,89
2008	19.866,67	6.754,67	2.980,00	3.774,67	6.459,48
2009	21.000,00	7.140,00	3.150,00	3.990,00	6.827,97
2010	19.440,00	6.609,60	2.916,00	3.693,60	6.320,75
2011	32.320,00	10.988,80	4.848,00	6.140,80	10.508,57
2012	23.166,66	7.876,67	3.475,00	4.401,67	7.532,44
2013	29.826,66	10.141,07	4.474,00	5.667,07	9.697,88
<b>Total</b>	<b>273.379,99</b>	<b>92.949,20</b>	<b>41.007,00</b>	<b>51.942,20</b>	<b>88.887,14</b>

**Fonte:** RFB, Análise da Arrecadação das Receitas Federais, diversos números

**1** Os valores foram estimados a partir dos Boletins de Arrecadação da Receita Federal de dezembro de cada ano. Nos boletins são divulgados apenas o IRRF pago sobre Juros sobre Capital Próprio. A base tributária é o montante estimado de recursos distribuídos aos titulares, sócios e acionistas.

**2** Significa o quanto as empresas deixaram de pagar de IRPJ e CSLL.

**3** Corresponde a 15% 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.

### 3.2 Distribuição de Lucros e Dividendos

Conforme visto anteriormente, a distribuição de lucros e dividendos está isenta de IR desde 1996. 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 RFB), 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%<sup>16</sup>, o Estado arrecadaria R\$ 18,12 bilhões em 2013 (Tabela 3). Os valores

<sup>16</sup> 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.

estimados de lucros e dividendos para 2013 alcançaram R\$ 120,83 bilhões. De acordo com os dados da RFB, em 2010, o montante do valor de rendimento isento e não tributável distribuído a título de lucros e dividendos a pessoas físicas totalizou R\$ 164,4 bilhões.

**TABELA 3**  
**Estimativa de Renúncia Tributária sobre a Isenção de Lucros e Dividendos (em R\$ Milhões)**

Declarantes de IRPJ no Regime Tributário do Lucro Real	Frequência	R\$ milhões (2003)	R\$ milhões (2013) <sup>1</sup>	"Renúncia" tributária <sup>2</sup>
PJ em Geral e Corretoras	20.286	55.849,73	104.467,64	15.670,15
Instituições Financeiras	445	7.551,57	14.125,31	2.118,80
Seguradoras, Previdência e Capitalização	62	1.195,81	2.236,78	335,52
<b>Total</b>	<b>20.793</b>	<b>64.597,11</b>	<b>120.829,73</b>	<b>18.124,46</b>

Fonte: RFB, 2003

<sup>1</sup> Valores atualizados pelo IPCA.

<sup>2</sup> Aplicando-se uma alíquota média de IR de 15% sobre os valores de 2003, atualizados pelo IPCA.

### 3.3 Remessa de Lucros e Dividendos ao Exterior

Os dados do Banco Central do Brasil revelam que a remessa de lucros e dividendos ao exterior alcançou, em 2013, o montante de US\$ 30,65 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 taxaço sobre essas transferências internacionais chegou a 25%. Quando da edição da Lei nº 9.249/1995, a alíquota era de 15%. Convertendo o valor de US\$ 30,65 bilhões em reais, chega-se ao montante de R\$ 71,72 bilhões, que se fossem tributados com uma alíquota de 15% possibilitaria uma arrecadação tributária de R\$ 10,76 bilhões, somente em 2013.

A tabela 4 apresenta os efeitos sobre a arrecadação tributária desta medida desde 1996, mostrando que o Estado brasileiro deixou de arrecadar R\$ 91,26 bilhões.



**TABELA 4**

**Estimativa de perda de arrecadação com a isenção da tributação da remessa de lucros e dividendos ao exterior 1996-2013**

Ano	Remessas de Lucros e Dividendos ao Exterior (US\$ milhões) <sup>1</sup>	Taxa de Câmbio Média <sup>2</sup>	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	1,789	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	2,138	37.025,64	5.553,85
2007	23.599,62	1,7713	41.802,00	6.270,30
2008	35.415,96	2,337	82.767,10	12.415,06
2009	26.448,58	1,7412	46.052,26	6.907,84
2010	31.263,50	1,6662	52.091,24	7.813,69
2011	39.970,50	1,8758	74.976,66	11.246,50
2012	28.604,53	2,0435	58.453,36	8.768,00
2013	30.651,99	2,3400	71.725,66	10.758,85
<b>Total</b>	<b>300.161,47</b>	<b>-</b>	<b>608.412,68</b>	<b>91.261,92</b>

**Fonte:** Bacen, 2014a e 2014b

**1** Conta de Serviços e Rendas do Balanço de Pagamentos - Despesa de Lucros e Dividendos em Investimentos Diretos e Investimentos em Carteira.

**2** Cotação de Fechamento - Venda em 31/12 de cada ano.

### 3.4 Pessoa Física que se Constitui em Pessoa Jurídica

O tamanho da “renúncia fiscal” do Estado com essa prática pode ser medido pela Tabela 5. 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 fiscal” de mais de R\$ 351 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 as-salariada, que naturalmente será chamada a contribuir mais, a fim de fechar a conta.

**TABELA 5**  
**Renúncia Fiscal com Isenção na Distribuição dos Lucros Prestação de**  
**Serviços – Pessoa Física que se Constitui como Jurídica Em R\$**

Receita Bruta Anual	TRIBUTOS INCIDENTES				
	IRPJ	IRPJ Adicional	CSLL	PIS/PASEP	COFINS
200.000,00	9.600,00		5.760,00	1.300,00	6.000,00
600.000,00	28.800,00		17.280,00	3.900,00	18.000,00
1.000.000,00	48.000,00	8.000,00	28.800,00	6.500,00	30.000,00
2.000.000,00	96.000,00	40.000,00	57.600,00	13.000,00	60.000,00
3.000.000,00	144.000,00	72.000,00	86.400,00	19.500,00	90.000,00
4.000.000,00	192.000,00	104.000,00	115.200,00	26.000,00	120.000,00
5.000.000,00	240.000,00	136.000,00	144.000,00	32.500,00	150.000,00
6.000.000,00	288.000,00	168.000,00	172.800,00	39.000,00	180.000,00
7.000.000,00	336.000,00	200.000,00	201.600,00	45.500,00	210.000,00
8.000.000,00	384.000,00	232.000,00	230.400,00	52.000,00	240.000,00
9.000.000,00	432.000,00	264.000,00	259.200,00	58.500,00	270.000,00
10.000.000,00	480.000,00	296.000,00	288.000,00	65.000,00	300.000,00
15.000.000,00	720.000,00	456.000,00	432.000,00	97.500,00	450.000,00
20.000.000,00	960.000,00	616.000,00	576.000,00	130.000,00	600.000,00
25.000.000,00	1.200.000,00	776.000,00	720.000,00	162.500,00	750.000,00

	Total	IR com Base na Tabela Progressiva <sup>1</sup>	Renúncia Fiscal IRPF	Renúncia Fiscal Contribuição Previdenciária Patronal <sup>2</sup>	Renúncia Fiscal Total <sup>3</sup>
	22.660,00	41.850,89	20.027,44	42.000,00	62.027,44
	67.980,00	151.513,88	84.707,44	126.000,00	210.707,44
	121.300,00	261.513,88	141.387,44	210.000,00	351.387,44
	266.600,00	536.513,88	271.087,44	420.000,00	691.087,44
	411.900,00	811.513,88	400.787,44	630.000,00	1.030.787,44
	557.200,00	1.086.513,88	530.487,44	840.000,00	1.370.487,44
	702.500,00	1.361.513,88	660.187,44	1.050.000,00	1.710.187,44
	847.800,00	1.636.513,88	789.887,44	1.260.000,00	2.049.887,44
	993.100,00	1.911.513,88	919.587,44	1.470.000,00	2.389.587,44
	1.138.400,00	2.186.513,88	1.049.287,44	1.680.000,00	2.729.287,44
	1.283.700,00	2.461.513,88	1.178.987,44	1.890.000,00	3.068.987,44
	1.429.000,00	2.736.513,88	1.308.687,44	2.100.000,00	3.408.687,44
	2.155.500,00	4.111.513,88	1.957.187,44	3.150.000,00	5.107.187,44
	2.882.000,00	5.486.513,88	2.605.687,44	4.200.000,00	6.805.687,44
	3.608.500,00	6.861.513,88	3.254.187,44	5.250.000,00	8.504.187,44

**Fonte:** Bacen, 2014a e 2014b

**Nota:** Este exemplo é baseado numa empresa de prestação de serviços de intermediação de negócios que apura seus resultados com base no lucro real que não auferir ganhos líquidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, nem ganhos de capital ou receitas auferidas fora de sua atividade e sujeitas à incidência cumulativa.

**1** Aplicação da tabela progressiva do ano-calendário 2013.

**2** Alíquota aplicada de 21%, sendo 20% de contribuição do empregador e 1% de GILRAT (menor risco). Não inclui terceiros.

**3** Considerando tratar-se de empregado que simula ser empresa.



# 04

**A Reforma Tributária Necessária: por  
um sistema tributário justo**



**E**sta 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: 1) à distribuição dos lucros e dividendos; 2) na remessa de lucros e dividendos ao exterior; e, 3) nas aplicações financeiras de investidores estrangeiros no Brasil;
- c) revisão de outras renúncias fiscais concedidas ao capital, já apontadas neste estudo (compensação de débitos relativos a tributos federais com créditos apurados pelo contribuinte - Lei nº 10.637/02; isenção da incidência do IR para investidores estrangeiros no Brasil - Lei nº 11.312/06; redução da alíquota do IR sobre ganhos líquidos auferidos em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas - Lei nº 11.033/04);

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.

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) Recomposição da defasagem na correção da Tabela do Imposto de Renda, acompanhada de uma política de correção periódica que reflita a variação da renda média do contribuinte brasileiro.

c) 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.

d) 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.

Sua implementação deve 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.

e) Adoção de progressividade no Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), 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 (ITCD), adotando-se, a exemplo do IR, uma faixa de isenção e uma tabela progressiva de contribuição, conforme o valor do bem doado ou transmitido.

f) Aperfeiçoamento do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

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 deve 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.



g) Tributação dos bens e produtos de forma seletiva, em função de sua essencialidade, taxando-se mais os bens supérfluos e menos os produtos essenciais à vida. Também a opção pela tributação, preferencialmente direta, visa a observar a capacidade contributiva individual e a transparência.

h) Por meio de medidas infraconstitucionais, deve-se isentar de tributos todos os produtos que compõem a cesta básica e os gêneros de primeira necessidade.

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, que ocasionariam uma redução dos preços finais ao consumidor, 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\$ 61,5 bilhões (Tabela 6), auxiliando, ainda, a melhorar a relação entre a tributação sobre o patrimônio e a renda e a tributação sobre o consumo.

**TABELA 6**  
**Estimativa do efeito tributário das medidas propostas - R\$ Milhões**

Fim dos juros sobre o capital próprio	9.696,88 <sup>1</sup>
Fim da isenção na remessa de lucros ao exterior	10.758,85 <sup>2</sup>
Fim da isenção na distribuição de lucros	18.124,46 <sup>3</sup>
Implementação do IGF	3.500,00 <sup>4</sup>
Adoção de progressividade no ITCD	5.975,50 <sup>5</sup>
Aperfeiçoamento do IPVA	5.798,40 <sup>6</sup>
Medidas de incremento à fiscalização	7.669,11 <sup>7</sup>
Desoneração do IR do trabalho assalariado	(14.000,00) <sup>8</sup>
Desoneração da tributação sobre o consumo	(47.523,20) <sup>9</sup>
Efeito na carga tributária	<b>Zero</b>

<sup>1</sup> Vide tabela 2.

<sup>2</sup> Vide tabela 4.

<sup>3</sup> Vide tabela 3.

<sup>4</sup> Estimativa do relator do substitutivo ao PLP 277/08 que institui o IGF (vide LARCHER, 2010).

<sup>5</sup> 150% do valor arrecadado em 2013 (R\$ 3.983.669 mil), conforme CONFAZ (2014), decorrente da adoção de progressividade no imposto.

<sup>6</sup> 20% do valor arrecadado em 2013 (R\$ 28.991921 mil), conforme CONFAZ (2014), decorrente de tributação sobre veículos automotores aéreos e marítimos.

<sup>7</sup> 0,5% da arrecadação em 2012, conforme tabela 1.

<sup>8</sup> A ser utilizado no reajuste da tabela do IR e aumento de deduções.

<sup>9</sup> Somatório das medidas sugeridas.



