



REFORMA TRIBUTÁRIA: O IMPOSTO DE RENDA NO CONTEXTO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

**CABRAL, Victor Santos Andrade¹
DUARTE, Odair²**

RESUMO:

Este artigo trata da importância do imposto de renda na ocorrência de uma reforma tributária no Brasil. O que se busca é enfatizar que, apesar de todas as limitações que um país em desenvolvimento como o nosso enfrenta, uma reforma tributária que abranja o imposto sobre a renda é fundamental para melhorar a qualidade da tributação em nosso país, além de promover a justiça social e contribuir na redistribuição da renda. Para tanto, fez-se necessário realizar um resumo histórico das tentativas de alterações legislativas ocorridas em nosso sistema tributário a partir de 1988, de modo a entender como se encontra a tributação sobre a renda no país e apresentar propostas de alteração visando a sua modernização. Embora a reforma no imposto de renda, sozinho, não seja suficiente para suprir todas as demandas da nação, é inegável que há espaço para reforçar sua importância na indução do crescimento econômico e social tão necessários ao fortalecimento de nosso Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma, imposto, tributação.

TAX REFORM: INCOME TAX IN THE CONTEXT OF A TAX REFORM IN BRAZIL

ABSTRACT:

This article discusses the importance of income tax in the occurrence of a tax reform in Brazil. What is chased is to emphasize that, despite all the limitations that a developing country like ours faces, a tax reform that covers the income tax is fundamental to improve the quality of taxation in our country, in addition to promoting social justice and contribute to the redistribution of income. For that, it was necessary to make a historical summary of the attempts of legislative changes that occurred in our tax system from 1988, in order to understand how the income tax is in the country and to submit proposals for changes aimed at its modernization. While income tax reform alone is not sufficient to meet all the nation's demands, there is no doubt that there is room for strengthening its importance in inducing the economic and social growth so necessary to the strengthening of our State.

KEYWORDS: Reform, tax, taxation.

1 INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido sobre como poderiam ser feitas mudanças no sistema tributário brasileiro de modo a reduzir sua excessiva complexidade, multiplicidade de tributos e elevada burocracia. Alega-se que a simplificação na cobrança e arrecadação de tributos reduziriam os custos de produção no país e estimulariam a criação de novos negócios e, conseqüentemente, gerariam mais empregos.

¹ Acadêmico de Direito do Centro Universitário FAG, victor_cabral@hotmail.com.

² Docente orientador do Curso de Direito do Centro Universitário FAG, odaduarte@hotmail.com.

Na reportagem de Bonfanti (2017), que trata de mais uma tentativa do governo no sentido de discutir uma reforma tributária, diz-se que as alterações legislativas vão encampar tão somente os impostos indiretos, constituindo-se na unificação do ICMS, ISS, IPI, Cofins, Cide, Salário-educação, IOF, PIS e Pasep em um novo tributo, que teria o nome de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e funcionaria aos moldes do imposto sobre o valor agregado (IVA) já presente na União Europeia e países como o Canadá. Já o imposto de renda absorveria a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido). A proposta não prevê alterações nos impostos sobre a propriedade e previdência.

O fato é que tais mudanças, apesar de bem-vindas, representam pouco frente às reais necessidades no que diz respeito à reformulação de nosso sistema tributário. E mais uma vez se esquece de colocar em pauta alterações nos tributos diretos, aqueles que recaem sobre a renda e o patrimônio das pessoas naturais e jurídicas, especialmente no que concerne ao imposto sobre a renda, cuja multiplicidade de normas e benefícios concedidos diminuem a progressividade deste tributo, reduzindo não só o seu papel arrecadador, mas também o de instrumento para a redistribuição de renda e justiça social.

O objetivo deste artigo é demonstrar que uma reforma tributária que abranja os tributos diretos, especificamente o imposto de renda, será mais eficiente e concorrerá para que se tenha um sistema tributário mais eficiente, célere e isonômico.

Para tanto, é necessário que se faça um estudo histórico sobre as tentativas de alterações legislativas de nosso sistema tributário a partir de 1988, além de definir os princípios que devem reger um sistema de tributação eficiente, de modo a entender como se encontra a legislação brasileira no que diz respeito ao imposto sobre a renda e apontar estudos que indiquem melhorias para esse importante tributo.

2.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

Segundo Machado (2010), dentre os princípios jurídicos que norteiam o Direito Tributário pode-se destacar, em se tratando de reforma tributária e suas implicações, o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Vedação do Confisco.

Pelo Princípio da Capacidade Contributiva, positivado no art. 145, § 1º da Constituição Federal (1988), ao instituir uma exação deve o Estado observar sempre se o sujeito passivo terá

condições de arcar com o ônus que lhe é imposto, devendo-se optar, quando for possível, pela criação de tributos que tenham caráter pessoal, ou seja, aqueles que levam em consideração as características pessoais do contribuinte. Nestes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Indo além, temos o Princípio da Vedação do Confisco, também previsto em nossa Constituição (1988), que dentre as limitações ao poder de tributar, no seu art. 150, inciso IV, dispõe que é vedado aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) utilizar tributo com efeito de confisco.

Machado (2010) lembra que caberá ao Poder Judiciário manifestar-se sobre o que seja confisco na seara tributária, analisando o caso concreto, uma vez que não há um consenso acerca do montante que venha a ser considerado de caráter confiscatório, já que se trata de norma aberta. Nas palavras do eminente jurista:

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.[...] O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto (MACHADO, 2010, p. 46).

De acordo com dados da Receita Federal do Brasil (2016), a carga tributária total atingiu em 2014 o patamar de 32,42% do Produto Interno Bruto (PIB), que é a soma de todas as riquezas produzidas no país. Este fato, por si só, tem sido usado como argumento de que os tributos atualmente cobrados denotam efeito confiscatório em desrespeito ao Princípio do não confisco ora descrito.

Extraí-se da argumentação de Lima (1999) que boa parte das deficiências e reclamações quanto ao sistema tributário nacional originaram-se a partir da Constituição Federal de 1988, que impôs uma série de novas políticas públicas que necessitaram de novos financiamentos estatais para sua efetivação, o que por sua vez não foi acompanhado da melhor forma técnica no momento da instituição destes gravames.

Ao compulsar o conteúdo de nossa atual Carta Política (1988), observa-se diversas garantias asseguradas aos cidadãos que requerem recursos públicos advindos da tributação para que sejam adimplidas. Dentre elas, destaca-se a seguridade social, composta pela saúde, previdência e assistência social, que deverão ser ofertadas de maneira universal e garantida a equidade na forma de participação no custeio (art. 194 e seguintes da Constituição), cuja gratuidade é assegurada na prestação da saúde pública e da assistência social aos necessitados; acesso e gratuidade do ensino público, desde a pré-escola até o ensino superior (art. 208 e seguintes da Constituição); acesso e exercício da cultura (art. 215 da Constituição), dentre outras.

