



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO – FD
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

YAGO MAUÉS BATISTA

**A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS
PROPOSTAS DE REFORMA EM TRÂMITE NO CONGRESSO**

**BRASÍLIA – DF
2021**



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO – FD
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS
PROPOSTAS DE REFORMA EM TRÂMITE NO CONGRESSO**

Autor: Yago Maués Batista
Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Monografia apresentada à Banca Examinadora, na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Brasília, 18 de maio de 2021.

FOLHA DE APROVAÇÃO

YAGO MAUÉS BATISTA

A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e as Propostas de Reforma em Trâmite no Congresso.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Aprovada em: ____ de _____ de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Membro Avaliador)

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão
(Membro Avaliador)

AGRADECIMENTOS

Nestes períodos conturbados, quando o fluxo da vida cotidiana num rompante freia, pede calma e avisa que a estrada afrente já não pode mais ser percorrida sob os mesmos ditames, em que todos somos chamados a nos recolhermos em nós mesmos e reaprendermos a caminhar sob outra realidade, é que realmente temos a oportunidade de olhar para o caminho.

Por vezes a figura da estrada a ser percorrida nos cega, tal qual viseira que impede o animal de carga a ver além da faixa estreita a sua frente, e neste impulso louco de apenas “chegar” esquecemos quase sempre do “caminhar”, que também é o “viver”. E é assim, nas ilusões construídas sobre o desvairo coletivo de uma sociedade que desaprendeu a viver que esquecemos de quem somos, esquecemos da paisagem exuberante que cerca a estrada e que muda a cada instante, sempre a proporcionar beleza para os olhos daqueles que sabem admirá-la, assim como esquecemos dos nobres companheiros da estrada, e, o pior, de lhes sermos gratos por se disporem a estar conosco nesta muitas vezes árdua, porém necessária caminhada.

Nenhuma ingratidão por certo é maior do que àquela que podemos ter ao Incognoscível, ao Senhor Humildade, que de sua grandeza infinita se faz oculto, discreto, modesto, a fim de mais livremente alcançar a todos, no coração e na simplicidade de cada ser não só na Terra, como no universo inteiro; para Àquele que mais sabe dar e mais oferece de si sem jamais envaidecer-se, pois que ninguém jamais foi capaz de ver a mão que fez da semente o lírio e que orchestra o bailado infinito dos astros. À Este Senhor dos Mundos as palavras muito pouco importam, mas o Amor, está sim a sua linguagem, lhe chega aos ouvidos; de minha pequenez como lhe agradecer? Por certo não sou ainda capaz de articular dentro de mim mesmo a quantia necessária de Amor para emitir um simples “obrigado” nesta língua sublime dos imortais, mas sei o que devo fazer hoje, devo aprender este idioma até um dia poder-lhe dizer não só um “obrigado”, mas bem como verdadeira missiva de agradecimento, na epopeia de um filho que retorna ao lar após ter aprendido sua lição e sabe que nada fez por si só.

E como também não ser grato aos lumiares que como estrelas descem até nós e nos ajudam a dissipar as sombras do caminho? Tenho em minha vida dois destes anjos tutelares em carne, que, por misericórdia do Senhor Bondade, não só me brindam com a luminosidade de suas presenças, mas com o amor mais puro que pude experimentar neste planeta, desde

há muito; trata-se de minha querida irmã Yara Maués, e minha amorosa mãe, Silvia Maués. A estes dois seres de luz um outro também se juntou na hora mais escura, por certo enviado pela mão do Amor, a fim de que toda sombra seja sempre passageira, trata-se do meu muito amado Bruno Oliveira. A vocês três eu devo o prazer de uma vida mais plena e cheia de esperanças.

Por fim, e não menos importante, a todos os mestres do caminho, diplomados ou não, que muito me ensinaram, seja nas salas de aula ou nas aulas da vida, meu muito obrigado, e em especial ao meu orientador Antônio de Moura Borges por me facilitar a conclusão desta importante etapa em minha vida, que marca o fim de um ciclo e início de outro, o qual anseio por viver!

FICHA CATALOGRÁFICA:

MB333r Maués Batista, Yago
A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e as
Propostas de Reforma em Trâmite no Congresso / Yago Maués
Batista; orientador Antônio de Moura Borges. -- Brasília,
2021.

128 p.

Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de
Brasília, 2021.

1. Reforma Tributária. 2. Justiça Fiscal. 3.
Desigualdade. 4. Regressividade. 5. Direito Tributário. I.
de Moura Borges, Antônio, orient. II. Título.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:

BATISTA, Yago Maués. **A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e as Propostas de Reforma em Trâmite no Congresso.** Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 127f, 2021.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar as principais propostas legislativas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, em especial as PEC's 45/2019 e 110/2019, sob o ponto de vista da justiça fiscal, da capacidade contributiva e da regressividade tributária. Buscando responder de que maneira impactam para reduzir, ou aumentar, a regressividade tributária. Faz-se, para isto, primeiro uma introdução conceitual ao tema para posteriormente abordar a desigualdade de renda no Brasil em números; a regressividade do sistema tributário atual, que pesa proporcionalmente mais aos pobres do que aos ricos; as soluções acadêmicas para a redução da regressividade fiscal e correção de suas iniquidades; e, por fim, analisa-se as os impactos das propostas legislativas para redução da desigualdade no Brasil e da regressividade tributária.

Palavras-chaves: Reforma Tributária. Justiça Fiscal. Desigualdade. Regressividade. PEC 45/2019. PEC 110/2019. Direito Tributário. Direito Econômico.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the main legislative proposals for tax reform underway in the National Congress, especially the PEC's 45/2019 and 110/2019, from the point of view of tax justice, ability to pay and tax regressivity. Seeking to answer how they impact to reduce or increase tax regressivity. To this end, a conceptual introduction to the topic will be made, followed by a discussion of income inequality in Brazil in numbers; the regressiveness of the current tax system, which weighs proportionally more heavily on the poor than on the rich; the academic solutions to reduce tax regressiveness and correct its inequities; and, finally, an analysis of the impacts of the legislative proposals to reduce inequality in Brazil and tax regressiveness.

Keywords: Tax Reform. Tax Justice. Inequality. Regressivity. PEC 45/2019. PEC 110/2019. Tax Law. Economic Law

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tributos a Serem Substituídos 84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Composição inicial da alíquota do IBS.....	89
Tabela 2 - Exemplo de incidência de um IVA.....	90
Tabela 3 - Principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC no 45/2019) e do Senado (PEC no 110/2019).....	96
Tabela 4 - Distribuição da receita atual de ICMS e ISS comparada à estimativa potencial do IBS	107
Tabela 5 - Efeitos distributivos potenciais por nível de renda	108
Tabela 6 - Emendas à PEC 45/2019.....	113

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Distribuição percentual da renda domiciliar total por decil da população em ordem crescente de rendimento per capita.....	28
Gráfico 2 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE por % do PIB (2017)	33
Gráfico 3 - Distribuição das Transferências Monetárias por Estrato de Renda.....	35
Gráfico 4 - Distribuição da Carga Tributária Brasil e OCDE 2017	39
Gráfico 5 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2017)	39
Gráfico 6 - Porcentagem da Renda Tributável e da Renda Isenta em cada Faixa de Rendimento Mensal	43
Gráfico 7 - Alíquota Média [%] Por Faixa de Rendimentos Totais em Salários Mínimos ..	44
Gráfico 8 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital em % do PIB - Brasil e Países da OCDE (2017)	47
Gráfico 9 - Transição do IBS	93
Gráfico 10 - Peso dos impostos atuais com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e do IBS com alíquota uniforme, por décimos da distribuição da renda domiciliar per capita (Em %)	103
Gráfico 11 - Simulação da trajetória da receita de município hipotético segundo as regras de transição da proposta da Câmara (PEC no 45/2019).....	109
Gráfico 12 - Incidência da Tributação em % do PIB: Comparativo da Situação Atual, Situação Proposta e Média da OCDE (valores de 2015)	113

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACE	- <i>Allowance for Corporate Equity</i>
ADCT	- Ato de Disposições Constitucionais Transitórias
ADPF	- Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
Anfip	- Associação Nacional dos Auditores Fiscais
CADHu	- Coletivo de Advocacia em Direitos Humanos
CBS	- Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços
CCiF	- Centro de Cidadania Fiscal
CEPAL	- <i>Comisión Económica para América Latina y el Caribe</i>
Cide	- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPF	- Cadastro de Pessoa Física
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSPF	- Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física
Fenafisco	- Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
Fenafisco	- Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital
FMI	- Fundo Monetário Internacional
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBS	- Imposto Sobre Bens e Serviços
ICMS	- Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IMF	- Imposto Sobre Movimentação Financeira
Ipea	- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	- Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS	- Imposto Seletivo
ISS	- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	- Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	- Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	- Imposto Territorial Rural
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
IVV	- Imposto sobre Vendas a Varejo
JSCP	- Juros Sobre Capital Próprio
NCM	- Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	- Proposta de Emenda Constitucional
PIB	- Produto Interno Bruto
PNAD	- Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua
RFB	- Receita Federal do Brasil
SAE	- Secretaria de Assuntos Estratégicos
Seae	- Secretaria de Acompanhamento Econômico
TIPI	- Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TJLP	- Taxa de Juros de Longo Prazo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO E A DESIGUALDADE NO BRASIL	18
1.1 A ESPINHA DORSAL DO ESTADO.....	18
1.1.1 <i>Progressividade e Capacidade Contributiva</i>	19
1.2 AS CONTRIBUIÇÕES DE THOMAS PIKETTY	22
1.2.1 <i>O Sentido do Termo</i>	22
1.2.2 <i>As Forças de Divergência</i>	25
1.3 O TAMANHO DA DESIGUALDADE DE RENDA NO BRASIL.....	26
2. UM SISTEMA A FAVOR DA DESIGUALDADE	31
2.1 REGRESSIVO E INJUSTO	31
2.2 O PRINCIPAL CULPADO: A TRIBUTAÇÃO INDIRETA	36
2.3 NEM O IMPOSTO DE RENDA SALVA	42
2.4 ISENÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS: A FORTALEZA DAS GRANDES RENDAS.....	46
2.5 OUTROS FATORES.....	49
2.6 O PERCURSO DA DESIGUALDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL	51
3. ALGUMAS SOLUÇÕES ACADÊMICAS	56
3.1 INICIANDO O DEBATE	56
3.2 PRINCÍPIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONALMENTE COERENTE.....	58
3.3 MENOS TRIBUTAÇÃO INDIRETA E MAIS TRIBUTAÇÃO DIRETA	60
3.4 REPENSANDO O IMPOSTO DE RENDA.....	64
3.5 AUMENTO DO IMPOSTO SOBRE A HERANÇA	66
3.6 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CAPITAL: UMA UTOPIA ÚTIL	67
3.7 FIM DA ISENÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS NA PESSOA FÍSICA.....	70
3.8 O IMPOSTO ÚNICO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA	77
3.9 IMPOSTO SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS	80
4. ANÁLISE DAS PRINCIPAIS PROPOSTAS EM TRÂMITE	83
4.1 AS DUAS PEC'S E OUTRAS PROPOSTAS	83
4.1.1 <i>PEC 45/2019: Objetivo, justificativa e alcance</i>	84
4.1.2 <i>PEC 45/2019: O sistema de alíquotas, vedação aos incentivos fiscais e particularidades</i>	86
4.1.3 <i>PEC 45/2019: Transição</i>	92
4.1.4 <i>A PEC 110/2019</i>	95
4.1.5 <i>A Proposta do Governo e Outras Propostas</i>	99
4.2 IMPACTO DO NOVO IBS NA REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	99
4.2.1 <i>A polêmica da uniformização das alíquotas</i>	100
4.2.2 <i>Mudanças na tributação sobre o patrimônio</i>	105

4.3	PARTILHA FEDERATIVA DAS RECEITAS E IMPACTO REDISTRIBUTIVO.....	105
4.4	MECANISMO DE DEVOLUÇÃO ÀS FAMÍLIAS DE BAIXA RENDA	110
4.5	EMENDAS ÀS PECs QUE VISAM AUMENTAR A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	111
	CONCLUSÃO.....	116
	BIBLIOGRAFIA.....	122

INTRODUÇÃO

O país anseia, com sofreguidão, por uma reforma tributária que venha a aplacar os problemas que um sistema envelhecido e já muito emendado e remendado, como o é o sistema tributário atual, acarretam não só ao setor econômico nacional como também às relações sociais, e em especial à estrutura da desigualdade no país.

Reformar o modelo tributário brasileiro, entretanto, tem se mostrado ao longo destes anos de vigência da atual constituição tarefas das mais difíceis, na medida em que interesses gigantescos, e nas mais das vezes particularistas, classistas e sectários, se contrapõem e entram em choque quando o assunto é mexer no sistema tributário, ao ponto de ter sido mais fácil deixar como está do que realmente reformar.

A atual legislatura, entretanto, têm ao menos prometido à sociedade desde o ano de 2019 uma reforma não apenas superficial e periférica do sistema tributário, mas sim uma mudança profunda, digna do nome de reforma.

E neste espírito duas propostas se materializaram nas casas que compõem o Congresso Nacional, uma na Câmara, de nº 45/2019, e outra no Senado, que recebeu o nº 110/2019, sobre as quais orbitam, principalmente, os debates atuais no que diz respeito à reforma tributária.

No meio de tantos interesses, há um que diz respeito à coletividade nacional, o da chamada regressividade tributária brasileira, que nada mais é do que o fato de no Brasil os pobres pagarem proporcionalmente mais tributos do que os ricos, fator este que, aliado a outros de ordem econômica, tende a gerar um progressivo aumento da desigualdade de renda no país, um dos mais desiguais do mundo já.

A presente monografia tem por objetivo principal, portanto, analisar as propostas legislativas, em especial as PEC's 45/2019 e 110/2019, sob o ângulo da desigualdade e da regressividade tributária, tentando responder de que maneira tais propostas lidam com este problema, ou se chegam mesmo a lidarem.

A fim de que tal objetivo pudesse ser alcançado de maneira satisfatória, um percurso fora desenhado para guiar o leitor desde a compreensão de noções básicas necessárias para o entendimento do tema abordado, até os estudos econômicos presentes sobre os impactos das duas reformas para a desigualdade brasileira.

Assim é que o capítulo 1 (um) possui por objetivo específico servir de introdução ao leitor para o entendimento do papel de um sistema tributário e suas implicações para a sociedade; do significado de progressividade e regressividade tributária; das contribuições de Thomas Piketty quanto às forças econômicas que atuam para o aumento da desigualdade de renda no mundo capitalista; e, por fim, apresentar o tamanho da desigualdade de renda no Brasil hoje.

O capítulo 2 (dois), por sua vez, faz um raio-x do sistema tributário nacional sob o aspecto de sua regressividade, apresentando seus principais pontos e impactos, bem como os instrumentos ou sistemas que mais fortemente o tornam regressivo e, de fato, injusto; assim como apresenta um breve histórico deste percurso da desigualdade no sistema tributário brasileiro.

No capítulo 3 (três) inicia-se o debate sobre quais seriam as modificações necessárias para solucionar, ou ao menos amenizar, este problema sob o ponto de vista de alguns pesquisadores que se dedicam ao tema, apresentando, portanto, desde os princípios necessários a uma boa reforma tributária até pontos objetivos e específicos que impactariam no aparato fiscal para reduzir-lhe a regressividade.

O último capítulo, de número 4 (quatro), apresenta as PEC's propriamente ditas, seus principais pontos, seus objetivos e as controvérsias que importam ao tema estudado; bem como os impactos e seus alcances para a redução da desigualdade de renda.

Para que tais objetivos específicos pudessem ser alcançados, fora feita uma extensa pesquisa bibliográfica, pautada principalmente pela qualidade e pela busca por autores que se dedicassem, desde há muito, a estudar e apresentar soluções ao sistema tributário. Neste sentido são de grande contribuição os estudos, em particular, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, através de seus pesquisadores, que formam, por assim dizer, a compilação e apresentação de dados mais rica disponível no que tange à tributação e à desigualdade no Brasil.

Espera-se, assim, contribuir para o debate nacional neste momento tão singular em que o país pode vir a efetivar sua primeira grande reforma tributária em décadas, ao trazer à discussão o tema da injustiça fiscal e a necessidade de uma reforma que seja boa para o Brasil e para os todos brasileiros, na medida em que o Estado precisa deixar de ser um Robin Hood às avessas, que tira dos pobres para dar aos ricos.

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO E A DESIGUALDADE NO BRASIL

1.1 A Espinha Dorsal do Estado

Os tributos talvez sejam dos assuntos mais presentes tanto nas conversações do cotidiano quando nos debates institucionais, e não por menos, afinal, é através dos tributos que a sociedade como um todo sacrifica parte de sua renda e de seu patrimônio a fim de financiar as atividades estatais e em especial o Estado de bem-estar social.

Quando bem geridos, os recursos advindos da tributação são instrumentos para a melhoria geral da qualidade de vida de um país, através, por exemplo, da construção de escolas, hospitais, portos, aeroportos, estradas, entre outras tão almejadas pelos brasileiros, de maneira a se falar, conforme Hable (2018, p. 25-26), que as diversas fases que compõem a criação, arrecadação e distribuição de benefícios dos tributos formam a espinha dorsal do Estado.

Larissa Barbosa (2018, p. 79) destaca, neste sentido, que a legislação tributária também possui papel primordial para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além de garantir o desenvolvimento social, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades, promovendo, assim, o bem de todos, objetivos fundamentais de nossa república.

Um vez instituída, a tributação passa a ter um papel de influência em todos os aspectos da vida em sociedade, justamente por ser um dos mais poderosos instrumentos de políticas públicas e um reflexo das convicções econômicas, sociais e políticas dos governos (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 45).

A matriz tributária, portanto, representa as escolhas do poder político ao decidir sobre quais bases econômicas incidirão os tributos e com que intensidade, refletindo o modelo de Estado e de sociedade que se deseja implantar ou manter, e exprimindo, ainda, sua conjuntura histórica e o contexto político-ideológico da classe social hegemônica ou dominante em dado período (FIGUEIREDO, 2017, p. 16).

É, complementa Fernandes *at all* (2019, p. 7), a partir do momento em que o tributo incide de modo distinto a cada contribuinte que o sistema tributário influi na distribuição de renda.

Os cidadãos, no entanto, muitas vezes perdem a noção da importância dos tributos como sendo instrumentos de sustentação da administração estatal, de financiamento de serviços públicos e de possibilitador de obras de infraestrutura, fazendo com que passem a serem vistos como um sinônimo de expropriação, dado o pouco retorno em face do montante arrecado (HABLE, 2018, p. 26). E, infelizmente, quando se fala em retorno de bem-estar à sociedade, o Brasil figura sempre entre as últimas posições, sendo, no ranking gerado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, o país com o menor índice de retorno, de maneira que apesar de não ser uma das maiores cargas tributárias do planeta, o gasto público não é devolvido na mesma proporção da exação fiscal (GUIMARÃES, 2018, p. 175).

É, no dizer de Piketty (2014, p. 712), que *“o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele.”*

De uma maneira geral, os sistemas tributários em quase todos os países se apoiam nas mesmas bases de arrecadação como a renda, o patrimônio, o consumo ou a circulação de bens e serviços, assim como sobre a folha e pagamento, que em muitas nações é a principal fonte de financiamento da previdência social (HABLE, 2018, p. 28).

1.1.1 Progressividade e Capacidade Contributiva

Importa para este trabalho em especial, neste sentido, a classificação dos tributos segundo a teoria das finanças públicas em progressivos ou regressivos. Diz-se que determinado tributo é progressivo quando a alíquota aumenta progressivamente com o valor da base de incidência, ou seja, a porcentagem sobe à medida que se eleva a capacidade contributiva do indivíduo, de maneira que aqueles que possuem maior renda contribuem com parcela maior desta (HABLE, 2018, p. 28).

Por outro lado, um tributo é regressivo quando a relação entre o fato gerador e a renda é decrescente, em outras palavras, a alíquota diminui à medida que a base de cálculo aumenta, fazendo com que aqueles que recebem menos paguem mais, proporcionalmente, do que os que possuem maior capacidade contributiva (HABLE, 2018, p. 28).

E, entre ambos, há o imposto proporcional, aquele em que a taxa é a mesma para todos, chamado de taxa fixa ou *“flat tax”* (PIKETTY, 2014, p. 730-731).

Piketty (2014, p. 728) considera a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda e o imposto progressivo sobre as heranças como sendo, respectivamente, as primeira e segunda inovações mais importantes do século XX em matéria fiscal, que desempenharam um importante papel para a redução da desigualdade ao longo do último século e que hoje se encontram ambas ameaçadas pelas forças da concorrência fiscal entre os países. Acrescenta igualmente que a sustentação do Estado fiscal e social depende, de certa maneira, da existência de se não uma leve progressividade dos impostos ao menos uma não regressividade no topo, caso contrário, segundo o autor (PIKETTY, 2014, p. 733), é difícil sustentar um sistema onde os ricos paguem menos impostos que as demais classes, em especial menos que a classe média.

Neste sentido também Silva (2018, p. 220), para quem a desconcentração de renda e a continuidade de um regime democrático somente será possível com o respeito à função distributiva dos tributos.

No Brasil, no entanto, é possível afirmar que o debate público acerca da acentuada regressividade do sistema tributário (como será visto) não chegou às massas. Os pobres e a pequena classe média brasileira, de uma maneira geral, não parecem saber que pagam mais impostos que os ricos, e este também não é um tema que se vê no cotidiano, o que se verifica, na verdade, é que a opinião pública tem se concentrado no peso dos tributos, na burocracia fiscal e no péssimo retorno dos serviços públicos.

A questão, no entanto, não é estranha aos debates acadêmicos, e em especial aos estudiosos do Direito Tributário, uma vez que a realidade se contrapõe aos princípios que regem o sistema tributário, dentre estes em especial ao da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva é princípio clássico que orienta, ou deveria orientar, todo o sistema tributário, o qual prescreve que cada indivíduo deve contribuir de acordo com sua capacidade econômica, de maneira que quem tem mais, seja em patrimônio ou em renda, contribua mais do que aqueles que possuem menos (HABLE, 2018, p. 40).

Elencado por alguns como sendo o mais importante dos princípios da justiça tributária (GUIMARÃES, 2018, p. 176), se encontra especialmente insculpido no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal:

§ 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).

Para José Hable (2018, p. 49), o princípio da capacidade contributiva, aliado à progressividade, dentre outros, compõem o sobreprincípio da justiça fiscal, o qual somente se realiza quando a carga tributária é igualmente distribuída, onerando mais aqueles que possuem maior capacidade para contribuir e desobrigando os que não possuem aptidão para arcar com o ônus da tributação, como quando toda sua disponibilidade financeira é exaurida com a manutenção sua e de seus familiares.

A autora Ariane Guimarães (2018, p. 180), de maneira interessante, assevera que:

Do sobreprincípio do Estado democrático de direito deriva o princípio da igualdade, e deste, o princípio da capacidade contributiva, ao qual estão subordinados subprincípios, como o da não cumulatividade e o da seletividade (GUIMARÃES, 2018, p. 180).

Ou seja, a capacidade contributiva é corolário da igualdade, que se subdivide, por sua vez, em duas dimensões: a horizontal, que preceitua que indivíduos com igual capacidade contributiva sejam tratados de maneira idêntica; e a vertical, que estabelece a tributação desigual para pessoas com diferentes capacidades contributivas, “*em grau de “desigualdade” razoável*” (GUIMARÃES, 2018, p. 180).

É dizer, sob outras palavras, o celebre ensino de Ruy Barbosa, cuja preciosidade faz jus a ser reiteradamente lembrado ao longo da história:

(...) a regra da igualdade não consiste senão em quinhomar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. (BARBOSA, 2014, p. sn (versão Kindle)).

E para além das mencionadas dimensões, se divide ainda em duas subcategorias: a capacidade contributiva objetiva e a subjetiva. A primeira visa estabelecer o montante de riqueza a ser tributada, sem correlação com os demais gastos do contribuinte, ao passo que

a segunda intenta enxergar a parcela real que o indivíduo consegue suportar, protegendo seu núcleo mínimo existencial (GUIMARÃES, 2018, p. 183).

A progressividade, a seu turno, é técnica que permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que permite que a tributação seja graduada conforme a renda do indivíduo, fazendo com que o rico pague mais tributo que o pobre (GUIMARÃES, 2018, p. 181).

Aliada à progressividade se encontra a essencialidade, característica dos tributos indiretos, o qual estabelece que sobre os bens considerados supérfluos devem incidir impostos com alíquotas maiores e sobre os bens considerados essenciais, como os da “cesta básica”, alíquotas menores (GUIMARÃES, 2018, p. 181).

Outro importante desdobramento do princípio da capacidade contributiva é a vedação ao confisco. Intimamente ligado ao direito de propriedade, o princípio da vedação ao confisco proíbe o Estado de tributar de maneira a restringir em demasia a condição patrimonial do contribuinte, em respeito ao direito fundamental de resguardar aquilo que é proveniente do esforço do indivíduo e que compõem seu patrimônio (GUIMARÃES, 2018, p. 184).