*05*

**Campanha Imposto Justo: uma iniciativa para reduzir as desigualdades do sistema tributário brasileiro**



**A**s alterações introduzidas na legislação do Imposto de Renda a partir de 1996, o abandono das correções da tabela progressiva no período 1996 a 2001 e as correções parciais, a partir de 2002, deram tratamento mais gravoso aos rendimentos do trabalho, fazendo com que os trabalhadores de mais baixa renda fossem tributados. Assim, não se tratou de um aumento no quantitativo de contribuintes em função do aumento da renda tributável de elevado potencial contributivo. Por outro lado os rendimentos de capital se beneficiaram com a isenção da incidência de imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, piorando a questão distributiva.

Faz-se, portanto, necessária uma profunda revisão do IR com o objetivo de restabelecer o seu verdadeiro significado como promotor de melhorias na estrutura distributiva brasileira.

Tendo isso em mente, em 2013 o SINDIFISCO NACIONAL colocou em prática uma iniciativa que visa a introduzir mudanças em nosso sistema tributário cujo objetivo maior é a redução das desigualdades propiciando, ao mesmo tempo, um tratamento mais isonômico ao contribuinte.

Visando corrigir, mesmo que de forma parcial, a defasagem acumulada da Tabela do IRPF e das deduções com dependentes e com educação, bem como instituir a tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos e adotar outras medidas capazes de promover maior justiça fiscal no nosso País, o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), lançou no dia 21 de maio de 2013, na Câmara dos Deputados, em Brasília – DF, a campanha “Imposto Justo: Essa ideia eu assino embaixo”.

Essa campanha ganhou grande repercussão popular, conta com o apoio de diversas entidades de classe, a quais buscam informar e mobilizar a população brasileira para corrigir, junto ao Congresso Nacional, as irregularidades observadas na Tabela Progressiva do IRPF.

Muitos parlamentares aderiram à proposta da campanha, tendo ela se materializado no Projeto de Lei 6.094/2013 (PL 6.094) assinado pelos Deputados Vicente Cândido (PT-SP), Paulo Rubem Santiago (PDT-PE), Ricardo Berzoini (PT-SP)

e João Campos (PSDB-GO), o qual aborda as alterações em nossa legislação tributária a seguir expostas.

## **5.1 Correção da Tabela Progressiva do IRPF**

Primeiramente, o projeto propõe a correção da defasagem da tabela do IRPF. A atual Tabela do IRPF foi reajustada em 4,5% para o ano-calendário de 2014, conforme determina a Lei no 12.469/2011. Considerando ainda que a previsão de inflação (IPCA) para 2014 é de 5,99%, segundo o Boletim Focus do Banco Central de 10 de janeiro de 2014, é possível que a defasagem alcance 63,0% no final de 2014. Para recompor essa defasagem este projeto de lei propõe um reajuste anual na Tabela do IR de 5,0% ao ano, durante 10 anos consecutivos, a partir de 2015 até 2024.

Porém, somente recompor a defasagem não é suficiente, é necessário adotar medidas de correção da Tabela que sejam coerentes com a evolução da renda do contribuinte. Por isso, o Projeto de Lei propõe, além da correção de 5,0% ao ano, um reajuste equivalente à variação do valor do rendimento médio mensal real das pessoas ocupadas, de dez anos de idade ou mais, entre o segundo ano anterior ao de vigência da nova tabela e o que lhe anteceder imediatamente, obtido pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, calculada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou de pesquisa que vier a lhe suceder, até o ano-calendário de 2024.

Corrigida a distorção existente, a partir de 2024, a Tabela do IRPF acompanharia a evolução da renda média do contribuinte, isto é, o índice acumulado nos doze meses anteriores ao último reajuste da tabela do rendimento médio mensal real de todos os trabalhos das pessoas de dez anos ou mais de idade, ocupadas na semana de referência, obtido a partir da PNAD (IBGE). Essa forma de correção é pertinente porque a Tabela do IRPF deve ser reajustada de forma a se manter neutra em relação à renda média das pessoas físicas.

Saliente-se que esse parâmetro – o rendimento médio mensal – reflete o desempenho real da situação do trabalhador brasileiro na conjuntura econômica vigente, ou seja, reflete o poder de compra da renda do trabalhador, já descontados os efeitos da

inflação. Em momentos de crise, o rendimento real tende a cair, enquanto que em momentos de crescimento econômico, ela tende a aumentar. Dessa forma, a correção na Tabela do IR tenderia a acompanhar o ciclo econômico e os contribuintes pagariam mais ou menos imposto, dependendo do ritmo do crescimento médio dos seus rendimentos. Ou seja, estar-se-ia aplicando plenamente o princípio da capacidade contributiva, de forma a tornar o sistema tributário mais justo.

A PNAD foi escolhida por causa de sua abrangência nacional e o tipo de rendimento apresentou-se como o mais apropriado por resultar da soma do rendimento do trabalho com os provenientes de outras fontes, tais como: aposentadorias, pensões, aluguéis, doações ou mesadas de pessoa não moradora da unidade domiciliar, programas de transferência de renda (Bolsa Família, Renda Mínima, Bolsa Escola, etc.), rendimentos de aplicações financeiras, dentre outros.

## **5.2 Correção dos Rendimentos de Aposentadoria e Pensão**

Adicionalmente, o projeto também propõe a correção, pelo mesmo parâmetro, dos limites de isenção dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social aos contribuintes que completarem 65 anos. Por uma questão de justiça e de tratamento isonômico para com os aposentados e pensionistas, estes limites não poderiam deixar de ser abrangidos pela mesma correção que se propõe para a Tabela do IRPF.

## **5.3 Correção da Dedução Anual Individual com Educação**

Da mesma maneira não se poderia deixar de corrigir os limites anuais individuais de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, que é de R\$ 3.375,83 de acordo com a Tabela Progressiva vigente para o ano calendário de 2014. Estas despesas, conforme propõe o PL 6.904/2013 abrangem todos os níveis de ensino, da educação infantil à superior, este último incluindo a graduação e a pós-graduação, bem como a educação profissional em nível técnico e tecnológico.

De acordo com estatísticas do Ministério da Educação (MEC)<sup>17</sup>, em 2011, o gasto médio que o Estado realizava por aluno no ensino público era de R\$ 4.916,00. Corrigindo-se este valor pelo índice acumulado do IPCA de 2012 e 2013, (5,69% e 5,91%, respectivamente) e pela inflação estimada 2014 de 6,50<sup>18</sup> chegar-se-ia a um valor de R\$ 5.860,47 ao final de 2014.

Se os pais de um aluno optam por matricular seu filho numa escola privada, na verdade desoneram o Estado de gastar esse valor, que seria uma obrigação estatal. É justo que possam abater do imposto de renda devido essa despesa.

O valor proposto para a dedução de despesas com educação no PL 6094, R\$ 12.022,13 para 2015, foi calculado de forma que, após a correção da defasagem da tabela do IR, em 2024, possa ser alcançado um valor de dedução efetivo do imposto devido próximo à quantia gasta pelo Estado por aluno. Para exemplificar a incoerência da dedução permitida hoje, o limite de dedução de despesa com instrução atualmente é de R\$ 3.375,83, o que corresponde a uma dedução efetiva do imposto devido de até R\$ 928,35, valor muito inferior ao que o Estado gastaria se o estudante estivesse matriculado em uma instituição pública de ensino.

Essa proposta de valor de dedução de despesas com educação é compatível, ou pode até mesmo ser considerada modesta, se comparada com as praticadas em outros países, desenvolvidos ou em desenvolvimento. O limite de dedução de despesas com educação da Alemanha, por exemplo é 342% superior ao permitido atualmente no Brasil. O dos Estados Unidos, 50%, do México, 80%, da Índia, 176% e da Rússia, 56%.

## 5.4 Volta da Dedução de Despesas com Moradia

Até 1998 era permitida a dedução dos desembolsos com locação e com juros do financiamento da casa própria. A volta da dedução na base de cálculo do Imposto de Renda das despesas com moradia é uma questão de justiça social. A moradia é um

---

17 INEP, 2012.

18 Boletim Focus do Banco Central de 10 de janeiro de 2014..

direito social assegurado pelo artigo 6º da Constituição Federal. Os gastos com moradia constituem um item significativo nas despesas familiares.

Essas deduções acabaram e, mesmo morando de aluguel ou pagando o empréstimo habitacional, o contribuinte não possui mais qualquer benefício. No primeiro caso, o proprietário do imóvel tem o seu rendimento de aluguel tributado, mas o locatário não pode deduzir. Muitas vezes trata-se da mesma pessoa – que loca seu imóvel para alugar outro. A inclusão das despesas com aluguéis fará com que o proprietário do imóvel declare, obrigatoriamente, o valor recebido, sob pena de cair na “malha fina”. Hoje, embora a legislação inclua os rendimentos com aluguéis no rol de rendimentos tributáveis, o proprietário do imóvel somente se verá obrigado a declarar se o seu inquilino também o fizer. Este, entretanto, não recebe nenhum estímulo para fazê-lo.

Dessa forma, o PL 6.904/2013 propõe que tanto as despesas com aluguel do imóvel residencial como os pagamentos de juros ao SFH do único imóvel residencial destinado à própria moradia do contribuinte sejam dedutíveis da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda.

## **5.5 Correção do Valor de Aquisição do Imóvel**

Outra inovação introduzida pelo PL 6.904/2013 trata da correção do valor do custo de aquisição de imóveis constantes na relação de bens e direitos, da declaração de ajuste anual, pelo índice oficial de inflação, o IPCA. A legislação vigente prevê o pagamento de 15% de imposto de renda, a título de ganho de capital, incidentes sobre a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda dos bens e direitos.

Ao vender seu imóvel, o contribuinte o faz de acordo com os preços de mercado, estes em constante variação, via de regra positiva e acima da inflação. O valor de aquisição do imóvel, entretanto, não é corrigido. O hiato entre ambos os valores, e que constitui a base de incidência dessa tributação, deve refletir apenas os ganhos obtidos com a valorização do imóvel acima da inflação. Da forma como é determinada a base de incidência para apuração dos ganhos de capital, atualmente, permite ao Estado apropriar-se, injustamente, dos ganhos inflacionários. Ao introduzir o reajuste anual do valor de aquisição pelo IPCA, faz-se com que a tributação incida, ao menos de forma mais próxima, sobre o que seria o ganho real. No caso dos imó-



veis, os investimentos são atrativos justamente por causa de ganhos reais. Portanto, é sobre estes que deveria, efetivamente, incidir a tributação.

## 5.6 Proposta de Tributação de Lucros e Dividendos

Anteriormente à entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a totalidade dos lucros e dividendos distribuídos era tributada à alíquota de 15%. Com a vigência da referida lei, desde 1996 a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas das pessoas jurídicas não é submetida à Tabela do IR.

Assim, é comum que os sócios ou os proprietários de empresas, quando da declaração de ajuste anual do IR, declarem o recebimento de baixíssimo pro labore, muitas vezes abaixo do limite de isenção do referido imposto, e de elevados valores a título de lucros e dividendos. Dessa forma, os sócios e proprietários pagarão muito pouco ou mesmo não pagarão IR, já que este incidirá apenas sobre o pro labore declarado. Esta prática, permitida pela legislação, dá tratamento tributário desigual e injusto aos contribuintes. Enquanto os lucros e dividendos gozam de isenção, os rendimentos provenientes do trabalho submetem-se a alíquotas crescentes que vão de 7,5% até 27,5%.

O fato de a empresa recolher o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) sobre o lucro apurado no balanço, não deveria eximir os sócios e acionistas de também recolherem Imposto de Renda sobre a parcela de lucros e dividendos a eles distribuídos porque são competências de pessoas diferentes, uma delas é jurídica e a outra é física.

O artigo 45 do Código Tributário Nacional (CTN) define que o recolhimento do Imposto de Renda recai sobre o titular da disponibilidade da renda ou dos proventos, seja ele o proprietário de bens de produção – o dono do capital aplicado produtivamente, quotista ou acionista de empresa – ou qualquer outro contribuinte – trabalhadores com ou sem carteira assinada, autônomos, prestadores de serviço, comerciantes, rentistas, etc. Em suma, quem recebe rendimentos, seja de capital, do trabalho, seja da combinação de ambos, deve pagar o imposto, independentemente de a pessoa jurídica pertencente ao proprietário dos meios de produção ter sido tributada.

Para que haja maior isonomia entre os contribuintes, isto é, para que todos contri-

buam de acordo com sua capacidade de pagamento, todos os rendimentos do capital deveriam ser levados à tabela progressiva. Da maneira como ocorre hoje há uma verdadeira inversão de valores, uma vez que os frutos do capital são menos onerados do que os do trabalho.

A maioria dos países desenvolvidos e mesmo dos países emergentes e em desenvolvimento da América Latina já não usa mais o Sistema de Isenção de Dividendos, modelo atualmente em vigor no Brasil. De uma amostra de dezesseis países latino-americanos, apenas o Brasil e Argentina, utilizam este sistema. Os demais, Bolívia, Chile, Colômbia, República Dominicana, Equador, Guatemala, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Porto Rico, Uruguai e Venezuela, utilizam algum tipo de tributação de lucros e dividendos<sup>19</sup>.