Dados sobre a carga tributária, disponibilizados pela Receita Federal do Brasil (2016) em comparação com os membros da OCDE e da América Latina, dão a entender que a carga tributária pátria pode realmente parecer abusiva, já que atingiu 32,42% do PIB, o que a deixa acima de países como o Chile (19,8% do PIB) e os Estados Unidos (26% do PIB) e inferior à de outros, como o Reino Unido (32,6% do PIB), tendo por base o ano de 2014.

Tal como consta de reportagem de Schreiber (2014), apesar da crítica do tamanho da carga tributária do Brasil, deve-se ressaltar que não há um número ideal, pois o seu tamanho é uma escolha da sociedade, tal como afirma o economista Samuel Pessoa, da Fundação Getúlio Vargas. Ele ainda diz que a discussão mais importante deve ser no sentido de simplificar a estrutura tributária, diminuir as desigualdades e assim reduzir os custos das empresas com burocracia. Nas suas palavras:

O tamanho da carga é uma escolha da sociedade. Se as pessoas quiserem serviços públicos universais e benefícios sociais, o recolhimento de impostos terá que ser maior. Se quisermos que a educação e a saúde seja apenas privada, por exemplo, a carga poderá ser menor (SCHREIBER, 2014, s/p).

Como muito bem pontua Rosário (2011), ao se analisar a carga tributária em relação à renda per capita, temos uma melhor noção do quanto o Estado possui em espécie para reinvestir em políticas públicas voltadas ao cidadão.

Levando-se em conta a argumentação de Rosário (2011), os dados disponíveis no Fundo Monetário Internacional (2014) no que diz respeito à renda per capita em dólares americanos, no ano de 2014, e a carga tributária total apontada pela Receita Federal do Brasil (2016) também para o ano de 2014, teríamos a situação consolidada na Tabela 1.

Tal como demonstrado na referida tabela, o Brasil arrecadaria em 2014, por habitante, um total de US\$3.588,07, que é o orçamento disponível para ser empregado nas políticas públicas

definidas como prioritárias. Já os EUA, em contrapartida, teriam US\$14.216,32 recolhidos pelo governo de cada um de seus habitantes, disponíveis para serem reinvestidos em políticas públicas. O Chile, que serve como referência por também ser um país em desenvolvimento, apresenta números próximos aos do Brasil.

O que se extrai a partir destes números é que os Estados Unidos, apesar de ser notoriamente muito mais liberal e menos garantista que o Brasil, dispõe de maiores recursos para implementação de políticas públicas do que nosso país.

Conforme Mello (2009), nos Estados Unidos não existe um modelo de saúde pública universal. Como aponta o Portal iG Educação (2013), as creches gratuitas atingem apenas uma parcela de quem necessita e, tal como afirmado pelo Portal Terra Educação (2014), o ensino superior inteiramente custeado pelo Estado norte-americano atende apenas determinadas situações.

Do ponto de vista de Labra (2001), o caso do Chile também merece algumas ponderações. A saúde pública desse país exige um financiamento por parte do usuário, baseado em 7% do seu salário, para que lhe seja garantido o atendimento, o que tem gerado debates sobre formas de sua reestruturação e ampliação para que atenda as demandas da população de menor renda.

Tal como noticia Duailibi (2003), outra explicação para a menor tributação chilena, e igualmente geradora de discussão, é sua previdência pública, que se restringe aos remanescentes do regime anterior à reforma de 1981 e aos pobres (equivalente à nossa assistência social), já que a maior parte da população deve recorrer à previdência privada para garantir seus aposentados.

Rosário (2011), para tentar contrapor o fato do Brasil prestar serviços públicos considerados ruins, argumenta que:

Repete-se, por outro lado, que alguns países ricos têm carga tributária menor que a do Brasil, como os EUA. De fato, a carga tributária nos EUA é de 28%, contra 38,8% no Brasil. Entretanto, como os EUA tem um PIB monstruoso, tanto absoluto como per capita, essa carga corresponde a uma arrecadação per capita de 13 mil dólares. A do Brasil, é de 3,96 mil dólares... Ou seja, a expressão clichê sobre o Brasil ter impostos de norte da Europa e serviços públicos de qualidade africana nunca me pareceu tão absurda e idiota.[...]
Por outro lado, é igualmente injusto falar em "serviço público" africano, expressão que, além de ser politicamente incorreta, é também totalmente inexata. Temos uma previdência social quase universalizada. A saúde pública é abarrotada e sofre constrangimentos em vários setores, mas nosso sistema de vacinação é de primeiro mundo. O tratamento gratuito, inclusive com distribuição de remédios, que damos aos soropositivos, não encontra paralelo nem nos países mais avançados (ROSÁRIO, 2011, s/p).

2.2 TEORIA DA RESERVA DO POSSÍVEL

Entre o Estado idealizado nas leis e aquele possível, resultado da produção de riquezas sobre as quais incidem os tributos que alimentarão as políticas públicas, surge a Teoria da Reserva do Financeiramente Possível, uma variação de sua original, a Teoria da Reserva do Possível.

Nos apontamentos de Mânica (2007), a construção da Teoria da Reserva do Possível iniciou-se nos anos 60 na Alemanha, e tinha como tema a limitação de vagas ofertadas pelo Estado em relação ao ensino superior. Inconformados com a insuficiência de vagas para o curso de medicina nas universidades de Hamburgo e Munique, os estudantes ingressaram em juízo sob o amparo do artigo 12 da Lei Fundamental Alemã, segundo o qual “todos os alemães têm direito a escolher livremente sua profissão, local de trabalho e seu centro de formação”.

Na sua decisão, e inovando ao introduzir aquilo que se passou a chamar de “Reserva do Possível”, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (equivalente ao nosso Supremo Tribunal Federal) entendeu que só se pode exigir do Estado aquilo que razoavelmente se pudesse esperar.

Mânica (2007) lembra que, na origem, a reserva do possível não dizia respeito aos recursos financeiros ou materiais que o governo deveria dispor, e sim à razoabilidade da pretensão exigida em relação à sua concretização.

Indo além, o autor diz que, adaptada à realidade pátria, tal princípio passou a ser interpretado como teoria da reserva do financeiramente possível, servindo como um limitador à prestação e concretização dos direitos fundamentais, tais como o direito à saúde, educação e lazer. Essa alteração de sua forma original significa que a implementação de políticas públicas estaria condicionada à existência de disponibilidade financeira e previsão orçamentária, esta última de competência do Poder Legislativo.

O problema é que, afirma Mânica (2007), partindo dessa premissa, diversos direitos e garantias fundamentais passariam a ser deliberadamente negligenciados pelo Poder Executivo sob o amparo de que o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo contemplaria aquilo que foi decidido como prioritário à população, de modo que não caberia ao Poder Judiciário, tendo em vista o princípio da separação dos poderes, intervir na lei orçamentária para dizer aonde deveria ou não ser aplicados os recursos públicos.

Autores como Krell (1999) defendem uma maior intervenção do Poder Judiciário na implementação de políticas públicas, cujo objetivo seria superar eventuais omissões dos demais poderes e garantir o mínimo existencial para o desenvolvimento do indivíduo.

Por sua vez, Sarmento (2010) discorda de Krell, ao considerar que em países pobres como o Brasil, o Estado não teria condições econômicas para arcar com a satisfação de todas as demandas sociais, de modo que a interferência judicial deve levar em conta as capacidades financeiras do país.