A regra, portanto, é a observância da capacidade contributiva e a padronização sua exceção (GUIMARÃES, 2018, p. 176), porém, como será visto no segundo capítulo, o Brasil praticamente fez da exceção a regra e da regra a exceção.

Dessa forma, muito embora presentes na constituição, os princípios da capacidade contributiva e da progressividade, e por consequência o da justiça fiscal, são completamente desrespeitados no vigente acordo social, afirma José Hable (2018, p. 40).

1.2 As Contribuições de Thomas Piketty

1.2.1 O Sentido do Termo

De certa forma, não é possível passar pelo debate quanto as desigualdades do capital sem mencionar as obras de Thomas Piketty, professor da Escola de Economia de Paris que se tornou um dos economistas mais influentes de sua geração (BASSETS, 2019), em especial

pelo livro “*O Capital no Século XXI*”, publicado em 2013 e que já vendeu mais de três milhões de cópias pelo mundo (FOLHA DE S. PAULO, 2020).

O livro aborda a história dos últimos 400 anos de capitalismo e analisa o percurso do sistema econômico em contraponto ao crescimento da desigualdade mundial, num esforço inédito de, baseado nos dados e séries históricas disponíveis, destrinchar as forças e mecanismos que levam à acumulação do capital e de sua renda, ou os acontecimentos que a diminuiram (PIKETTY, 2014). E não por menos a obra foi adaptada para um documentário de nome homônimo, composto por entrevistas com diversos economistas, incluindo o vencedor do Prêmio Nobel de Economia Joseph Stiglitz e o cientista político Ian Bremmer (FOLHA DE S. PAULO, 2020).

É possível afirmar que Piketty recolocou o tema da desigualdade de capital e, por consequência, a regulação do capitalismo, no cerne do debate econômico e jurídico atual, digo jurídico porque as soluções apresentadas pelo autor perpassam por mudanças importantes no Direito Tributário e no Direito Internacional Público, o que será melhor visto adiante, com ênfase no primeiro.

Algumas das lições trazidas por Piketty são particularmente importantes para este trabalho, motivo pelo qual é interessante apresentá-las brevemente, sem qualquer pretensão de escrevê-las em pedra, haja vista o interesse único de se contribuir para o debate dentro do seio do Brasil, em especial no momento atual que o país aguarda com expectativa uma reforma tributária.

“A desigualdade não é necessariamente um mal em si: a questão central é decidir se ela se justifica e se há razões concretas para que ela exista” (PIKETTY, 2014, p. 33), afirma o autor, de maneira que poderíamos avançar e nos perguntarmos: qual o limite da desigualdade? Em certos níveis ela pode ser uma força positiva à sociedade, impulsionando-a de maneira equilibrada rumo ao progresso material e intelectual ou é sempre um mal? Se for em alguma medida positiva, quando ela passa a ser prejudicial?

Não é o objeto do presente trabalho responder a estas perguntas, mas deixo-as propositalmente no ar para que nenhuma conclusão pré-concebida sequestre os esforços que ora se realizam. No entanto, a desigualdade que nos cerca é um indicador que não pode ser conscientemente ignorado a nos revelar, no mínimo, que algo de hediondo existe em suas consequências quando chega a certos níveis como na sociedade francesa de Victor Hugo ou mesmo quando se olha com mais atenção a própria realidade nacional atual.

Sua história, revela Piketty (2014, p. 35), é a combinação de forças de como os autores políticos, sociais e econômicos veem o que é justo e o que não é, e pela influência que cada um destes exerce nas escolhas e rumos coletivos, não havendo na dinâmica da distribuição de riqueza, ademais, qualquer processo natural ou espontâneo que impeça o predomínio das forças desestabilizadoras que promovem a desigualdade, ou seja, é dizer que no capitalismo a crença de uma tendência natural à redução da desigualdade, que se produza por si só, é uma perigosa ilusão.

A conclusão é importante, pois a própria realidade demonstra que as crenças de que a simples garantia dos direitos de propriedade, da livre operação dos mercados e do enaltecimento da concorrência “pura e perfeita”, não levam naturalmente para uma sociedade justa, próspera e harmoniosa. Nas palavras do autor, “*a tarefa, infelizmente, é mais complexa do que isso*” (PIKETTY, 2014, p. 48-49).

No que diz respeito ao conceito de renda, Piketty (2014, p. 70) a define como sendo um fluxo e diz respeito a quantidade de bens produzidos e distribuídos ao longo de um período, ao passo que o capital é um estoque resultante da quantidade total de riqueza existente em um ponto no tempo, sendo este último decorrente dos fluxos de renda apropriados ou acumulados nos anos anteriores.

A ideia de Produto Interno Bruto – PIB, que mede o total de bens e serviços produzidos em determinado país dentro de um ano, está, aliás, intimamente lidada ao conceito de renda nacional, vez que esta nada mais é do que o PIB descontado a depreciação do capital. Tal conceito de renda nacional é singularmente importante por representar o conjunto das rendas que os residentes de determinado país dispõem ao longo de um ano e, por conseguinte, essencial para medir sua desigualdade interna (PIKETTY, 2014, p. 61-62).

A desigualdade da renda em sentido lato, no âmbito desta monografia, seguindo o modelo proposto por Piketty (2014, p. 357), se subdivide na desigualdade de capital e na desigualdade da renda em sentido estrito, esta última, a seu turno, resulta da soma da desigualdade da renda do trabalho e da renda do capital, ou seja, do rendimento que o estoque de capital rende ou faz com que seu possuidor economize, o que em termos econômicos se equivalem. O exemplo mais comum da renda do capital é a propriedade imobiliária, onde o dono de um imóvel residencial pode locá-lo e assim receber o rendimento mensal do capital em forma de aluguel ou morar na residência e economizar o valor que pagaria por aquele aluguel caso não fosse o proprietário (PIKETTY, 2014, p. 358).

Dentre os mecanismos que mais influem na desigualdade da renda do trabalho estão a oferta e a demanda por qualificações, o estado do sistema educacional, assim como as diferentes regras e instituições que incidem sobre o funcionamento do mercado de trabalho e o processo de formação dos salários. Por outro lado, sobre a desigualdade das rendas do capital importam, em especial, os processos de poupança e investimento, as regras de sucessão e herança e o funcionamento dos mercados imobiliários e financeiros (PIKETTY, 2014, p. 358).

1.2.2 As Forças de Divergência

Sobre o sistema econômico, de acordo com o autor (PIKETTY, 2014, p. 35), atuam forças de divergência e convergência para o aumento ou diminuição da desigualdade. A primeira destas, e uma das principais, a incidir para o aumento da desigualdade, e que tem sido quase uma constante no período analisado por Piketty, com exceção dos choques provocados pelas duas grandes guerras, é a distorção $r > g$, onde “r” é a taxa de remuneração do capital e “g” a taxa de crescimento da economia, ou seja, quando a taxa de remuneração do capital supera substancialmente o crescimento da economia (PIKETTY, 2014, p. 43) a desigualdade de renda e de capital tende a aumentar continuamente e progressivamente.

É dizer que a partir do momento em que a taxa de rendimento do capital ultrapassa de maneira forte e duradoura a taxa de crescimento, como tem ocorrido na maior parte do período analisado por Piketty e tende a se repetir neste século, a dinâmica de acumulação e transferência dos patrimônios, através da recapitalização e da herança em especial, levam automaticamente a uma grande concentração patrimonial (PIKETTY, 2014, p. 360).

Nesta lógica, a herança passa a ter uma importância desmedida, uma vez que o capital herdado aumenta mais rapidamente do que a renda e a produção, de maneira que sua relevância hoje já é praticamente a mesma da do século XIX, e se a tendência do fluxo de herança atual persistir a participação dos patrimônios herdados poderá se aproximar de 80% nos anos 2030-2040 (PIKETTY, 2014, p. 602).

O autor explica que isto em termos práticos significa que *“perto de um sexto de cada geração receberá uma herança maior do que o valor que metade da população ganha por meio do trabalho ao longo de toda a vida”* (PIKETTY, 2014, p. 631), numa sociedade que Piketty chama de pequenos rentistas, em contraponto ao passado marcado por um pequeno número de grandes rentistas.

E acrescenta que a crença de que o envelhecimento leva ao fim da herança é tão ilusória quanto acreditar que a livre concorrência e põe fim à sociedade de herança (PIKETTY, 2014, p. 635).

Para além desta, a desigualdade das rendas do trabalho e o efeito de crescimento acelerado das grandes fortunas são outras das forças que atuam para o aumento progressivo da desigualdade, revela Piketty (2014, p. 662).

As grandes fortunas, uma vez lançadas, tendem a crescer em ritmo acelerado – no mínimo duas vezes mais rápido do que o crescimento do patrimônio médio – apenas em virtude de seu tamanho, seguindo uma lógica própria e podendo se sustentarem por décadas a fio neste ritmo, se multiplicando e se perpetuando sem limites para *“além de qualquer justificação racional possível em termos de utilidade social”* (PIKETTY, 2014, p. 662).

1.3 O Tamanho da Desigualdade de Renda no Brasil

O aumento da desigualdade de renda, no entanto, não é um fenômeno exclusivo do Brasil, na verdade é uma realidade que vem ocorrendo de maneira global. Neste sentido, Eduardo Fagnani e Pedro Rossi (2018, p. 2) destacam que os recursos acumulados pelo 1% mais rico do planeta subiu de 44% do total de recursos mundiais em 2009 para 48% em 2014, e, em termos de riqueza o hiato é ainda maior, uma vez que a riqueza combinada do 1% mais rico do mundo é maior do que a dos 99% das pessoas.

Nas palavras de Piketty:

(...) a desigualdade na distribuição das riquezas mundiais no início dos anos 2010 parece comparável, em sua magnitude, àquela observada nas sociedades europeias de 1900-1910. A parcela do milésimo superior atualmente parece estar próxima de 20% do patrimônio total, a do centésimo superior, perto de 50% do patrimônio total, e a do décimo superior, entre 80% e 90%; a metade inferior da população mundial possui, sem dúvida, menos de 5% do patrimônio total (PIKETTY, 2014, p. 655).

Ao ponto de organismos mundiais, como o Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional – FMI, lançarem alertas sobre a “explosão da desigualdade” e seus prejuízos para o crescimento (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 3).

Desigualdades que o mundo pensava terem sido superadas, revela Piketty (2014, p. 698), não só estão prestes a voltarem aos seus picos históricos como até mesmo superá-los no século presente, e neste descortinar de uma nova realidade o ideal de uma sociedade “meritocrática” se encontra cada vez mais distante e ilusório.

No Brasil, diversos estudos apontam que somos uma das sociedades mais desiguais do planeta, onde somente em 2017 os seis maiores bilionários do país possuíam juntos a riqueza equivalente à da metade mais pobre da população (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 3), isto equivale a dizer que 6 pessoas detinham mais do que 110 milhões de pessoas juntas, numa concentração extraordinária de riqueza, e esta é apenas uma das desigualdades que assolam o país.

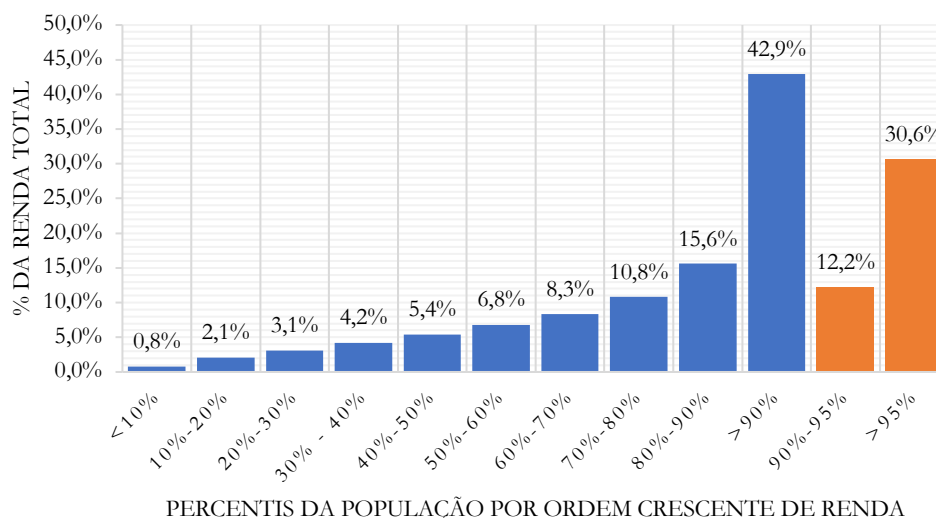
Fagnani e Rossi (2018, p. 5) destacam ainda que é digno de nota o fato de que a renda média dos 90% mais pobres do Brasil é comparável a dos 20% mais pobres da França ao passo que o 1% mais rico no Brasil ganha mais do que o 1% mais rico no país europeu, o que demonstra a extensa distorção da renda no Brasil e a ausência de uma vasta classe média.

Em 2017 o Brasil ocupava a triste posição de 10º país mais desigual do mundo, num ranking de mais de 140 países (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 5), sendo atualmente o 9º mais desigual segundo os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, harmonizados com os do Banco Mundial, num ranking de 164 países (IBGE, 2020, p. 54).

Segundo a Síntese de Indicadores Sociais do IBGE publicada em 2020, p. 53, em 2019 os 10% mais pobres em renda detinham 0,8% do total de rendimentos, ao passo que a metade da população, ou seja, os 50% com menores rendimentos *per capita*, captava apenas 15,6% dos rendimentos e, no outro extremo, aos 10% mais ricos cabia a parcela de 42,9% da renda total, dados estes similares ao encontrado pelo instituto em 2012, o que demonstra uma estabilização na estrutura da desigualdade de renda no Brasil no período.

Os dados compilados pelo IBGE (2020, p. 56), para fins de melhor visualização, podem ser ilustrados no gráfico seguinte, em que é possível observar a porcentagem da renda nacional recebida por cada *decil* em 2019, e, no topo, a subdivisão dos 10% mais ricos entre os 5% mais ricos e os 5% subsequentes.

Gráfico 1 - Distribuição percentual da renda domiciliar total por *decil* da população em ordem crescente de rendimento *per capita*



Fonte: elaboração própria com base nos dados do IBGE (2020, p. 56)

Os 10% mais pobres, portanto, detinham em 2019 apenas 0,8% do rendimento total, ao passo que esta parcela do rendimento vai crescendo sem grandes saltos até o *decil* de 70% a 80%, passando de 0,8% para 2,1%, 3,1%, 4,2%, 5,4%, 6,8%, 8,3% até 10,8% do rendimento total a cada *decil*, com um leve aumento na faixa de 80% a 90% para 15,6%; mas é nos 10% mais ricos que a concentração de renda de fato dispara, saltando para 42,9% da renda total, um aumento de 275% em comparação à faixa anterior. O gráfico faz saber ainda, através da subdivisão do *decil* superior, que com efeito 71,3% do rendimento desta faixa está concentrada nos 5% mais ricos, o que demonstra que a concentração de renda é cada vez mais acentuada no topo.

Em outras palavras, isto significa que 105 milhões de brasileiros vivem em média com um terço da renda média do país, ao passo que 21 milhões, um quinto do quantitativo anterior, recebem mais de 4 vezes a renda média nacional e, destes, 10 milhões recebem mais de 6 vezes a renda média, ou seja, os 5% mais ricos recebem 20 vezes mais do que os 50% mais pobres.

Infelizmente os dados do IBGE nada dizem a respeito do 1% mais rico, uma informação extremamente relevante, vez que este é o grupo que, segundo Piketty (2014), estrutura o quadro econômico e político de um país.

Destaca-se também, por oportuno, que os dados do IBGE são oriundos da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – PNAD Contínua, e tal metodologia tende

a subestimar a concentração de renda real, conforme expõe Piketty (2014, p. 645), principalmente no topo, o que sugere que na verdade o cenário é ainda mais crítico.

Outros estudos, como retrata Fagnani & Rossi (2018, p. 5), por exemplo, afirmam que na verdade em 2015 os 10% mais ricos detinham 55,3% da renda nacional, ao passo que a participação dos 50% mais pobres era de 12,3%, números estes mais graves do que os do IBGE (2020, p. 53) para o mesmo ano.

Embora a estrutura da desigualdade tenha permanecido quase a mesma de 2012 a 2019, é necessário ressaltar que houve, na realidade, dois percursos distintos neste período, um de 2012 a 2015 e outro de 2015 a 2019, isto porque, conforme Barbosa, Ferreira de Souza & Soares (2020), de 2012 a 2015 a curva de crescimento tendiam para uma diminuição contínua da desigualdade o que se inverteu fortemente a partir de 2015, com um aumento acentuado da desigualdade, de maneira a anular completamente o avanço dos anos anteriores, conforme ressaltam os autores:

Do ponto de vista distributivo, retrocedemos uma década. E esse retrocesso ocorreu com mais força justamente no momento de recuperação econômica. A capacidade de apropriação do crescimento, em especial num cenário de austeridade, é desproporcionalmente mais favorável para os mais ricos. Mas ainda não é possível avaliar se, nesse caso, isso decorre de efeitos tardios da recessão, de características mais estruturais ou de decisões políticas tomadas a partir de então. (BARBOSA, FERREIRA DE SOUZA e SOARES, 2020).

A renda dos 10% mais pobres, neste sentido, caiu 24,6% no período de 2015 a 2019, tendência que foi acompanhada em menor escala por todos os outros *decis*, com exceção dos 10% mais ricos, cuja renda aumentou em 3,6%, e em especial os 5% mais ricos, com aumento de 5,3% (IBGE, 2020, p. 56).

Em todos os índices analisados pelo IBGE (Gini, Palma e indicador 10.1 da Agenda 2030), ademais, houve um aumento da desigualdade entre 2012 e 2019, ou seja, o Brasil não somente é o nono país mais desigual do mundo como continua a agravar esta temerária situação.

Uma reportagem do Jornal Nacional ida ao ar em 09/02/2021 (2021) traz, além disso, a triste realidade da recuperação em “K” da economia gerada pela crise do COVID-19, em que a queda da atividade econômica leva a uma recuperação onde os ricos se tornam mais

ricos e os pobres mais pobres, amortecida em 2020 pelo auxílio emergencial, mas prestes a se agravar com o fim deste.

Nas palavras de Fagnani & Rossi:

Esta marca tem raízes históricas ditadas, especialmente, pelo longo passado escravocrata que ainda permanece encrustada na alma da elite nacional, que resiste em aceitar as pressões por quaisquer direitos de cidadania —, pela industrialização tardia e pela rala experiência democrática, breve e descontinuada. (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 4).

2. UM SISTEMA A FAVOR DA DESIGUALDADE

2.1 Regressivo e Injusto

No capítulo anterior vimos que um imposto pode ser considerado progressivo ou regressivo, na medida em que sua alíquota efetiva pode aumentar ou diminuir com o aumento da base de cálculo.

Da mesma forma, determinado sistema fiscal, compreendido como o conjunto de todos os tributos o compõe, pode ser regressivo ou progressivo, ainda que determinados tributos em particular tenham caráter diverso. Diz-se, assim, que determinada carga tributária é regressiva quando diminui com o aumento da renda, proporcional quando se mantém constante e progressiva quando aumenta com o aumentar da renda (ANSELMINI e BUFFON, 2018, p. 249).

Sob tal perspectiva, diversos são os estudos que revelam a condição fortemente regressiva do sistema tributário brasileiro, ou seja, com os pobres pagando proporcionalmente mais do que os ricos.

É o caso de Fagnani & Rossi (2018, p. 10), cujo trabalho afirma que os 10% mais pobres da pirâmide social brasileira comprometem 53% de sua renda com tributos, sendo 47% de tributos indiretos e 6% de diretos, enquanto os 10% mais ricos necessitam reservar apenas 23% de sua renda para o pagamento dos tributos, destes 10% são de impostos indiretos e 12% de impostos diretos.

Barbosa (2018, p. 84) acrescenta, diante destes dados, que quem recebe até dois salários-mínimos precisa trabalhar 197 dias por ano para pagar os tributos, enquanto aqueles que recebem mais de 30 salários-mínimos necessitam trabalhar 106 dias, ou seja, quase a metade.

De forma similar, Priscila Anselmini e Marciano Buffon (2018, p. 233) vão dizer que as famílias que recebem até dois salários-mínimos pagam 48,8% de sua renda em tributos; já as famílias com renda acima de 30 salários-mínimos pagam aproximadamente 26,3% em impostos, números bastante próximos dos de Fagnani & Rossi (2018, p. 10).

Tais dados são verdadeiramente aterradores, principalmente quando somados aos da desigualdade de renda vista no capítulo anterior, pois que demonstram que a carga tributária

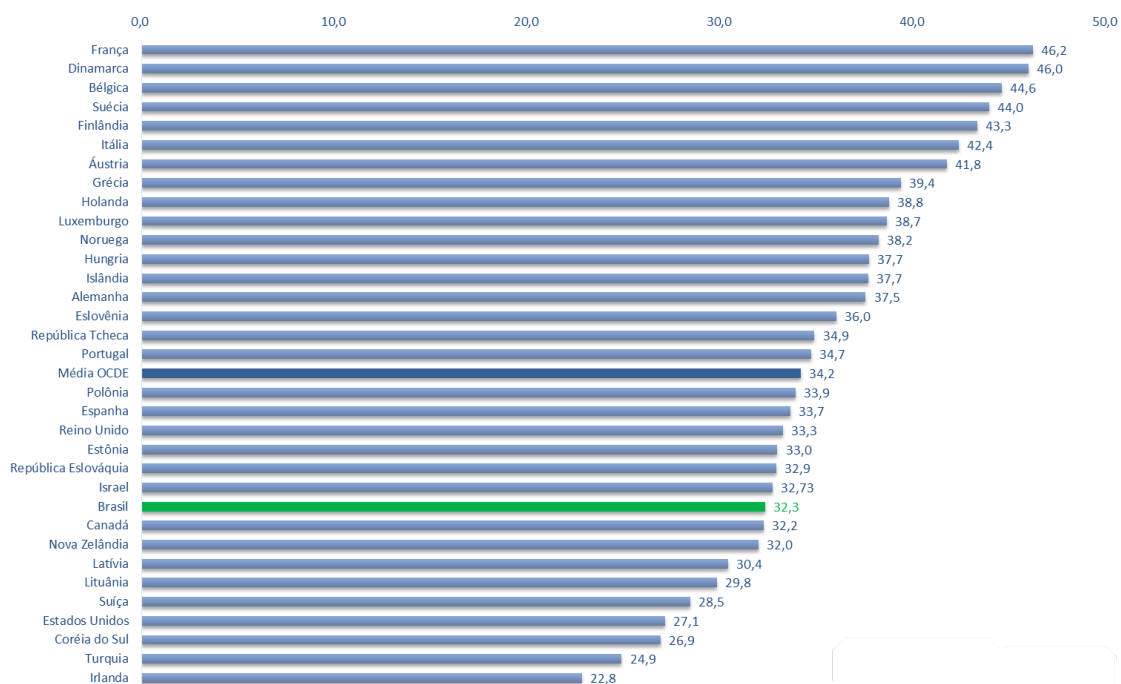
incide com praticamente o dobro de sua força entre os mais pobres do que entre os mais ricos, ou seja, já não bastasse o pouco que recebem para sua própria subsistência, onde muitas vezes falta até mesmo o necessário, ainda precisam pagar proporcionalmente o dobro de impostos que alguém abastado necessitaria, com todo o conforto que uma renda acima de 30 salários-mínimos pode ofertar a estes últimos.

Os estudos de Silva *at all* (2019, p. 55) igualmente informam que aqueles que se encontram em condições economicamente mais favoráveis arcam cada vez menos com os ônus tributários enquanto os tributos incidem de maneira mais gravosa sobre os de menor poder aquisitivo.

Tais dados são reforçados pela percepção que os próprios operadores do sistema tributário possuem a respeito do tema, dentre advogados, contabilistas, administradores, economistas, entre outros, que lidam com a legislação tributária nacional, conforme revela a pesquisa de Raphael Felicio (2019, p. 169), onde 83,9% dos entrevistados responderam que os mais pobres e a classe trabalhadora são os que mais pagam impostos no Brasil.

Estranhamente, a carga tributária brasileira é equivalente à média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, estando em verdade abaixo da média, é o que revela o relatório “Carga Tributária no Brasil – 2018: Análise por Tributo e Bases de Incidência”, elaborado pelo Ministério da Economia e pela Receita Federal, publicado em 2020:

Gráfico 2 - Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE por % do PIB (2017)



Fonte: (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020).

No entanto, tributa pouco a renda e o patrimônio, em especial dos mais ricos, e onera sobremaneira a produção e o consumo (FIGUEIREDO, 2017, p. 17), o que em grande medida é responsável pelo caráter regressivo do sistema tributário nacional. Somente o rendimento dos trabalhadores e o consumo, para que se compreenda, são responsáveis por 80% de tudo que é arrecadado pelo poder público (CINTRA, 2018, p. 249), o que por consequência limita bastante o poder aquisitivo do trabalhador-consumidor brasileiro.