O sistema de tributação clássico é o que mais se aproxima da tributação sobre dividendos praticada nos Estados Unidos<sup>20</sup>. Ele trata as empresas (Pessoa Jurídica) e os indivíduos (Pessoa Física) separadamente. Primeiro, os tributos incidem sobre o lucro das empresas, depois os acionistas que recebem os lucros distribuídos sobre a forma de dividendos também pagam tributos.

A tributação sobre lucros e dividendos também ocorre na maioria dos países da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, seja em nível da pessoa jurídica como da pessoa física. A Tabela 7 contém uma mostra de 34 países, a maioria de membros da OCDE. A segunda coluna mostra a alíquota de imposto de renda pago pelas empresas (pessoas jurídicas), antes da dedução do lucro. A terceira coluna mostra a alíquota de IR pago pelos sócios e acionistas (pessoas físicas) que recebem lucros e dividendos distribuídos pelas empresas. Em apenas três desses países não se tributa a pessoa física (Estônia, México e República Eslováquia), mas há incidência tributária sobre a pessoa jurídica. Nos demais ocorre tributação nos dois níveis.

---

19 LATAXNET, 2013.

20 A tributação sobre Dividendos nos Estados Unidos sofreu algumas alterações, ao longo dos últimos 10 anos. A última modificação consta no American Taxpayer Relief Act of 2012 que foi votado pelo Congresso Americano, em 1º de janeiro de 2013, e foi convertida em Lei (Public Law 112-240), pelo Presidente Barack Obama, no dia seguinte.

Neste grupo de países a menor alíquota incidente sobre as pessoas físicas é registrada na Nova Zelândia (6,9%) e a maior na França (44%), enquanto que a menor incidente sobre pessoas jurídicas ocorre na Irlanda (12,5%) e a maior nos Estados Unidos (39,1%).

**TABELA 7**  
**Tributação sobre Lucros e Dividendos (%) em Países da OCDE**

País	Pessoa Jurídica *	Pessoa Física **
Austrália	30,0	23,6
Áustria	25,0	25,0
Bélgica	34,0	25,0
Canadá	26,3	33,8
Chile	20,0	25,0
Republica Tcheca	19,0	15,0
Dinamarca	25,0	42,0
Estônia	21,0	0,0
Finlândia	24,5	22,4
França	36,4	44,0
Alemanha	30,2	26,4
Grécia	26,0	10,0
Hungria	19,0	16,0
Islândia	20,0	20,0
Irlanda	12,5	41,0
Israel	25,0	30,0
Itália	27,5	20,0
Japão	37,0	10,0
Coreia	24,2	35,4
Luxemburgo	29,2	20,0
México	30,0	0,0
Holanda	25,0	25,0
Nova Zelândia	28,0	6,9
Noruega	28,0	28,0
Polônia	19,0	19,0
Portugal	31,5	28,0
República Eslováquia	23,0	0,0
Eslovênia	17,0	25,0
Espanha	30,0	27,0
Suécia	22,0	30,0
Suíça	21,1	20,0
Turquia	20,0	17,5
Reino Unido	23,0	30,6
Estados Unidos	39,1	21,5

**Fonte:** OCDE, 2013.

**Elaboração:** Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional

\* Alíquota incidente sobre a distribuição de lucros da empresa (Pessoa Jurídica).

\*\* Alíquota líquida sobre dividendos recebidos pelo acionista (Pessoa Física), após deduções e abatimentos.

Como visto acima, o sistema de tributação de lucros e dividendos adotado no Brasil está na contramão dos sistemas teóricos mais modernos e das práticas de tributação adotadas na maioria dos países desenvolvidos e dos seus vizinhos latino-americanos.

A fim de corrigir essa injustiça tributária, o PL 6.904/2013 propõe que os lucros ou dividendos distribuídos com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 2015, remetidos, creditados, empregados ou entregues pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, sejam tributados na pessoa dos sócios ou acionistas residentes no território nacional, ficando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte e ao ajuste na declaração de ajuste anual, de acordo com a Tabela Progressiva Anual expressa na Tabela 8, ou proporcionalmente aos meses a que se referem.

**TABELA 8**  
**Tributação sobre Lucros e Dividendos (%) em Países da OCDE**

Lucro ou Dividendo	Alíquotas	Parcela a Deduzir
até R\$ 60.000,00	Isento	-
de R\$ 60.000,01 até R\$ 120.000,00	5%	R\$ 3.000,00
de R\$ 120.000,01 até R\$ 240.000,00	10%	R\$ 9.000,00
acima de R\$ 240.000,00	15%	R\$ 21.000,00

*Fonte: Elaboração própria*

A nova sistemática sequer retorna a tributação anterior à Lei 9.249/1995, que tributava a distribuição de lucros e dividendos em 15%. Com a tabela proposta, a maioria dos empresários será isento do pagamento de IR decorrente da distribuição de lucros e dividendos, visto que no Brasil o montante de micro e pequenos empresários é o mais relevante comparado aos de médio e grande porte.

De acordo com a Tabela 8, o indivíduo que receber até R\$ 60.000,00 de lucros ou dividendos será isento de declarar IR sobre esses. Os que receberem entre R\$ 60.000,00 e R\$ 120.000,00 terão seus rendimentos tributados em 5% e contarão com uma par-

cela a deduzir de R\$ 3.000,00. Já os que receberem acima de R\$ 240.000,00 serão tributados em 15% e contarão com uma parcela a deduzir de R\$ 21.000,00.

A proposta contém, ainda, a tributação de lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas - atualmente também isentas - em alíquota única de 15%. Além de ser uma medida de justiça fiscal, isso também dificultará a prática de planejamento fiscal com a finalidade de elidir o pagamento de tributos que seriam exigidos com a tributação sobre lucros e dividendos das pessoas físicas.

Por fim, o PL 6.904/2013 propõe a tributação da remessa de lucros e dividendos ao exterior, hoje também isentos de tributação, em alíquota única de 15%. Esses tributos não cobrados no Brasil acabam sendo cobrados no exterior, gerando riqueza em outras nações.

Cumprе ressaltar que o Brasil é um dos poucos países que não tributam a remessa de lucros e dividendos ao exterior, o que dificulta, inclusive, a realização de acordos internacionais sobre bitributação, pois nos retira qualquer poder de barganha na negociação. Assim, empresas nacionais com subsidiárias no exterior acabam tendo seus lucros integralmente tributados no exterior, enquanto que as empresas estrangeiras com subsidiárias no Brasil também tributam no exterior os lucros enviados do Brasil.

## **5.7 A Ampliação da Base de Incidência do IPVA**

A Campanha “Imposto Justo” do SINDIFISCO NACIONAL incluiu na relação de alterações da legislação nacional a incidência do IPVA também sobre esses veículos por meio de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC) que altera a redação do inciso III do art. 155 da Constituição Federal. Trata-se da PEC 283/2013, também de propositura do Dep. Vicente Cândido. no trâmite interno do Congresso Nacional esta PEC foi pensada à PEC 140/2012 que trata do mesmo assunto, recebendo parecer favorável à aprovação da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – CCJ.

Se aprovada de acordo com sua redação original, da PEC 283/2013, a incidência do IPVA ocorrerá não apenas sobre “a propriedade de veículos automotores”, tal como consta hoje da Carta Magna, mas também sobre “a propriedade e a

posse de veículos automotores, aquáticos e aéreos”. A PEC 283/2013 acrescenta também um inciso III ao parágrafo 6º do mesmo artigo, para que o IPVA não incida sobre “veículos aquáticos e aéreos de uso comercial destinados à pesca e ao transporte de passageiros e de cargas”.

A PEC 283/2013 traz dois pontos inovadores. O IPVA passará a incidir também sobre a posse dos veículos automotores, estes últimos abrangendo, textualmente, não apenas os terrestres, mas também os aquáticos e aéreos. Mas esta incidência não abrangerá os veículos aquáticos e aéreos com destinação comercial, isto é, aqueles que transportam cargas e passageiros.

A primeira alteração não deixará margem de dúvidas quanto à abrangência conceitual do termo “veículos automotores” permitindo que a incidência ocorra sobre os veículos aquáticos e aéreos de luxo e de uso privado como, por exemplo, jatinhos, helicópteros, iates, veleiros motorizados, jet skis, barcos e lanchas esportivos e de lazer.

Mas não apenas a propriedade, como também a posse dos veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos deve ser objeto da incidência do IPVA. Não fosse assim, estariam excluídos aqueles veículos adquiridos na forma de leasing os quais, embora em uso no território nacional, têm como proprietários pessoas jurídicas ou físicas estrangeiras, domiciliadas no exterior e, portanto, fora do alcance da tributação brasileira.

A partir de dados disponíveis sobre a frota de veículos aéreos e aquáticos no Brasil é possível estimar o quantitativo mínimo sobre o qual incidiria o novo IPVA.

A frota brasileira de embarcações de esporte e lazer foi estimada em cerca de 168 mil embarcações pelo Departamento da Capitania dos Portos (DCP) da Marinha do Brasil<sup>21</sup>. Para o ano de 2011 a Associação Brasileira de Construtores de Barcos<sup>22</sup> inventariou o total de embarcações a motor e a vela com mais de 16

---

21 RIBEIRO, 2005, citando dados do Departamento da Capitania dos Portos (DCP) da Marinha do Brasil. Estes dados referem-se ao ano de 2005, o que permite inferir que a frota, atualmente, seja bastante superior.

22 ACOBAR, 2013.

pés de extensão<sup>23</sup>, apresentando um montante de 58.427 lanchas e 9.261 veleiros, ou um total de 67.688 embarcações. Estes números indicam o total de veículos aquáticos sobre os quais incidiriam a tributação do novo IPVA.

O Brasil possui a segunda maior frota de aeronaves do mundo, tendo totalizado, em 2011, 13.094 aeronaves entre aviões convencionais, turboélices, jatos e helicópteros, segundo dados da Associação Brasileira de Aviação Geral (ABAG)<sup>24</sup>. A frota atual de aviação executiva no Brasil possui 1.949 aeronaves, sendo 903 helicópteros, 458 aviões a jato e 588 turboélices. Estes constituem as aeronaves de luxo sobre as quais incidiriam o IPVA. Os demais 11.145 são aviões comerciais, não abrangidos pela tributação.

Estes números colocam a frota executiva brasileira como a maior do hemisfério sul e a terceira do mundo, atrás, apenas, dos Estados Unidos e do Canadá. Tais veículos pertencem a pessoas físicas de alto poder aquisitivo e a empresas de grande faturamento. E sobre eles não incide o mesmo IPVA que, por exemplo, tributa o trabalhador proprietário de automóveis populares e motocicletas. Seus proprietários geralmente possuem renda ou patrimônio elevado e, por isso, capacidade maior de contribuir para o financiamento do Estado.

O IPVA hoje não incide sobre veículos automotivos aéreos e aquáticos devido a decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, por meio do julgamento dos recursos extraordinários 134.509/AM, 255.111/SP e 379.572/RJ, excluiu a incidência do imposto sobre os veículos náuticos e aéreos. Estes recursos extraordinários examinaram a incidência do IPVA em três estados brasileiros, Amazonas, São Paulo e Rio de Janeiro. As razões que levaram o STF a, majoritariamente, tomar sua decisão sintetizam-se nos seguintes argumentos<sup>25</sup>:

- a expressão “veículos automotores”, na própria definição do imposto, não se aplica a embarcações e aeronaves, restringindo-se exclusivamente a veículos que se

---

23 Com base nestes dados, estima-se que a diferença de cerca de 100 mil unidades entre os inventários da ACOBAR e do DCP sejam de barcos cuja extensão é inferior a 16 pés.

24 ABAG, 2013.

25 Vide votos dos Ministros Cezar Peluso no R.E. 379.572/RJ e Sepúlveda Pertence no R.E. 134.509/AM.

locomovem em meio terrestre. o IPVA foi criado para suceder a Taxa Rodoviária Única (TRU) e a sua aplicabilidade deve se harmonizar com o extinto tributo.

- as embarcações sujeitas a registro em Tribunal Marítimo ou Capitânicas dos Portos, e as aeronaves a registro no Ministério da Aeronáutica, não podem ser licenciados nos Municípios e Estados. A competência administrativa do licenciamento destes veículos cabe à União, e a ela não compete a instituição do imposto.