Afirma Lenza (2012), constitucionalista brasileiro, que a aplicação da reserva do possível é plausível apenas quando realmente não houver recursos para a implementação de políticas públicas que sejam essenciais ao povo, o que deve ser provado por parte do ente que porventura falte na concretização dessas políticas sob o argumento de esgotamento financeiro. Caso contrário, entende ser cabível, inclusive, a intervenção do STF para assegurar a consecução dos direitos fundamentais, para aquilo que trata como a garantia de um mínimo existencial para o ser humano. Nas suas palavras:

Há de se verificar, portanto, no caso concreto, a “razoabilidade da pretensão” e a “disponibilidade financeira” do Estado para a implementação da política pública via controle do STF. Assim, a violação aos direitos mínimos tem de ser **evidente** e **arbitrária**, como o desvio do dinheiro para o ensino e saúde do art. 34, VII, “e”; para a construção de uma obra de embelezamento; ou, ainda, o veto do Executivo a dispositivo da *lei orçamentária anual* que destine dinheiro do fundo de erradicação da pobreza proveniente da extinta CPMF para outra finalidade distinta [grifos do autor] (2012, p. 304).

O autor, para corroborar o seu ponto de vista, trouxe à baila o voto do Ministro Celso de Mello que determinou a obrigatoriedade do Município de São Paulo, em obediência ao art. 208, inciso IV, e art. 211, § 2º, todos da Constituição de 1988, de matricular crianças de até 5 anos de idade em unidades de ensino infantil próximas de suas residências ou do endereço de trabalho dos responsáveis legais, sob pena de multa diária:

A cláusula da reserva do possível — que não pode ser invocada, pelo Poder Público, com o propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar a implementação de políticas públicas definidas na própria Constituição — encontra insuperável limitação na garantia constitucional do mínimo existencial, que representa, no contexto de nosso ordenamento positivo, emanção direta do postulado da essencial **dignidade da pessoa humana**. (...) A noção de ‘mínimo existencial’, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1.º, III, e art. 3.º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela -se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena **fruição de direitos sociais básicos**, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV)” (**ARE 639.337 - AgR**, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.08.2011, 2.ª Turma, *DJE* de 15.09.2011). [grifos do autor] (LENZA, 2012, p. 1091)

Por outro lado, Di Pietro (2016) tece duras críticas à chamada judicialização das políticas públicas, na qual o Poder Judiciário vem interferindo, seja de modo direto ou indireto, na formulação dessas políticas. Discorre que o Judiciário, sob o prisma de garantir o chamado mínimo existencial para o cidadão, por vezes adentra em questões individuais ou coletivas que, ao verem seus pleitos atendidos, podem indiretamente subtrair recursos que seriam revertidos no proveito de um conjunto maior de pessoas.

Alerta a autora que o primeiro erro é equiparar os direitos sociais, previstos no art. 6º da Constituição, aos direitos e garantias fundamentais elencados no artigo 5º do citado Diploma legal, estes últimos detentores da chamada aplicabilidade imediata, por força do que consta do seu parágrafo primeiro.

Neste sentido, alega que a multiplicação no atendimento de demandas judiciais individuais por medicamentos de alto custo, tratamentos específicos, fornecimento de vagas em creches, dentre outras, acaba por distorcer a aplicação do orçamento previamente fixado, já que o administrador tem que reservar quantias cada vez maiores para o atendimento pontual de demandas judiciais em detrimento daquilo que havia sido previsto em lei (no caso, a lei orçamentária anual, peça de confecção obrigatória por cada ente governamental, prevista no artigo 165 e seguintes da Constituição).

Nas palavras de Di Pietro (2016, p. 905-907):

Para defender que as normas garantidoras dos direitos sociais têm efetividade que decorre diretamente da Constituição, invoca-se, erroneamente, o artigo 5º, § 1º, da Constituição, pelo qual “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. O fundamento é errôneo, porque consta do artigo 5º. Os direitos sociais, ainda que possam doutrinariamente ser considerados direitos fundamentais, estão previstos no artigo 6º, que os enumera, deixando claro que são garantidos “na forma desta Constituição”. [...]

Diferentes tipos de ações vêm sendo propostas, como as individuais, principalmente nas áreas da saúde e da educação, e as coletivas, para obtenção de prestações positivas a toda uma coletividade de pessoas que estão na mesma situação; ou para obtenção de provimento em que se determine a prestação de um serviço público (como saneamento, por exemplo), ou execução de uma obra pública (rodovia), ou a adoção de determinada política pública, muitas vezes em substituição à adotada pela Administração Pública e até com interferência na distribuição de recursos públicos constante de lei orçamentária.

Trata-se de hipóteses variadas em que o Judiciário não se limita a decretar a invalidade de um ato da Administração Pública ou a inconstitucionalidade de uma lei ou de uma omissão, mas vai além, impondo prestações positivas, diante da inércia do Legislativo ou do Executivo.

No caso das ações individuais, não há interferência direta nas políticas públicas, porque o que se objetiva é a garantia de um direito subjetivo individual. É o caso das ações em que se pleiteiam medicamentos, exames ou tratamentos médicos, vagas em creches ou escolas.

Embora não haja interferência direta com as políticas públicas, na prática se verifica uma interferência indireta, provocada pela grande quantidade de ações desse tipo. O custo global das prestações positivas assim obtidas é de tal ordem que acaba por praticamente obrigar o administrador público a destinar, para esse fim, verbas que estariam previstas no orçamento para atender a outros objetivos, por exemplo, a construção de hospitais ou postos de saúde (que podem atender ao mínimo existencial de toda uma coletividade) pode ficar frustrada pela necessidade de dar cumprimento às decisões judiciais proferidas em casos concretos.

2.3 O CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

Para melhor delimitação do tema, é imperioso explicar o conceito de tributo. Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional (1966), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Na obra de Machado (2010), ao analisar os diversos termos componentes do retromencionado artigo, por “prestação pecuniária” entende o autor que se trata dos meios financeiros necessários para que o Estado desenvolva os seus objetivos. O termo “compulsória” denota que o dever de pagar tributo nasce sem levar em conta a vontade do sujeito passivo, ou seja, do contribuinte. Por “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, a ideia central é que não mais se admite o pagamento de tributos em meio diverso da pecúnia.

Quanto à parte que diz “que não constitua sanção de ato ilícito”, prosseguindo o autor em sua explanação, deve-se entender que a hipótese de incidência do tributo não pode recair sobre uma conduta ilícita. Lembra, porém, que não há impedimento de que o fato gerador de um tributo possa ocorrer em situações ilícitas, como no caso da legalidade em se tributar as rendas auferidas por um traficante que lucra com o comércio de entorpecentes.

Para Machado (2010), a expressão “instituída em lei”, por sua vez, decorre do princípio da legalidade, uma das bases de um Estado de Direito, positivado no art. 150, inciso I da Constituição Federal, que diz que os entes federativos só poderão exigir tributos se previsto em lei. Já “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, significa que a autoridade administrativa, ao cobrar o tributo, não pode preencher com seu juízo pessoal eventual lacuna na interpretação legislativa para a cobrança da exação. Todos os componentes do tributo, como o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota, devem ser minuciosamente discriminados pela legislação de regência.