Para Gobetti (2018, p. 9), é devido a baixa tributação das altas rendas, sejam elas do trabalho ou do capital, que o Brasil apresenta a mais alta concentração de renda no topo entre todos os países com dados disponíveis estudados pelo autor.

A regressividade tributária no topo da hierarquia de rendas, entretanto, não é exclusiva do Brasil, adverte Piketty (2014, p. 698), sendo este um fenômeno visto na maioria dos países, em especial devido à globalização e à guerra fiscal entre as nações. Com o fim de evitar a evasão fiscal os países tendem a desonerar o capital, o que beneficia o espectro mais alto da renda, cujos rendimentos derivam exatamente do capital, no entanto nenhum o faz de forma tão ampla como o Brasil, como será visto.

A tais causas somam-se ainda, conforme Figueiredo (2017, p. 17), a sonegação fiscal - seja por meio dos paraísos fiscais ou subterfúgios fraudulentos -, a inadimplência dos

créditos tributários e a ausência de políticas de boa governança fiscal voltadas ao interesse da maioria.

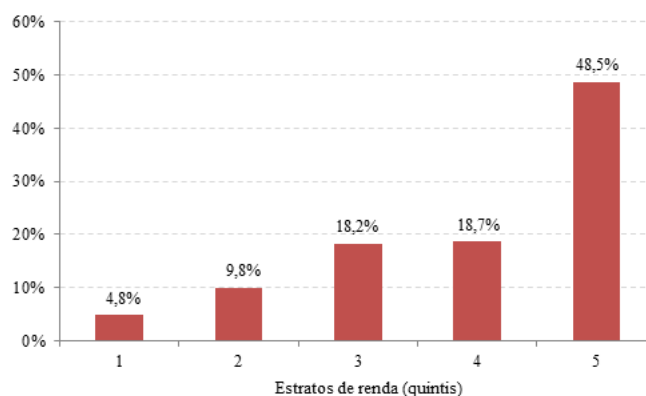
O gasto público, muitas vezes mencionado como um neutralizador da regressividade tributária entre aqueles que defendem a desoneração do capital é, neste cenário, agente solitário a atuar na redução da desigualdade de renda, segundo Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 34), de maneira a praticamente anular o pequeno efeito progressivo do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, por exemplo.

Nem mesmo o gasto público com transferência monetária no Brasil, que é um dos mais altos entre os países da OCDE, é capaz de neutralizar as desigualdades geradas pelo sistema tributário, sendo, em verdade, mais um agente a favor dela quando se fala em transferência via aposentadorias e pensões, conforme revela o boletim “Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil”, elaborado pela Secretaria de Acompanhamento Econômico – Seae em 2017:

Em resumo, apesar de o governo brasileiro transferir para as famílias uma proporção maior da sua renda do que a média do países da OCDE, o Estado brasileiro não consegue ser tão efetivo na redução da desigualdade de renda como esses países, o que torna o estado brasileiro um Robin Hood às avessas, que, em vez de tributar os mais ricos para distribuir para os mais pobres, termina tributando a todos para distribuir via transferência monetária, em especial aposentadorias e pensões, para a metade mais rica da população (BRASIL; SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 14).

O gráfico abaixo, extraído do mesmo boletim (BRASIL; SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017), ilustra tal conclusão, revelando que a parcela que vai para o quintil mais alto é 10 vezes maior do que a parcela que beneficia o quintil mais baixo em renda.

Gráfico 3 - Distribuição das Transferências Monetárias por Estrato de Renda



Fonte: (BRASIL; SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017).

Não por menos a regressividade do sistema tributário fora judicializada por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF 655, ajuizada em 03/03/2020, em que a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco pede que se reconheça o “estado de coisas inconstitucionais” do sistema tributário brasileiro e que sejam adotadas providências para fazer cessar violações e preceitos fundamentais da Constituição Federal (STF, 2020).

A Fenafisco, em conjunto com o Coletivo de Advocacia em Direitos Humanos – CADHu e da Oxfam Brasil, argumentam que o conjunto de atos do poder público, omissivos e comissivos, “*é tamanha a ponto de criar um sistema tributário que, ao operar regressivamente, fomenta a desigualdade, tornando-se inconstitucional.*” (STF, 2020, p. 2).

Aduzem que não há divergências quanto ao diagnóstico do sistema tributário, sendo inegavelmente regressivo e assim onerando mais pesadamente os mais pobres, o que fere a observância da capacidade contributiva do art. 141, §1º, da CF.

A Ministra Relatora Cármen Lúcia, no entanto, negou seguimento à ação por ausência de legitimidade ativa *ad causam* por não se encontrar a Fenafisco no *roll* de legitimados para a propositura da ADPF (STF, 2020).

Diversos são, não obstante, os autores como Guimarães (2018, p. 175) e Felício (2019, p. 161), dentre outros, que alertam para esta mesma ofensa ao art. 145, §1º, da CF, o qual, como visto, estabelece que os impostos, sempre que possível “*terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*” (BRASIL, 1988).

Ao longo da pesquisa necessária para este trabalho, me deparei com diversos adjetivos ao sistema tributário, dentre eles os mais repetidos eram “cruel”, “iníquo” e “criminoso”, além da expressão “Robin Hood às avessas”, e, de fato, parecem todos muito bem apropriados ao caso.

No primeiro capítulo foi visto que os 50% mais pobres do Brasil detinham apenas 15,6% da renda total, o que equivale à um terço da renda média nacional para cada, pois bem, é sobre esta mesma população que o sistema tributário capta aproximadamente 48,8% da renda, enquanto este mesmo sistema tributário diminui sua força de incidência pela metade para aqueles que recebem 20 ou mais vezes do que os primeiros.

A consequência é inegável, o sistema tributário nacional é um dos maiores, se não o maior, aliado ao aumento da desigualdade social no Brasil, fazendo com que os pobres se tornem cada vez mais pobres e os ricos cada vez mais ricos, nesta tendência perversa que os dados históricos do IBGE confirmam e que o debate público dolosamente prefere ignorar.

O silêncio retumbante deste crime que se opera a cada dia no Brasil, ano após ano, me lembra muito as palavras de Piketty (2014, p. 840): *“aqueles que possuem muito nunca se esquecem de defender seus interesses. Recusar-se a fazer contas raramente traz benefícios aos mais pobres.”*

2.2 O principal culpado: a tributação indireta

Existe, como em tudo, um motivo principal para a regressividade do sistema tributário, e este está justamente no peso desproporcional da tributação indireta na matriz tributária nacional.

Os tributos diretos, conforme ensina Silva *at all* (2019, p. 46), são aqueles em que as condições de incidência se encontram reunidas em uma só pessoa, em que o contribuinte de direito é também o contribuinte de fato; já os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de fato não se confunde com o contribuinte de direito, em que:

“o ônus financeiro tributário é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de uma referência direta para apurar a capacidade econômica do contribuinte” (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 46).

São exemplos de tributos diretos: Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF e Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD e o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, todos incidentes sobre a renda e o patrimônio. Já quanto aos tributos indiretos podemos citar o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide (HABLE, 2018, p. 29).

Os tributos indiretos, por serem ligados à produção, compra e venda de bens e serviços, seu impacto é visto na composição final dos preços aos consumidores, conforme ensina Silva *at all* (2019, p. 44). São regressivos porque independem da renda do consumidor, uma vez que tanto o rico quanto o pobre irão pagar o mesmo valor de tributos ao comprar determinado produto.

Por exemplo, suponhamos que um motoboy de aplicativo de *delivery* precise parar num posto de gasolina localizado no Lago Sul de Brasília, bairro nobre da capital, suponhamos ainda que este motoboy, que trabalha 12 horas por dia e tem uma renda mensal média de 3 salários-mínimos, abastece sua moto com 50 reais de gasolina pagando, com isto, 25 reais de tributos. Na bomba ao lado uma moto *BMW S 1000R* para e seu condutor, membro de uma família do ramo imobiliário e detentor de uma renda média de 50 salários-mínimos mensais, abastece igualmente com 50 reais de gasolina, pagando os mesmos 25 reais em tributos. Para o motoboy, no entanto, o tributo representou 0,83% de sua renda, enquanto para o condutor abastado o peso foi de 0,05%, ou seja, o peso do imposto para o primeiro é de 1660% em relação ao do segundo.

Ao exigir o mesmo valor para todos os contribuintes de fato, sem levar em conta a renda de cada um, os tributos indiretos acabam por fazer com que os pobres paguem mais em proporção da renda do que os mais ricos, o que na prática é como se a alíquota do tributo diminuísse à medida que a renda do contribuinte aumenta, daí por serem naturalmente regressivos.

Para além desta característica, Silva *at all* (2019, p. 44) enumera uma outra bastante importante que faz com que as pessoas ricas estejam ainda menos sujeitas aos tributos

indiretos, é o fato de que tais classes possuem maior capacidade de poupança, de maneira que não precisam e, normalmente, não gastam toda a renda com consumo, muitas vezes poupando ou recapitalizando uma parcela do que recebem, característica que tende a ser cada vez mais presente a medida que se sobe no estrato social.

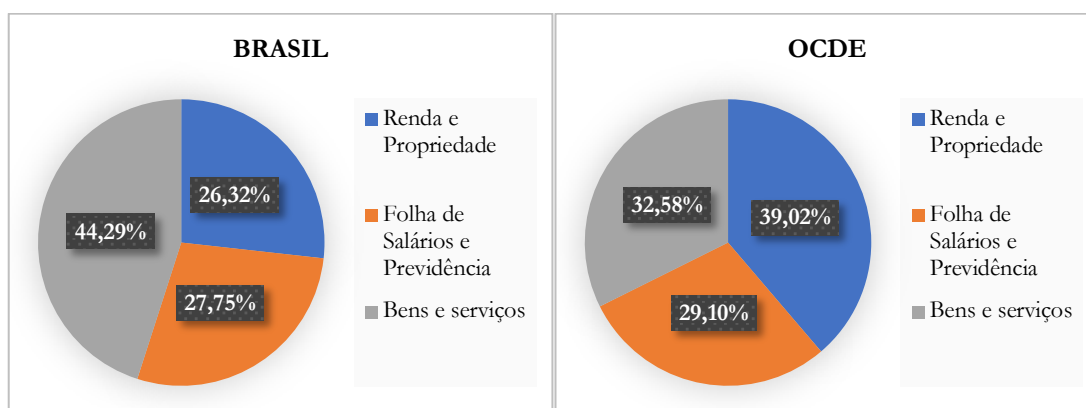
Piketty (2014, p. 662) afirma, quanto a tal, que os rendimentos das grandes fortunas, por exemplo, tendem a serem recapitalizadas quase que por inteiro e apenas uma pequena parcela, em relação ao total, é “consumida”, o que para tais fortunas é mais do que suficiente para se manter um padrão de vida luxuosíssimo.

Já com os pobres dá-se o inverso, muitas vezes falta dinheiro para a própria subsistência; com o orçamento sempre no limite, toda a renda é praticamente utilizada com bens e serviços básicos, e poupar ou capitalizar é uma realidade muito distante para quem trabalha para apenas sobreviver e se manter alimentado abaixo de um teto. A parcela da renda convertida em consumo de alimentos e bens essenciais, ademais, tende a aumentar quanto mais pobre for o indivíduo, cuja consequência é a tendência de aumento das desigualdades sociais e econômicas (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 50).

Tributa-se, indiretamente, em proporção muito maior, os rendimentos daqueles que não possuem capacidade contributiva do que daqueles com mais capacidade contributiva e que não são forçados a destinar a totalidade de seus rendimentos ao consumo de subsistência. (PESSOA, 2018, p. 228).

Em 2017, de acordo com os dados da Receita Federal (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020), a carga tributária brasileira foi de 32,33% do PIB, sendo que quase a metade destes (44,29%) foram de tributos indiretos, enquanto a média da OCDE foi de 32,58% no mesmo ano; já a renda e a propriedade compunham 26,32% da carga tributária brasileira em contraponto à da OCDE que foi de 39,02%, o que demonstra o financiamento regressivo do Estado brasileiro.

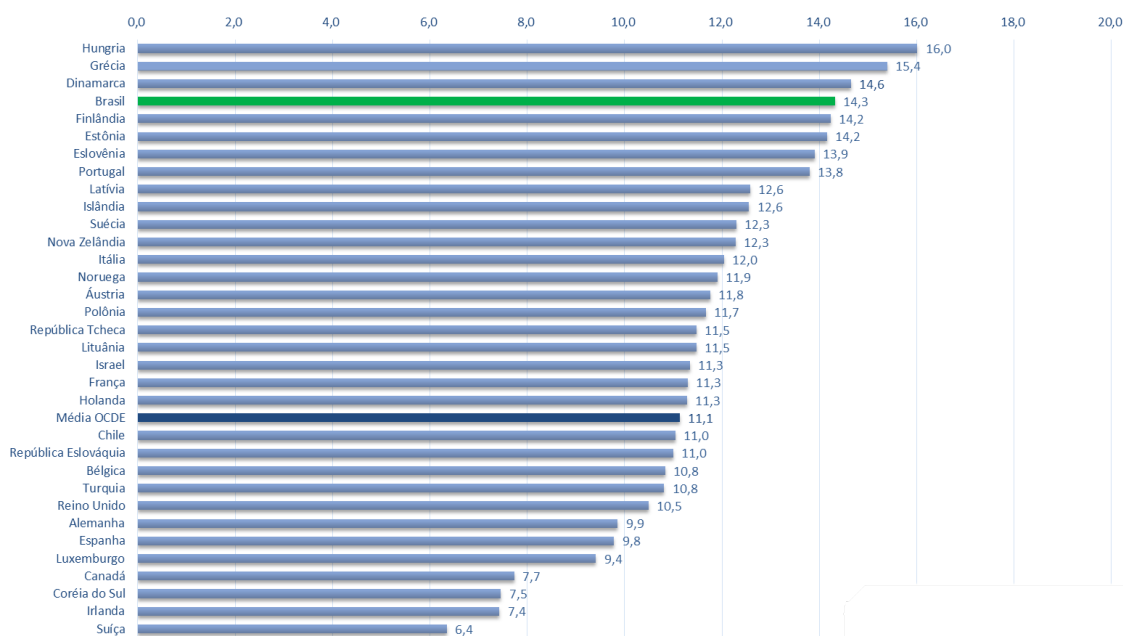
Gráfico 4 - Distribuição da Carga Tributária Brasil e OCDE 2017



Fonte: elaboração própria com base nos dados da Receita Federal (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020)

O Brasil, desta forma, não se encontra somente acima da média da OCDE como também é um dos países que mais tributam sobre o consumo de bens e serviços dentre os que compõem a organização, como igualmente é possível observar do gráfico abaixo, apresentado pelo relatório da Receita Federal (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020):

Gráfico 5 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2017)



Fonte: (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020).

Enquanto o foco da tributação nos países da OCDE é a renda pessoal, o Brasil segue pelo caminho contrário, tributando muito mais o consumo que a renda (BARBOSA, 2018, p. 83), situação que Simas (2018, p. 67) ilustra muito bem:

Tradicionalmente, nos países com grande desenvolvimento econômico e uma classe média bem estabelecida há uma propensão maior em onerar o patrimônio e a renda, pois seriam riquezas apresentadas em grande escala e suficientes para prover a arrecadação necessária e, via de consequência, minimizando a incidência sobre o consumo. Não raro, aos visitarmos esses locais turisticamente, ficamos maravilhados com a diferença dos preços em relação ao nosso. Todavia, dificilmente procuramos nos informar quanto aquele lugar visitado onera o patrimônio e a renda dos seus cidadãos. (SIMAS, 2018, p. 67).

O ICMS, dentre os impostos indiretos, é o que mais se destaca, compondo, segundo Silva *at all* (2019, p. 47), em média 20% de toda a arrecadação. Em outras palavras, quase a metade de tudo que é arrecadado com impostos indiretos no Brasil se deve ao ICMS.

Barbara Silva *at all* (2019, p. 53) fizeram um importante trabalho sobre o impacto que os tributos indiretos possuem sobre a renda familiar brasileira e os resultados são impressionantes. Segundo os autores, para cada ponto percentual de aumento na carga tributária do ICMS a renda familiar brasileira decai em 3,63%, revelando o impacto bastante negativo do tributo; no entanto, o ICMS não é o imposto que possui o maior impacto por aumento percentual, embora seja de longe o tributo indireto com a maior carga tributária dentre todos. O triste *podium* de tributo indireto mais gravoso fica com o PIS/COFINS, cujo aumento em um ponto percentual causa um impacto de 3,90% sobre a renda familiar.

A exceção é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, que por ser um imposto cuja progressividade é permitida em relação ao sujeito passivo, em especial porque os indivíduos mais abastados tendem a consumir mais serviços, mais caros e mais dispensáveis do que aqueles que estão na base da pirâmide, os resultados de Silva *at all* (2019, p. 53) apresentaram comportamento contrário para este imposto, sendo que cada aumento em um ponto percentual, na metodologia adotada, a tendência é de um aumento de 5,44% na renda familiar.

Na soma de todos os tributos indiretos analisados pelos autores (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 54) – ICMS, ISS, IPI, PIS/CONFINS – o resultado é ainda mais chocante. O aumento percentual da carga total destes tributos impacta negativamente a renda familiar em 5,23%, ou seja, 1% de aumento na carga tributária indireta possui um impacto

negativo de mais de 5% sobre a renda familiar; se levarmos em conta que os impostos indiretos são responsáveis por 44,29% da carga tributária brasileira é possível ter uma dimensão mais exata da tragédia.

É certo que tais dados precisam sempre serem lidos com cautela, no entanto são capazes de nos dar um norte quanto ao tamanho do problema, e neste sentido recomenda-se a leitura do trabalho em comento (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019) para a compressão da metodologia adotada.

Outro estudo a contribuir em demasia é o realizado por Fernandes, Campolina & Silveira (2019, p. 34-35), o qual revela que nem mesmo o imposto direto mais progressivo do sistema tributário brasileiro, o Imposto de Renda, é páreo para anular a desigualdade causada pela tributação indireta. O estudo expõe o impacto da tributação, em especial do IR, sobre o coeficiente de Gini, e demonstra que após a tributação do IR o Gini cai 2,35%, porém após a incidência do tributo indireto sobre a renda o coeficiente volta a subir, desta vez em 2,80%, ou seja, o impacto negativo da tributação indireta é maior do que o impacto positivo do IR.

Ao concentrar a carga tributária em impostos indiretos, como sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços, em detrimento da tributação direta, tal como sobre a renda, a propriedade e a riqueza, o sistema acaba pendendo fortemente para a regressividade, pela própria natureza dos impostos indiretos (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 28).

O que, inclusive, aumenta o custo das mercadorias brasileiras em relação aos países que concentram sua tributação na renda e na riqueza, prejudicando assim a eficiência e a competitividade do sistema produtivo brasileiro, ressalta Fagnani & Rossi (2018, p. 11).

Os operadores do sistema tributário, conforme a pesquisa de Felício (2019, p. 162), afirmam também que a cumulatividade de tributos como o PIS, COFINS, ISS, ICMS e IPI oneram excessivamente as atividades que são caracterizadas por diversas etapas produtivas, o que acaba por incentivar a integração vertical com prejuízo da competitividade nacional.

E nessa sede esquizofrênica nem mesmo os CNPJ's se salvam do fomento à desigualdade. Com 363.779 normas tributárias editadas entre 1988 e 2015, segundo Felício (2019, p. 158), o que se traduz em 45 novas normas por dia útil ou 1,87 por hora útil no período, o autor informa que o custo de conformidade das empresas menores é de 7,7 vezes maior do que a média das demais e 24 vezes superior ao custo das maiores empresas.

2.3 Nem o Imposto de Renda Salva

O Imposto de Renda Pessoa Física, como ensina Fernandes, Campolina & Silveira (2019, p. 7), em comparação à prática internacional, adota faixas de isenções relativamente altas e uma alíquota marginal máxima de 27,5%, o que é considerado baixo em relação aos demais países da OCDE, acabando por diminuir sobremaneira a capacidade redistributiva deste imposto, assim como sua progressividade, o que se torna ainda mais grave em face da leniência do IRPF para com as rendas do capital, tributadas exclusivamente na fonte com alíquotas lineares ou mesmo isentas.

Para tais autores (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 9), ao começar a tributar uma renda que equivale à 79% do salário médio nacional o Brasil começa a tributar muito tarde por meio do IRPF, ficando atrás apenas do governo central da Suécia que começa a tributar acima do Brasil, na comparação dos pesquisadores.

A alíquota máxima, por outro lado, é baixa quando comparada à média dos países da OCDE, a terceira mais baixa, para ser exato, ficando a frente apenas da Hungria e da República Tcheca, que aplicam alíquotas de 16% e 15%, respectivamente, no entanto tais alíquotas são lineares nestes países, ou seja, se trata de uma *flat tax*, em que todos pagam a mesma proporção. Enquanto a média e a mediana nos demais países fica acima de 40%, a do Brasil não chega à 30% (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 10).

A última faixa brasileira, entretanto, começa a partir de um patamar relativamente baixo, equivalente a 1,98 salário médio, porém compatível com sua alíquota, o que não é o caso do Chile e do México, por exemplo, que apesar de possuírem uma alíquota máxima compatível com a prática internacional se aplicam apenas a uma parcela ínfima da população dado a renda sobre a qual incidem (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 10).

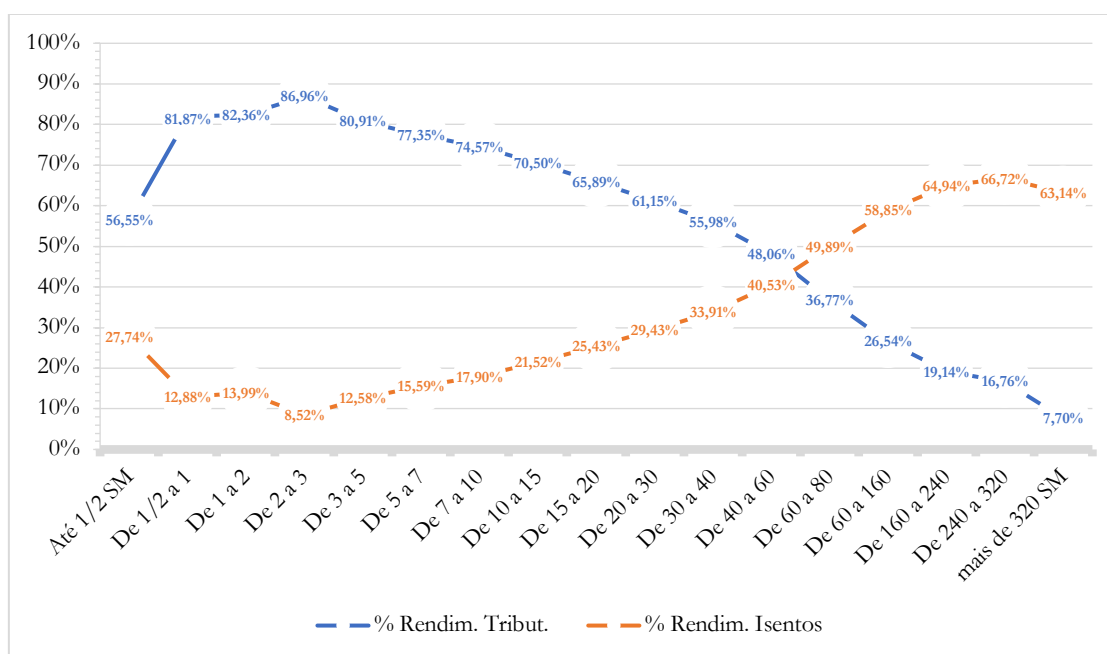
Os Grandes Números do IRPF do Ano-Calendário 2019 (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020) revelam que 0,23% dos declarantes auferiram em 2019 rendimentos acima de 160 salários mínimos, grupo que sozinho deteve 15,68% de todo o rendimento declarado, enquanto que 55,30% dos declarantes tiveram renda de até 5 salários mínimos no mesmo ano, sendo a renda deste grupo equivalente a 17,19% do todo.

Outro dado a chamar atenção é o comportamento da renda tributável e da renda isenta em cada faixa de rendimento. Aqueles que auferiram rendas de $\frac{1}{2}$ a 5 salários mínimos

tiveram mais de 80% de sua renda tributável, ao passo que os rendimentos isentos oscilaram entre 8,52% a 13,99%, situação que se inverte nos últimos estratos, quando a renda tributável cai para 16,76% e 7,70% nas faixas de 240 a 320 salários mínimos e acima de 320 salários mínimos, respectivamente, enquanto os rendimentos isentos passam a compor 66,72% e 63,14% da renda nestas faixas, nessa ordem, e o restante se dá sob tributação exclusiva (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020).