Muitos doutrinadores também advogam em favor da incidência do IPVA sobre estes tipos de veículos e o tema continua gerando intensos debates na sociedade brasileira, dividindo juristas, acadêmicos e representantes da sociedade civil. Os argumentos em contrário à decisão do STF podem ser assim sintetizados:

- O entendimento de que o IPVA é um sucessor da TRU é apenas uma coincidência histórica. São tributos diferentes, incidentes sobre fatos geradores e momentos distintos de tempos. A TRU era uma taxa, devida pela prestação de um serviço público, qual seja, a utilização de vias públicas, enquanto que o IPVA é um imposto, incidente sobre a propriedade do veículo, situação esta, qual seja, a propriedade é, conceitualmente, pela definição de fato gerador de impostos, relativa ao contribuinte e que independe de uma atividade estatal específica<sup>26</sup>.
- A questão da abrangência do conceito de “veículo automotor” encontra acolhida que respalda a inclusão de veículos aéreos e aquáticos no rol daqueles tributados pelo IPVA em Yoshi Ichiara, em “Comentários à Constituição do Brasil”, para quem “o imposto incide sobre a propriedade de veículos automotores, entendidos como qualquer veículo com propulsão por meio de motor, com fabricação e circulação autorizadas e destinadas ao transporte de mercadorias, pessoas ou bens”<sup>27</sup> e Cretela Júnior, na mesma obra, em cujo entendimento, “veículo automotor é impulsionado por mecanismo interno, com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos de natureza terrestre, hídrica ou aérea”<sup>28</sup>.

---

26 Código Tributário Nacional, art. 16. Vide SINDIFISCO NACIONAL, 2010, p. 63, para a definição do fato gerador de taxas.

27 Citado no voto do Ministro Marco Aurélio no R.E. 134.509/AM. 255.111/SP e 379.572/RJ.

28 Idem.



- Quanto ao registro e ao licenciamento de aeronaves e embarcações em órgãos diferentes da União, é exemplar o sucinto ensinamento do Min. Marco Aurélio<sup>29</sup>: “ela – a atuação dos referidos órgãos – ocorre num âmbito diverso, o do poder de polícia. E, então, há cobrança de taxa.”

A mudança constitucional pretendida pela PEC 283/2013 tem como objetivo maior a promoção da justiça tributária. O IPVA tem função fiscal, ou seja, arrecada recursos financeiros para que Estados e Municípios realizem seu papel maior: prover a sociedade de bens e serviços públicos supridos de forma incompleta e desigual pela iniciativa privada.

A atuação do Estado, além de reguladora, é também distributiva. Com recursos arrecadados por via tributária ele fornece bens e serviços às camadas sociais menos assistidas e deixadas à parte do processo de produção, circulação e distribuição de riquezas.

O artigo 145 da Constituição Federal reza que os impostos devem ter caráter pessoal e observar a “capacidade econômica do contribuinte” ou simplesmente a capacidade contributiva. Determina também que a progressividade seja obrigatória, permitindo a distinção da efetiva capacidade econômica do contribuinte. Promover a 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.

A incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves com base nos Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade, certamente cumpriria critérios de justiça tributária ao ampliar a base de incidência do imposto. Trata-se de justiça tributária, pois são os indivíduos com maior capacidade contributiva que adquirem esses bens. Ao mesmo tempo amplia a arrecadação para prover Estados e Municípios dos recursos que necessitam para fins de política social.

---

29 Voto do Ministro Marco Aurélio no R.E. 379.572/RJ, p. 887.

# 06

## Conclusão

**E**ste estudo mostrou que o Brasil é um país com péssima distribuição de renda e com um sistema tributário regressivo e permeado de medidas que aprofundam as injustiças que lhe são iminentes, originadas numa tributação calcada essencialmente no consumo em detrimento da renda e do patrimônio.

Alterações na legislação infraconstitucional podem amenizar as injustiças tributárias contribuindo para uma melhoria distributiva. Muitas foram aqui apontadas e algumas quantificadas, demonstrando a inexistência de ônus para a arrecadação tributária.

A Campanha Imposto Justo é uma iniciativa legitimamente construída pela via parlamentar e que contém em sua estrutura alguns elementos que podem ajudar a reverter o caminho da regressividade e da má distribuição do ônus tributário, trilhado pelo nosso sistema tributário desde meados da década de 1990.

Com a adoção das medidas propostas no presente estudo, e especialmente com a aprovação do PL 6.904/2013 e da PEC 283/2013, propostas que ensejam em seus textos a Campanha Imposto Justo, 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 taxaço 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 no sistema tributário aqui propostas disponibilizarão mais recursos para as classes média e baixa, os quais naturalmente serão direcionados ao consumo, trazendo um círculo virtuoso de crescimento sustentado, o qual, em última análise, terá significativo impacto positivo nos lucros dos setores produtivos da sociedade.

## Referências

ABAG – Associação Brasileira de Aviação Geral. **Anuário Brasileiro de Aviação Geral 2012**. São Paulo, ABAG, 2013. Disponível em: [http://www.abag.org.br/anuario\\_aviacao/](http://www.abag.org.br/anuario_aviacao/). Acesso em 03 abr. 2014

ACOBAR – Associação Brasileira dos Construtores de Barcos e seus Implementos. **Indústria Náutica Brasileira: fatos e números 2012**. Rio de Janeiro, ACOBAR/SEBRAE/SANTANDER, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2008. 14ª. ed.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Série Histórica do Balanço de Pagamentos**. Brasília: Banco Central do Brasil, 2014 a. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/?SERIEBALPAG>. Acesso em 14 abr. 2014.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Taxas de Câmbio**. Brasília: Banco Central do Brasil, 2014 b. Disponível em: <http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp?id=txcotacao>. Acesso em 14 abr 2014.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório – Depósitos de Poupanças**: Boletim Diário. Brasília, Banco Central, 2014 c. [www.bcb.gov.br/pre/salaimprensa/port/poupanca%20diaria.xls](http://www.bcb.gov.br/pre/salaimprensa/port/poupanca%20diaria.xls). Acesso em 14 jan. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 17 mar. 2014

BRASIL. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 jun. 2008. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm). Acesso em: 18 mar. 2014.

BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação no 2. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2011. Disponível em: <http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>. Acesso em: 14 mar. 2014

CEF – CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Demonstrações Contábeis do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS**. Brasília, CEF, 2013. Relatório de Administração, Exercício de 2013. Disponível em: [http://downloads.caixa.gov.br/\\_arquivos/fgts/inf\\_diversas/Arrecadacao\\_Bruta\\_2000\\_a\\_2013.pdf](http://downloads.caixa.gov.br/_arquivos/fgts/inf_diversas/Arrecadacao_Bruta_2000_a_2013.pdf). Acesso em 14 jan. 2014

CONFAZ – CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim do ICMS e demais impostos estaduais**. Brasília CONFAZ/Ministério da Fazenda. 2014. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim>. Acesso em 14 abr. 2014.

DIEESE – **Cesta Básica Nacional e Salário Mínimo Necessário**, Série Histórica 1994-2013. São Paulo, Dieese, 2014. Disponível em: <http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 14 jan. 2014.

GIAMBIAGI et al, **Economia Brasileira Contemporânea: 1945 – 2010**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2011.

GILDERS, Frank et al. **Understanding Taxation Law: An Interactive Approach**. Sidney, Austrália, Butterworths, 2004, 2a ed. Disponível em: <http://www.lawbooks.com.au/book/understanding-taxation-law-an-interactive-approach.do>.

Acesso em 14 jan. 2014

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Contas Nacionais Trimestrais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012 a. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcnt.shtm>. Acesso em 13 mar 2014.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios: Síntese dos Indicadores 2011**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012, b. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/trabalhoerendimento/pnad2011/default.shtm>. Acesso em 13 mar 2014.

INEP – **Investimento Público Direto em Educação por estudante, por Nível de Ensino - Valores Nominais** - Brasil 2000 – 2011. Brasília, INEP, 2012. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/indicadores-financeiros-educacionais>. Acesso em 21 jan. 2014

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Equidade Fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: IPEA, mai 2011. Comunicado do IPEA no 92, 9 p. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519\\_comunicadoipea92.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf). Acesso em 18 mar 2014.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil**. Brasília: IPEA, Comunicado da Presidência no 23, jul. 2009. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1736](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1736). Acesso em 25 mar 2014.

IPEADATA. **Banco de dados macroeconômico, social e regional do IPEA**. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/>. Acesso em 14 jan. 2014

LARCHER, Marcelo. Imposto sobre Grandes Fortunas reacende debate sobre reforma tributária. **Agência Câmara de Notícias**, Brasília 25 jun 2010. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/149184-IMPOSTO-SOBRE-GRANDES-FORTUNAS-REACENDE-DEBATE-SOBRE-REFORMA-TRIBUTARIA.html>. Acesso em 18 mar 2014.

LATAXNET – **Managing Corporate Taxation in Latin American Countries:** an overview of main corporate taxes in selected jurisdiction 2010. Bogotá, Colombia, 2013. Disponível em: <http://www.lataxnet.net/docs/Overview/LataxnetTaxOverview2013.pdf>. Acesso em 14 jan. 2014.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Tax Database:** explanatory annex. OCDE, 2013 Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>. Acesso em 14 jan. 2014.

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Tax Database.** OCDE, 2014 . Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>. Acesso em 05 mar 2014.

ONU - Organização das Nações Unidas. **National Accounts Main Aggregates Database.** Disponível em: <http://unstats.un.org/unsd/snaama/dnllist.asp>. Acesso em 03 abr. 2014

PNUD – PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2013:** a ascensão do sul – progresso humano num mundo diversificado. Nova York: Pnud, 2013. Disponível em: [http://www.pnud.org.br/HDR/Relatorios-Desenvolvimento-Humano-Globais.aspx?indiceAccordion=2&li=li\\_RDHGlobais#2013](http://www.pnud.org.br/HDR/Relatorios-Desenvolvimento-Humano-Globais.aspx?indiceAccordion=2&li=li_RDHGlobais#2013) .Acesso em 13 jan. 2014.

RBC WEALTH MANAGEMENT e CAPGEMINI. **Relatório sobre a Riqueza Mundial 2012**. Montreal: Royal Bank of Canada, 2012. Disponível em: [http://www.capgemini.com/resource-file-access/resource/pdf/wwr\\_2013\\_portuguese.pdf](http://www.capgemini.com/resource-file-access/resource/pdf/wwr_2013_portuguese.pdf). Acesso em 14 mar 2014.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Brasília: RFB, dez 2013. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2013/default.htm>. Acesso em 14 Jan. 2014.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estatísticas Tributárias nº 11**, Consolidada DIPJ, 2003. Brasília: RFB, 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>. Acesso em 12 mar. 2013.

RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Resultado da Fiscalização no ano de 2013**. Brasília, RFB, 2013. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Instituicao/Resultados/Fiscalizacao/AvaliacaoSufis2013.pdf>. Acesso em 12 mar. 2014.

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, jan. 2010. Texto para discussão no 1.464. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1339&Itemid=68](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1339&Itemid=68). Acesso em 18 mar. 2013

RIBEIRO, Mehane A. Rio e São Paulo concentram 56% da frota náutica nacional; Sul tem 25% dos barcos. **Revista Náutica On Line**. Rio de Janeiro: out. 2005. Seção Últimas Notícias. Disponível em: <http://www.nautica.com.br/noticias/viewnews.php?nid=ultf11cf066616aae464fbbd753f3db8e88>. Acesso em 23 mar 2014.



SILVEIRA, Fernando G. e outros. Qual o impacto da Tributação e dos Gastos Públicos Sociais na Distribuição de Renda no Brasil? Observando os Dois Lados da Moeda. In: RIBEIRO, J.A.C.; LUCHIEZI Jr., A. .; MENDONÇA, S.E.A. **Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos: elementos para reflexão.** Brasília: SINDIFISCO NACIONAL, IPEA e DIEESE. 2011. p. 2-63

SINDIFISCO NACIONAL, IPEA, DIEESE. **A Progressividade na Tributação Brasileira:** por maior justiça tributária e fiscal. São Paulo: Sindifisco, Ipea e Dieese, ago 2011.

SINDIFISCO NACIONAL. **Tributação no Brasil:** em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010. Disponível em: [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=279&Itemid=384](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=279&Itemid=384). Acesso em: 18 mar. 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EDiv. Em Resp 101.407-SP, Rel. Min. Ari Pargendler. Brasília: Diário da Justiça, 8 mai 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 134.509/AM. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, Diário da Justiça, 13 set. de 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1513110>. Acesso em 27 mar. 2014

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 255.111-2/SP. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, Diário da Justiça, 13 dez 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1779154>. Acesso em 27 mar. 2014

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 379.572-4/RJ. Relator: Min. Gilmar Mendes, Brasília, Diário da Justiça, 01 fev. 2008. Dispo-

nível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2103607>. Acesso em 27 mar. 2014

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Demonstração da Execução das Receitas de Contribuições**. Brasília: STN/Ministério da Fazenda. 2013. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/relatorios>> Acesso em 12 mar. 2014.