Machado (2010), após conceituar tributo, explana quais as suas espécies. Ao adotar a teoria pentapartite, divide os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais. Este trabalho tem por escopo tratar apenas de um dos impostos em vigor no Brasil, no caso o imposto sobre a renda, de modo que as demais espécies tributárias não serão abordadas.

Segundo o Código Tributário Nacional (1966), em seu artigo 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, Machado (2010) sintetiza a definição de imposto concluindo tratar-se de uma exação não vinculada, ou seja, aquela que independe de uma atividade estatal específica. Esta espécie de tributo serve para o financiamento em geral da atividade estatal.

2.4 TRIBUTOS DIRETOS E TRIBUTOS INDIRETOS

Na visão de Alexandre (2009), nos chamados tributos indiretos, é possível a translação dos efeitos econômicos do sujeito passivo para um terceiro, autorizado por critérios jurídicos. Sujeito passivo, em apertada síntese, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). Como exemplo de tributo indireto, o tributarista cita o caso do ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias, em que o sujeito passivo (vendedor) transfere para outrem (o consumidor) o encargo financeiro do tributo.

Por outro lado, continua o professor, nos tributos diretos não há previsão legal para a transferência dos efeitos econômicos, de modo que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a mesma pessoa que terá de suportar os efeitos financeiros do tributo. Clássico exemplo é o imposto sobre a renda (art. 43 do CTN), pelo qual a aquisição de disponibilidade econômica importa no dever do recolhimento do respectivo tributo.

Nas palavras de Alexandre (2009, p. 92):

São **indiretos** os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, **permitem translação do seu encargo econômico-financeiro** para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a translação se verifica em praticamente todo tributo.

São **diretos** os tributos que **não permitem tal translação**, de forma que **a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo**. [grifos do autor]

Segundo Lima (1999), a tributação direta pode tanto estimular o indivíduo a trabalhar ou desencorajá-lo a aumentar seus rendimentos, pois se a carga tributária for muito alta o ganho extra por ter trabalhado mais será proporcionalmente tão pequeno que a pessoa preferirá exercer outra atividade, mesmo que não remunerada, como o lazer. Ademais, a sensação de perda de uma quantia que lhe pertence é muito mais sentida na tributação direta do que na indireta, que, em apertada síntese, se concentra no preço do produto vendido.

De outra sorte, para o referido autor, a instituição de impostos indiretos, embutidos e cobrados nos produtos adquiridos, encontraria melhor aceitação pela população, já que ao comprar um bem de que necessite o indivíduo não teria a noção exata de quanto imposto estaria ali aglutinado, já que lhe interessa apenas o preço da negociação.

Montesquieu (1996, p. 225-226), já no século XVIII, assim se posicionava acerca da cobrança de tributos:

Os direitos sobre as mercadorias são aqueles que os povos sentem menos, porque não são exigidos formalmente: podem ser tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga. Para tanto, é de grande consequência que aquele que vende a mercadoria pague o direito. Sabe que não está pagando por ele; e o comprador, que no fundo está pagando, confunde-o com o preço. [...]

No espantoso poder do príncipe e na estranha fraqueza do povo, é preciso que não possa haver equívoco sobre nada. Os tributos devem ser tão fáceis de cobrar e tão claramente estabelecidos que não possam ser aumentados ou diminuídos por aqueles que os cobram. Uma porção sobre os frutos da terra, uma taxa por cabeça, um tributo de tanto por cento sobre as mercadorias são os únicos convenientes.

O filósofo francês deixa claro que uma tributação indireta teria menos resistência política para sua implantação, já que a população que sofre a sua incidência sentiria menos o rigor dos impostos, que estariam embutidos no preço do produto. Também recomenda a construção de um sistema tributário simples e racional.

Andrade (2015), que critica a excessiva complexidade de nossa legislação tributária, alerta que as empresas brasileiras dispendem em média 2800 horas ao ano para arquivar, preparar, pagar e reter os tributos devidos, justamente por conta da infinidade de regimes, alíquotas e critérios de apuração de impostos e contribuições hoje existentes.

Ao avançarmos no estudo do tema, fica evidente que a escolha sobre a forma de tributação leva em conta possibilidades e interesses, sejam eles econômicos ou políticos. Em que pese sofrer maior resistência por parte da camada melhor remunerada da população que não quer ter aumentada a sua participação no financiamento estatal, mediante o incremento da tributação por cabeça, torna-se cada vez mais necessário discutir mecanismos que insiram a tributação sobre a renda como forma mais pujante na obtenção de recursos por parte do Estado brasileiro.

2.5 HISTÓRICO DE PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Tal como argumenta Lima (1999), com a Constituição de 1988 e o considerável aumento das responsabilidades atribuídas a todos os entes da federação no que diz respeito ao fornecimento de serviços públicos nas mais diversas áreas, em especial saúde, previdência e educação, a busca por novas receitas passou a ser uma preocupação dos governantes. Dito isso, importante que se pontue as principais tentativas de reforma do sistema tributário nacional ocorridas após 1988 e os seus objetivos.

Conforme Andrade (2015), o Decreto de 5 de maio de 1992 instituiu a Comissão Executiva de Reforma Fiscal, que tinha como objetivos, em síntese, a incorporação do IPI e do ISS ao ICMS no âmbito estadual, a incorporação do ITR ao IPTU, e a extinção do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o COFINS e o PIS/PASEP, ao passo que seria criada uma contribuição sobre operações financeiras.

Segundo o autor, em que pese o escopo amplo, tal comissão conseguiu entregar um resultado tímido, agravado pela conturbada situação política e econômica em que se achava o Brasil nos idos de 1992, sendo que o resultado do que havia sido inicialmente planejado limitou-se apenas na previsão da instituição de um imposto sobre a movimentação financeira, por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, que daria origem ao IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), substituído em 1996 pela CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), que por sua vez foi extinta em 2007.

Note que o texto da citada Emenda Constitucional previa de modo expresse que “O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada”, denotando preocupação da União em garantir recursos exclusivos, não sujeitos à repartição com os demais entes.

A Constituição Federal (1988) prevê a repartição das receitas federais com a Administração Pública estadual e municipal de impostos como o IPI e o próprio imposto de renda, por força dos art. 157, inciso I, art. 158, inciso I, e art. 159, inciso I (trata do Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios), visando o fortalecimento do caráter federativo do Estado. Em vez de aumentar a alíquota de impostos de sua competência já existentes, preferiu a União trilhar o caminho da majoração de alíquotas de contribuições próprias, como o PIS/Pasep e a Cofins, e a criação de novos tributos, como o IPMF e posteriormente a CPMF, justamente para fugir da repartição de receitas.

Andrade (2015) cita, em seguida, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 175/1995, pela qual tentou-se novamente a simplificação de nosso sistema tributário. Porém, ao final dos debates a proposta não foi aceita, pois, dentre outros motivos, entendeu-se que ela levaria a um aumento da carga tributária e feriria o pacto federativo.