O gráfico abaixo ilustra o comportamento da renda tributável pelo IR e da renda isenta em porcentagem da renda total para cada estrato de rendimento mensal em salários mínimos. Percebe-se que a parcela da renda tributável aumenta progressivamente entre aqueles que auferem de 1/2 a 3 salários mínimos, e passa a decair paulatinamente até o estrato mais alto, que é acima de 320 salários mínimos, quando a renda tributável chega a meros 7,70% da renda total. O comportamento inverso é notado na renda isenta, que decai igualmente até 3 salários mínimos e sobe a partir de então, encontrando seu pico entre os que recebem de 240 a 320 salários mínimos, quando chega a representar 63,14% dos rendimentos.

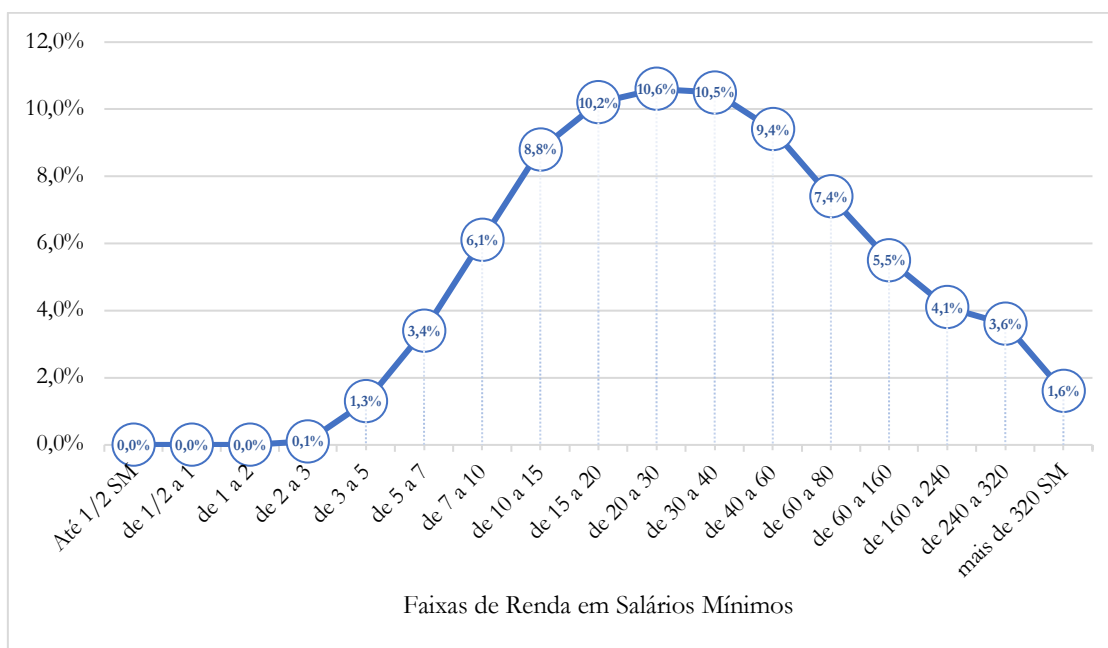
Gráfico 6 - Porcentagem da Renda Tributável e da Renda Isenta em cada Faixa de Rendimento Mensal



Fonte: elaboração própria com base nos Grandes Número do IRPF (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020)

Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 27) irão afirmar ainda que a equidade vertical não é respeitada no IR, isto porque a curva de alíquotas efetivas segue um formato de sino, conforme se pode observar dos Grandes Números do IRPF 2019 (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020). Quando se tem por parametro a renda total, a alíquota efetiva média parte de 0,1% para os que recebem de 2 a 3 salários mínimos, sobe até chegar em 10,6% entre os que auferem de 20 a 30 salários mínimos para em seguida decair até 1,6% entre aqueles que recebem acima de 320 salários mínimos.

Gráfico 7 - Alíquota Média [%] Por Faixa de Rendimentos Totais em Salários Mínimos



Fonte: (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020)

A equidade horizontal igualmente não é respeitada, pois que cidadãos na mesma faixa de rendimento possuem tratamentos distintos a depender da origem da renda, se do trabalho ou do capital, sendo que aqueles que recebem lucros e dividendos possuem alíquotas efetivas menores do que os não recebedores (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 27).

A Fenafisco, junto com a Oxfam Brasil e o CADHu, também denunciaram a problemática das faixas de alíquotas do Imposto de Renda (STF, 2020), o que acaba por gerar enormes desigualdades, uma vez que quanto maior a renda em salários-mínimos maior é a participação da renda isenta. As pessoas que recebem acima de 240 salários mínimos, por

exemplo, chegam a ter quase 70% da renda não tributável, ao passo que aqueles que recebem de 3 a 5 salários mínimos possuem pouco mais de 10% da renda isenta.

Eduardo Fagnani, em uma de suas muitas contribuições para o debate de uma reforma tributária justa (2018, p. 22), traz importantes conclusões quanto aos números do IRPF, os quais revelam sua anomalia:

Na análise do caráter regressivo do IRPF destacam-se, dentre outros, os seguintes pontos “que evidenciam o tratamento tributário absolutamente não isonômico e não equitativo”: a) 92% dos declarantes recebem até 20 salários mínimos mensais, e detêm 53% da renda total, enquanto 8%, com renda superior a 20 salários mínimos mensais, detêm 47% da renda total; b) os rendimentos tributáveis representam 59% da renda total declarada, sendo que a parcela correspondente aos “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis” representa 31% desse total; c) para as faixas de Renda Total Declarada superiores a 240 salários mínimos mensais, aproximadamente 70% dos rendimentos correspondem à “Renda Isenta e Não tributável”; d) nas faixas de renda entre 1 e 5 salários mínimos mensais, a base de cálculo representa mais de 60% da Renda Total Declarada e apenas 7,7% nas faixas de renda superiores a 320 salários mínimos mensais; e) a maior alíquota efetiva do IRPF é de 11,8% (faixa entre 30 e 40 salários mínimos), decrescendo para 5,1% (renda superior a 320 salários mínimos); f) quem ganha até 10 salários mínimos mensais (cerca de 80% dos declarantes) possui patrimônio médio inferior a R\$ 100 mil, enquanto quem tem renda superior a 320 salários mínimos mensais (0,11% dos declarantes) possui patrimônio médio de quase R\$ 44 milhões (FAGNANI, 2018, p. 22).

Neste mesmo sentido também Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 40), os quais concluem que:

No caso do imposto sobre a renda, o Brasil se mostra ainda mais conservador em relação aos pares investigados, não se pareando sequer com seus vizinhos latino-americanos, que possuem uma matriz econômica e social mais próxima da brasileira. A estrutura do IRPF é enxuta em termos de alíquotas marginais máximas aplicadas, inchada no tamanho da faixa de renda isenta e tímida quando se analisam os rendimentos de capitais especificamente. Nesse quesito, os lucros e os dividendos auferidos pela pessoa física são totalmente isentos de tributação, caso com paralelo apenas na Estônia, entre os países investigados. Visto que a proporção de rendimentos do capital cresce em face do trabalho à medida que se escala ao topo da distribuição de renda, a opção por não tributar os lucros e os dividendos implica aumentar a regressividade no bojo do próprio imposto sobre a renda. (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 40).

Assim, o Imposto de Renda no Brasil, muito embora seja aquele com maior capacidade redistributiva dentre todos os tributos, se mostra bastante modesto neste sentido, uma vez que apresenta uma alíquota superior bastante baixa em comparação com os demais países da OCDE, além de uma distorção importantíssima que é a não incidência da tributação sobre lucros e dividendos na pessoa física.

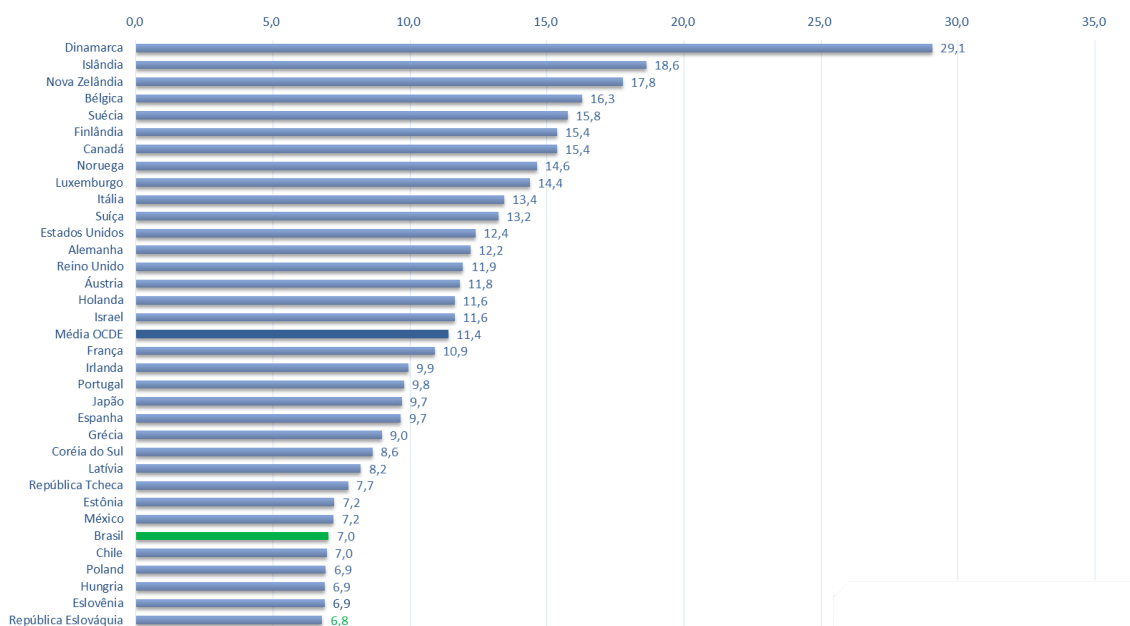
2.4 Isenção de Lucros e Dividendos: A Fortaleza das Grandes Rendas

Ao tratar de maneira diferenciada as rendas do trabalho das do capital, o sistema tributário brasileiro acaba por ocasionar fortes distorções, em especial devido aos diversos benefícios para esta última, dentre as quais a mais importante é a isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos. Tal particularidade, como visto, acaba por reduzir sobremaneira o alcance da progressividade do IR, cujas propostas de aumento de alíquotas são praticamente ineficazes, uma vez que quanto maior a renda maior é a parcela oriunda de lucros e dividendos e, portanto, a parcela isenta, o que explica os gráficos vistos no item anterior (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 12).

Os dividendos se concentram assim no topo da pirâmide social, sendo que dois terços da renda daqueles que recebem acima de R\$ 1,3 milhões por ano proveem de dividendos isentos, por isso pagarem em média apenas 7% de imposto de renda (GOBETTI e ORAIR, 2015). Em 2013, por exemplo, o quintil mais rico abarcava 96,2% dos ganhos de capital, enquanto os 10% e os 1% mais ricos retinham 91,3% e 67,9% desta parcela, respectivamente (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 12).

Em comparação aos demais países da OCDE, o Brasil é um dos que menos tributam sobre a renda, o lucro e o ganho de capital (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020).

Gráfico 8 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital em % do PIB - Brasil e Países da OCDE (2017)



Fonte: (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020)

No entanto, é no que se refere à tributação dos lucros e dividendos no nível pessoal que a experiência brasileira se afasta sobremaneira da prática internacional (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 13).

Os rendimentos de lucros e dividendos são considerados isentos de IRPF no Brasil desde 1996, por meio do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, que também incluiu no ordenamento jurídico nacional, em seu art. 9º, a figura dos Juros Sobre Capital Próprio – JSCP, que se traduz em uma outra maneira de as empresas repassarem seus lucros aos acionistas, porém deduzindo tais repasses como se fossem despesas, o que por conseguinte reduz ficticiamente o lucro das empresas e faz com que estas paguem menos tributos vinculados ao lucro, como o IRPJ e a CSLL, permitindo assim um lucro ainda maior aos acionistas quanto maior for o repasse via JSCP (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 13).

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente 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 dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do

beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (BRASIL, 1995).

A isenção de lucros e dividendos tal como praticada no Brasil encontra poucos paralelos na OCDE, como afirmam Fernandes, Campolina & Silveira (2019, p. 13) e também Gobetti & Orair (2016, p. 15), encontrando correlato apenas na Eslováquia e na Estônia; a Eslováquia, no entanto, taxa os lucros e dividendos em 14% através de uma contribuição social para o financiamento da saúde, de maneira que restam apenas o Brasil e a Estônia neste grupo.

No que tange ao mecanismo de juros sobre o capital próprio, Gobetti (2018, p. 29) explica que se trata de uma aproximação ao modelo belga *Allowance for Corporate Equity* – ACE, que nada mais é do que uma forma de cálculo que visa isentar o rendimento normal do capital das empresas, definido como aquele que seria obtido pelos acionistas em uma aplicação financeira sem risco, numa busca por neutralidade na alocação do capital.

Inicialmente adotado na Croácia em 1994 e logo seguida por países como o Brasil, em 1996; a Itália, em 1997; a Áustria, em 2000, e, mais recentemente pela Bélgica, em 2006 (GOBETTI, 2018, p. 29), atualmente apenas o Brasil e a Bélgica possuem tal mecanismo de dedução, tendo todos os demais países abolido sua implementação após alguns anos de experiência.

A experiência brasileira, entretanto, é única no mundo, pois que o JSCP no país foi implementado em concomitância à isenção dos lucros e dividendos na pessoa física, o que acaba por desvirtuar por completo o modelo ACE, levando Gobetti (2018, p. 31) a concluir que:

Trata-se, portanto, de um sistema de tributação da renda desalinhado, gerador de distorções nas decisões dos agentes econômicos, e que, além disso, possibilita que os muito ricos, que vivem de renda do capital e tem maior acesso às técnicas de planejamento tributário (e sucessório), sejam tributadas, em média, bem abaixo dos padrões internacionais vigentes nas economias desenvolvidas, que varia de 40% a 60%. Fato este que contribui para a acentuada concentração de renda e riqueza no topo da pirâmide social brasileira, como demonstrado por estudos como Morgan (2017) e Gobetti e Orair (2017). (GOBETTI, 2018, p. 31).

Este sistema incentiva, ademais, que os indivíduos se transfigurem em pessoas jurídicas a fim de se beneficiarem das isenções e pagarem menos impostos que teriam caso recebessem a mesma renda como pessoa física (GOBETTI e ORAIR, 2015).

Tal fenômeno, chamado de *pejotização*, afeta a equidade do sistema do IR e impacta negativamente em sua arrecadação, justamente por favorecer os que auferem mais rendas de capital em detrimento das rendas do trabalho (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 13) (GOBETTI, 2018, p. 31).

E como a renda dos mais ricos, como visto, provém em grande parte dos lucros e dividendos, sua isenção faz com que a progressividade e o papel redistributivo do IR sejam bastante mitigados (HABLE, 2018, p. 30), ao ponto de aqueles que recebem acima de 320 salários mínimos mensais tenham apenas 7,7% de sua renda tributada pelo IR, fazendo com que a alíquota média nesta faixa gire entorno de apenas 1,6% da renda total (BRASIL; RECEITA FEDERAL, 2020).

No entanto, é no mínimo injusto, afirma os autores Gobetti & Orair (2015), que os milionários arquem com alíquotas menores que a classe média trabalhadora, o que acaba por solidificar uma das maiores, se não a maior, concentração de renda do mundo.

Ademais, não é preciso muito para que se perceba que a isenção dos lucros e dividendos represente significativa renúncia fiscal, sobrecarga tributária da classe média trabalhadora e favorecimento à concentração de renda (HABLE, 2018, p. 31).

2.5 Outros Fatores

Não somente os impostos mencionados afetam diretamente na regressividade do sistema tributário nacional, em verdade a estrutura fiscal por inteiro parece funcionar neste sentido, de maneira que também é possível citar a tributação sobre heranças no Brasil em comparação ao restante do mundo.

No Brasil, compete ao Senado Federal estabelecer a alíquota máxima do ITCMD, nos termos do inciso IV do §1º do art. 155 da CF, o qual fixou em 8% em 1992 por meio da Resolução nº 9/1992 (BRASIL, 1992). A média da OCDE, apesar disto, é de 15% para o patrimônio transferido via herança, chegando a 55% no Japão; 50% na Bélgica; 45% na França; 40% no Reino Unido e 25% no Chile, sempre em alíquotas progressivas, de maneira que as pequenas heranças sejam isentas (GASSEN e SILVA, 2016, p. 713).

Apesar de o teto do ITCD ser de 8% e de sua progressividade estar prevista no art. 2º da referida resolução, o judiciário, numa atuação que Gassen & Silva (2016, p. 713) consideram como “gravemente equivocada”, decidiu pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas, e hoje a prática é de que o ITCD nos estados não ultrapassa 4%, bastante abaixo da média da OCDE, como visto.

Algo um tanto similar ao que ocorreu com o IPTU, que no início da década de 1990 algumas cidades brasileiras, como São Paulo e Belo Horizonte, estabeleceram alíquotas progressivas para este imposto, o que foi novamente barrado pelo STF (GASSEN e SILVA, 2016, p. 713-714).

Decidiu o STF – assim como fez com o ITCMD – que a progressividade fiscal (no caso, cobrar maior alíquota de contribuintes com imóveis mais valiosos) é incompatível com os impostos reais, compreensão que permaneceu até que sobreveio a Emenda Constitucional 29/00, para dizer ao Judiciário o óbvio: que num estado social que consagra a igualdade material e a justiça social, tendo como vetor fundamental a proteção da dignidade humana, deve pagar mais impostos quem possui e manifesta maior riqueza. (GASSEN e SILVA, 2016, p. 713-714).

Outros fatores somam-se ainda à regressividade do sistema tributário, de maneira a contribuírem, direta ou indiretamente, para o aumento da desigualdade por meio do aparato fiscal, dentre estes a sonegação e a inadimplência, que acabam por impor aos que pagam adequadamente seus tributos um peso maior do que o que seria necessário (FIGUEIREDO, 2017, p. 17).

A evasão tributária, como ensina Cintra (2018, p. 249), possui dois efeitos estruturais importantes. O primeiro é que na busca por compensar a queda na arrecadação, o governo passa a recorrer cada vez mais às bases de fácil exação, como os salários e o consumo, sobretaxando cada vez mais a classe média trabalhadora e tornando o sistema tributário brasileiro mais regressivo e desigual; e o segundo é que a sonegação, a evasão e a elisão são fortes instrumentos de concorrência desleal, reduzindo a eficiência produtiva e deteriorando o ambiente de negócios no país, fazendo com que as empresas recorram gradualmente à sonegação como mecanismo de sobrevivência (CINTRA, 2018, p. 249).

Outra problemática importante a incidir sobre o sistema tributário nacional no que diz respeito a sua capacidade de gerar desigualdades são os subsídios e renúncias fiscais. O “3º Orçamento de Subsídios da União – Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período de 2003 a 2018” (BRASIL; SECRETARIA DE AVALIAÇÃO,

PLANEJAMENTO, ENERGIA E LOTERIA, 2019) informa que em 2018 os subsídios equivaleram a 20,9% de toda a receita administrada pela Receita Federal do Brasil – RFB, sendo que apenas 14,7% destes gastos possuem previsão constitucional enquanto 84,3% não apresentam prazo determinado de duração, de maneira que o relatório prossegue:

Soma-se a esse quadro, a ausência de órgão gestor, de indicadores e de parâmetros de monitoramento, o que favorece a manutenção intertemporal desses benefícios sem a devida avaliação de efetividade. Essas lacunas, frequentemente apontadas pelos órgãos de controle, não mantêm consonância com a dinâmica de prioridades de políticas públicas demandadas pela sociedade e as restrições da política fiscal. (BRASIL; SECRETARIA DE AVALIAÇÃO, PLANEJAMENTO, ENERGIA E LOTERIA, 2019, p. 23).

Ricardo Bastos e Marlene Oliveira (2018, p. 213) advertem que a implementação de benefícios e renúncias fiscais devem estar de acordo com os propósitos constitucionais e com os objetivos da República, de maneira que vise a redução das desigualdades sociais, o fomento ao desenvolvimento regional e a erradicação da pobreza, não podendo ser manejados apenas para o benefício de determinadas categorias sem qualquer cunho social relevante por trás de sua implementação.

A concessão de isenções sem critérios razoáveis e econômicos sólidos, assim como a ausência de órgão gestor, de indicadores e parâmetros de monitoramento, podem representar uma elevação da desigualdade e da regressividade do sistema tributário (BASTOS e OLIVEIRA, 2018, p. 208).

2.6 O Percurso da Desigualdade Tributária no Brasil

A história tributária brasileira, como não poderia deixar de ser, é marcada pelos fatores econômicos e políticos que assinalaram sua história. No início da República, por exemplo, em virtude da não industrialização nacional, a tributação era voltada ao comércio exterior e aos recursos naturais, o que veio a mudar com a industrialização, quando então o país passou a taxar mais os bens de consumo, ensina Anselmini & Buffon (2018, p. 231-232).

O perfil agroexportador do país perdurou, no entanto, de maneira mais intensa entre 1889 e 1930, com grande importância para os impostos de exportação, de competência dos estados, e de importação, de competência do governo central. Com os choques de 1929

surgiu-se a necessidade de medidas de defesa do setor cafeeiro nacional, que por conseguinte levou à imposição da criação de impostos internos com o fim de equilibrar as contas públicas (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 9).

Neste quadro surge então os primeiros impostos sobre o consumo, de início apenas sobre o fumo, para logo em seguida abranger quase todos os produtos internos. O Imposto de Renda, mais antigo no ordenamento nacional, também viria a sofrer sensíveis modificações nesse período, tendo suas alíquotas máximas passando de 20% para 50% após a Segunda Guerra Mundial (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 10).

Os impostos sobre o consumo também passaram de 24,2% da carga tributária total em 1925 para 40% em 1945; já os tributos sobre a renda e proventos de apenas 2,6% para 33,2% no mesmo período, enquanto o imposto sobre importação, que representava 56% da carga tributária em 1925, perdeu importância, caindo para 14,5% em 1945 (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 10).

João Goulart, em seu breve e conturbado governo, tinha como um de seus objetivos a reforma do sistema tributário, tanto sob o ponto de vista do aumento da progressividade tributária quanto do combate a sonegação e do aperfeiçoamento da arrecadação. Foi em seu governo, inclusive, que o IR teve sua maior alíquota máxima da história nacional, chegando à 65%, já que este imposto deveria ser a principal fonte arrecadatória na reforma que Goulart pretendia implantar (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 11).

Os governos ditatoriais subsequentes, no entanto, deram os primeiros acenos para a redução da progressividade implantada nos anos anteriores, reduzindo a alíquota máxima do IRPF primeiro para 55% e depois para 50% dos rendimentos, assim como reduzindo de 14 para 12 o número de faixas tributadas, estrutura que se manteve praticamente a mesma em todo o período (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 12).

Houve, igualmente, ligeiro aumento na arrecadação bruta total durante os governos militares, que foi acompanhada justamente pela maior participação dos tributos indiretos, que saltaram de 4,7% do PIB em 1964 para 12,6% ao fim do regime de exceção. Avila & Conceição (2018, p. 12) explicam que a lógica tributária nesta época era *“incentivar a acumulação, garantir incentivos fiscais e financeiros para setores estratégicos e um novo modelo de federalismo fiscal.”*

O resultado da política fiscal do período ditatorial foi, desta forma, a concentração de renda e propriedade em conjunto com a redução real do salário mínimo (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 12).

Às vésperas da década de 80, nos anos de 1970 e 1980, o Brasil chegou a experimentar um aumento da tributação sobre a renda, no entanto a situação viria a mudar com a introdução das teorias neoliberais, o que fez com que o país voltasse a tributar de maneira mais acentuada o consumo (ANSELMINI e BUFFON, 2018, p. 232).

A teoria neoclássica da tributação surge então com o fim da União Soviética, o que permitiu uma rediscussão quanto a forma de financiamento do Estado por meio dos tributos progressivos. Capitanada pelo então presidente americano Ronald Reagan e pela primeira-ministra britânica Margaret Thatcher, o neoliberalismo no âmbito tributário tinha por escopo a desoneração do capital e a redução de sua progressividade, sob a justificativa de que com isto haveria mais investimento e empreendedorismo, de maneira que os mais pobres se beneficiariam da diminuição da tributação sobre os mais ricos (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 3).

Os teoremas neoclássicos, que se fundavam em uma abordagem utilitarista, pareciam seguir em duas direções: a redução da progressividade ou o estabelecimento de uma taxa linear; e a redução ou a eliminação da tributação sobre as rendas do capital (GOBETTI, 2018, p. 12).

Nenhum grande país capitalista, no entanto, seguiu à risca as posições extremadas da tributação ótima, nem mesmo os Estados Unidos, apesar do imenso apelo teórico. Tal agenda, entretanto, influenciou na redução da progressividade tributária do imposto de renda e na criação de mecanismos para se atenuar a dupla tributação sobre o lucro. Os países que mais se aproximaram de realmente adotarem as teorias da tributação ótima foram as pequenas nações do leste europeu, mas onde ainda assim persiste algum nível de tributação sobre o lucro (GOBETTI, 2018, p. 14).

O Brasil, como informa Gobetti & Orair (2015), seguiu as propostas econômicas das décadas de 80 e 90 de desonerar o capital e reduzir a progressividade tributária, sob o pretexto de estimular o crescimento econômico.