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Finanças do Brasil**. Brasília: STN/Ministério da Fazenda. 2011. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/prefeituras-governos-estaduais/sobre>. Acesso em 12 mar. 2014.





Associação Nacional dos Auditores-Fiscais  
da Receita Federal do Brasil

**Seguridade e Previdência Social**



## Conselheiros

### **Presidente**

Margarida Lopes de Araujo

### **Vice-presidente Executivo**

Vilson Antonio Romero

### **Vice-presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro**

Carlos José de Castro

### **Vice-presidente de Planejamento e Controle Orçamentário**

Dulce Wilennbring de Lima

### **Vice-presidente de Assuntos Parlamentares**

Floriano Martins de Sá Neto

### **Vice-presidente de Finanças**

João Alves Moreira

### **Vice-presidente de Política Salarial**

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

### **Vice-presidente de Política de Classe**

Jorge Cezar Costa

### **Vice-presidente de Serviços Assistenciais**

José de Carvalho Filho

### **Vice-presidente de Comunicação Social**

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

### **Vice-presidente de Relações Públicas**

Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

### **Vice-presidente de Estudos e Assuntos Tributários**

Marluce do Socorro da Silva Soares

### **Vice-presidente de Cultura Profis. e Rel. Interassociativas**

Maruchia Mialik

### **Vice-presidente de Aposentadorias e Pensões**

Misma Rosa Suhett

### **Vice-presidente de Assuntos Jurídicos**

Renato Albano Junior

### **Vice-presidente de Tecnologia da Informação**

Roswílcio José Moreira Goes

### **Vice-presidente de Assuntos de Seguridade Social**

Tereza Liduína Santiago Félix

### **Vice-presidente de Assuntos Fiscais**

Vanderley José Maçaneiro

### **Redação inicial**

Evilasio Salvador<sup>1</sup>

### **Colaboração**

Jorge César Costa

Marluce Silva Soares

Tereza Liduína Félix

Vanderley José Maçaneiro

### **Revisão e texto final**

Vilson Antonio Romero

---

<sup>1</sup> Professor da Universidade de Brasília (UnB).

**A** Seguridade Social é uma das principais conquistas da Constituição Federal de 1988 (CF/88), designando um conjunto integrado de ações do Estado e da sociedade voltado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, à assistência social e ao seguro-desemprego.

A concretização dessa conquista social passa pela efetivação do Orçamento da Seguridade Social (OSS). Para tanto, um dos princípios constitucionais estabelecidos é a diversidade das bases de financiamento, que deveriam ser constituídas por contribuições sociais exclusivas.

Estas contribuições, adicionadas às receitas arrecadadas sobre a folha de pagamentos mais impostos a serem transferidos pelo Orçamento Fiscal, seriam conduzidas para um fundo público redistributivo da Seguridade Social.

A Seguridade Social enfrenta dificuldades desde seu surgimento, em consequência, entre outros fatores, da não implementação de um orçamento na forma prevista na CF/88.

Até 2002, as propostas de leis orçamentárias encaminhadas pelo Poder Executivo e aprovadas pelo Congresso Nacional não tratavam das despesas e das receitas da Seguridade Social de forma separada do Orçamento Fiscal. A lei orçamentária, em cada ano, incluía de forma homogênea as despesas e receitas das esferas fiscal e da Seguridade Social, em uma única peça orçamentária denominada Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Um orçamento meramente virtual.<sup>2</sup>

Em 2003, ou seja, após 15 anos de existência na Constituição, o projeto e a lei orçamentária aprovados trouxeram o montante das receitas e das despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social separados.

---

<sup>2</sup> DAIN, Sulamis. O financiamento público na perspectiva da política social. Economia e Sociedade, Campina, Unicamp, v. 17, p. 113-40, 2001.

Contudo, essa apresentação limitou-se a uma estrutura contábil formal de orçamento, sem qualquer controle social, pois o Conselho Nacional de Seguridade Social (CNSS) tinha sido extinto quatro anos antes.

Além disto, os orçamentos aprovados após 2003 não seguem o desenho constitucional da Seguridade Social, pois não explicitam a desvinculação das receitas que ocorre por meio do mecanismo denominado de Desvinculação das Receitas da União (DRU), que é transformada em arrecadação do Orçamento Fiscal.

Também as despesas não ficam limitadas àquelas previstas na Carta Magna para o conjunto de ações de responsabilidade da Seguridade Social (previdência, saúde, assistência social e seguro-desemprego).<sup>3</sup>

A ANFIP e a Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social divulgam anualmente a Análise da Seguridade Social, apresentando o seu orçamento em conformidade com o desenho constitucional e desmistificando o chamado déficit que o governo insiste em propalar no que diz respeito à Previdência Social, inserida no contexto orçamentário da Seguridade Social.

Os saldos positivos do Orçamento da Seguridade Social (OSS) têm sido determinantes para a política de ajuste fiscal em curso no país.<sup>4</sup> O OSS é sensível a um conjunto de variáveis econômicas e as decisões políticas, em particular, influenciam os resultados da Seguridade Social: a) o crescimento do PIB; b) o impacto fiscal das medidas de desoneração tributária e de incentivos ao investimento e à produção; c) a condução da política monetária; e d) os recursos destinados aos programas sociais do governo; e) o comportamento do mercado de trabalho.

---

<sup>3</sup> SALVADOR, Evilasio. Fundo público e Seguridade Social no Brasil. São Paulo: Cortez, 2010.

<sup>4</sup> Ver nesse sentido os estudos da ANFIP e da Fundação ANFIP na série "Análise da Seguridade Social", que estão disponíveis em <http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros>. A última análise sobre o OSS está disponível em [http://www.anfip.org.br/publicacoes/20130619071325\\_Analise-da-Seguridade-Social-2012\\_19-06-2013\\_Analise-Seguridade-2012-20130613-16h.pdf](http://www.anfip.org.br/publicacoes/20130619071325_Analise-da-Seguridade-Social-2012_19-06-2013_Analise-Seguridade-2012-20130613-16h.pdf)



Na Tabela 1 a seguir apresentamos os números da Seguridade Social relativos ao período de 2010 a 2013.<sup>5</sup> Em todos os anos as receitas da Seguridade Social são maiores que as despesas nas áreas previdenciária, assistencial, de saúde e dos benefícios do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). O saldo do OSS evoluiu de R\$ 55,0 bilhões em 2010 para R\$ 78,1 bilhões em 2013, isto é, um crescimento nominal de mais de 42%, no período.

Contudo, o OSS vem sofrendo ao longo dos anos com desvios de recursos que não são repassados integralmente pela União, pois permanecem em vigor desde 1994 instrumentos de desvinculação de recursos que retiram 20% da arrecadação das contribuições sociais exclusivas da Seguridade Social para livre aplicação no orçamento público, em particular a formação do superávit primário.

Desde 2000, vigora a Desvinculação de Recursos da União (DRU), que teve mais uma prorrogação assegurada pela Emenda Constitucional (EC) no 59/2009 até 2016. Estima-se que a DRU, em 2012, tenha contingenciado R\$ 58,1 bilhões do OSS,<sup>6</sup> esvaziando seu financiamento e reduzindo substancialmente seu superávit.

No lado das despesas, a Seguridade Social vem sendo inflada com um conjunto de gastos que deveria ser realizado no Orçamento Fiscal, por não estar em sintonia com os ditames constitucionais das políticas de previdência, saúde e assistência social – notadamente o pagamento da previdência dos servidores públicos federais e de despesas na área de saúde dos militares.<sup>7</sup>

Nos anos mais recentes, o governo federal vem realizando um conjunto de desonerações tributárias para facilitar o investimento privado e retomar a produção industrial. Em grande parte, estas renúncias fiscais atingem as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e o lucro além de desonerarem a folha

---

<sup>5</sup> A metodologia de elaboração do Orçamento da Seguridade Social utilizada está pormenorizada em: ANFIP. *Análise da Seguridade Social*, 2012. Brasília: ANFIP; Fundação ANFIP, 2013.

<sup>6</sup> ANFIP. *Análise da Seguridade Social*, 2012. Brasília: ANFIP; Fundação ANFIP, 2013.

<sup>7</sup> Ver nesse sentido: SALVADOR, Evilasio (obra citada); e, VAZ, Flávio. MARTINS, Floriano. Práticas orçamentárias a esvaziar a Seguridade Social. In: FAGNANI, Eduardo. HENRIQUE, Wilnês. LÚCIO, Clemente. *Previdência Social: como incluir os excluídos?* São Paulo: LTR, 2008, p. 372-386.

de pagamento de salários das empresas, impactando as fontes de financiamento específicas do sistema de Seguro Social.

**Tabela 1**  
**Receitas e despesas da Seguridade Social, 2010 a 2013 (Em valores correntes)**

RECEITAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	Diferença 2013-2012	
1. Receita de contribuições sociais	441.266	508.095	573.854	634.359	60.506	10,5%
Receita Previdenciária (1) (2)	211.968	245.890	283.441	317.164	33.723	11,9%
Arrecadação Previdenciária	211.968	245.890	278.160	307.147	28.987	10,4%
Urbana	207.154	240.534	272.397	300.991	28.594	10,5%
Rural	4.814	5.356	5.763	6.156	393	6,8%
Compensações não repassadas			5.281	10.017	4.736	89,7%
Cofins	140.023	159.625	181.555	199.410	17.856	9,8%
CSLL	45.754	57.582	57.316	62.545	5.228	9,1%
PIS/Pasep	40.372	41.584	47.778	51.185	3.408	7,1%
CPMF (3) e Outras contribuições (4)	3.148	3.414	3.765	4.055	291	7,7%
2. Receitas de entidades da Seguridade	14.693	16.729	20.108	14.854	-5.254	-26,1%
Recursos Próprios do MDS	305	86	66	239	173	262,3%
Recursos Próprios do MPS	267	672	708	819	111	15,7%
Recursos Próprios do MS	2.700	3.221	3.433	3.858	425	12,4%
Recursos Próprios do FAT	10.978	12.240	15.411	9.430	-5.981	-38,8%
Taxas, multas e juros da Fiscalização	443	511	491	509	18	3,7%
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU (5)	2.136	2.256	1.774	1.852	78	4,4%
<b>Receitas da Seguridade Social</b>	<b>458.094</b>	<b>527.080</b>	<b>595.736</b>	<b>651.066</b>	<b>55.330</b>	<b>9,3%</b>
DESPESAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	Diferença 2013-2012	
1. Benefícios Previdenciários	256.259	281.438	316.589	355.274	38.685	12,2%
Previdenciários urbanos	199.461	218.616	243.954	274.652	30.699	12,6%
Previdenciários rurais	55.473	61.435	71.135	78.625	7.490	10,5%
Compensação previdenciária(6)	1.325	1.387	1.500	1.996	496	33,1%
2. Benefícios assistenciais	22.234	25.117	30.324	33.869	3.545	11,7%
Assistenciais - LOAS	20.380	23.353	28.485	32.119	3.634	12,8%
Assistenciais - RMV	1.854	1.764	1.839	1.750	-89	-4,8%
3. Bolsa-Família e outras Transferências	13.493	16.767	20.530	24.004	3.474	16,9%
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial	2.136	2.256	1.774	1.852	78	4,4%
5. Saúde: despesas do MS (7)	61.965	72.332	80.063	85.456	5.393	6,7%
6. Assistência social: despesas do MDS (7)	3.425	4.033	5.669	6.224	555	9,8%
7. Previdência social: despesas do MPS (7)	6.482	6.767	7.171	7.179	8	0,1%
8. Outras ações da seguridade social	7.260	7.552	9.824	11.972	2.148	21,9%
9. Benefícios FAT	29.204	34.173	39.950	46.561	6.611	16,5%
10. Outras ações do FAT	551	565	541	505	-36	-6,6%
<b>Despesas da Seguridade Social</b>	<b>403.009</b>	<b>451.000</b>	<b>512.435</b>	<b>572.897</b>	<b>60.462</b>	<b>11,8%</b>
<b>Resultado da Seguridade Social</b>	<b>55.085</b>	<b>76.080</b>	<b>83.301</b>	<b>78.169</b>	<b>-5.132</b>	<b>-6,20%</b>

*Elaboração: ANFIP e Fundação ANFIP*

**Notas:**

**(1)** Apenas as despesas previdenciárias líquidas

**(2)** Acrescidas das compensações pela desoneração da folha de pagamento.

**(3)** Inclui as receitas provenientes de concursos de prognósticos.

**(4)** Inclusive as receitas patrimoniais do FAT.

**(5)** Compensações com outros regimes previdenciários.

**(6)** Incluem despesas de pessoal ativo e toda as demais relativas a custeio e investimento.

## 1 Desonerações tributárias e da folha de pagamento

Em agosto/2011, o governo lançou o Plano Brasil Maior com o objetivo de aumentar a competitividade da indústria nacional, a partir do incentivo à inovação tecnológica e à agregação de valor.