A autora lembra que a partir de 2002 as tentativas de se promoverem grandes reformas foram transformadas em alterações pontuais. Assim, buscou-se a modificação de tributos que incidiam em cascata para a forma de tributação sobre o valor agrado. Destarte, nasceu o PIS/Pasep não-cumulativo (Lei nº 10.637/2002) e a Cofins não-cumulativa (Lei nº 10.833/2003), a partir de contribuições sociais já existentes, cuja arrecadação cabia exclusivamente à União. Houve ainda a majoração da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 12% para 32%, incidente sobre o faturamento das empresas prestadoras de serviços que optassem pela tributação do imposto sobre a renda na forma do lucro presumido, haja vista a edição da Medida Provisória nº 107/2003, convertida na Lei nº 10.684/2003.

Andrade (2015) prossegue em seu estudo histórico e afirma que em 2003 o governo enviou ao Congresso Nacional a PEC nº 41, sendo esta alterada e aprovada como a Emenda Constitucional nº 42. Itens como a reformulação do ICMS ficaram de fora, não havendo mudanças significativas na estrutura tributária, que continuava privilegiando apenas o viés arrecadatório.

Por fim, Andrade (2015) diz que a temática da reforma tributária voltaria à tona em 2008, materializada pela PEC nº 233/2008, embalada por um momento de crescimento econômico vivido pelo país, que favoreceria, em tese, o sucesso desta empreitada, além do fato de que as alterações propostas foram construídas com base em debates junto a diversos segmentos da sociedade e das demais esferas de poder. Infelizmente, por falta de consenso entre os parlamentares e acusada pelos Estados de ferir o pacto federativo, tamanha a intervenção na sistemática do novo ICMS pretendido, a autora diz que a reforma acabou sendo esquecida. Cita ainda que a partir de 2011 foram tentadas

propostas de menor envergadura, como a redução da tributação sobre itens da cesta básica e a desoneração da folha de pagamentos.

Conforme Bonfanti (2017), as mudanças que se avizinham no sistema tributário nacional vão encampar tão somente os impostos indiretos, consistindo na unificação do ICMS, ISS, IPI, Cofins, Cide, Salário-educação, IOF, PIS e Pasep em um novo tributo, que teria o nome de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e funcionaria aos moldes do imposto sobre o valor agregado (IVA) já presente na União Europeia e países como o Canadá. Já o imposto de renda absorveria a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido). A proposta não prevê alterações nos impostos sobre a propriedade e previdência.

Cabe registrar o interessante caso da Medida Provisória nº 690 (2015), editada em meio à crise econômica que assolava o Brasil. Ela pretendia, em seu artigo 8º, alterar a redação dos artigos 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430/96, com o fito de aumentar a base de cálculo do IRPJ (imposto de renda da pessoa jurídica) e da CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) em relação às receitas decorrentes de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, dos costumeiros 32% (IRPJ) e 12% (CSLL) para 100% (tanto para o IRPJ quanto para a CSLL), para os optantes da tributação do imposto de renda pelo lucro presumido. O público-alvo seriam os artistas e jogadores de futebol, que, para fins de planejamento tributário autorizado pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, constituem empresas prestadoras de serviço a seus clientes para fugir da tributação do imposto de renda da pessoa física (e poupar seus empregadores das obrigações trabalhistas e da seguridade social decorrentes de uma relação de emprego comum, caso a adotassem).

Haja vista as diversas propostas de emenda que sofreu, a referida Medida Provisória transformou-se no Projeto de Lei de Conversão nº 26/2015. Sua redação definitiva, que resultou na Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de 2015, não mais continha a majoração da tributação sobre a cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem. Ao que parece, o *lobby* que representa os interesses do setor afetado sagrou-se vencedor.

De um modo geral, pode-se observar que todas as propostas concentraram esforços na tentativa de otimização da tributação indireta, com a aglutinação de impostos e simplificação do sistema. No que diz respeito ao imposto de renda, tentou-se apenas a unificação da CSLL ao IRPJ, o que também não ocorreu.

Como nenhuma grande mudança foi conquistada desde a promulgação de nossa atual Carta Magna, o que se observou foi a aprovação de legislações esparsas que trataram da taxaço sobre mercadorias. Para piorar, algumas das tentativas de racionalização do sistema tributário terminaram

por produzir ainda mais conflito normativo, como no caso da instituição do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, que buscaram minimizar o efeito em cascata da tributação, mas, na prática, tornaram o controle e a apuração destas contribuições ainda mais complexo e tortuoso, além do aumento do litígio tanto no âmbito administrativo quanto judicial.

2.6 A TRIBUTAÇÃO IDEAL

Lima (1999) chama a atenção de que os princípios gerais que deveriam nortear um sistema tributário ideal já foram manifestados há séculos, por economistas como Adam Smith.

Assim, segundo Smith (1996, p. 283):

- I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. [...]
- II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. [...]
- III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. Um imposto sobre o arrendamento da terra ou sobre o aluguel de casas, se cobrado no mesmo período em que se costuma pagar tais arrendamentos ou aluguéis, é recolhido no momento em que, com maior probabilidade, o contribuinte terá facilidade em pagar, ou seja, quando é mais provável que ele tenha com que pagar o imposto.[...]
- IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado.

Sintetizando as ideias de Lima (1999), temos que o sistema tributário ideal deveria observar o quanto cada contribuinte pode arcar no pagamento de exações sem ser privado de uma existência digna (princípio da capacidade contributiva); obedecendo regras de instituição simples, de modo a evitar abusos e margem para sonegação, ou mesmo planejamento tributário (regras para fixação de impostos); de fácil entendimento e aplicação por parte do contribuinte (facilidade para os contribuintes); cujo sistema tributário como um todo tenha baixo custo, ou seja, que os órgãos de fiscalização não sejam demasiadamente caros e as regras para o cumprimento das obrigações tributárias não onerem demais o setor produtivo (baixo custo do sistema arrecadador); e, por fim, a tributação deve se abster de prejudicar a atividade econômica (eficiência econômica).

2.7 A TRIBUTAÇÃO ATUAL DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

Pesquisas como a de Castro (2017) apontam que o imposto de renda da pessoa física (IRPF) no Brasil é de fato progressivo. Em seu trabalho, o autor concluiu que este tributo conseguiu reduzir o coeficiente de Gini (índice que mede a desigualdade da distribuição de renda de um país) em 5,8%, ficando abaixo de países como a Espanha, em que a redução foi de 10,5% em 2008, mas acima de nações emergentes como o Chile e o Uruguai.

Cita que países de renda média como a nossa de fato têm dificuldade em utilizar este imposto como forma de redução das desigualdades, já que a massa de trabalhadores não tem renda alta o suficiente a justificar a sua tributação e conseqüente produção do efeito redistribuidor deste tributo. Sugere, como saída a este problema, uma maior utilização de impostos diretos, tais como aqueles que incidem sobre a propriedade, a exemplo do IPTU e do IPVA, e ainda o próprio IRPF, caso volte a tributar a distribuição de lucros e dividendos.