Foi assim que durante a onda das privatizações o número de faixas tributadas do IR caiu de 8 para 2, a alíquota máxima de 45% para 25%, e a alíquota mínima foi elevada de 10% para 15%, numa brusca redução da importância do IR na carga tributária. Concomitantemente o Brasil deixou de adotar o sistema clássico de tributação dos lucros e dividendos na pessoa física, que passaram a ser isentos no IRPF (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 13). A queda na arrecadação decorrente de tais mudanças foi compensada, como era

de se esperar, com o aumento da tributação sobre bens e serviços, tornando o sistema tributário nacional excessivamente regressivo.

A tributação sobre lucros e dividendos era antiga no Brasil, e precedia até mesmo à criação do IRPF, já existindo formas de sua cobrança desde 1891 e foi arrecadado ininterruptamente na história nacional até 1996, quando por força da Lei nº 9.249/1995 sua alíquota passou de 15% fixa para se tornarem isentos no IRPF, como acima mencionado, legislação esta que também instituiu a figura dos Juros Sobre Capital Próprio – JSCP (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 13).

Gobetti (2018, p. 40-41) ressalta que a isenção dos lucros e dividendos não foi acompanhada de outros ajustes necessários nas diversas formas de tributação das rendas do capital entre si e em relação às rendas do trabalho, fazendo com que ficassem desalinhadas, o que se agravou com os regimes especiais de tributação das micro e pequenas empresas.

Tais modificações, paradoxalmente, se deram justamente logo após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, desprezando por completo, segundo Figueiredo (2017, p. 6), o princípio da capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar impostos.

No primeiro mandato de Luiz Inácio Lula da Silva como presidente (2003-2007), o governo tentou realizar uma reforma tributária com tímida redução da regressividade e ampliação da tributação direta, que acabou fracassando. Uma segunda tentativa de reforma foi apresentada então no primeiro ano do segundo mandato, desta vez sem objetivar aumentar a progressividade e sim visando simplificar a estrutura tributária, porém mais uma vez veio a fracassar (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 15).

Os resultados das mudanças neoliberais, nada obstante, foram decepcionantes em termos de crescimento econômico, e aliado a isto, o choque diante do aumento acentuado da desigualdade nos países desenvolvidos fez com que aqueles que defendiam menor progressividade tributária mudassem de ideia, passando a adotar uma postura mais pragmática e progressista da tributação (GOBETTI e ORAIR, 2015).

Segundo os autores Gobetti & Orair (2015), a velha geração da década de 80 e 90 acabou por se render à nova representada por Piketty e Saez, que através de modelos neoclássicos mais realistas estão defendendo uma maior progressividade tributária, como já faziam, inclusive, os economistas heterodoxos. Porém no Brasil a realidade ainda é outra, acrescentam os estudiosos, para os quais o país ainda se encontra subjugado por uma inteligência tributária ultrapassada e escravizada à paradigmas já superados.

Gobetti (2018, p. 9) também acrescenta que o conservadorismo da academia tributária nacional, aliado as ilusões de que a distribuição de renda era capaz de melhorar substancialmente a problemática, sufocaram todas as tentativas de se rediscutir a tributação sobre a renda e os lucros, de maneira que hoje persiste um enorme distanciamento e alienação em relação ao debate teórico internacional.

3. ALGUMAS SOLUÇÕES ACADÊMICAS

Neste capítulo temos por objetivo apresentar algumas das soluções propostas pela academia especializada para a redução da regressividade do sistema tributário e consequente redução da desigualdade social por meio do aparato fiscal, sem a pretensão de exauri-las, já que tal esforço, por si só, demandaria uma tese específica.

A intenção, desta forma, é apenas contribuir com sinalizações ao longo do percurso sob diferentes aspectos que podem ser empregados de maneira isolada ou em conjunto para uma reforma tributária socialmente justa e constitucionalmente coerente, de maneira que não se trata, de forma alguma, de uma conclusão definitiva ou de indicação de qual ou tal sistema é mais vantajoso ou melhor.

Tais considerações são importantes para que o leitor possa ter a devida compreensão dos limites do presente trabalho.

Dito isto, passemos a algumas considerações básicas sobre os rumos que os autores estudados apresentam.

3.1 Iniciando o Debate

A reforma do sistema tributário nacional, como visto nos capítulos anteriores e como salienta Fagnani & Rossi (2018, p. 21), é ferramenta imprescindível para aumentar o impacto redistributivo da política fiscal e, no caso do Brasil, reduzir suas prejudiciais consequências para o aumento da desigualdade nacional, já tão extremada.

Figueiredo (2017, p. 19) afirmará neste sentido que nenhuma outra medida que vise a resolver ou a mitigar a problemática da desigualdade excessiva no Brasil será verdadeiramente efetiva sem uma política fiscal que realize a justiça tributária, aprimore sua capacidade redistributiva e ponha em prática o direito a boa governança administrativa-tributária a fim de efetivamente estar a serviço da maioria da população.

Uma reforma tributária é capaz de reduzir substancialmente as desigualdades sociais, ou aumentá-las - como foi o resultado da política fiscal neoliberal -, além de poder transformar a estrutura produtiva de um país, por isso *“deve estar no centro de todos os projetos sociais de desenvolvimento”*, lembra Fagnani & Rossi (2018, p. 12).

O autor (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 9), assevera que mesmo os ciclos de governos progressistas no Brasil e na América Latina não foram capazes de mobilizar adequadamente a capacidade redistributiva fiscal, não empreendendo reformas tributárias em decorrência da forte necessidade de mobilização política entorno da questão e pelo cenário de alta dos commodities, que permitiu o aumento do gasto público sem a necessidade de ajuste tributário.

Os modelos e teoremas fiscais que se tornaram populares a partir de 1980, responsáveis pela diminuição da progressividade tributária até então existente, onde a tributação foi vista como instrumento para incentivar investimentos e acumulação de capital, veem sendo questionados e revisados em decorrência do acentuado aumento na concentração de riquezas a partir deste período (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 2).

Figueiredo (2017, p. 6), ao tratar das modificações tributárias da década de 90 no Brasil, em especial a forte desoneração tributária daqueles que detêm o capital, afirma que:

Esse quadro perverso e iníquo, no entanto, pode e deve ser urgentemente revertido, fazendo-se uso dos instrumentos tributários e fiscais já existentes em nosso ordenamento jurídico, os quais, sem agressão ao Estado de Direito, tem a capacidade de contribuir significativamente para eliminar a desigualdade excessiva e construir a necessária sustentabilidade pluridimensional no Brasil. (FIGUEIREDO, 2017, p. 6).

Para reduzir a desigualdade no Brasil, no entanto, é imprescindível uma reforma tributária que torne a carga tributária mais progressiva e contribua para uma melhor distribuição da riqueza (FAGNANI e ROSSI, 2018, p. 28).

Neste sentido, é necessária uma maior progressividade sobre o Imposto de Renda Pessoa Física com a devida tributação sobre os rendimentos do capital, assim como maior progressividade no imposto sobre a herança e doações, como maneira de mitigar o processo de concentração patrimonial e seus rendimentos (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 7).

Bastos & Oliveira (2018, p. 211) lembram ainda que repensar as isenções e benefícios fiscais sob a ótica de um sistema tributário que promova a diminuição da desigualdade e a redução da pobreza é de fundamental importância, de sorte que tais benefícios não sejam ministrados por qualquer razão ou sem fundamento na justiça social.

Quadro este que de certa maneira é reforçado pelo Fundo Monetário Internacional, que segundo Avila & Conceição (2018, p. 7), publicou em 2017 o documento “*IMF Fiscal*

Monitor: Tackling Inequality”, no qual expressamente recomenda a progressividade tributária como uma das formas para se reduzir a desigualdade social, e assevera que os dados empíricos são categóricos no sentido de que não há sustentação para os argumentos de que taxas mais elevadas de tributos impactem negativamente na economia, desde que não sejam excessivas, de maneira que as nações, principalmente as mais desenvolvidas, podem aumentar sua progressividade tributária sem que isto implique em prejuízo no crescimento econômico.

O mesmo documento também versa sobre os alívios fiscais existentes para os mais ricos, o que torna os tributos menos progressivos que suas taxas legais e que diferentes impostos sobre o patrimônio e riquezas podem ser considerados, pois que os níveis de progressividade existentes não são excessivos (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 8).

3.2 Princípios de Uma Reforma Tributária Constitucionalmente Coerente

Diversos são os princípios que devem reger uma reforma tributária que tenha por objetivo ser coerente ao texto da Constituição Cidadã, visto que, conforme já abordado nos capítulos anteriores, o presente sistema tributário nacional, no que tange aos objetivos da república e aos princípios tributários, se encontra em nítida defasagem, se não antagônico, ao texto constitucional, cujo texto não parece anuir com injustiça deste jaez.

Para Fagnani & Rossi (2018, p. 9) o mais importante princípio de uma reforma tributária que preze pela justiça fiscal é o da equidade, que por vezes se confunde com o próprio conceito de justiça tributária. Seguindo critérios de capacidade contributiva, renda e riqueza, o princípio da equidade prescreve que cada um deve contribuir de acordo com sua capacidade contributiva, onde aqueles que ganham mais devem pagar mais.

É através do princípio da capacidade contributiva, corolário primordial da equidade fiscal, que o legislador e o judiciário materializam o princípio da igualdade, um dos pilares da democracia, ao tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 49).

Atrelado não só à igualdade, mas bem como à liberdade, a capacidade contributiva “*não deve delimitar ou inibir a liberdade dos contribuintes, mitigando o seu crescimento e desestimulando seu desenvolvimento, acarretando danos ao crescimento econômico do país*” (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 49).

Além da adequada distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes, Felício (2019, p. 160) lembra que a equidade, quanto conceito de justo e injusto, perpassa pelo retorno da exação fiscal, ou seja, do bem estar social propiciado pelo correto uso da arrecadação tributária.

Seria este conjunto, portanto, o espírito do art. 145, §1º, da Constituição da República, onde o constituinte pretendeu fosse o sistema tributário pautado pela eficiência e pela ética fiscal, uma vez que uma lei fiscal que não tenha, nas palavras de Felício (2019, p. 161), a justiça como fim acaba por causar tumulto em sua aplicação.

Alguns autores, como Geraldo Pessoa (2018, p. 230), irão falar no princípio da solidariedade, que abarca um conceito complementar ao da equidade e tem, inclusive, um caráter intergeracional, mas que também incide sobre o sistema tributário no sentido de reduzir o peso fiscal daqueles que podem contribuir menos.

Outro princípio que se soma ao anterior é aquele insculpido no art. 150, II, da CF/88, conhecido como princípio da isonomia, o qual veda tratamento desigual entre contribuintes em equivalentes situações em razão da ocupação profissional ou função exercida, títulos ou direitos por parte dos entes públicos (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 49).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

O princípio da seletividade, por sua vez previsto no art. 153, §3º, I, da CF, tem por propósito tributar mais fortemente os bens tidos como menos essenciais, ou supérfluos; e com alíquotas menores aqueles considerados como bens essenciais, facilitando-se assim o acesso da população em geral a esses produtos. Tal princípio aplica-se obrigatoriamente ao IPI e facultativamente ao ICMS (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 49).

Felício (2019, p. 160) arremata, acertadamente e por fim, que um sistema tributário que se rege por uma inteligência adequada à um Estado Democrático de Direito e Bem Estar Social se submete a um conjunto principiológico, a saber:

Um sistema tributário é usualmente considerado equilibrado quando considera os vários atributos desejáveis à tributação: os impostos

devem ser elevados de maneira justa (equidade), de maneira a minimizar as interferências nas decisões econômicas (eficiência), e que não importem em custos indevidos para os contribuintes, para a administração pública ou para a economia (simplicidade); o custo administrativo da arrecadação tributária deve ser razoável quando comparado com a receita total gerada; deve observar a capacidade econômica (capacidade contributiva) dos contribuintes; a tributação não deve ser arbitrária e deve garantir uma previsibilidade (segurança jurídica), não podendo ser alvo de constantes alterações (Smith, 1827; Alm, 1996; Obeidat, & Momani, 2009; Galle 2009; Muli, 2014). Portanto, o sistema tributário ideal é munido das seguintes qualidades: justo, ideal, simples, exigível, previsível e que busca a prosperidade econômica (Slemrod, & Bakija, 2008). (FELICIO, 2019, p. 160).

Todos imprescindíveis para qualquer reforma tributária que vise estar em consonância com os objetivos civilizatórios deste século XXI.

3.3 Menos Tributação Indireta e Mais Tributação Direta

O peso da tributação indireta no país, como visto no capítulo anterior, é um dos grandes, se não o maior responsável pelo caráter regressivo do sistema tributário nacional, e exatamente por isso que todas as propostas estudadas, que visam de alguma maneira reduzir a regressividade tributária, abordam a questão sob a perspectiva de um reajuste entre tributos indiretos e diretos.

A tributação indireta, como apresenta Silva *at All* (2019, p. 43), é de fato regressiva, não levando em conta os aspectos pessoais da capacidade econômica do contribuinte e, por isto, abrindo mão do princípio constitucional da capacidade contributiva, de modo a incidir mais gravemente sobre as famílias mais pobres.

A mitigação dos tributos regressivos, assim, é capaz de contribuir significativamente para uma melhor distribuição de renda entre as famílias. Ao diminuir o peso dos impostos sobre o preço final dos bens e serviços, as famílias mais pobres terão maior renda disponível para outros fins, inclusive para poupar em alguns casos, o que não só gera impactos presentes, mas bem como futuros e aos seus descendentes, que terão maiores chances de se instruírem e desta forma aumentar a mobilidade social no país (SILVA, MIRANDA, *et al.*, 2019, p. 55).

Priscila Anselmini & Marciano Buffon (2018, p. 251) sustentam que o caminho para uma maior justiça fiscal no Brasil requer que a carga tributária seja fixada conforme a capacidade contributiva de cada um, e para isto é necessário uma maior progressividade tributária, em especial sobre a renda e o patrimônio, ao passo que a tributação sobre os bens de consumo e serviços, que atinge a maior parte da população, deve deixar de produzir os efeitos regressivos que ora produz.

Nesta mesma linha Gobetti & Orair (2015) irão complementar:

Precisamos evoluir para um sistema tributário mais balanceado, que onere menos o consumo e mais a “melhor” a renda. Poderíamos colocar em prática uma reforma que, simultaneamente, reduza a tributação do lucro das empresas, volte a taxar os dividendos de forma progressiva e enxugue gradualmente os impostos indiretos, mantendo a carga tributária estável. Isso seria não apenas mais justo socialmente, como também mais eficiente do ponto de vista econômico. (GOBETTI e ORAIR, 2015).

Autores como Larissa Barbosa (2018, p. 84) defendem que o Brasil também tribute progressivamente o patrimônio e a herança, seguindo assim a tendência mundial, como Japão, Bélgica, França, Reino Unido e Chile, que chegam a taxar a herança progressivamente em até, respectivamente, 55%, 50%, 45%, 40% e 25%, sendo a média da OCDE de 15% sobre o patrimônio transferido.

Thomas Piketty (2014, p. 747) aduz que o imposto progressivo, instrumento indispensável para tanto, é sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, isto porque, segundo o autor, a progressividade respeita a livre concorrência e a propriedade privada, mesmo que modificando os interesses privados, às vezes até radicalmente, porém sempre de maneira previsível e contínua, com regras pré-fixadas e democraticamente estabelecidas.

A lógica do Estado fiscal e social moderno, com supedâneo nos direitos universais que regem seu desenvolvimento, aliás, se adequa muito bem a uma tributação proporcional ou mesmo ligeiramente progressiva (PIKETTY, 2014, p. 733).

Nesse sentido, um projeto social de desenvolvimento requer uma reforma tributária de caráter progressivo, no qual a participação da tributação direta sobre a renda, a propriedade e a herança seja alavancada, de maneira a atingir as camadas mais ricas da população, que como visto pagam proporcionalmente menos tributos, ao passo que a

tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços, que penaliza as camadas mais pobres, deve ser reduzida, conforme assevera Fagnani & Rossi (2018, p. 28).

Silva *at All* (2019, p. 50) irá defender a redução dos impostos incididos sobre os alimentos como uma das maneiras possíveis para diminuir a regressividade tributária, o que poderia melhorar as condições de vida dos mais pobres em paralelo aos programas governamentais.

E como meio de promover vida digna àqueles que possuem menos, Figueiredo (2017, p. 19) sustenta que é necessário aumentar o uso da seletividade em função da essencialidade na tributação indireta, de maneira a propiciar a esta parcela da população não só o acesso aos bens e serviços básicos, mas também os que transcendem o mínimo existencial e garantem, de fato, uma vida digna.

Importa aqui destacar, no entanto, que o trabalho de Carvalho *at All* (2018, p. 12), no que tange à desoneração de produtos da cesta básica, é voz dissonante, isto porque os autores, ao proporem uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo, que perpassa pela criação de um Imposto sobre Valor Agregado – IVA, discordam da política de desoneração dos produtos tidos como básicos. Segundo os autores, é falacioso a afirmação de que a população de baixa renda é beneficiada com tais desonerações, isto porque, com exceção aos bens inferiores, quanto maior a renda maior o consumo em qualquer tipo de produto, daí porque as classes mais altas da sociedade se beneficiariam em termos absolutos mais da desoneração do que as classes baixas.

Concordam ainda que as famílias de baixa renda seriam oneradas no consumo, mas que tal oneração deveria ser compensada mediante gasto público por meio de políticas sociais, como a transferência de renda, recurso que segundo os estudiosos seria o mais adequado para a distribuição de renda (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 12).

Salienta-se que a afirmativa dos autores está inserida em uma proposta de reforma que vise tornar a tributação sobre o consumo mais eficiente e menos litigante no Brasil, em especial através de um regime único para o IVA, ou seja, sem regimes especiais e nem alíquotas diferenciadas para certos setores ou serviços, o que acaba por gerar diversos processos administrativos e judiciais, deixando assim a cargo de outros tributos, como o IPI, a aplicação da seletividade.

Dentro desta perspectiva é de fato interessante pensar num regime único da tributação sobre o consumo através do IVA, o que por certo não tornaria o imposto menos regressivo, porém teria a vantagem de ser mais simples, eficiente e com certeza menos

litigioso, o que aliado a uma diminuição da carga tributária sobre o consumo e o aumento da tributação direta poderia ser vantajoso inclusive sob o ponto de vista da redução da regressividade fiscal.

Discorda-se, porém, das premissas dos autores. Primeiro porque diversos são os estudos, inclusive os de Piketty (2014, p. 662) e Gobetti (2018, p. 15), que demonstram que o aumento da renda não é acompanhada de um aumento progressivo no consumo, ao contrário, a medida que a renda aumenta maior é a tendência de poupança, investimento e recapitalização, portanto não é correto afirmar que os mais beneficiados com a desoneração dos produtos da cesta básica são as famílias ricas, porque a proporção do consumo destes bens é com efeito menor nestas do que o é nas famílias mais pobres, cuja renda é quase que totalmente voltada para tais produtos.

Segundo porque o sistema dos autores é similar a uma situação de morde e assopra; primeiro o Estado intervém no sentido de aumentar a desigualdade de renda, para em seguida tentar remediar a situação através do gasto público. Diversos são os problemas deste modelo, dos quais podemos citar o fato de que os cidadãos ficam reféns de um retorno muitas vezes bastante ineficiente por parte do Estado, além de estarem ao sabor das disputas políticas do momento, que periodicamente contesta tais gastos públicos e até mesmo estigmatiza seus beneficiários como se fossem cidadãos de segunda classe ou parasitas da sociedade, quando na verdade é justamente a regressividade do sistema tributário que lhe tolhe a liberdade financeira e o torna cada dia mais escravo da pobreza, da miséria e do gasto público, assim como seus descendentes, tudo em prol dos mais ricos, para os quais todas as benesses tributárias se lhes aplicam *ab initio*, e que com soberba repetem: “não dê o peixe, ensine a pescar”.

O gasto público pode e deve ser aliado à redução da desigualdade social, no entanto não pode ser ferramenta para mitigar uma desigualdade gerada pelo próprio Estado através de uma tributação regressiva e injusta, ou mesmo uma desculpa para que se permita conviver com tal iniquidade, pois que jamais este método será tão efetivo e libertador ao indivíduo quanto se a princípio não tivesse ocorrido tal desproporcional apropriação.

A proposta dos autores Carvalho *at All* (2018), portanto, é benéfica e salutar dentro de um sistema tributário harmônico, racional e principalmente não regressivo, onde a regressividade de um tributo é permitida em face do conjunto mais progressivo, que acaba por se equilibrar no todo, porém se pensada isoladamente sua tendência é tornar ainda mais iniqua a tributação brasileira sobre o consumo.

3.4 Repensando o Imposto de Renda

Uma das reformas que se precisa realizar, conforme Figueiredo (2017, p. 18), diz respeito ao Imposto de Renda, no sentido de aumentar sua progressividade, seu número de alíquotas e sua faixa de isenção, de maneira a corrigir a tabela deste imposto, há muito defasada segundo o autor, e tornar concreto o princípio da capacidade contributiva.

Fernandes, Campolina & Silveira (2019, p. 8) lembram que o Imposto de Renda é o tributo com maior potencial progressivo, permitindo a aplicação da equidade horizontal e vertical.

Seu princípio parte da tributação sobre a renda auferida pelo indivíduo em determinado período de tempo, geralmente de um ano. Ao final deste período o contribuinte declara a renda percebida conforme os tipos específicos, caso haja tratamento distinto para cada tipo de renda; paralelamente a isto são declaradas as despesas realizadas neste período que podem ser deduzidas do imposto devido, como os gastos com saúde, educação, aposentadoria, entre outros. Ao final, descontada as rendas isentas e não tributáveis (como os dividendos na pessoa física no Brasil, por exemplo), tem-se a renda tributável, sobre a qual incidirá alíquotas escalonadas a fim de determinar o imposto devido. Em alguns países, como os Estados Unidos, Canadá e Itália existe a figura do crédito tributário, que se trata de um valor atribuído segundo certos pré-requisitos e que diminuem a renda tributável, e assim o montante devido (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 8).

É exatamente devido a sua forma de funcionar que a alíquota efetiva final tende a ser sempre menor que a alíquota nominal. O **Gráfico 6 - Porcentagem da Renda Tributável e da Renda Isenta em cada Faixa de Rendimento**, demonstra que a maior porcentagem de renda tributável pelo IR, descontada a renda sob tributação exclusiva e a renda isenta, se encontra na faixa de 2 a 3 salários mínimos, quando chega a 86,96% da renda total; enquanto o mínimo é dos que recebem mais de 320 salários mínimos, quando a renda tributável chega a 7,70% da renda total. Somando-se tal situação às alíquotas nominais, tem-se assim o gráfico em sino da alíquota média efetiva do IRPF, apresentado no **Gráfico 7 - Alíquota Média [%] Por Faixa de Rendimentos Totais em Salários Mínimos**, o que explica porque a alíquota efetiva chega a no máximo 10,6% da renda total entre os que recebem de 20 a 30 salários mínimos e cai progressivamente até atingir meros 1,6% entre os que recebem mais de 320 salários mínimos.

Em 2005 a alíquota efetiva média do IR nos Estados Unidos, Grã-Bretanha e França para o percentil P99-99,5 foi de, respectivamente, 21,4%; 27,4% e 11,6%. A França, no entanto, dentre tais países é o que possui a alíquota marginal superior mais alta, porém seu sistema é notório pelas diversas deduções e isenções, que acaba por ser a que efetivamente menos tributa nas faixas mais altas de renda (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 9).

Dentre os países da OCDE analisados por Fernandes, Campolina & Silveira (2019, p. 10), apenas a Turquia, os países do leste europeu, a Coreia do Sul e o Brasil tributam menos de 5% do PIB através do Imposto de Renda, sendo que destes o Brasil é o que menos tributa, com apenas 2,69% do PIB, num patamar muito longe da média da OCDE. Os autores destacam ainda que cada ponto percentual do IR em 2013 representava R\$ 48 bilhões na arrecadação brasileira, dados que revelam não só a grande margem para aumento deste tributo como igualmente a possibilidade de diminuição geral dos impostos indiretos.

A defesa por um imposto de renda mais amplo e progressivo também é vista nos trabalhos de Gobetti (2018, p. 40), que deve ainda ser complementado por um imposto também progressivo sobre a riqueza, cobrado anualmente, e um imposto progressivo sobre a herança.

Thomas Piketty (2014, p. 748) lembra que a margem superior do IR Federal nos Estados Unidos de 1932 a 1980, e, portanto, por quase meio século, foi de em média 81%. E que, embora a redução significativa da progressividade do IR após os anos de 1980 tanto nos Estados Unidos quanto no Reino Unido, os dados demonstram que o crescimento de tais países não foi maior do que na Alemanha, França, Japão, Dinamarca ou Suécia desde então, de sorte que a redução da taxa marginal superior não parece ter tido qualquer efeito no estímulo a produtividade, pelo menos nenhum que fosse percebido estatisticamente na economia global.