O cerne do plano é o conjunto das desonerações tributárias, como a redução de IPI sobre bens de investimento, a diminuição gradual do prazo para devolução dos créditos do PIS/Cofins sobre bens de capital e a desoneração da folha de pagamento para alguns segmentos econômicos (confecção, calçados, móveis e software) com compensações na tributação sobre o faturamento. Diante do agravamento da crise internacional essas medidas foram ampliadas em 2012 por meio da substituição da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento<sup>8</sup> (20% do INSS) de 15 setores da indústria por alíquotas entre 1% e 2% incidentes sobre o faturamento bruto das empresas.

De acordo com o Ministério da Fazenda, somente esta renúncia é estimada em R\$ 7,2 bilhões.<sup>9</sup> Isso ocorre porque a mudança de base da contribuição da folha de pagamento para uma alíquota sobre a receita bruta das empresas foi fixada em um patamar inferior à cobrada sobre a folha.

A desoneração da folha de pagamento foi sendo ampliada, alcançando 56 segmentos da economia em janeiro de 2014, dos setores da indústria, serviços, transportes, construção e comércio.<sup>10</sup>

As desonerações desses segmentos da economia estão consubstanciadas em cinco leis (12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013, 12.844/2013 e 12873/2013) originárias de medidas provisórias.

---

<sup>8</sup> Um detalhamento sobre a desoneração da folha de pagamento e os impactos para o financiamento da Previdência Social pode ser visto em ZANGHELINI, Airton et al. Desoneração da folha de pagamento: oportunidade ou ameaça? Brasília: ANFIP e Fundação ANFIP, 2013.

<sup>9</sup> [http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2012/04/05/2012\\_04\\_05\\_11\\_49\\_16\\_693391637.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2012/04/05/2012_04_05_11_49_16_693391637.html)

<sup>10</sup> A lista dos segmentos beneficiados pela desoneração da folha de pagamento pode ser vista em [http://www1.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/conjuntura/bancodeslides/por\\_legislacao.pdf](http://www1.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/conjuntura/bancodeslides/por_legislacao.pdf).

Nos termos das referidas leis, a contribuição patronal dos setores beneficiados passa a incidir sobre o faturamento, com dedução quando for o caso da parcela exportada.

As empresas dos setores beneficiados passaram a contribuir sobre seu faturamento<sup>11</sup> – 1% indústria, 1% comércio, 2% serviços, 2% transportes, como contribuição patronal para a Previdência Social. Essa desoneração implica um volume significativo de recursos renunciados do OSS.

As Tabelas 2 e 3, elaboradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), apresentam as estimativas de renúncias para os anos de 2012 e 2013, respectivamente, sobre a contribuição previdenciária patronal.

De acordo com os dados da RFB, a perda de receita da Previdência Social foi de R\$ 3,7 bilhões em 2012 e de R\$ 9,1 bilhões em 2013.

Esta renúncia deveria obrigar o governo a promover uma compensação no OSS equivalente à renúncia tributária realizada com recursos do Orçamento Fiscal, evitando assim necessidade de financiamento para a Seguridade Social. Contudo, o governo não vem compensando adequadamente o caixa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) cobrindo as perdas decorrentes desta desoneração.

No primeiro ano de vigor das novas regras houve um repasse da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de R\$ 1,79 bilhão referente à compensação da desoneração da folha de pagamento ocorrida em 2012, conforme o Ministério da Previdência Social.<sup>12</sup> Isso que significa uma perda de recursos, pelos dados oficiais, de R\$ 1,9 bilhão, somente em 2012.

Em 2013, o repasse de recursos ao caixa previdenciário pela STN começou a ser realizado somente em abril assinalado como “Arrecadação – DARF’s/Compensação Lei no.12.546” no fluxo de caixa da Previdência Social.

---

11 Idem

12 MPAS. Informe da Previdência Social, volume 25, no 1, janeiro de 2014, p. 21.

O Informe da Previdência Social de janeiro/2014 (pp. 28 e 29) registra um repasse de R\$ 9 bilhões em 2013 nessa rubrica. Chama a atenção que o fluxo de caixa não faz menção à compensação das perdas decorrentes da Lei n.º. 12.715/2012 e o valor repassado para todo o ano de 2013 fica abaixo da estimativa da renúncia feita pela RFB para o período de janeiro a novembro de 2013 (último dado disponível)<sup>13</sup> de R\$ 9,1 bilhões, faltando estimar as perdas de dezembro e do 13º salário (vide Tabela 3).

Para 2014, o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) da RFB que acompanha o Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) estima em R\$ 24,1 bilhões a renúncia incidente sobre a folha de salários.<sup>14</sup>

**Tabela 2**  
**Desoneração da Folha Estimativa da Renúncia - Ano 2012 (R\$ milhões)**

Mês	"Contribuição Previdenciária Teórica [A]"	Pagamentos Efetuados			"Valor Renúncia [E] = [A] - [D]"	Nº Contribuintes (un.)
		"S/ Folha (GPS) [B]"	"S/ Faturamento (DARF) [C]"	"Total [D] = [B] + [C]"		
Janeiro	293,26	111,00	94,46	205,46	87,80	8.095
Fevereiro	314,90	121,37	82,47	203,84	111,06	9.218
Março	331,24	126,17	101,63	227,80	103,43	10.157
Abril	325,79	118,46	125,65	244,12	81,68	10.787
Maiο	685,38	293,79	203,93	497,72	187,66	13.083
Junho	679,65	286,08	210,87	496,94	182,71	13.779
Julho	725,14	309,88	205,58	515,45	209,68	14.131
Agosto	734,13	310,51	208,66	519,17	214,96	14.480
Setembro	1.929,52	995,22	451,82	1.447,04	482,48	24.518
Outubro	1.936,16	930,94	443,56	1.374,50	561,65	25.730
Novembro	1.947,41	950,18	474,07	1.424,25	523,16	25.943
Dezembro	2.038,82	1.007,65	500,16	1.507,81	531,01	25.709
13º Salário	1.433,51	1.008,18	-	1.008,18	425,32	16.983
<b>TOTAL</b>	<b>13.374,91</b>	<b>6.569,43</b>	<b>3.102,86</b>	<b>9.672,29</b>	<b>3.702,61</b>	

**Elaboração:** Secretaria da Receita Federal do Brasil

**Notas:**

**[A]** - Valor teórico da Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários, se não houvesse desoneração. Massa Salarial GFIP x Alíquota de 29,14%. Percentual histórico observado nos anos de 2008 a 2011 relativo ao grupo de contribuintes beneficiados, equivalente a Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e a Cota Patronal sobre o total da folha (20%). "

**[B]** - Pagamento em GPS. Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e parcela da Cota Patronal que permaneceu sobre folha (20%).

**[C]** - Contribuição Previdenciária Patronal sobre faturamento recolhida em DARF específico.

**[D]** - Total dos pagamentos efetuados.

**[E]** - Renúncia é igual à diferença entre [A] e [D].

<sup>13</sup> Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/default.htm>

<sup>14</sup> SRFB. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2014. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.

**Tabela 3**  
**Desoneração da Folha Estimativa da Renúncia - Ano 2013**

Mês	"Contribuição Previdenciária Teórica [A]"	Pagamentos Efetuados			"Valor Renúncia [E] = [A] - [D]"	Nº Contribuintes (un.)
		"S/ Folha (GPS) [B]"	"S/ Faturamento (DARF) [C]"	"Total [D] = [B] + [C]"		
Janeiro	2.064,06	951,35	478,12	1.429,46	634,60	25.980
Fevereiro	3.066,51	1.418,58	686,69	2.105,27	961,24	31.100
Março	3.013,22	1.521,38	683,72	2.205,10	808,11	32.068
Abril	3.213,74	1.516,01	790,68	2.306,69	907,05	32.907
Mai	3.843,42	1.802,97	1.061,13	2.864,10	979,33	48.538
Junho	3.955,69	2.019,30	1.088,87	3.108,16	847,53	51.120
Julho	3.690,06	1.764,01	962,76	2.726,77	963,29	42.911
Agosto	3.826,58	1.803,39	1.017,23	2.820,62	1.005,96	43.251
Setembro	3.840,18	1.840,53	1.031,29	2.871,82	968,36	43.123
Outubro	3.929,35	1.878,66	1.066,21	2.944,88	984,48	43.625
Novembro	3.966,47	1.860,47	1.103,42	2.963,89	1.002,58	43.300
Dezembro	-	-	-	-	-	-
13º	-	-	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>34.442,82</b>	<b>16.516,18</b>	<b>8.866,70</b>	<b>25.382,87</b>	<b>9.059,94</b>	

*Elaboração: Secretaria da Receita Federal do Brasil*

**Notas:** Obs: Apurações realizadas em:

JAN - 06/05/2013; FEV - 04/06/2013;

MAR - 03/07/2013; ABR - 06/08/2013;

MAI - 06/09/2013; JUN - 07/10/2013; JUL

- 07/11/2013; AGO - 05/12/2013; SET -

09/01/2014; OUT - 07/02/2014.

"[A] - Valor teórico da Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários, se não houvesse desoneração.

Massa Salarial GFIP x Alíquota de 29%.

Percentual histórico observado nos anos de 2008 a 2011 relativo ao grupo de contribuintes beneficiados, equivalente a Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e a Cota Patronal sobre o total da folha (20%). "

[B] - Pagamento em GPS. Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e parcela da Cota Patronal que permaneceu sobre folha (20%).

[C] - Contribuição Previdenciária Patronal sobre faturamento recolhida em DARF específico.

[D] - Total dos pagamentos efetuados.

[E] - Renúncia é igual à diferença entre [A] e [D].

Destaca-se que há dúvidas sobre a metodologia de apuração da renúncia tributária. O estudo detalhado<sup>15</sup> sobre a desoneração da folha de pagamento de cada segmento econômico, publicado pela ANFIP e Fundação ANFIP, estima que, para o ano de 2012, a renúncia corresponderia na realidade a R\$ 7,06 bilhões, isto é, R\$ 3,96 bilhões a mais do que o previsto pela RFB e quase quatro vezes mais que o valor repassado pela STN à Previdência Social.

De acordo com o estudo, a redução no valor da arrecadação previdenciária é de 49,2% para os segmentos econômicos alcançados pelo art. 7º e de 37,7% para os abrangidos pelo art. 8º da Lei no 12.546/2011.

Os valores corrigidos pela variação média da contribuição patronal acontecida no período de 2008 a 2011, totalizariam R\$ 19,04 bilhões para o conjunto dessas empresas, em valores nominais de 2013.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> ZANGHELINI, Airton et al (obra citada).

<sup>16</sup> Idem

Convém destacar que a Constituição Federal (CF) traz a possibilidade da existência de alíquotas diferenciadas para as contribuições previdenciárias, em função da atividade econômica, da utilização de mão de obra intensiva, do porte da empresa ou ainda da condição estrutural do mercado de trabalho. Assim, a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento pode ser substituída por alíquotas incidentes sobre o faturamento.

Contudo, o que vem ocorrendo na realidade não se limita a uma desoneração da folha de pagamento, mas a uma desoneração tributária de 56 segmentos econômicos, com taxação sobre o faturamento inferior à necessária para compensar as perdas previdenciárias.

A desoneração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento com a definição dos segmentos abrangidos e do fator gerador da tributação é assunto complexo, pois envolve a sustentabilidade do sistema previdenciário e do OSS; portanto, trata-se de resguardar os direitos previdenciários dos trabalhadores aposentados e dos segurados.<sup>17</sup>

Uma questão fundamental é a dificuldade para a atuação dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil na fiscalização da nova forma de contribuição previdenciária dos segmentos beneficiados pela desoneração da folha de pagamento. Isso ocorre, por exemplo, devido à adoção do código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) para as empresas do Anexo I do art. 8º da Lei no 12.546/2011, que é um sistema de classificação de mercadorias com base no Sistema Harmonizado, ao invés do conceito de atividade econômica padronizado pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).<sup>18</sup>

A desoneração da contribuição patronal, além de agravar a regressividade do financiamento tributário da Seguridade Social, provocará o enfraquecimento da solidariedade no custeio da Previdência Social, um compromisso historicamente construído no Brasil.

---

16 Idem.

17 ANFIP. Análise da Seguridade Social, 2012. Brasília: ANFIP; Fundação ANFIP, 2013.

18 Conforme ZANGHELINI, Airton et al (obra citada).

## 2 Renúncia fiscal previdenciária

Além das renúncias decorrentes da substituição da contribuição patronal sobre a folha de pagamento, a Previdência Social convive com a imunidade ou redução contributiva tributária de diversos segmentos econômicos.