Silveira et al. (2011) desenvolveu outro estudo que também traz o entendimento de que a tributação direta (incluindo aquela sobre a renda) no país é progressiva, porém tem impacto muito pequeno na redução das desigualdades. Seu trabalho baseou-se na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) do IBGE, realizado em 2008 e 2009, refletindo a situação da família brasileira. Por questões metodológicas, alguns tributos ficaram de fora na elaboração de suas conclusões, como por exemplo o IRPJ.

A sistemática adotada por Silveira et al. (2011) parte do que ele chamou de renda original (primeiro estágio), que consiste na renda obtida no mercado ou individualmente. Dela, adiciona-se os recursos transferidos pelo Estado na forma de previdência e programas sociais (como o Bolsa Família e a assistência social), dando origem à renda inicial (segundo estágio). Desta, retira-se a tributação sobre a renda, propriedade e contribuições previdenciárias para se chegar à renda disponível (terceiro estágio). O passo seguinte consiste em subtrair da renda disponível os tributos indiretos, para que se obtenha a renda pós-tributação (quarto estágio), da qual serão somados os gastos públicos em saúde e educação, de modo a obter a denominada renda final (quinto estágio), ao término de todo esse processo.

A partir das conclusões tabuladas por Silveira et al. (2011) em relação ao índice de Gini, extrai-se que houve uma redução da desigualdade na ordem de 7,5% entre a renda original e a inicial (fruto dos gastos públicos com previdência e assistência social). Porém, da transição entre a renda inicial e a disponível, após as deduções dos impostos diretos, a redução na desigualdade foi de apenas

2,6%. A tabela 2 reproduz a evolução do índice de Gini de acordo com cada estágio da renda tabulada pelos pesquisadores.

De acordo com o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2017), o Brasil possuía uma população economicamente ativa de aproximadamente 105 milhões de pessoas no ano de 2015 (este dado representa o universo de indivíduos entre 10 a 65 anos de idade que foram classificados como ocupadas ou desocupadas).

Para o mesmo período, segundo a Receita Federal do Brasil (2017), relativo aos dados disponíveis sobre os grandes números do IRPF, foram entregues 27.518.844 declarações de contribuintes que atenderam aos requisitos de obrigatoriedade na entrega, estipulados na Instrução Normativa RFB nº 1.613/2016, dentre eles ter recebido rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma total ao longo do ano de 2015 foi superior a R\$28.123,91.

Como já havia concluído Castro (2017), observa-se que de uma população economicamente ativa de mais de 105 milhões de pessoas, pouco mais de 27 milhões estavam obrigadas à entrega da declaração do imposto de renda relativo ao ano-calendário de 2015, o que denota que a base tributável é de fato reduzida. A partir das informações extraídas da Receita Federal do Brasil – Grandes Números do IRPF do ano-calendário 2015, exercício 2016 (2017), considerando o resumo das declarações entregues naquele período, por faixa de salário-mínimo mensal, tem-se a Tabela 3.

O mesmo estudo da Receita Federal do Brasil apresenta quais os tipos de receitas isentas e não tributáveis que compuseram o imposto de renda da pessoa física no ano de 2015. Percebe-se que os lucros e dividendos recebidos de pessoas jurídicas, atualmente isentos, representaram no ano de 2015 a quantia de R\$258 bilhões de reais, tal como consta da Tabela 4.

Por sua vez, os dados da Receita Federal do Brasil (2016) acerca da carga tributária por base de incidência, em comparação com outros países da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), indicam que o Brasil, em relação à renda, tributa menos do que a maioria dos integrantes daquela entidade, enquanto que para bens e serviços, tributa mais.

Conforme disposto pela Receita Federal do Brasil (2016), a carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil corresponde a 5,85% do PIB (nos EUA é de 12,5% e no Chile é de 6,5%). Sobre a folha de salários, é de 8,41% do PIB (6,2% nos EUA e 1,4% no Chile). Já a carga tributária sobre a propriedade é 1,35% no Brasil (e de 2,8% nos EUA e 0,9% no Chile). Por fim, a carga tributária cuja incidência recai sobre os bens e serviços alcança 16,28% do PIB no caso brasileiro, enquanto nos EUA é de 4,5% e, no Chile, a cifra atinge 11% do PIB.

Tal como argumenta Tolentino Filho (2011), ajudam a explicar a baixa participação do imposto de renda como forma de financiamento estatal algumas alterações legislativas pontuais que impactaram na decisão dos atores econômicos. O sindicalista cita, por exemplo, a criação dos juros sobre o capital próprio, instituído pela Lei nº 9.249/95. Segundo o autor:

Trata-se da possibilidade de os sócios e os acionistas serem remunerados com juros equivalentes à aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre o patrimônio líquido da empresa. Tal possibilidade permite a dedução destes gastos para apuração do Lucro Real, conforme previsão no Artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995: [...]

Esses dispositivos permitem às empresas deduzirem de seus lucros o montante de juros que teriam sido pagos, caso todo o seu capital tivesse sido tomado emprestado. Ele reduziu, 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 destes tributos é menor. Tal possibilidade denomina-se dedução de juros sobre capital próprio e beneficia principalmente as grandes empresas capitalizadas como os bancos. [...]

Como isso representa significativa economia tributária, as empresas passam a remunerar o capital próprio, do dono ou dos sócios ou acionistas com juros, em vez de pagarem dividendos, como ocorre em outros países (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 16-17).

Também relata Tolentino Filho (2011) que outro golpe contra a arrecadação, baseada nesse imposto, diz respeito à sua isenção quando da distribuição de lucros ou dividendos a pessoas físicas e jurídicas, amparado pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Para as pessoas físicas abrangidas por esta medida, especialmente os sócios e proprietários de empresas, torna-se vantajoso declarar um baixo salário pela prestação do seu serviço (o chamado “pro-labore”), muitas vezes permanecendo dentro da faixa de isenção, enquanto a maior parte dos seus rendimentos é auferida com isenção de imposto de renda na forma da distribuição de lucros ou dividendos. Já para as pessoas jurídicas, a isenção favorece a remessa dos lucros das multinacionais, em operação no Brasil, com isenção do imposto de renda para suas matrizes no exterior.

O sindicalista também alerta que a impunidade, quando se trata de sonegação fiscal, resta estimulada pela edição de leis que preveem a extinção da punibilidade sob certas circunstâncias. Tal permissivo encontra respaldo no artigo 34 da Lei nº 9.249/1995, que concede este benefício aos contribuintes que promoverem o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. Nas suas palavras:

Isso significa que o contribuinte que fizer apropriação indébita – por exemplo, de IR retido do trabalhador ou da contribuição previdenciária – ou emitir nota fiscal fraudulenta, caso seja descoberto, basta pagar seu débito junto ao Fisco para ficar livre da punição – de seis meses

a dois anos de prisão. Essa alteração também enfraqueceu o combate à sonegação tributária no país.

A extinção da punibilidade, tal qual prevista em nossa legislação, gera a sensação de impunidade. Essa permissão, 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. Nestes 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 (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 19).