O nível ótimo da taxa superior nos países desenvolvidos, segundo o autor (PIKETTY, 2014, p. 756) seria de acima de 80%. E acrescenta que uma taxa de 80% aplicada às rendas superiores a 500.000 ou 1 milhão de dólares nos Estados Unidos não reduziria seu crescimento econômico, porém limitaria sensivelmente comportamentos econômicos inúteis ou mesmo nocivos, distribuindo melhor o crescimento entre a população. Tal taxa, no entanto, não teria efeito arrecadatório relevante, pois não geraria muito dinheiro ao governo, porém seria capaz de limitar rendas deste patamar, aumentar as remunerações menores,

aprimorar a distribuição de renda e isto sem reduzir a produtividade da econômica americana em seu conjunto.

Tudo isso nos leva a pensar sobre qual seria a margem superior ótima do IR para o Brasil. E, mais importante, como vencer os interesses egoicos de nossa elite política e econômica a fim de realmente implantarmos uma reforma no IR que seria boa para o Brasil e não apenas para alguns poucos brasileiros.

E, por fim, no quesito simplificação, Piketty (2014, p. 767) também defende a adoção de declarações pré-preenchidas, que não só simplificam a vida dos contribuintes como evita a grande tentação de reduzirem o valor de seus bens. Tal sistema, aplicado automaticamente a toda a população é mais apropriado, segundo o autor, ao século XXI do que contar com a memória e a boa-fé dos cidadãos na hora de preencher a declaração.

3.5 Aumento do Imposto Sobre a Herança

A importância da herança para a economia global, adverte Piketty (2014, p. 631), tem retomado seu peso histórico, se aproximando daquela do período da *belle époque* europeia, imortalizada em romances como os de Jane Austen, no qual para se desfrutar verdadeiramente de uma vida confortável era necessário ser herdeiro(a) ou se casar com um(a).

De certa maneira percebemos esse retorno no cotidiano quando em tom de brincadeira alguém diz “nossa, queria ser herdeiro”, situação que de fato representa uma certa realidade, isto porque, segundo Piketty (2014, p. 606), a herança já representa o equivalente a um quinto das outras fontes monetárias de que dispõe as famílias, e logo deve alcançar um quarto ou até mais, ou seja, sua relevância é palpável na sociedade.

Vimos no Capítulo 2.5 que o imposto sobre heranças e doações no Brasil se encontra bem abaixo da média da OCDE, que é de 15%, enquanto no país a média é de 4%, sem progressividade. Alguns países, inclusive, como o Japão, a Bélgica, a França e o Reino Unido chegam a alíquotas máximas de 55%, 50%, 45% e 40%, respectivamente, em regime progressivo.

Nos países desenvolvidos, como os acima citados, o imposto progressivo sobre a herança desempenha um importante papel: além de corrigir deformidades que viabilizam a

acumulação extrema de capital, também distribuem a riqueza entre as gerações sem desamparar os herdeiros ou o trabalho (BARBOSA, 2018, p. 84).

É necessário, portanto, aprimorar o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD, de competência dos estados e que, como visto, possui alíquotas muito baixas em relação ao resto do mundo. Gobetti (2018, p. 31) adverte, entretanto, que tal mudança deve ser acompanhada de reformas legais que reduzam o espaço para evasão através do planejamento sucessório.

Figueiredo (2017, p. 18) e Avila & Conceição (2018, p. 7), neste mesmo sentido, asseveram que é de grande importância a instituição de alíquotas maiores e progressivas no que tange ao imposto sobre heranças e doações, a fim de mitigar a desigualdade no país, porém sempre de acordo com o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Piketty (2014, p. 728), *a contrario sensu*, defende que o imposto sobre a herança não seja cobrado apenas de uma vez, no momento de seu recebimento, mas sim anualmente e com alíquotas baixas, de forma a não deixar o governo sem tais rendas nos anos seguintes, que poderiam ser utilizadas para financiar o acesso à educação ou o futuro dos sistemas de pensão num mundo com baixo crescimento econômico e populacional. Vale, no entanto, se perguntar se os benefícios deste sistema superam seu custo operacional.

A *Comisión Económica para América Latina y el Caribe* – CEPAL, segundo Avila & Conceição (2018, p. 7), em estudo publicado em 2016, também recomendava que os governos reforçassem os impostos sobre o patrimônio ou sobre a herança, acompanhados de medidas no sistema tributário internacional para que as empresas e os ricos não encontrassem brechas na legislação ou pudessem esconder seus patrimônios em paraísos fiscais. Segundo a instituição internacional, o sistema tributário deveria ter um papel predominante em qualquer plano de diminuição da desigualdade ou de crescimento econômico inclusivo.

3.6 Tributação Sobre o Capital: Uma Utopia Útil

Apenas um imposto progressivo sobre o capital que fosse cobrado mundialmente, ou pelo menos dentro dos principais blocos regionais, como a Europa ou América do Norte, poderia, segundo Thomas Piketty (2014, p. 657), se contrapor à um espiral infundável de

aumento da desigualdade e fazer prevalecer o interesse geral em detrimento do interesse privado.

Seria, ademais, a única forma de se manter um controle democrático sobre o processo potencialmente perigoso de acumulação das grandes fortunas, ao mesmo tempo em que se preserva o dinamismo empreendedor, as forças da concorrência e a abertura econômica internacional (PIKETTY, 2014, p. 663).

Além de permitir uma transparência democrática e financeira sobre o processo formador das grandes fortunas, o imposto progressivo sobre o capital tem o mérito de deixar para trás o debate sobre a hierarquia moral das fortunas, tratando as diferentes situações de maneira flexível, contínua e previsível, vez que, nas palavras de Piketty (2014, p. 663): “*o roubo puro e simples é raro, assim como o mérito absoluto*”, de maneira que tal transparência fiscal não pode ser ignorada numa sociedade democrática, como se fosse uma espécie de cadastro financeiro mundial, o que hoje inexistente.

No campo da justiça fiscal, tal imposto permite a regulação e distribuição eficiente dos lucros dentro de cada país e entre os países (PIKETTY, 2014, p. 760), dos quais as nações do sul seriam as primeiras a serem beneficiadas. Seu papel, deste modo, não é o de financiar o Estado, uma vez que possui alíquotas baixas e incide apenas sobre uma parcela ínfima da sociedade, mas sim o de regular o capitalismo, evitando uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais e possibilitando o controle eficaz das crises financeiras e bancárias. O complemento de recursos que ele pode gerar, apesar disso, não pode ser ignorado.

Há, ainda, duas lógicas que justificam a implantação do imposto progressivo sobre o capital: uma lógica da contribuição e uma do incentivo. A primeira é no sentido de que apenas uma tributação direta sobre o capital seria capaz de captar de forma correta a capacidade contributiva das grandes fortunas; já sob a ótica do incentivo, o imposto progressivo sobre o capital obriga aquele que utiliza mal seu patrimônio a ceder pouco a pouco seus ativos para detentores mais dinâmicos (PIKETTY, 2014, p. 775).

Um sistema tributário, por outro lado, que se baseasse sobremaneira sobre o valor do estoque de capital levaria a uma pressão desproporcional sobre as empresas, visto que pagariam o mesmo nível de imposto quando sofressem prejuízo ou quanto tivessem lucros. O caminho, portanto, está no meio-termo entre uma lógica de incentivos que levam ao imposto sobre o capital, e uma lógica de seguro que se baseia sobre um imposto do fluxo de renda (PIKETTY, 2014, p. 775).

E complementa que os níveis de desigualdades patrimoniais visto hoje não são necessários para haver crescimento, devendo ser reduzidos para níveis mais moderados, fazendo com que o interesse comum retome o controle sobre capitalismo ao se apoiar nas forças da propriedade privada e da concorrência (PIKETTY, 2014, p. 782).

Gobetti (2018, p. 16) adiciona que a desigualdade extrema da riqueza emerge de duas dimensões: da diferença das rendas do trabalho devido diferentes capacidades e, em especial, das diferenças de herança, onde nem sempre os que ganham maiores heranças são os que recebem maiores salários. Neste quadro, o imposto sobre o capital cumpre um papel fundamental, pois a tributação progressiva sobre a renda não é suficiente para reduzir as desigualdades e proporcionar os incentivos mais almejados.

Alguns impostos progressivos sobre o patrimônio global atualmente exigidos em países como França, Suíça e Espanha, se aproximam, superficialmente, do imposto proposto por Piketty (2014, p. 762), conforme informa o próprio autor. E as demais formas de regulação do capitalismo hoje existentes e aplicadas ao redor do mundo não são tão satisfatórias quanto o imposto sobre o capital, além de criarem, muitas vezes, mais problemas que soluções, insiste o autor (PIKETTY, 2014, p. 784-785).

Segundo este (PIKETTY, 2014, p. 761), as taxas ideais seriam de 0% para menos de 1 milhão de euros de patrimônio, o que hoje equivaleria à 6,68 milhões de reais; 1% para os patrimônios entre 1 e 5 milhões de euros (6,68 e 33,41 milhões de reais) e; 2% para além de 5 milhões de euros (33,41 milhões de reais). Ou ainda poderia se pensar em uma alíquota de 0,1% ou 0,5% para os patrimônios inferiores à 1 milhão de euros, podendo subir até 5% ou 10% para os patrimônios de centenas de milhões ou bilhões de euros.

O autor (PIKETTY, 2014, p. 759), no entanto, admite que um imposto progressivo sobre o capital em sua forma global é uma utopia, mas que pode, entretanto, ser realizada de maneira gradual e progressiva para os países que desejarem, desde que sejam numerosos o suficiente para isto, como na Europa. Isto porque é praticamente impossível um país isolado aplicar tal imposto em seu modelo idealizado, pois os riscos de evasão fiscal são muito grandes.

Desta forma, seria necessário um enorme esforço de cooperação internacional e integração política regional, daí sua grande dificuldade de implantação, e quando pensado de forma global se torna, evidentemente, uma utopia ou um sonho ainda muito distante (PIKETTY, 2014, p. 834).

3.7 Fim da Isenção dos Lucros e Dividendos na Pessoa Física

Tradicionalmente, informa Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 11), os ganhos de capital são divididos em: “*i) juros de depósitos e títulos; ii) realização de ganhos a partir de propriedades reais ou ações; e iii) lucros e dividendos.*”.

No Item 2.4 abordou-se o modelo brasileiro de tributação dos lucros e dividendos na pessoa física, que junto com a figura dos Juros Sobre Capital Próprio – JSCP, criam uma situação *sui generis* no mundo, como uma força a atuar fortemente no sentido da regressividade tributária, e responsável, em grande parte, pela baixíssima tributação sobre as grandes rendas, em especial aquelas que se aproximam ou passam de 160 salários mínimos, conforme visto no Item 2.3.

Não por outra razão autores como Fagnani & Rossi (2018, p. 12), Gobetti & Orair (2015), Avila & Conceição (2018, p. 13) e Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 40) defendem o fim da isenção dos lucros e dividendos na pessoa física.

Fagnani & Rossi (2018, p. 12) afirma que qualquer reforma que vise aumentar o impacto distributivo da política fiscal deverá, necessariamente, passar pelo fim da isenção dos impostos sobre os lucros e dividendos.

A tributação sobre lucros e dividendos permite, para além de elevar consideravelmente a arrecadação (o que poderia ser compensado com a diminuição da tributação indireta), a ampliação da capacidade redistributiva do IRPF. Segundo Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 32), enquanto o IRPF original reduz o Gini em 1,69%, a simulação de um modelo progressivo, segundo as alíquotas do IRPF, diminui o Gini em 2,67% com uma arrecadação adicional de quase 40 bilhões de reais, isto para o ano de 2008.

Na simulação dos autores (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 36), ainda que a estrutura geral da desigualdade se mantenha estável, com a tributação progressiva sobre os lucros e dividendos os 50% mais pobres são os mais beneficiados, cuja renda final aumenta 6,13% em comparação com a renda final atual.

Tais números não devem ser menosprezados, primeiro porque levando-se em conta que a estrutura tributária não sofreu grandes modificações neste período, pode-se inferir que a arrecadação adicional representa aproximadamente 20% do total arrecadado com o ICMS, ou seja, aliando as duas medidas, a tributação dos lucros e dividendos na pessoa física com a redução do ICMS, imposto tido como um dos mais prejudiciais a contribuir com a

regressividade tributária, seu efeito redistributivo é ainda maior do que o apresentado pelos autores.

Segundo porque a simulação foi feita com base tão somente nas alíquotas do IRPF vigentes em 2008 que, como já exposto, carece de maior progressividade, de sorte que aliado a um IRPF mais progressivo e com mais faixas tributáveis, seu alcance pode ser ainda maior, e, por fim, porque o resultado, por si só, representa em termos de Gini um aumento de 58% no poder redistributivo do IRPF, o que não pode ser ignorado.

Ademais, a redução da desigualdade, quando realizada de modo contínuo e duradouro, ainda que de forma sutil, tende a causar imensos impactos no médio e longo prazo, da mesma forma que um crescimento de apenas 2% ao ano é capaz de duplicar o PIB de um país em 35 anos e de triplicar em 55 anos, ou seja, os efeitos se acumulam no tempo e se multiplicam.

Gobetti & Orair (2015), por sua vez, lembram que a regra vigente no mundo é a de distinguir as pessoas físicas das jurídicas e tributá-las separadamente e com alíquotas distintas. Nos Estados Unidos, por exemplo, as empresas chegam a pagar até 39,1% de imposto sobre o lucro, enquanto seus acionistas, ao receberem os dividendos, são tributados em até mais 30,3%. Tal prática não é, nem de longe, uma exceção no cenário mundial, afirmam os autores, visto que a média na OCDE é de tributar em 25% o lucro na pessoa jurídica e 24% o dividendo na pessoa física.

As alíquotas efetivas variam, entre os países que tributam os lucros e dividendos na pessoa física, de 6,9%, na Nova Zelândia, a 44%, na França (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 13).

Enquanto isso, no Brasil, a regra para as grandes empresas é de tributar o lucro em 34% (somando IRPJ e CSLL), porém com os juros sobre capital próprio, considerada uma jabuticaba brasileira, a alíquota efetiva fica entre 20% e 30% e os dividendos na pessoa física são isentos (GOBETTI e ORAIR, 2015). No que diz respeito à tributação da pessoa jurídica, destaca-se, o Brasil figura entre um dos mais altos do mundo (FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA, 2019, p. 12-13).

Por isso os autores Gobetti & Orair (2015) defendem que a tributação sobre o lucro das empresas deverá ser reduzida, ao mesmo tempo em que a tributação sobre os dividendos volte a ocorrer na pessoa física, e de maneira progressiva, o que, aliado à uma diminuição da tributação indireta, mantendo a carga tributária estável, tornará o sistema tributário nacional mais balanceado e socialmente justo, assim como economicamente mais eficiente.

Fernandes, Campolina, & Silveira (2019, p. 13), igualmente, defendem que o IRPJ seja revisto, no sentido de ser minorado, para que a tributação sobre lucros e dividendos possa voltar a ocorrer, de maneira semelhante ao que ocorre em países de nível semelhante de desenvolvimento.

No geral tem sido este o caminho tomado pelos países desenvolvidos nos últimos dez anos, inclusive tendo a maioria dos países da OCDE reduzido a tributação sobre o lucro das empresas e aumentado a tributação dos dividendos neste período. Em certa medida, tal tendência também se deve à competição tributária, isto porque o imposto corporativo estimula a realocação das empresas, enquanto o imposto sobre dividendos tende a afetar somente os residentes (GOBETTI, 2018, p. 37).

Gobetti (2018, p. 37) ressalta ainda que a tributação sobre o lucro da empresa pode, às vezes, ser transferido para os trabalhadores da empresa ou para os consumidores, o que não ocorre com o lucro sobre os dividendos, que é totalmente pessoal.

Tais mudanças possuem, assim, por impactos: (i) a dimensão internacional e doméstica da distribuição de renda, porém tende a ser neutra se todos os países agirem de maneira semelhante, o que atualmente é a tendência; (ii) a redução da desigualdade quando a tributação sobre o capital é progressiva; (iii) alguma redução da desigualdade com o fim da transferência tributária dos acionistas para os trabalhadores e consumidores; (iv) pode contribuir para o crescimento econômico ao estimular as empresas a reterem mais lucros para reinvestir, o que não é considerado nos modelos neoclássicos, porque, no mundo real, parte dos dividendos nunca retorna ao circuito da produção, como supõe tais modelos teóricos (GOBETTI, 2018, p. 38).

A literatura empírica, ressalta o autor (GOBETTI, 2018, p. 38), tem demonstrado que mudanças neste sentido, ou seja, menor tributação corporativa e maior tributação dos dividendos, são positivas tanto para o crescimento econômico quanto para a distribuição de renda, desafiando assim o clássico *trade-off* da teoria ótima. Teoria, por sinal, que vem sofrendo profundas reflexões, em especial quanto ao que seria “ótimo” e ao irrealismo de seus enunciados, como o de que a progressividade e a tributação sobre o capital seriam prejudiciais à economia e ao bem-estar social.

Seria pertinente, ainda, que as rendas do capital e as rendas do trabalho fossem tributadas de maneira conjunta, submetida a soma à escala progressiva de alíquotas, como ocorre na maior parte dos países desenvolvidos, isto porque a fronteira entre a renda do capital e a do trabalho é por demais opaca, em especial nos casos em que parte da população

tem a possibilidade de escolher como prestará o serviço, se como pessoa física ou jurídica, assevera Gobetti (2018, p. 18).

Outra possibilidade, principalmente para atender à busca pela neutralidade da tributação ótima é um imposto sobre fluxo de caixa com uma taxa de desconto, que normalmente é igual a taxa normal de juros. Tal imposto tem a vantagem de não interferir nas decisões intertemporais e alocativas das empresas, eliminando, por exemplo, a vantagem de se financiar investimentos via empréstimos, além de também eliminar o estímulo a retenção de lucros e ao adiamento de venda de ações para não se realizar o ganho de capital e assim ter de pagar tributos (GOBETTI, 2018, p. 31).

Entretanto, um imposto sobre o fluxo de caixa, em perspectiva individual, tende a oferecer estímulo ao acúmulo indefinido de capital, o que poderia ser resolvido através de um imposto sobre heranças, desde que não fosse possível planejamento sucessório (GOBETTI, 2018, p. 20).

A tributação de parte do rendimento normal da poupança, apesar disto, é justificado em função da necessidade de não desestimular o investimento em capital humano, de maneira que existiriam bons fundamentos econômicos para se desviar do primeiro tipo de neutralidade, introduzindo algumas distorções nas decisões intertemporais de consumo, trabalho e poupança, a fim de oferecer os estímulos adequados não a um mundo ideal, mas sim ao real, onde os indivíduos são muito heterogêneos em suas preferências e habilidades (GOBETTI, 2018, p. 23).

As teorias econômicas que embasaram, nas décadas de 1980 e 1990, a redução ou eliminação da tributação sobre os rendimentos do capital, das quais surgiu a isenção dos lucros e dividendos na pessoa física no Brasil, se encontram atualmente sobre profunda revisão crítica, conforme assevera Avila & Conceição (2018, p. 6), dentre as quais destaca-se o Nobel de Economia Joseph Stiglitz, que em 1976 havia defendido a redução ou eliminação da tributação sobre os rendimentos do capital, e que, atualmente, propõe maior equidade tributária como uma das medidas para diminuir a desigualdade:

Stiglitz se tornou crítico da teoria da tributação ótima. Ele adverte que as reduções fiscais realizadas nos Estados Unidos ao longo do tempo não resolveram nenhum dos problemas sociais e econômicos do país. Os resultados esperados por tais medidas foram o inverso do esperado e beneficiou somente as empresas e os mais ricos. (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 6).

“[...] the solution is always the same: lower taxes and deregulation, to “incentivize” investors and “free up” the

economy. It won't, because it never has. When President Ronald Reagan tried it in the 1980s, he claimed that tax revenues would rise. Instead, growth slowed, tax revenues fell, and workers suffered. The big winners in relative terms were corporations and the rich, who benefited from dramatically reduced tax rates. [...] In a country with so many problems – especially inequality – tax cuts for rich corporations will not solve any of them. This is a lesson for all countries contemplating corporate tax breaks – even those without the misfortune of being led by a callow, craven plutocrat.” (STIGLITZ, 2017, apud AVILA & CONCEIÇÃO, 2018, p. 6).

Stiglitz, entretanto, não é o único Nobel de Economia a mudar de ideia, assim como ele, James Mirrlees e Anthony Atkinson vêm revisando suas teorias sobre a tributação ótima, em especial este último, que em 2015 publicou o livro *“Inequality - What Can Be Done?”* como um plano para se reduzir a desigualdade social. Em seu livro, Atkinson propõe medidas tributárias como: estrutura de impostos mais progressiva; maior taxa sobre heranças e doações; tributação progressiva e em valores atualizados da propriedade e; descontos dos impostos para as camadas mais pobres em renda (AVILA e CONCEIÇÃO, 2018, p. 6).

É, portanto, cada vez mais difícil de sustentar, do ponto de vista teórico, a isenção tributária dos lucros e dividendos na pessoa física, haja vista que o próprio arcabouço acadêmico que deu origem a tais mudanças hoje volta a trás e defende uma tributação mais progressiva no todo, em especial porque a realidade que se descortinou com tais modificações neoliberais não corresponderam, nem de longe, às expectativas de desenvolvimento econômico.

Gobetti (2018, p. 29) comenta que tanto a isenção de dividendos quanto a utilização de uma *flat tax* têm perdido fôlego no mundo como formas de se lidar com os problemas da tributação clássica sobre a renda. Atualmente, nos países desenvolvidos, as atenções se voltam mais para dois modelos teóricos de tributação: o dual nórdico e o modelo belga de *Allowance for Corporate Equity* – ACE, parecido com o Juros Sobre Capital Próprio – JSCP do Brasil.

Originalmente proposto por Devereaux e Freeman (1991), o ACE é um mecanismo de ajuste no cálculo do imposto de renda das empresas que visa isentar de tributação o rendimento normal do capital, definido como o rendimento equivalente àquele que seria obtido pelos acionistas com a aplicação de seu capital em um ativo financeiro sem risco. Note-se que a isenção se aplica apenas ao imposto devido pela empresa e que o lucro distribuído aos sócios

deve ser tributado exatamente como qualquer outra forma de renda do capital, de modo que a tributação não interfira na escolha do investidor de onde aplicar seu dinheiro.

Além de proporcionar neutralidade na alocação do capital entre distintos ativos, essa fórmula também torna neutra a decisão da empresa de como financiar seus investimentos, com capital próprio ou endividamento. No modelo clássico, é mais vantajoso para a empresa se endividar do que se capitalizar, pois os juros pagos pelo empréstimo são abatidos do cálculo do imposto de renda. Mas essa vantagem desaparece se o rendimento normal (ou juros) sobre o capital próprio também puder ser deduzido, como previsto pelo ACE. (GOBETTI, 2018, p. 29).

O Brasil, como já explicitado no Item 2.4, pg. 46, adota o ACE sob a forma de Juros Sobre Capital Próprio – JSCP, entretanto, é o único país que o faz juntamente com a isenção dos rendimentos na pessoa física, o que acaba por fazer com que o ACE deixe de ser neutro em relação às decisões das empresas de como financiar seus investimentos, havendo um claro viés contra a retenção de lucros e a favor da capitalização (GOBETTI, 2018, p. 30).

De maneira geral, todos os países que adotaram formas de ACE acabaram por voltar atrás após alguns poucos anos de experiência, com exceção do Brasil e da Bélgica, que atualmente mantem o mecanismo, esta última, aliás, foi um dos únicos países, junto com a Croácia, a adotar o modelo puro de ACE, isentando completamente o rendimento normal do capital (GOBETTI, 2018, p. 30).

O modelo dual nórdico, por sua vez, consiste em aplicar uma alíquota flat reduzida à todas as rendas do capital e submeter as rendas do trabalho à uma tributação progressiva. Sua justificativa se deve ao fato de o rendimento do capital ser tributado em valor nominal e não real, ou seja, sem descontar a inflação, e de o lucro já ter sido tributado na empresa, assim o modelo dual nórdico visa compensar tais fatores (GOBETTI, 2018, p. 30).

No modelo dual puro, tal como praticado nos países nórdicos, explica Gobetti (2018, p. 32):

(...) a alíquota sobre a renda do capital deve ser alinhada à alíquota da primeira faixa do imposto sobre a renda do trabalho e, somada com a alíquota incidente sobre o lucro da empresa, deve-se aproximar da alíquota máxima da tabela progressiva das pessoas físicas. Em geral, é assim que os países nórdicos fazem, fixando a alíquota sobre as rendas do capital (PIT) no mesmo patamar que a alíquota do imposto corporativo (CIT) para integrar mais facilmente a tributação da pessoa jurídica com a da pessoa física (GOBETTI, 2018, p. 32).