O Relatório de Gastos Tributários (RGT) que acompanhou o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2006 estimou em R\$ 58,9 bilhões as desonerações tributárias. Esse valor vem subindo de forma considerável e, em 2014, estima-se que o gasto tributário (excetuando as renúncias previdenciárias) alcance R\$ 192,6 bilhões<sup>19</sup>; portanto, um acréscimo de 227% em relação a 2006.

A partir de 2009 aumentaram de forma expressiva as renúncias tributárias, inclusive as previdenciárias. A Tabela 4 apresenta as renúncias tributárias (gastos tributários), no período de 2009 a 2014, por meio dos Relatórios de Gastos Tributários que acompanham os respectivos PLOA.

Para os valores referentes ao período de 2009 a 2012, apresenta-se a estimativa dos gastos tributários efetivos, a partir de estudos realizados pela RFB para atender tanto a demanda dos órgãos de controle e as organizações representativas da sociedade.<sup>20</sup>

Os dados da Tabela 4 estão organizados por tributos e revelam que nos últimos seis anos as renúncias tributárias mais do que dobraram, com crescimento de 115,13% em valores correntes. Chama atenção na tabela 4 que, enquanto as desonerações de impostos cresceram 78,77%, as renúncias de contribuições sociais (Cofins, PIS, CSLL e contribuições previdenciárias) que financiam a Seguridade Social tiveram uma evolução de 155,05%. Estima-se que o acréscimo nas renúncias tributárias sobre as contribuições sociais da Seguridade Social seja R\$ 83 bilhões mais do que o ocorrido em 2009.

---

19 SRFB. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2014. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.

20 SRFB. Demonstrativo dos gastos tributários estimativas bases efetivas – 2011. Série 2009 a 2013. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.



Portanto, as medidas de desonerações tributárias adotadas para combater a crise afetaram ainda mais o financiamento do OSS, enfraquecendo com isso o financiamento das políticas sociais da previdência, saúde e assistência social – além das implicações para os estados e os municípios no financiamento das políticas de educação e de saúde.<sup>21</sup>

Entre as medidas destacadas pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda<sup>22</sup> estão as desonerações no Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Estas ações foram complementadas por medidas temporárias relativas à política fiscal, por meio de uma série de desonerações tributárias temporárias para estimular as vendas e consumo, além de outras renúncias históricas que devem alcançar 4,76% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2014. As iniciativas mais recentes começaram com a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para o setor automotivo ao final de 2008 e, ao longo de 2009, alcançaram outros setores econômicos: bens de consumo duráveis, material de construção, bens de capital, motocicletas, móveis e alguns itens alimentícios. As justificativas são de cunho econômico, mas deve-se assegurar que o OSS não perca recursos por conta das desonerações tributárias.

---

21 Salvador e Teixeira (obra citada).

22 SPE. Relatório de Gestão – 2009. Brasília: Secretaria de Política Econômica, 2010.

**Tabela 4**  
**Gastos tributários de 2009 a 2014 - bases efetivas de 2009 a 2012 e projeções para 2013 e 2104 (Valores em R\$ correntes)**

Tributos	Estimativa bases efetivas	
	2009	2010
<b>Impostos</b>	<b>62.563.058.337</b>	<b>74.547.531.583</b>
Imposto sobre Importação - II	2.204.965.572	2.845.922.256
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	20.803.528.913	22.216.071.458
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	21.085.049.482	27.080.303.595
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -IRRF	3.353.849.231	3.739.674.198
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	12.774.935.713	15.388.229.660
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	1.428.924.989	1.991.669.482
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	886.216.988	1.258.784.120
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	25.587.449	26.876.814
<b>Contribuições sociais</b>	<b>53.534.935.683</b>	<b>61.359.090.616</b>
Contribuição Social para o PIS-PASEP	5.121.818.480	6.067.345.568
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	5.038.143.007	6.136.570.432
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	26.359.211.310	31.217.565.481
Contribuição para a previdência Social	17.015.762.886	17.937.609.135
<b>Outros</b>	-	-
Adicional ao frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	-	-
<b>Total</b>	<b>116.097.994.020</b>	<b>135.906.622.199</b>
Gastos Tributários/Arrecadação em %	17,29%	17,52%
Gastos Tributários/ PIB em %	3,65%	3,60%

		Projeção		Varição 2009 a 2014	
	2011	2012	2013	2014	em %
	<b>82.642.594.230</b>	<b>90.467.867.822</b>	<b>100.977.379.534</b>	<b>111.846.954.824</b>	<b>78,77%</b>
	2.679.516.274	2.905.973.311	3.544.103.951	3.677.501.465	66,78%
	25.134.265.210	27.881.902.590	30.755.894.868	35.255.790.111	69,47%
	28.375.845.369	32.256.217.164	35.156.181.352	39.201.289.220	85,92%
	4.592.562.259	4.696.181.327	5.441.177.826	5.720.485.941	70,56%
	16.929.373.919	17.954.137.173	20.921.996.987	22.386.728.066	75,24%
	2.206.349.889	2.679.956.508	3.327.358.654	3.595.912.865	151,65%
	2.696.020.853	2.063.290.586	1.798.582.491	1.975.445.867	122,91%
	28.660.457	30.209.163	32.083.405	33.801.289	32,10%
	<b>68.852.251.600</b>	<b>89.905.545.738</b>	<b>116.002.340.732</b>	<b>136.542.701.858</b>	<b>155,05%</b>
	6.817.236.563	8.345.786.872	10.636.481.176	11.638.859.093	127,24%
	6.687.384.660	8.185.770.785	8.890.463.631	9.301.395.572	84,62%
	34.909.186.932	42.623.111.245	53.756.813.820	58.509.914.863	121,97%
	20.438.443.445	30.750.876.836	42.718.582.105	57.092.532.330	235,53%
	<b>955.554.189</b>	<b>1.149.835.935</b>	<b>1.249.072.071</b>	<b>1.371.535.573</b>	
	955.554.189	1.149.835.935	1.249.072.071	1.371.535.573	
	<b>152.450.400.019</b>	<b>181.523.249.495</b>	<b>218.228.792.337</b>	<b>249.761.192.255</b>	<b>115,13%</b>
	16,24%	18,30%	19,84%	23,06%	
	3,68%	4,12%	4,51%	4,76%	

**Fonte:** SRFB. Demonstrativo dos gastos tributários estimativas bases efetivas – 2011. Série 2009 a 2013. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013. SRFB. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2014. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.

**Elaboração própria**

A Tabela 5 apresenta um detalhamento do total das renúncias previdenciárias previstas para 2014, que deverá alcançar R\$ 57,1 bilhões, o equivalente a 4,72% do PIB. Além da desoneração da folha de salários já analisada anteriormente, na Tabela 5 destacam-se as entidades filantrópicas (R\$ 9,9 bilhões), a exportação da produção rural (R\$ 4,6 bilhões) e o Simples Nacional - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (R\$ 17,6 bilhões).

Esse conjunto de renúncias traz implicações importantes para o financiamento do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), aumentando a necessidade de cobertura do sistema por parte do Tesouro Nacional.

Em particular, chama a atenção a imunidade concedida ao agronegócio exportador, o que aumenta a demanda de cobertura financeira do subsistema rural. Em 2005, essa renúncia foi da ordem de R\$ 2,1 bilhões, sendo que, para 2014, o valor apresenta um crescimento de 119%. Tal situação implica a necessidade de maior solidariedade entre os trabalhadores urbanos e rurais.<sup>23</sup>

**Tabela 5**  
**Gastos tributários - projeções PLOA 2014 - descrição legal por tributo contribuição para a Previdência Social, em R\$**

Gasto tributário	Prazo Vigência	Valor	Part. %		
			Pib	Arrecadação	C. Previ
<b>1 - Copa do Mundo - Organização e Operacionalização da Copa das Confederações (2013) e da Copa do Mundo Fifa (2014)</b>					
Isenção da contribuição previdenciária patronal destinada à FIFA e entidades organizadoras da Copa do Mundo. Lei 12.350/10, art. 2º a 16.	31/12/2015	0	0	0	0
<b>2 - Desoneração da Folha de Salários</b>					
Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre o faturamento, com alíquota de 2% ou 1%, em substituição a incidência sobre a folha de salários. Lei 12.546/12, art. 7º a 11; Lei 12.715/12, art. 55 e 56; Lei 12.794/13, art. 1º e 2º; MP 601/12; MP 612/13, art. 25 e 26; Lei 12.844/13.	31/12/2014	24.071.717.689	0,46	1,99	6,56

23 SRFB. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2014. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.

<b>3 - Dona de Casa</b> Redução da alíquota (5%) da contribuição previdenciária do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda. Lei 12.470/11; Lei 8.212/91, art. 21, § 2º, II, b.	indeterminado	153.211.119	0	0,01	0,04
<b>3 - Entidades Filantrópicas</b> Isenção da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social. Constituição Federal 1988, art. 195, § 7º; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.	indeterminado	9.920.945.969	0,19	0,82	2,7
<b>4 - Exportação da Produção Rural</b> Não incidência da contribuição social sobre receitas de exportações do setor rural (agroindústria e produtor rural pessoa jurídica). Constituição Federal, art. 149, § 2º, I; Lei nº 8.870/94, art 25.	indeterminado	4.629.075.996	0,09	0,38	1,26
<b>5 - MEI - Microempreendedor Individual</b> Redução da alíquota (5%) da contribuição previdenciária do segurado microempreendedor individual. Lei complementar 123/06, art. 18-A, § 3º, V, a e § 11; Lei 12.470/11; Lei 8.212/91, art. 21, § 2º, II, a.	indeterminado	613.144.308	0,01	0,05	0,17
<b>6 - Olimpíadas - Organização e Realização dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016</b> Isenção da contribuição previdenciária patronal destinada ao Comitê Organizador dos Jogos Olímpicos - RIO 2016. Lei 12.780/13.	31/12/2017	14.336.843	0	0	0
<b>7 - Simples Nacional - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte</b> Redução da base de cálculo e modificação da alíquotas para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que optaram pelo Simples Nacional. Lei Complementar 123, de 14/12/06; Lei Complementar 127, de 14/08/07; Lei Complementar 139, de 10/11/11.	indeterminado	17.690.100.406	0,34	1,46	4,82
<b>8 - TI e TIC - Tecnologia de Informação e Tecnologia da Informação e da Comunicação</b> Redução das alíquotas da Contribuição Previdenciária Patronal e redução da Contribuição a Terceiros para as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e de tecnologia da informação e comunicação - TIC. Lei 11.774/08, art. 14.	31/12/2013	não vigente	...	...	...
<b>TOTAL</b>		<b>57.092.532.330</b>	<b>1,09</b>	<b>4,72</b>	<b>15,55</b>

**Fonte:** SRFB. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2014. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2013.

### 3 Regime Próprio dos Servidores da União

Desde os memorandos e carta de intenções com o Fundo Monetário Internacional (FMI) nos anos 1990, o regime de aposentadorias e pensões dos trabalhadores do setor público vem sofrendo críticas e reformas.

A começar pelo insensato modo de divulgação dos resultados mensais que apresentam de forma reiterada um desequilíbrio nos fluxos financeiros dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

Isto, em que pese a Constituição não incluir a previdência do servidor público no capítulo específico que trata da Seguridade Social, pois se encontra no capítulo que discorre sobre a organização do Estado devido às especificidades da carreira pública. Ao servidor público cabe agir em nome do Estado, representando-o na aplicação das políticas sociais públicas e no atendimento da população. Sendo assim, seu regime de contratação não é trabalhista, mas administrativo, com regras fixadas de forma unilateral.

O RPPS tem sido sistematicamente e equivocadamente criticado. De um lado, há aqueles que buscam comparar esse regime tendo por parâmetro o Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Por outro lado, há aqueles que misturam dois regimes do setor público: o civil e o militar.

Convém lembrar que os militares não são servidores públicos desde a Emenda Constitucional nº 18, de 5 de fevereiro de 1998. Segundo, não há um único regime englobando servidores públicos e militares, cada segmento possui o seu próprio regime previdenciário.

Os servidores públicos federais contribuem com uma alíquota de 11% dos vencimentos, sem teto de contribuição. Além da contabilização em dobro por parte do empregador (União) e a cobrança previdenciária dos inativos, os servidores que se aposentaram ou se tornaram pensionistas a partir de 19 de dezembro de 2003 pagam 11% sobre os valores que superem o teto de benefício do RGPS, e os que já estavam nessa condição, passaram a contribuir com 11% sobre a parcela de proventos que supere 60% do teto de aposentadoria do RGPS.

Recentemente entrou em vigor o fundo de previdência complementar dos servidores públicos. Um dos equívocos que permeou o debate sobre o novo fundo de pensão, ou seja, a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal (Funpresp), no caso do Executivo Federal, criada pelo Decreto nº 7.808/2012, foi a afirmação de que o novo regime instituiria o fim do direito à aposentadoria integral dos servidores, o que já não existe para todos os servidores contratados a partir de 2003.