Ademais, foi editada a Lei nº 10.684/03, que além de instituir o programa de refinanciamento de dívidas tributárias vencidas no âmbito da União, conhecido como PAES, positivou em seu artigo 9º que a pretensão punitiva do Estado, relativa aos crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) e a sonegação/apropriação indébita previdenciária (artigos 337-A e 168-A do Decreto-Lei nº 2.848 – Código Penal), fica suspensa durante o período em que o agente estiver incluído em parcelamento.

Para se ter uma ideia da banalização dos parcelamentos (e reparcelamentos) de dívidas e a consequente suspensão da pretensão punitiva estatal, vale a pena citar alguns destes instrumentos criados a partir do ano 2000 pela União: REFIS – Programa de Recuperação Fiscal (Lei nº 9.684/2000); Parcelamento e moratória de instituições de ensino superior – IES/Prouni (Lei nº 10.260/2001); TIMEMANIA (Lei nº 11.345/2006); PAES – Parcelamento Especial (Lei nº 10.684/2003); Parcelamento Excepcional (Medida Provisória nº 303/2006); Refis da Crise (Lei nº 11.941/2009); Parcelamento dos Municípios (Lei nº 11.960/2009); Parcelamento de Instituições de Ensino Superior – Proies (Lei nº 12.688/2012); Parcelamento do Pasesp dos Municípios (Lei nº 12.810/2013); Reabertura da Lei nº 11.941/09 (Lei nº 12.865/2013); Lei nº 12.996/2014; Reabertura da Lei nº 12.996/2014 (Lei nº 13.043/2014); PROFUT (Lei nº 13.155/2015); Programa de Regularização Tributária – PRT (MPV 766/2017); Programa Especial de Regularização Tributária – PERT (MPV 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017); Programa de Regularização Tributária Rural – PRR (MPV 793/2017).

Feita a descrição dos principais pontos de como se comporta a tributação sobre a renda em nosso país, resta saber o que poderia ser feito para torná-la mais justa e eficiente.

2.8 PROPOSTAS PARA ALTERAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Por envolver a parcela com a maior capacidade econômica do país, quaisquer possibilidades de mudança no sistema tributário, que ameacem o *status quo* da camada superior, enfrentarão enorme resistência por parte de seus atores, que, sob a bandeira de não admitirem o aumento da carga tributária, estarão, em última análise, militando para que seus rendimentos não sejam alcançados no seio de uma eventual reforma tributária.

Tal como disserta Tolentino Filho (2011), e atendo-se ao que diz respeito ao imposto sobre a renda, tanto da pessoa física ou jurídica, uma das principais alterações que poderiam ser implementadas seriam a submissão universal de todos os rendimentos de pessoas físicas à tabela progressiva do imposto de renda.

Neste sentido, tornar-se-ia bem-vinda a revogação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que legaliza uma elisão fiscal ao permitir que artistas e atletas, com altos salários, recebam seus rendimentos a partir da distribuição de lucros e dividendos de empresas que abrem para explorar o uso da sua imagem e produção intelectual. Há dano ao erário pela perda da arrecadação do imposto de renda, além de contribuições previdenciárias e direitos trabalhistas, já que tais rendimentos não compõem a folha de pagamentos dos seus empregadores, que deixam de recolher 20% a título de contribuição patronal e 8% de FGTS.

Além disso, Tolentino Filho (2011) diz ser medida imperiosa a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que permite à autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem ocultar a ocorrência do fato gerador. Mesmo a lei ordinária que se prestaria à sua regulação ainda não ter sido editada, surge na doutrina enorme discussão sobre a legalidade e até a constitucionalidade de tal medida.

Dentre os defensores da regulamentação do artigo 116 do Código Tributário Nacional está Amaro (2006), que pondera que tal norma deve ser interpretada de acordo com a realidade de nosso sistema jurídico, de modo que eventual lei reguladora não autorizaria o Fisco a criar tributo, tampouco introduziria a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. O que se teria seria a regulamentação de uma norma antielisão, que combateria a dissimulação da ocorrência do fato gerador:

Essa disposição, obviamente, deve ser interpretada no sistema jurídico em que ela se insere, ou seja, em harmonia com as disposições do próprio Código e da Constituição. Não nos parece que procedam críticas fundadas em que a disposição teria dado à autoridade o poder

de criar tributo sem lei. A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.

O que se permite a autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade (AMARO, 2006, p. 237-238).

Tolentino Filho (2011) também argumenta que a revogação da possibilidade de utilização dos juros sobre o capital próprio e a tributação na distribuição de lucros e dividendos, inclusive a remessa de lucros ao exterior, seriam medidas de grande valia e proporcionariam uma tributação de melhor qualidade, já que respeitam a capacidade econômica do sujeito passivo. Como visto no tópico precedente, se aplicássemos uma alíquota de 15% sobre a distribuição de lucros e dividendos, que alcançou em 2015 a cifra de R\$258,62 bilhões (Tabela 4), teríamos uma arrecadação na monta de mais R\$38 bilhões de reais.

Nas palavras de Capez (2011), comendo a função ético-social do Direito Penal, a proteção dos valores fundamentais para a sobrevivência da sociedade também é exercida pela intimidação coletiva, conhecida como prevenção geral, e externada mediante a imputação nos infratores do medo que a sanção penal pode causá-los caso transgridam a norma penal. Destarte, a revogação das leis que tratam da suspensão e extinção da punibilidade também impactaria no aumento da percepção de risco que os sonegadores têm do atual sistema tributário.

Na atual sistemática não existe nenhum prejuízo no cometimento de uma infração tributária. Devido aos permissivos legais vigentes, não se vislumbra possibilidade de um sonegador ser penalmente processado. Note que nem se cogita a possibilidade de prisão. Basta aderir aos infundáveis parcelamentos tributários que são criados a cada dois ou três anos para que o sujeito desfrute de generosos descontos das multas de ofício e dos juros moratórios, acrescida de enorme dilação de prazo para pagamento, sem contar a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL na liquidação de multas e juros.

Segundo os especialistas consultados por Schreiber (2014), outra sugestão para fins de reforma tributária seria a diminuição dos impostos indiretos e o aumento da taxa sobre a renda, propriedade e herança. Por exemplo, sugere-se a criação de mais duas faixas de tributação no imposto de renda da pessoa física: uma de 35% para quem ganha acima de R\$6 mil até R\$ 13,7 mil, e outra de 45% para quem recebe acima disso.

O mais importante, ainda segundo Schreiber (2014), é a redução das possibilidades de descontos no imposto de renda. Hoje tem-se a possibilidade de abater os gastos com saúde e educação, o que acaba por subsidiar a utilização de serviços privados justamente para a parcela da população de maior renda.

Tal como consta nos dados da Receita Federal do Brasil – Grandes Números do IRPF do ano-calendário 2015, exercício 2016 (2017), as deduções legais autorizadas para abatimento do imposto de renda da pessoa física acarretam na diminuição da alíquota efetiva do imposto, já que a máxima, de 27,5%, com os descontos, reduz-se a menos de 17%, considerando quem recebe de 20 a 30 salários-mínimos por mês, tendo como referência o ano de 2015.