Nos países nórdicos que adotam tal modelo, a carga tributária total sobre os dividendos tende a ser diversificada, assim é que a Noruega aparece com a menor, variando de 28% a 48%, a depender do quanto se distancie o lucro do rendimento normal, seguida pela Finlândia, com 40,4%, pela Suécia, com 51%, e pela Dinamarca, entre 43% e 54% (GOBETTI, 2018, p. 36).

No geral, destaca Gobetti (2018, p. 36), os países europeus vêm adotando cada vez mais elementos do modelo dual, ainda que assim não o chamem, alguns com uma estrutura mais linear, como é o caso Alemanha, Itália, Suíça e Áustria, que adotam uma alíquota *flat*, já outros, como Espanha, Portugal, Irlanda e Reino Unido, adotam mais de uma alíquota de maneira progressiva.

O modelo dual nórdico, por de alguma forma conseguir atingir as rendas do capital, pode ser uma das soluções para o Brasil em específico, isto porque, mantendo-se certo grau de isenção sobre os dividendos, tal mecanismo encontraria menos resistência num país dominado historicamente por uma elite política e econômica egoíca e plutocrata como a nossa. Na prática, é possível através deste modelo reduzir a tributação sobre o lucro das empresas e aumentar a tributação sobre os rendimentos financeiros, o que, de ambas as formas, contribuiria para estimular o investimento privado, em especial através dos lucros retidos (GOBETTI, 2018, p. 40).

Assim, uma reforma tributária que amplie a progressividade, atingindo as altas rendas do capital, é capaz de contribuir com o desenvolvimento econômico e para um ajuste fiscal mais equilibrado, sem tantos efeitos multiplicadores que hoje se verifica, conclui Gobetti (2018, p. 40), o qual acrescenta:

Diante disso, é necessário repensar o modelo brasileiro de tributação da renda do capital e suas particularidades, como a isenção de dividendos distribuídos e o mecanismo de JSCP. O fato é que nem a almejada neutralidade foi alcançada com essas medidas, como mostra o desalinhamento da tributação das distintas rendas de capital, nem o país se beneficiou de um surto de investimentos estimulado pela desoneração do capital, mas nossa concentração de renda no topo se consolidou como uma das mais altas do planeta. Isso indica tanto que políticas tributárias pró-capital não são necessariamente eficientes, quanto que a política distributiva não pode se basear apenas no gasto público. (GOBETTI, 2018, p. 40).

Outra medida que pode ser aqui adicionada como uma forma de diminuir a concentração de renda em apenas um estrato da sociedade, o que é prejudicial à economia e

à democracia, afirma Silva T. M. (2018, p. 220), é através do estímulo ao pequeno empreendedorismo e a uma atividade empreendedora mais pulverizada, em especial com a diminuição e simplificação das obrigações acessórias. Para tanto, o autor assevera que a ampliação da Nota Fiscal Eletrônica a todos os setores da economia, acompanhada de sistemática eliminação de outras obrigações acessórias, é capaz de simplificar, sobremaneira o cumprimento das normas tributárias para os pequenos empreendedores.

3.8 O Imposto Único Sobre Valor Agregado – IVA

O imposto sobre valor agregado, ou IVA, é uma dentre diversas técnicas de se tributar o consumo, no entanto, é a modalidade de substituição dos tributos sobre o consumo proposta nas reformas tributárias brasileiras, como se verá mais a frente, isto se dá porque, segundo Carvalho *at all* (2018, p. 11), tem se mostrado a melhor das técnicas para tal fim. Sua superioridade se deve, em primeiro lugar, por sua arrecadação ser ao longo de toda a cadeia produtiva, de modo que o total da tributação é igual à alíquota final sobre o consumidor, sua incidência, porém, em cada operação não só facilita a arrecadação como também a fiscalização, uma vez que os próprios agentes são incentivados a fiscalizarem seus fornecedores a fim de poderem creditar o tributo pago.

O *sales tax*, por exemplo, é também uma modalidade de tributação sobre o consumo cuja oneração se dá somente ao final, diretamente ao consumidor, como ocorre nos EUA com alguns bens e serviços, onde o consumidor paga o tributo separadamente junto da compra. Na prática, seu peso seria igual ao do IVA para o consumidor final, mas o problema do *sales tax* está em seu elevado índice de evasão, chegando no país americano citado a algo entre 30 e 40% (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 11), o que normalmente não ocorre com o IVA.

Em comparação aos tributos monofásicos, aduzem os autores (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 11), o IVA também se mostra mais vantajoso uma vez que incide em cada operação e permite o desconto dos créditos pagos nas anteriores, de forma que não ocorra oneração em cascata, ou seja, a tributação se dá somente sobre o valor agregado em cada uma destas operações. Não por menos o IVA surgiu justamente como uma alternativa aos tributos monofásicos sobre a produção e vem sendo implementado em grande parte do mundo em sua substituição.

Villas-Boas (2015), ao analisar a reforma tributária proposta por Roberto Mangabeira Unger, ex-ministro da Secretaria de Assuntos Estratégicos – SAE da Presidência da República, irá afirmar que o IVA é um tributo federal cobrado em mais de 160 países, e que na sua melhor técnica consiste em uma tributação unificada sobre o consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade, permitindo assim grande arrecadação de receita com baixa redução da eficiência econômica. Seu problema, assim como os demais impostos sobre o consumo, é o fato de ser regressivo, motivo pelo qual o autor defende a redução com urgência dos tributos indiretos, de sorte que *“sem que isso aconteça, dificilmente teremos um crescimento relevante e sustentável no Brasil.”* (VILLAS-BÔAS, 2015).

A União Europeia, afirma Barbosa (2018, p. 91), impõe aos seus membros o IVA como uma maneira de desonerar os contribuintes e reduzir as chances de sonegação. E acrescenta que por onerar proporcionalmente cada segmento, de maneira simples e transparente, o IVA é, por assim dizer, um imposto honesto, embora, acrescentamos, não seja por si só justo, pois que é regressivo, mas dentro de um sistema tributário harmônico e progressivo no todo sua regressividade é permitida.

Carvalho *at all* (2018, p. 14), desta forma, propõem uma reforma da tributação sobre o consumo de maneira dual, com foco especial na manutenção do pacto federativo e facilitação de aprovação. Os autores defendem, assim, a criação de um IVA dual, em que a tributação seja repartida entre a União e os estados, passando a tributação dos serviços ao IVA estadual.

Em compensação aos municípios e aos estados, é proposto ainda a criação de um Imposto sobre Vendas a Varejo – IVV tanto no nível municipal quanto estadual, de sorte que tais entes poderão estabelecer regimes especiais e diferenciação de alíquotas, o que não é possível no IVA, permitindo assim certa autonomia e discricionariedade por parte dos estados e municípios.

Como medidas importantes para a implementação do modelo proposto pelos autores (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 17), é necessário a adaptação do PIS e da CONFINS para a criação de uma contribuição sob o mesmo modelo de valor agregado, que teria por alíquota, mantendo-se a mesma arrecadação atual, de 8%. Além disto, essa nova contribuição deveria incidir sobre todos aqueles que realizam operações de venda e produção de bens e realização de serviços, inclusive sobre as pessoas físicas, o que atualmente não ocorre; sua base de incidência deverá ser ajustada para incidir sobre as receitas segundo um modelo de IVA; e, por fim, todos os regimes especiais e exceções deverão ser excluídos, havendo uma

só alíquota para todos os setores, bens e serviços, pois, segundo os autores, um IVA eficiente não comporta tais diferenciações e regimes especiais.

Um novo IPI em substituição ao atual também é necessário no modelo proposto, o qual fará o papel de tributo seletivo, cuja alíquota poderá ser de 3% a 6%, a depender da alíquota desejada para o IVA. Desta forma, ao final da reforma, que se dá em módulos, ter-se-á somente três tributos sobre o consumo: o IVA, os seletivos e o IVV. O IVA e o IVV, entretanto, apesar de terem sistema dual, com competência distribuída entre os entes, são tributos idênticos (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 19).

É previsto ainda pelos autores (CARVALHO, LUKIC, *et al.*, 2018, p. 20), uma etapa de harmonização do IVA da União com o dos estados, por meio de acordos de cooperação e adesão destes últimos, através de contrapartidas financeiras por parte da União e com a diminuição de custos de arrecadação, fiscalização e administração do imposto.

Ao final, Carvalho *at all* (2018, p. 26) preveem uma alíquota de 21% para o IVA e de 4% para o IVV.

Este modelo, embora não diga respeito essencialmente a diminuição da regressividade tributária e nem a redução da tributação indireta, tem o mérito de, ao agregar diversos tributos em um, simplificar a tributação sobre o consumo no Brasil, o que por certo traz grandes benefícios, além de ser relativamente viável do ponto de vista institucional, de maneira que não necessita de grandes arranjos que possam se chocar com o sistema federativo brasileiro.

Ademais, ao simplificar o sistema tributário nacional torna-se mais viável no futuro uma reforma rumo à redução de sua regressividade, com ajustes de alíquotas de máximo e mínimo pelo Senado Federal, por exemplo, com conseqüente expansão da tributação direta em compensação à redução da tributação sobre o consumo, e um sistema igualmente mais harmônico e mais distribuído da tributação direta entre os diferentes níveis da federação a fim de viabilizar a autonomia federativa e o cumprimento dos objetivos constitucionais de cada um, o que atualmente é um grande gerador de crises orçamentárias.

Tal proposta, no entanto, é apenas ilustrativa entre tantas que se possa pensar. O certo é que o IVA em substituição aos diversos tributos que incidem sobre bens e serviços é hoje uma das grandes apostas nacionais, não só no meio acadêmico como também no político, sendo já uma *práxis* no mundo, como se poderá ver mais a frente ao se estudar as propostas em trâmite no Congresso Nacional.

3.9 Imposto sobre Movimentações Financeiras

Falar em imposto sobre movimentações financeiras no Brasil é questão por deveras delicada, isto porque se remete pronta e naturalmente à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, que vigorou no país de 1997 a 2007, e cujo debate sobre possível retorno sempre causa grande alvoroço na sociedade e na mídia, causando acirrados debates no meio político. Entretanto, não é possível deixar de mencionar neste trabalho não só algumas propostas superficiais que foram ventiladas por agentes públicos, como notoriamente o Ministro da Economia Paulo Guedes, como também algumas contribuições acadêmicas, em especial o trabalho de Geraldo Pessoa (2018).

A primeira referência à CPMF é encontrada no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT em 1996, quando foi incluído o art. 74 ao ADCT, por meio de emenda constitucional, prevendo que: *“a união poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”* (MENGARDO e OYAMA, 2021).

Sua alíquota original não poderia exceder 0,25% e sua arrecadação deveria ser inteiramente destinada ao Fundo Nacional de Saúde, além de, conforme seu próprio nome prevê, sua duração deveria ser de no máximo dois anos, de acordo com a Lei nº 9.311/96 que a regulamentou (MENGARDO e OYAMA, 2021), porém, mudanças legislativas posteriores garantiram sua vigência até 31 de dezembro de 2007, quando sua proposta de renovação por mais quatro anos foi rejeitada pelo Senado (AGÊNCIA SENADO, 2020).

Tanto a alíquota da CPMF quanto a destinação do tributo foram alterados no decorrer deste período. A alíquota do tributo passou assim a ser de 0,38% a partir de 2003 e sua destinação abarcou, além da saúde, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e a Previdência Social (MENGARDO e OYAMA, 2021). Durante sua vigência, de 1997 a 2007, o tributo foi responsável por arrecadar R\$ 223 bilhões aos cofres públicos, sendo que em seu último ano, 2007, a arrecadação foi de R\$ 37,2 bilhões (AGÊNCIA SENADO, 2020).

Em 2015, durante o mandato da presidente Dilma Rousseff, surgiu a primeira hipótese de uma nova CPMF, quando o governo federal enviou ao Congresso a PEC 140/2015, porém a ideia não veio a prosperar (AGÊNCIA SENADO, 2020).

No primeiro mandato do presidente Jair Bolsonaro, em 2019, seu ministro da economia, Paulo Guedes, voltou a ventilar a hipótese de criação de um novo tributo aos moldes da antiga CPMF com o objetivo de realizar cortes nos tributos incidentes sobre a folha de pagamento, oportunidade em que chegou a afirmar que “*pequenininho [o tributo] não machuca*” (MENGARDO e OYAMA, 2021).

O episódio causou conflito no governo, já naturalmente desalinhado internamente, levando à exoneração do secretário da Receita Federal, Marcos Cintra, que defendia o retorno do tributo a uma alíquota de 0,4%, sob duras declarações do presidente (MENGARDO e OYAMA, 2021).

Em agosto de 2020, entretanto, Paulo Guedes voltou a defender o tributo, agora sob nomes de “*imposto digital*”, “*microimposto digital*” ou “*digitax*”, com alíquota de algo entorno de 0,2%, cobrada nas duas pontas, mas seu formato e definição jamais foram revelados (MENGARDO e OYAMA, 2021).

Um dos maiores problemas da CPMF, se não o maior, era sua cumulatividade, ou seja, a impossibilidade de tomada de créditos, o que acabava por onerar as operações em cascata, gerando graves distorções no mercado, e em especial sobre os setores que mais se valem de serviços financeiros, como por exemplo as exportações (MENGARDO e OYAMA, 2021).

Do ponto de vista comportamental, o tributo tinha por risco o planejamento tributário das pessoas físicas e jurídicas a fim de fugir da tributação, favorecendo a desbancarização e padrões menos eficientes de produção e consumo, o que no longo prazo pode causar a redução da arrecadação do tributo, fazendo surgir a necessidade de sua majoração. Ademais, sua cumulatividade pode encarecer o crédito e afetar mais severamente as rendas dos mais pobres (MENGARDO e OYAMA, 2021).

Geraldo Pessoa (2018, p. 230), por outro lado, defende um novo tributo sobre as movimentações financeiras, com importantes ajustes no que tange aos problemas da antiga CPMF. Sua necessidade se dá, em especial, por ser este o tributo que ao longo da história recente se mostrou o mais eficaz em alcançar a informalidade.

A preocupação do autor não é sem motivo, uma vez que a economia subterrânea no Brasil em 2019 era equivalente à 17,3% do PIB, levemente menor ao valor apresentado em 2020, de 17,1%, porém ainda assim bastante significativa (MONITOR MERCANTIL, 2020), de maneira que a ausência de uma tributação eficiente sobre esta parcela da renda

nacional pode contribuir para uma oneração desproporcional dos demais contribuintes, ou mesmo ser uma das forças que sustentam a forte tributação sobre o consumo no país.

No entanto, o autor (PESSOA, 2018, p. 231) reconhece que o formato original da CPMF apresentava diversos problemas, alimentando distorções do ponto de vista econômico e fiscal e distanciando-se dos pressupostos de justiça fiscal. Além de ser cumulativa, como já dito, incidindo sobre bases já tributadas, porém era capaz de alcançar, de certa maneira, a economia subterrânea.

Assim, a proposta do autor é a criação de um tributo sobre movimentações financeiras com características distintas da antiga CPMF. Denominado apenas como Imposto Sobre Movimentação Financeira – IMF por Pessoa (2018, p. 233), incidiria tão somente sobre a economia subterrânea, com arrecadação estimada em R\$ 26 bilhões por ponto percentual, segundo o indicador da economia subterrânea divulgado pela FGV/Etco.

A fim de evitar a cobrança sobre os formalizados, o IMF seria considerado como antecipação do imposto devido, preferencialmente do IR, reduzindo, assim, a distorção mais gravosa da CPMF, que era sua cumulatividade, e trazendo mais neutralidade àqueles que já são tributados pelas demais taxas do sistema (PESSOA, 2018, p. 234-235).

Em contrapartida, o autor (PESSOA, 2018, p. 236-237) defende a diminuição da carga tributária do IOF, ou mesmo sua supressão sobre os financiamentos das pessoas físicas e jurídicas, o que, alega, reduziria o custo dos investimentos produtivos e do financiamento de bens de consumo das famílias brasileiras.

Estabelece, ainda, 9 premissas para a instituição do imposto com o objetivo de torná-lo mais neutro e socialmente justo, como por exemplo a neutralidade para os ganhos formais que se situem na faixa de isenção do IR e o já mencionado mecanismo de consideração como antecipação do imposto devido (PESSOA, 2018, p. 234).

4. ANÁLISE DAS PRINCIPAIS PROPOSTAS EM TRÂMITE

4.1 As Duas PEC's e Outras Propostas

A expectativa desde o início dos trabalhos legislativos é de que o Congresso Nacional aprove, ainda este ano, uma reforma tributária. Duas são, nesse sentido, as propostas de emenda constitucional com mais chances de aprovação, a PEC 45/2019 na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019 no Senado Federal (COSTA, 2020).

As propostas são frutos de insucessos anteriores, buscando lidar com os diversos conflitos distributivos, em especial através de mecanismos inovadores e transições suaves que visam amenizar os impactos da tributação sobre a partilha federativa (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 8).

Ambas possuem por objetivo simplificar e uniformizar a tributação sobre o consumo em todo território nacional, tornando menos oneroso e burocrático o recolhimento dos tributos, ao mesmo tempo que pretendem acabar com a chamada guerra fiscal, cujo elemento principal de disputa é o ICMS (COSTA, 2020).

Para tal, adotam o princípio da tributação no destino, ou seja, a receita do imposto é recolhida pela unidade da federação ao qual o produto ou serviço se destina e não onde é produzido, elemento que também inibe a guerra fiscal e permite uma alocação mais isonômica das receitas tributárias entre os entes federativos (COSTA, 2020).

Nenhuma das propostas, todavia, possui por escopo a redução da carga tributária – até porque esta é uma discussão mais de gasto público que de sistema tributário –, o objetivo, por assim dizer, é modificar a composição dos tributos, sua distribuição entre os entes da federação e a forma como incidem em cada etapa da produção (COSTA, 2020).

Da mesma forma que preconizam não haver aumento real da arrecadação no período de transição, dado principalmente a aversão dos contribuintes ao aumento da carga tributária (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 22).

A proposta mais avançada é a PEC 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi (MDB-SP), sendo também a favorita no Congresso no que tange às chances de aprovação (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019), motivo pelo qual será primeiro abordado a PEC

45/2019 com mais profundidade para então se adentrar nas particularidades da PEC 110/2019, uma vez que estas possuem mais similitudes que diferenças.

4.1.1 PEC 45/2019: Objetivo, justificativa e alcance

É necessário ter em mente, antes de tudo, o alcance da PEC 45/2019. Não se trata em verdade de uma reforma do sistema tributário como um todo, mas sim da tributação de bens e serviços no país, como descrito de início na justificativa da PEC: “a presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação **de bens e serviços**” (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 22).

Figura 1 - Tributos a Serem Substituídos



Fonte: (AGÊNCIA CÂMARA, 2019)

E sua base se funda na substituição de cinco tributos atuais, o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS, em um imposto único do tipo sobre valor agregado, IVA, denominado na PEC como Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, o qual terá as seguintes nove características principais, cuja algumas delas serão melhor abordadas adiante:

- (i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;
- (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;
- (iii) será totalmente não-cumulativo;
- (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;

- (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;
- (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;
- (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;
- (ix) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino. (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 27-28).

Em complementação ao IBS, a PEC cria o Imposto Seletivo – IS federal, de caráter meramente extrafiscal a incidir sobre os bens e serviços que se deseja desestimular, como cigarros e bebidas. Sua incidência é monofásica, se dando em apenas uma etapa da produção e distribuição, assim como nas importações (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 28).

A PEC deriva da proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, liderado pelo economista Bernard Appy junto com outros três especialistas (AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS, 2019). O CCiF é um laboratório de ideias independentes, formado por especialistas da área tributária e finanças públicas. Criado em 2015, tem por finalidade aprimorar a gestão fiscal através da busca pela simplificação, neutralidade, transparência, isonomia e capacidade de arrecadação do sistema tributário, tendo apresentado seu projeto de reforma à Câmara dos Deputados em 2019, ano em que também fora incorporada à proposta do Dep. Baleia Rossi (PEREIRA, 2020, p. 12).

O autor da PEC argumenta que a excessiva quantidade de alíquotas, aliada à quantidade exorbitante de exceções, benefícios fiscais e regimes especiais que assinalam o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS, são fatores que agravam sobremaneira as distorções da tributação de bens e serviços no país (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 25).

Tudo isto resulta em consideráveis efeitos deletérios para a economia e a produtividade brasileira, onerando exportações e investimentos e induzindo a organização

produtiva e a comercialização de bens e serviços à alocação pouco eficiente dos recursos, como no caso das distorções geradas pela guerra fiscal do ICMS, onde muitas vezes as empresas investem em locais menos eficientes do ponto de vista econômico, não só nos estados pobres, mas bem como nos ricos (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 25).

Para o economista Bernard Appy, diretor do CCI-F e um dos autores da PEC, o processo de desindustrialização pelo qual passa o país, cujo caso da saída da Ford do Brasil é ilustrativo, poderia ser freado com a aprovação de uma reforma tributária. Segundo o economista, o Brasil possui uma participação na indústria menor do que o seu grau de desenvolvimento, e isto ocorre justamente porque o sistema tributário atual elimina completamente a competitividade da indústria (MENGARDO e RIBAS, 2021).

Não só a indústria, porém, seria beneficiada com a aprovação da PEC, afirma Appy, para quem todo o sistema produtivo nacional, do agronegócio ao setor de serviços, seria positivamente impactado com a reforma tributária, com o aumento potencial do crescimento nacional (MENGARDO e RIBAS, 2021).

A simplificação que a proposta traz ao sistema tributário, em especial no que diz respeito ao seu efeito mais visível, o custo burocrático de pagar imposto, que é o mais alto do mundo, também não deve ser ignorado, assevera Appy (COSTA, 2020).

Outro fator gerador de insegurança jurídica e litigiosidade no atual modelo a justificar uma reforma tributária é o fato de o IPI ter sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, além da enorme dificuldade de definição de industrialização e classificação dos produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 24).

4.1.2 PEC 45/2019: O sistema de alíquotas, vedação aos incentivos fiscais e particularidades

A alíquota do IBS será uniforme para todos os bens e serviços, embora podendo variar de ente federado para ente federado, sendo vedado a concessão de qualquer benefício fiscal (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 30).

Para os contribuintes, portanto, o IBS será um imposto único, com legislação uniforme e recolhimento centralizado, porém para os entes federativos será como se cada um tivesse seu próprio imposto, vez que poderão estabelecer suas próprias alíquotas (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 32).

A alíquota percebida pelos contribuintes será assim a soma das *subalíquotas* federal, estadual e municipal, e nas operações interestaduais e intermunicipais será sempre aplicada a alíquota do destino (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 32).

A justificativa para uma alíquota única deriva da necessidade de se evitar as questões de classificação que acabam por aumentar o contencioso e o custo de conformidade tributária, que sempre acompanham sistemas com múltiplas alíquotas. Ademais, assevera o autor da PEC nas justificativas (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 30), haveria um amplo consenso na literatura internacional de que IVA's com alíquota uniforme são tecnicamente superiores aos de alíquotas múltiplas, sendo este o motivo de a grande parte dos IVA's criados no mundo nos últimos 25 anos serem de alíquota única.

A questão sobre uma ou mais alíquotas, no que diz respeito à regressividade do IBS, é motivo de disputa e controvérsia, motivo pelo qual será mais bem abordado em tópico próprio.

A vedação aos incentivos, por outro lado, busca evitar tratamentos diferenciados no âmbito do IBS que causam, inevitavelmente, distorções competitivas e alocativas. Além de dar maior transparência ao custo de financiamento das ações do poder público, favorecendo assim sua discussão democrática (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 31).

Orair & Gobetti (2019, p. 32) asseveram que nas últimas décadas houve uma gradual deterioração da política de benefícios fiscais como instrumento de desenvolvimento regional, principalmente devido às deficiências de desenho, à falta de coordenação, à não seletividade e à influência de grupos de interesse, fatores que acabaram por estimular um jogo não cooperativo e predatório entre as unidades federativas, cujo o fim foi a deterioração das bases tributárias de todas elas.

A PEC prevê ainda a existência de alíquotas singulares dentro do IBS para contemplarem as destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins estabelecidas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios, de sorte que a receita do IBS será distribuída entre cada destinação de acordo com participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do imposto (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 40).

Um ponto interessante nas alíquotas singulares diz respeito àquelas que são destinadas à educação e à saúde, isto porque cada ente federativo não poderá estabelecer alíquotas menores do que a de referência para estas destinações. Há, porém, uma peculiaridade aqui, uma vez que é levado em consideração a soma das alíquotas singulares destinadas à educação e à saúde, e não à cada uma individualmente (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 42).

Um exemplo ajuda a compreender melhor. Imagine que a alíquota singular de referência destinada à saúde e à educação, somadas, para o Município X seja de 5% (apenas para facilitar a visualização, jamais seria tão alto para um município). O Município X poderá então estabelecer, por exemplo, uma alíquota singular para saúde de 2% e para a educação de 3%; ou 4% para a saúde e 1% para a educação; ou qualquer outro rearranjo possível entre as duas, desde que a soma não seja inferior a 5%, não podendo, por exemplo, estabelecer 2% para a saúde e 2% para a educação.