Convém ressaltar que mesmo com a aprovação das Emendas nº 20/1998 e nº 41/2003 e da publicação das Leis nº 9.717/1998 e nº 10.887/2004, a União não adotou as iniciativas necessárias para que o RPPS de seus servidores seja estruturado segundo o que determinam as disposições constitucionais e legais: a gestão do regime continua descentralizada entre os diferentes Poderes, entidades e órgãos; o fundo previdenciário do artigo 249 da CF/88 não foi constituído; os segurados não possuem nenhuma representatividade no RPPS, uma vez que os órgãos colegiados que deveriam acompanhar sua gestão simplesmente inexistem.

Embora decorridos quase 16 anos da reforma previdenciária de 1998 e uma década da reforma de 2003, a União ainda não aprovou uma lei que promova a reestruturação de seu RPPS, para adequá-lo à atual redação do artigo 40 da Constituição Federal, mantendo-se o Plano de Seguridade Social do servidor público federal disciplinado no Título VI (artigos 183 a 231) da Lei nº 8.112/1990, que dispõe sobre o regime jurídico (Estatuto), cujo texto passou apenas por alterações pontuais.

A centralização das atividades relativas à gestão do RPPS em uma única entidade, como já ocorre em diversos municípios, proporciona inegáveis ganhos, como:

- a) Maior eficiência na arrecadação e aplicação dos recursos.
- b) Racionalização e uniformização dos processos relativos à análise, concessão, pagamento e manutenção dos benefícios, assegurando que as regras estabelecidas no texto constitucional sejam aplicadas igualmente a todas as categorias do serviço público.
- c) Possibilidade de desenvolvimento de políticas de promoção à saúde e segurança no ambiente de trabalho, com a conseqüente redução dos gastos com benefícios decorrentes de afastamentos por motivo de doença e invalidez.

- d) Desenvolvimento de mecanismos mais eficazes de controle e combate a fraudes.
- e) Especialização, profissionalização e maior capacitação técnica dos órgãos diretivos e dos servidores.
- f) Melhoria nas condições de atendimento ofertadas aos segurados.
- g) Redução de custos administrativos, pelos ganhos de escala.

Apesar de todas as vantagens decorrentes da implantação da unidade gestora única, a União mantém um modelo no qual cada Poder, entidade e órgão possui a sua própria estrutura de análise e concessão dos benefícios, como um apêndice dos setores de recursos humanos.

A não implantação da unidade gestora única impossibilita, de igual modo, a concretização do caráter democrático, participativo e transparente na gestão do regime de previdência dos servidores públicos da União.

Entende-se que o modelo mais adequado a se adotar será o de criação de uma autarquia previdenciária, com quadro de pessoal próprio, abrangência nacional e unidades de atendimento descentralizadas que atuem em todas as Unidades da Federação. Essa autarquia deverá contar, como órgãos mínimos de direção e controle, com uma Diretoria Executiva, um Conselho Deliberativo e um Conselho Fiscal, assegurada a representação paritária nesses conselhos de representantes de todos os Poderes da União e de seus servidores.

O novo marco institucional estabelecido para a previdência dos servidores públicos no final de 1998 colocou o equilíbrio financeiro e atuarial como objetivo determinado, meta a ser alcançada pelo Estado, princípio fundamental de estruturação e organização dos RPPS.

De forma simplificada, o equilíbrio financeiro e atuarial existe quando aquilo que for arrecadado mostrar-se suficiente para o pagamento de todos os benefícios oferecidos pelo RPPS e de se suas despesas administrativas, tanto no curto prazo (viabilidade financeira) como no longo prazo (viabilidade atuarial), conforme apurado e demonstrado por meio de estudo atuarial.



A não efetivação do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS pode resultar em desajuste nas contas públicas, com o comprometimento da capacidade administrativa do ente federativo (União, estados, Distrito Federal e municípios), resultando em prejuízo não apenas para os servidores públicos, que poderão se ver sujeitos a futuras restrições em seus direitos, como à própria população, afetada pela incapacidade do poder público de executar satisfatoriamente as políticas públicas que se encontram sob a sua responsabilidade.

## 4 Mais recursos para a Saúde

O parágrafo 3º. do artigo 198 da CF/88 determinou que lei complementar definiria os percentuais que a União, os Estados e os municípios aplicariam na área da saúde, explicitando critérios de reavaliação, normas de fiscalização e controle.

Em 13 de setembro de 2000, foi aprovada a Emenda Constitucional (EC) 29, assegurando os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde.

A EC 29 estabeleceu a vinculação dos recursos orçamentários destinados à saúde pelas três esferas de governo, incumbindo o Congresso Nacional de regulamentar a matéria de forma a assegurar que os recursos sejam, efetivamente, empregados no SUS.

Pelo texto aprovado, a EC 29 estipulou norma transitória determinando que a União deveria destinar para a saúde, no ano 2000, 5% a mais sobre o valor de 1999 e, nos anos seguintes, que esse valor fosse corrigido pela variação nominal do PIB.

Os Estados passaram a ser obrigados a destinar 12% do seu orçamento; e os municípios, 15%. A EC 29 também estabelece que até o exercício de 2004 deveria ser promulgada a Lei Complementar regulando a matéria em definitivo. Após quase uma década, a regulamentação da EC 29 voltou ao debate de forma contundente em dezembro de 2007 em razão da derrota da União em prorrogar a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Passados mais de três anos de discussões, a Câmara dos Deputados concluiu, em 21 de setembro de 2011, a aprovação do Projeto de Lei Complementar (PLP) 306 de 2008, que regulamenta a EC 29. O Senado aprovou o projeto em 7 de dezembro de 2011, sendo ele sancionado em 15 de janeiro de 2012.

Foram vetados, porém, 15 dispositivos do texto aprovado pelo Congresso Nacional. Os vetos evitam a necessidade de ajustes nos cálculos caso haja revisão da variação do PIB de anos anteriores, para impedir “instabilidade na gestão fiscal e orçamentária”, segundo justificativa da Presidência.

Outros dispositivos barrados evitam brechas para o retorno da Contribuição Social à Saúde (CSS), imposto rejeitado durante a votação da regulamentação no Congresso, e a obtenção de crédito para alcançar o exigido por lei.

Os estados mantêm-se obrigados a investir 12% da arrecadação com impostos, e os municípios, 15%. O percentual para o Distrito Federal varia de 12% a 15%, conforme a fonte da receita, se é um tributo estadual ou distrital. A lei estabelece ainda que, em caso de variação negativa do PIB, o valor de investimento não pode ser reduzido no ano seguinte.

Enquanto que a despesa com Ações e Serviços Públicos de Saúde da União cresceu 239,4%, os cofres dos Estados tiveram que suportar um crescimento de 485,1% na destinação para saúde, enquanto os Municípios arcaram com um aumento de 522,8% em suas despesas para o setor.

Esse fenômeno ocorre, além de outros fatores, em razão de que os Estados/DF e Municípios devem aplicar em ações e serviços públicos de saúde não menos que 12% e 15%, respectivamente, de suas receitas correntes líquidas, enquanto que na União o gasto deve ser corrigido anualmente pela variação nominal do Produto Interno Bruto.

O critério adotado pela União tem-se mostrado equivocado e o governo tem insistido neste erro, pois as iniciativas tomadas pelo Congresso Nacional sempre tiveram como referência a receita como base de cálculo para aplicação mínima em saúde para todos os entes federados, sendo para a União 10% da Receita Corrente Bruta. Assim estava preconizado no PLS 121/2007 – Complementar quando aprovado no Senado Federal e na sua revisão aprovada em todas as Comissões Permanentes da Câmara dos Deputados como PLP 306/2008.

Analisando o gasto da União com ações e serviços públicos de saúde (Tabela 6) entre 2001 e 2011, observa-se uma redução de 7,77% da RCB no início do período, para 6,68% ao final, escancarando o desequilíbrio de forças no financiamento da saúde, pois o ente federativo responsável por arrecadar as contribuições que financiam a Seguridade Social é o que menos contribui para o financiamento da saúde.

O exercício de 2013 é o primeiro sob a égide da Lei Complementar nº 141/2012, segundo a qual o gasto federal mínimo em ações e serviços públicos em saúde deve ser de R\$ 81,9 bilhões, a considerar o montante efetivamente executado segundo seus critérios em 2012 de R\$ 77,1 bilhões e a variação nominal do PIB de 2012/2011 de 6,26%.

Ao determinar a base de cálculo do mínimo em saúde no âmbito da União análoga aos demais entes federados, fixando em pelo menos 10% da Receita Corrente Bruta, conforme a previsão da Lei Orçamentária para 2013 (Lei nº 12.798/2013) o financiamento federal da saúde seria de R\$ 130,4 bilhões, ante os R\$ 81,9 bilhões determinados pela regra atual, significando um incremento de R\$ 48,4 bilhões anuais para o sistema de saúde pública brasileira.

**Tabela 6**  
**Participações no Gasto em ACPS por Esfera de Governo - Em R\$ Milhões**

Ano	Município (a)	% (a/d)	Estado (b)	% (b/d)	União	% (c/d)	Total (d=a+b+c)	RCB União (e)	% União/RCB (c/e)
2000	7.370,2	21,2%	7001,9	20,2%	20.351,5	58,6%	34.723,6		
2001	9.290,3	22,6%	9419,0	22,9%	22.474,1	300,0%	41.183,4	289.410,9	7,77%
2002	12.029,7	25,3%	10.757,5	22,6%	24.736,8	52,1%	47.524,0	348.132,6	7,11%
2003	13.765,4	25,4%	13.317,8	24,5%	27.181,2	50,1%	54.264,4	369.762,5	7,35%
2004	16.409,7	24,7%	17.272,9	26,0%	32.703,5	49,3%	66.386,1	441.606,1	7,41%
2005	20.287,3	26,3%	19.664,4	25,5%	37.145,8	48,2%	77.097,5	527.324,6	7,04%
2006	23.564,6	27,0%	22.978,3	26,3%	40.750,2	46,7%	87.293,0	584.067,5	6,98%
2007	26.431,2	27,4%	25.969,6	26,9%	44.203,5	45,8%	96.604,3	659.158,0	6,71%
2008	32.567,0	28,6%	30.976,5	27,2%	50.270,3	44,2%	113.813,8	716.027,9	7,02%
2009	34.541,9	27,6%	32.258,8	25,8%	58.270,3	46,6%	125.070,9	839.902,5	6,94%
2010	39.279,3	28,4%	37.264,0	27,0%	61.692,2	44,6%	138.235,5	908.470,4	6,79%
2011	45.903,6	29,4%	40.969,7	26,3%	69.065,7	44,3%	155.939,0	1.034.447,0	6,68%

## 5 Propostas

A) Desoneração da Folha de Pagamentos: Com vistas a dar maior transparência e equilíbrio ao regime de desonerações propomos que seja estudada uma fórmula que estabeleça o regime tributário pleno dos contribuintes a partir da preponderância de enquadramento ou preponderância dos produtos desonerados, estendendo o regime a toda a empresa. Alternativamente, também deve ser analisada a possibilidade de desoneração observando a Classificação Nacional da Atividade Econômica (CNAE).

B) Renúncia fiscal previdenciária: Em razão do expressivo volume de renúncias beneficiando setores econômicos os mais diversos (agronegócio, educação, saúde, micro e pequenas empresas, etc), propomos que as perdas do orçamento da Previdência Social sejam assumidas pelos orçamentos próprios dos Ministérios dos segmentos beneficiados. Desta forma, em especial, os Ministérios da Saúde, Educação, Agricultura e Indústria e Comércio deveriam contemplar em seus orçamentos anuais as verbas necessárias a compensar o INSS pelas renúncias efetivamente realizadas no período.

C) Regime Próprio dos Servidores Públicos Federais: Há evidente necessidade de que seja implementada a Unidade Gestora única para administrar o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos servidores ocupantes de cargos efetivos da União que haviam ingressado no serviço público até dezembro de 2003. Da mesma forma, deve ser formatada uma estrutura técnica que permita o continuado acompanhamento atuarial e financeiro do RPPS federal.

D) Mais Recursos para a Saúde: Acompanhando diversos movimentos sociais e propostas já em tramitação no Congresso Nacional, entendemos necessária a ampliação dos recursos federais destinados ao atendimento das ações de saúde. O patamar em discussão de 10% da Receita Corrente Bruta permitirá uma expressiva ampliação das verbas destinadas a um dos setores mais preocupantes para a sociedade brasileira.

DIAGRAMAÇÃO E PROJETO GRÁFICO:







Associação Nacional dos Auditores-Fiscais  
da Receita Federal do Brasil