Ao analisarmos as informações da Receita Federal (2017) apresentadas na Tabela 3, para o imposto de renda da pessoa física, pode-se inferir que para o ano de 2015 houve uma renúncia da base tributável na ordem de 41,3 bilhões de reais, tendo em vista as deduções como dependentes, 20 bilhões com a dedução sobre gastos com instrução, e 62 bilhões de reais reduzidos da base tributável por conta das despesas médicas, totalizando mais de R\$123,3 bilhões. Tais recursos, se tributados, seriam fontes preciosas de recursos para a realização de políticas públicas por parte do Estado.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma de qualquer legislação é necessária para adequar o regramento jurídico à realidade do país que a aplica, e a questão tributária não poderia ser diferente. Antes de se imaginar a reforma do imposto de renda como a panaceia para as dificuldades brasileiras, deve-se estabelecer as limitações impostas ao caso pátrio.

Assim, considerando o nosso nível mediano de geração de riquezas e a alta informalidade do mercado de trabalho, a racionalização da tributação do imposto de renda, sozinha, não garantirá uma melhoria generalizada em nosso sistema tributário.

Em que pese estudos constatarem que o imposto de renda no Brasil é progressivo, o fato é que há margem para torná-lo ainda mais. A racionalização na forma de sua cobrança, com a redução das possibilidades de descontos para as pessoas físicas, além de aumentar a arrecadação, promoveria a simplificação do controle desse imposto.

Indo adiante, a oneração de rendimentos hoje isentos, como a distribuição de lucros e dividendos pagos pelas empresas, também aumentaria o valor arrecadado e contribuiria para uma

maior redistribuição da renda, já que a tributação recairia sobre quem detém maior disponibilidade econômica, de modo que tais valores poderiam ser usados pelo Estado na promoção de políticas públicas tendo como beneficiários toda a sociedade.

Não se pode esquecer que o endurecimento da política tributária-penal, com a efetiva punição de atos ilícitos que envolvam a sonegação de impostos, sem as benesses que os atuais parcelamentos proporcionam, ajudaria a aumentar a percepção de risco e favoreceria a aderência dos contribuintes ao cumprimento da legislação tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Atualizada até a emenda Constitucional nº 91, de 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. **Decreto de 5 de maio de 1992**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/dnn/Anterior%20a%202000/1992/Dnn761.htm> Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. Medida Provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015. **Dispõe sobre a incidência do IPI e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv690.htm> Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre a incidência do IPI e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13241.htm> Acesso em 25: ago. 2017.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. **Institui o REPES e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm> Acesso em: 25 ago. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – Setembro de 2016**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>> Acesso em: 02 ago. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.613/2016. **Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2016, ano-calendário de 2015, pela pessoa física residente no Brasil**. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71339&visao=anotado>>
Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Receita Federal do Brasil. **Grandes Números DIRPF – Abril de 2017**. Disponível em
<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf>> Acesso em: 10 ago. 2017.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Sistema SIDRA**. Disponível em
<<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em: 10 ago. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal, vol. 1, parte geral**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**.
Brasília: IPEA, 1999.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. **Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro**. Brasília: IPEA, 2011.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações, vol. 2**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SILVEIRA, Fernando Gaigner; FERREIRA, Jhonatan; MOSTAFA, Joana; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. **Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda do Brasil? Observando os dois lados da moeda**. Brasília: IPEA, 2011.

BONFANTI, Cristiane. Proposta de mudança tributária na Câmara prevê o fim de dez impostos. **Valor Econômico**. 24 ago. 2017. Disponível em
<<http://www.valor.com.br/politica/5091004/proposta-de-mudanca-tributaria-na-camara-preve-o-fim-de-dez-impostos>> Acesso em: 24 ago. 2017.

SCHREIBER, Mariana. Rico é menos taxado no Brasil do que na maioria do G20. **BBC Brasil**. 14 mar. 2014. Disponível em
<http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2014/03/140313_impostos_ricos_ms.shtml> Acesso em: 02 ago. 2017.

ROSÁRIO, Miguel do. **A falácia da carga tributária no Brasil**. 28 abr. 2011. Disponível em <<http://oleododiabo.blogspot.com.br/2011/04/falacia-da-carga-tributaria-no-brasil.html>> Acesso em: 02 ago. 2017.

MELLO, Patrícia Campos. Entenda: Sistema de saúde dos EUA exclui 46 milhões. **Estadão Jornal Digital**. 09 set. 2009. Disponível em <<http://internacional.estadao.com.br/noticias/america-do-norte,entenda-sistema-de-saude-dos-eua-exclui-46-milhoes,431943>> Acesso em: 02 ago. 2017.

Portal Terra Educação. Ensino superior pago: veja os casos de EUA, França e Chile. 22 jun. 2014. Disponível em <<https://www.terra.com.br/noticias/educacao/ensino-superior-pago-veja-os-casos-de-eua-franca-e-chile,7649b8abb04c6410VgnVCM5000009ccceb0aRCRD.html>> Acesso em: 02 ago. 2017.

Portal iG Educação. Universalização das creches nos EUA enfrenta resistências de Estados. 24 fev. 2013. Disponível em <<http://ultimosegundo.ig.com.br/educacao/2013-02-24/universalizacao-das-creches-nos-eua-enfrenta-resistencias-de-estados.html>> Acesso em: 02 ago. 2017.

KRELL, Andreas Joachim. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). **Revista de informação legislativa**, v. 36, n. 144, p. 239-260, out./dez. 1999. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/545>> Acesso em: 25 ago. 2017.

MÂNICA, Fernando Borges. Teoria da Reserva do Possível: Direitos Fundamentais a Prestações e a Intervenção do Poder Judiciário na Implementação de Políticas Públicas. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, ano 5, n. 18, p. 169-186, jul./set. 2007. Disponível em <http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/teoria_da_reserva_do_possivel.pdf> Acesso em: 25 ago. 2017.

SARMENTO, Daniel. **A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos**. In: _____. **Por um constitucionalismo inclusivo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. Disponível em <<http://xa.yimg.com/kq/groups/22755799/644576516/name/A+Protecao+Judicial+dos+direitos+Sociais+-+sarmiento.pdf>> Acesso em: 25 ago. 2017.

International Monetary Fund. **World Economic Outlook – October 2014 database**. Disponível em <<http://www.imf.org>> Acesso em: 10 ago. 2017.

ANDRADE, Jucilaine A. de. Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das propostas de emenda à constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, v. 9, n. 22, p. 832-852, jan./abr. 2015. Disponível em <<https://www.gestaoesociedade.org/gestaoesociedade>> Acesso em: 10 ago. 2017.

CASTRO, Fábio Avila de. A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil. **Estudos Econômicos**, v. 47, n. 2, 2017. Disponível em <<http://www.revistas.usp.br/ee/issue/view/9792/showToc>> Acesso em: 10 ago. 2017.

LABRA, Maria Eliana. Política e saúde no Chile e no Brasil. Contribuições para uma comparação. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 6, n. 2, 2001. Disponível em

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232001000200007> Acesso em: 20 ago. 2017.

DUAILIBI, Julia. Previdência privada do Chile gera polêmica. **Folha de São Paulo**. 11 mai. 2003. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u48925.shtml>> Acesso em: 20 ago. 2017.