A justificativa para tal flexibilização decorre do fato de que cada município possui suas próprias necessidades, assim, um que tenha a população envelhecida poderá destinar mais recursos para a saúde do que para a educação, ao passo que outro que tenha uma população mais jovem o inverso (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 42).

As alíquotas singulares permitem ainda maior flexibilização e transparência na gestão do orçamento público, como expõe as justificativas da PEC, de cujo exemplo nos utilizamos: hoje, se o Estado quiser ampliar suas receitas em R\$ 1 bilhão para despesas com segurança pública, ele terá que arrecadar R\$ 2 bilhões, dada as vinculações de 25% da arrecadação total para os municípios e, do restante, 25% para a saúde e 12% para a educação; já com as alíquotas singulares, o estado poderá aumentar apenas sua alíquota livre a fim de arrecadar somente o R\$ 1 bilhão desejado (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 43).

Na tabela abaixo é possível vislumbrar a composição inicial da alíquota do IBS com base na arrecadação de 2015, elaborada pelo CCiF.

Tabela 1 - Composição inicial da alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	9,2%		Gerenciável pelos Estados	13,8%	
Parcela Federal		PIS/Cofins e IPI	Parcela Estadual		ICMS
Livre	2,90%		Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	Cofins	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	PIS	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		Parcela Municipal		
Fundos Regionais	0,04%		Cota Parte	3,44%	
Parcela Estadual		IPI	Gerenciável pelos Municípios	2,0%	
FPE	0,26%		Parcela Municipal		ISS
FPEX	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%			Livre	1,21%
			Total	25,0%	

Fonte: (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCIF), 2019).

Segundo os estudos de Orair e Gobetti, do Ipea (2019, p. 13), entretanto, a alíquota de referência estimada para o IBS é de 26,9%, dividida em 10,2% para a União; 14,7% para os estados; e 2% para os municípios. Ou seja, estas seriam as alíquotas de substituição aos atuais tributos. Como as alíquotas podem variar de ente para ente, se um município, por exemplo, estabelecer sua subalíquota em 2,5% e seu vizinho em 1,5%, ter-se-á, mantidas as alíquotas estaduais e federais na de referência, a alíquota do IBS em 27,4% para o primeiro município e 26,4% para o segundo.

Cada ente federativo, importa destacar, tem uma autonomia restrita para administrar o imposto através de sua alíquota, cujos ganhos ou perdas em relação à alíquota de referência são integralmente apropriadas pelo ente que a instituiu (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 15).

A cota-parte municipal, dentro da subalíquota gerenciável pelos governos estaduais, também sofrerá mudanças com a aprovação da PEC, passando a ser distribuída majoritariamente pelo critério populacional, o que potencializa o poder distributivo do IBS entre os municípios de um mesmo estado (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 24).

As empresas que fazem parte do Simples Nacional, a seu turno, poderão optar por manterem o sistema atual ou aderirem integralmente ao IBS, com a redução da alíquota do Simples correspondente aos cinco tributos substituídos pelo IBS. No caso de permanência no Simples, não haverá apropriação ou transferência de créditos (AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS, 2019).

Com o fim da possibilidade de concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, põe-se fim também à guerra fiscal por meio do ICMS e do ISS. A PEC sugere, no entanto,

que como política de desenvolvimento regional sejam utilizados recursos da União a ser estabelecida em legislação infraconstitucional (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 34).

Sem as distorções causadas pela guerra fiscal, as empresas passariam a se instalar levando em conta critérios mais econômicos do que fiscais, o que pode impactar positivamente a produtividade da economia brasileira (RODOVALHO, 2019, p. 47).

Appy afirma que no fim todos os estados dão benefícios fiscais com o intuito de atraírem empresas que não teriam vocação para aquela região, fazendo com que o efeito final seja a perda de efeito nos estados e a alocação ineficiente do sistema produtivo, ou seja, não há nenhum ganho real no que tange ao desenvolvimento regional (MENGARDO e RIBAS, 2021).

Por se tratar de um IVA, a base do imposto é o valor adicionado na etapa de produção ou prestação do serviço. Assim, para evitar sua cumulatividade, é proposto o método de crédito financeiro, onde cada cobrança do IBS gera o respectivo crédito tributário, com exceção dos gastos que não dizem respeito à atividade da empresa, de sorte que para que o IBS seja plenamente efetivo, afirma Rodovalho (2019, p. 42), é necessário garantir o ressarcimento dos créditos acumulados em até 60 dias para os processos regulares e em até 180 dias para os casos em que haja suspeita de irregularidades.

No quadro abaixo é possível exemplificar seu funcionamento:

Tabela 2 - Exemplo de incidência de um IVA

	Valor da Venda (A)	Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Produto final	400	10%	40	20	20
Tributação total					40

Fonte: (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCIF), 2019).

O ISS, destaca a PEC (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 24), é um imposto cumulativo por natureza, ao passo que a não-cumulatividade do ICMS acaba por não ser exitosa em face da não devolução dos créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação do crédito, como por exemplo a impossibilidade de tomada de créditos em relação a parte da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação.

Atualmente, o modelo de créditos do ICSM abarca somente os insumos incorporados no produto final, ao contrário do proposto para o IBS, que engloba todos os custos da produção ou prestação do serviço. Assim, o sistema do IBS, ao não excluir determinados gastos, é considerado de melhor qualidade e não acarreta a cumulatividade que hoje ocorre com o ICMS (RODOVALHO, 2019, p. 48).

A PEC não regulamenta o prazo para a devolução dos créditos, delegando sua definição para lei complementar, entretanto seu autor afirma que a proposta é que seja muito curto, algo entorno de 60 dias, prazo para que se verifique indícios de fraude na originação dos créditos demandados (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 30)

Rodvalho (2019, p. 48) assevera que é a qualidade do sistema de contabilização e repasse dos créditos tributários, aliado a correta operacionalização do sistema de débito e crédito que garantem um IVA neutro, não cumulativo e de qualidade.

Para que o IBS não prejudique a competitividade dos produtos brasileiros no exterior, está previsto na PEC a desoneração completa das exportações, com a devolução integral dos créditos tributários para os exportadores, o mesmo ocorrendo com os investimentos, cujos créditos tributários também devem ser compensados imediatamente, o que se revela uma inovação ao modelo atual (RODOVALHO, 2019, p. 42).

No entanto, é necessário que além da previsão legislativa, o sistema de devolução seja de fato efetiva, isto porque, como lembra Rodvalho (2019, p. 49), a Lei Kandir também garante a desoneração dos produtos destinados à exportação, porém o valor de créditos tributários não repassados às empresas é estimado em R\$ 100 bilhões. E é exatamente por este motivo que a proposta sugere prazos máximos para a contestação do crédito tributário, ao fim do qual o ganho é do contribuinte, que passa a ter direito sobre estes.

Um comitê gestor nacional, composto por representantes da União, dos estados e dos municípios, será criado para gerir a arrecadação e distribuição do IBS, assim como será responsável pela edição da regulamentação do IBS e representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas ao imposto (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 34). A fiscalização, entretanto, será feita pelo fisco das três esferas de governo, mediante definição do comitê gestor (AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS, 2019).

A fim de mitigar o efeito regressivo do imposto sobre o consumo, a PEC prevê um mecanismo de devolução de grande parte do IBS pago pelas famílias de baixa renda, através

de transferência de renda (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 31), o que também será oportunamente abordado em tópico próprio.

4.1.3 PEC 45/2019: Transição

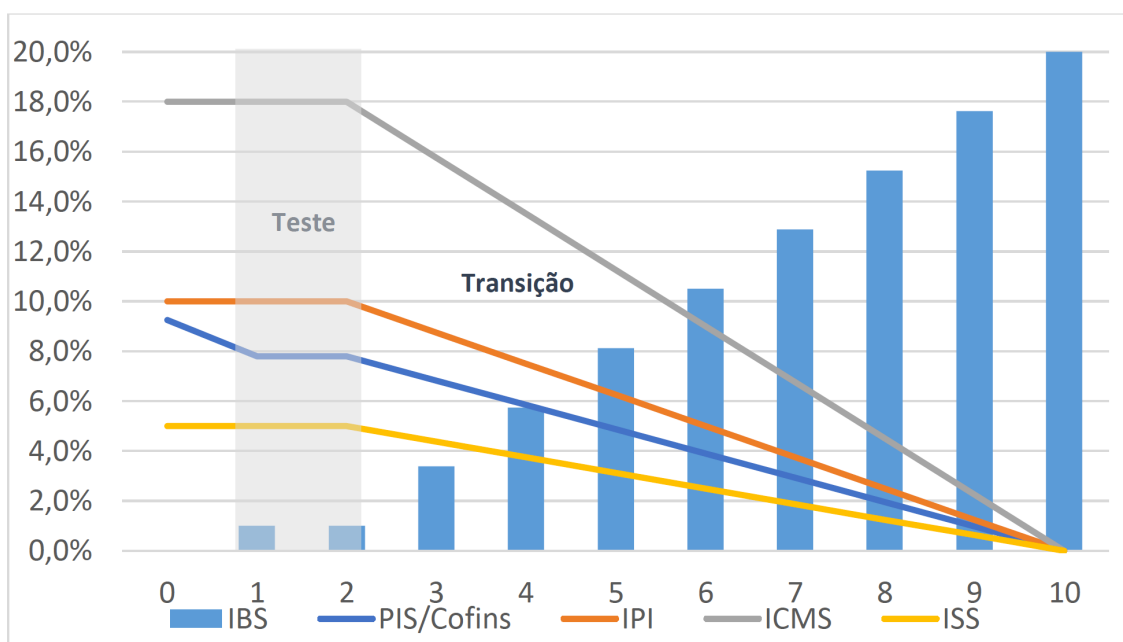
Estão previstas duas transições distintas na PEC 45, uma que diz respeito à substituição gradual dos atuais tributos pelo IBS, chamada de transição para os contribuintes e outra, mais longa, que paulatinamente vai contemplando o ajuste na distribuição da receita entre estados e municípios em virtude da adoção do princípio do destino (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 35).

A transição para os contribuintes, ou seja, a substituição gradual dos atuais tributos para o IBS, se dará em 10 anos, sendo subdividida em duas fases: a primeira, nos dois primeiros anos, é uma fase de teste, onde o IBS terá alíquota de 1%, compensado pela redução da Cofins; a segunda, por sua vez, corresponde aos oito anos seguintes, quando todos os cinco tributos a serem substituídos terão suas alíquotas reduzidas em 1/8 por ano, até a completa extinção destes ao fim do período (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 35).

O período de teste permitirá conhecer o potencial arrecadatório do IBS, possibilitando assim a transição sem alteração da carga tributária. Sabendo a receita do IBS a 1% é possível definir as alíquotas necessárias para repor a perda arrecadatória dos demais tributos para os anos seguintes, uma vez que a receita destes é conhecida (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 36).

O autor da PEC explica que a transição das alíquotas será simples, porque ao invés destas serem modificadas ano a ano por meio da legislação, a redução será diretamente na emissão dos documentos fiscais, ou seja, no primeiro ano a alíquota será de 7/8 da prevista em lei, no segundo de 6/8 e assim por diante, conforme gráfico abaixo (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 37).

Gráfico 9 - Transição do IBS



Fonte: (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCIF), 2019).

O prazo de dez anos é, defende a PEC, extenso o suficiente para que não cause um ajuste traumático nas empresas que realizaram investimentos com base no modelo atual e curto o bastante para que os novos investimentos se deem com base no novo sistema (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 38).

Na transição, haverá três alíquotas de referência do IBS para cada nível federativo, ou seja, uma federal, uma estadual e uma municipal, calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal, calibradas de maneira a repor a perda de arrecadação dos impostos que estão sendo substituídos. Desta forma, a alíquota de referência para a União será aquela que compensa a perda arrecadatória do PIS, da Cofins e do IPI, descontado o ganho de receita com a criação do IS; para os estados será aquela que repõe a receita do ICMS para o conjunto dos estados; e para os municípios a que repõe a receita do ISS para o conjunto dos municípios (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 32).

Cada ente federado poderá estabelecer sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, através de lei ordinária, e na ausência de definição por parte do ente a alíquota será a de referência. Não há, portanto, óbice a que cada ente federado decida aumentar ou diminuir sua arrecadação sobre o consumo no período de transição (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 32).

O mais provável, afirmam Orair & Gobetti (2019, p. 22), é que a carga tributária orbite entorno de seu patamar atual durante todo este período.

A transição da repartição de receitas do IBS entre estados e municípios, por sua vez, está prevista para durar cinquenta anos, sendo também dividida em duas fases: uma inicial de vinte anos e outra para os trinta anos seguintes (AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS, 2019).

Nos primeiros vinte anos, as receitas do IBS serão distribuídas de maneira a repor a receita perdida com a substituição do ICMS e do ISS para cada estado e município, de forma que não haja redução das receitas neste período. Apenas a eventual diferença entre a alíquota de referência do IBS e a receita do ICMS e do ISS serão distribuídas pelo critério do destino durante estes 20 primeiros anos (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 38).

A primeira fase da transição da distribuição das receitas entre os estados e municípios visa, assim, que nenhum ente federado tenha, neste período, redução do valor real de sua receita em virtude da mudança do sistema tributário, ao mesmo tempo que o crescimento real da arrecadação do IBS vai sendo distribuído pelo critério do destino (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 39).

Nos trinta anos que se sucedem, a parcela da receita que visa repor os valores do ICMS e do ISS, corrigidos pela inflação, passa a ser reduzida em 1/30 por ano, fazendo com que aumente cada vez mais a distribuição pelo critério do destino, até sua completa convergência no quinquagésimo ano, a partir do qual toda a receita do IBS será distribuída segundo o novo sistema (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 39).

Como cada ente federado pode aumentar ou reduzir sua alíquota do IBS neste período em relação à alíquota de referência, o ganho ou perda de receita decorrentes de tais mudanças são inteiramente apropriadas pelo estado ou município que alterou sua alíquota, seja para mais ou para menos (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 39).

É possível perceber que muitos aspectos do novo sistema são delegados à lei complementar, isto deriva da intenção de se dar maior flexibilidade ao sistema, facilitando assim alterações legislativas, uma vez que mudanças constitucionais possuem um custo político e burocrático muito maior. Ademais, tal flexibilidade se justifica pela necessidade de que mudanças no cenário econômico devem ser acompanhadas das respectivas modificações tributárias, além de que possíveis problemas jurídicos podem ser mais facilmente resolvidos por meio de lei complementar, é o que afirma Rodvalho (2019, p. 46).

Rodvalho (2019, p. 47) assevera, assim, que a construção teórica do IBS na PEC 45 vai ao encontro das características desejáveis a um bom sistema tributário, em especial porque ao mesmo tempo que se preocupa em garantir um sistema de qualidade também procura viabilizar seu processo de implementação, buscando reduzir possíveis impactos estruturais tanto para os contribuintes quanto, e ainda mais, para os entes federados.

E acrescenta que a PEC 45 corrige grande parte dos problemas atuais da tributação sobre o consumo, além de estabelecer mecanismos mais eficazes para evitar o ressurgimento destes mesmos problemas. Sua implementação, por outro lado, afeta diretamente os programas de desenvolvimento regional e políticas públicas atualmente vigentes, fazendo com que seja necessário soluções específicas para a continuidade do processo de desenvolvimento regional e pela busca de igualdade, soluções estas que não se encontram presentes na proposta (RODOVALHO, 2019, p. 51).

4.1.4 A PEC 110/2019

A PEC 110/2019, assim como na PEC 45/2019, tem por finalidade a unificação de vários tributos em um de formato IVA, também denominado de IBS, com a distinção de que nesta proposta são incluídos os seguintes tributos: IPI, Cofins, Cofins-Importação, PIS, PIS-Importação, IOF, salário-educação, ICMS e ISS (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019). A incidência do IBS aqui é praticamente idêntica à proposta da Câmara, ou seja, todos os bens e serviços (NETO, NUNES, *et al.*, 2019).

Assim, ao adicionar outros quatro tributos a serem substituídos em relação à PEC 45/2019, além de um conjunto de medidas auxiliares na tributação sobre a renda, folha salarial e propriedade, a proposta do Senado é mais abrangente, conforme é possível visualizar no quadro abaixo (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 11).

Tabela 3 - Principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC no 45/2019) e do Senado (PEC no 110/2019)

	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Impostos sobre bens e serviços	Substituição de cinco tributos (PIS, Cofins e IPI federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS nacional e IS federal.	Substituição de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS estadual e IS federal.
Impostos sobre renda	–	Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com gradual desvinculação da seguridade social. Ampliação da base de incidência do IRPF para incluir verbas indenizatórias.
Tributos sobre folha salarial	–	Fim do salário-educação, incorporado ao IBS estadual.
Impostos sobre propriedade	–	Transferência da competência para tributar heranças e doações (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD) da esfera estadual para a federal. Ampliação da base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para abarcar, além de veículos automotores terrestres, veículos aquáticos e aéreos (exclusive veículos de uso comercial na pesca ou no transporte público de passageiros e cargas). Gradual redirecionamento da totalidade das receitas do ITCD e do IPVA para os municípios.

Fonte: (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 12).

O texto, ressalta-se, é idêntico ao Substitutivo aprovado na Comissão Especial da PEC nº 293/2004, em dezembro de 2018, na Câmara dos Deputados, cujo relator era o deputado Luiz Carlos Hauly (NETO, NUNES, *et al.*, 2019).

As seguintes características são elencadas para o IBS:

- (i) Alíquota padrão;
- (ii) Não incidência sobre a mera movimentação ou transmissão financeira, sobre a prestação de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
- (iii) O produto da arrecadação pertenceria ao Estado de destino;
- (iv) Tributação favorecida para uma lista restrita de produtos (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

Distingue-se também a competência de regulamentação do IBS daquela prevista na PEC 45/2019, porque embora ainda caiba ao Congresso Nacional disciplinar a questão, a iniciativa dos projetos de lei complementar seria de competência dos “*governadores assembleias legislativas e câmaras de vereadores; bancadas estaduais de deputados federais ou senadores; ou de comissão mista de deputados federais e senadores instituída para esse fim.*” (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019). Assim, embora disciplinado pelo Congresso Nacional, o IBS seria um tributo de competência estadual (NETO, NUNES, *et al.*, 2019), sendo esta a principal distinção entre as duas propostas (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 15).

Exatamente por isto o Comitê Gestor Nacional do IBS na “proposta Hauly” também difere do anteriormente estudado, sendo formado apenas por representantes dos estados e municípios, e não da União (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 15).

A principal consequência desta mudança é o deslocamento expressivo da arrecadação para a esfera estadual, que, segundo Orair e Gobetti (2019, p. 15), os 6,6% do PIB arrecadados e administrados hoje pelos estados passariam para 11,2% do PIB.

Ao contrário da PEC 45/2019, que prevê que cada ente federativo fixará sua própria alíquota, no caso da proposta ora em estudo a alíquota é uniforme em todo o território nacional, fixada por meio de lei complementar, podendo ter alíquotas especiais para determinados bens e serviços. E a partilha da receita entre os entes federados é estabelecida no próprio texto da PEC, através de percentuais, ou seja, repasse de cota-parte (NETO, NUNES, *et al.*, 2019)

Os benefícios fiscais também não são de todo eliminados, podendo ser autorizados através de lei complementar nas operações de alimentos, inclusive aqueles destinados ao consumo animal, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional (NETO, NUNES, *et al.*, 2019).

A proposta também visa impedir a guerra fiscal predatória ao implantar a arrecadação do IBS totalmente pelo critério do destino e com legislação uniforme em todo território nacional. Ademais, os benefícios fiscais não podem ser concedidos de forma autônoma pelos entes federados, sendo necessário lei complementar para tanto (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 33)

A PEC 110/2019 igualmente prevê a criação do “Imposto Seletivo – IS” monofásico, entretanto, ao contrário da proposta da Câmara, onde o IS tem finalidade meramente extrafiscal, na proposta do Senado o IS também possui função arrecadatória, no caso para a União, incidindo sobre energia, telecomunicações, veículos e derivados do petróleo e do tabaco (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019), com as seguintes características:

- (i) Incidência sobre as importações;
- (ii) Possibilidade de alíquotas diferenciadas;
- (iii) Não incidência sobre exportações;
- (iv) Não poderá ter alíquota superior à do IBS, exceto no que se refere a cigarros, produtos de fumo e bebidas alcoólicas;
- (v) Incidência monofásica; e

- (vi) Não integrará a base de cálculo do IBS. (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

Um dos temas presentes na proposta ora analisada que não consta na PEC 45/2019 é quanto à incorporação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL no IRPJ, além de uma alíquota adicional de IBS para substituir a contribuição previdenciária patronal, como uma tentativa de desoneração (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

No que diz respeito à tributação sobre o patrimônio, outro tema omissos na PEC 45/2019, a proposta busca aumentar a incidência do IPVA, que passaria a ser cobrado também sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, com exceção das com fins comerciais de transporte de cargas e passageiros, tendo sua renda transferida para os municípios; a competência do ITCD seria transferida para a União, porém com renda também destinada aos municípios; e reajustes mínimos do IPTU e ITBI seriam exigidos dos municípios para evitar sua subvaloração (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

Há ainda a previsão de criação de fundos estaduais e municipais para a redução das disparidades de receitas *per capita* entre estados e municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

Assim como na PEC 45/2019, a PEC 110/2019 possui uma transição dividida em duas fases, sendo a primeira, com duração de um ano, de teste, onde uma contribuição com a mesma base de incidência do IBS é cobrada à alíquota de 1%. Após este período de teste os tributos serão substituídos num prazo de cinco anos, com a redução dos atuais a uma velocidade de 1/5 por ano. Durante este período os entes federativos não poderão alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos, ao contrário do que prevê a PEC 45/2019 (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

A transição da partilha das receitas entre os entes federados, por sua vez, possui duração prevista de 15 anos, igualmente dividida em duas etapas. Nos primeiros cinco anos, cada ente federativo receberá a parcela correspondente à sua participação nos tributos que estão sendo substituídos; após estes cinco anos, quando o novo sistema de cobrança tiver sido totalmente implementado, a partilha das receitas pelo critério do destino será paulatinamente efetivada, a uma razão de 1/10 por ano até sua completa instalação no décimo ano (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

4.1.5 A Proposta do Governo e Outras Propostas

O Governo Federal, através do ministro da Economia Paulo Guedes, entregou no dia 21 de julho de 2020 a primeira parte de sua reforma tributária, prevista para ser composta de três partes. O Projeto de Lei que recebeu o número 3.887, de 2020, visa unificar cinco tributos em um, criando assim a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS em substituição ao Cofins sobre receitas, Cofins sobre importação, PIS/Pasep sobre receitas, PIS/Pasep sobre importação e PIS/Pasep sobre folha de salários (CENOFISCO, 2020).

A alíquota do CBS seria de 12% e para as entidades financeiras de 5,8%, sem apropriação de créditos neste último caso (CENOFISCO, 2020).

Para além das PEC's estudadas, há ainda alguns projetos de lei relativos à tributação sobre a renda, como é o caso dos PL's 3.129/2019, 2.015/2019 e 604/2019 (GOMES, GOMES e PISCITELLI, 2019).

O Projeto de Lei nº 3.129/2019, de autoria do deputado Luis Miranda (DEM/DF), atualiza os valores da tabela de deduções aplicáveis à tributação do IRPF, torna isentos os contribuintes com renda de até quatro salários mínimos, reduz a carga tributária incidente sobre as pessoas jurídicas e passa a tributar os lucros e dividendos. O PL insere ainda uma nova faixa superior no IR, com alíquota de 37% para os rendimentos acima de R\$ 33.932,01 mensal, buscando maior progressividade tributária (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

O PL nº 2.015/2019, de autoria do senador Otto Alencar (PSD/BA), por sua vez, põe fim a isenção dos lucros e dividendos e cria uma alíquota de 15% sobre estes (BRASIL; SENADO FEDERAL, 2019).

E, por fim, o PL nº 604/2019 torna isentos os rendimentos abaixo de cinco salários mínimos no IRPF e cria uma alíquota de 20% sobre os lucros e dividendos na pessoa física. O projeto de lei é de autoria dos senadores Humberto Costa (PT/PE), Jaques Wagner (PT/BA), Jean Paul Prates (PT/RN), Paulo Paim (PT/RS), Paulo Rocha (PT/PA), Rogério Carvalho (PT/SE) (BRASIL; SENADO FEDERAL, 2019).

4.2 Impacto do Novo IBS na Regressividade Tributária

A reforma tributária consubstanciada nas PEC's 45/2019 e 110/2019, com mais ênfase na primeira, embora anseiem pela simplificação do sistema tributário, com ganhos consideráveis para uma maior celeridade e eficiência, pecam pela sua limitação, onde outros princípios, também importantes para um bom sistema tributário, como os da justiça, do equilíbrio e da solidariedade, que devem nortear todo o ordenamento jurídico e, por conseguinte, o Direito e o sistema tributário, acabaram por ficar a margem nas reformas propostas (CRUZ, 2021).

Assim, embora a simplificação seja um valor importante, afirma Cruz (2021), ela por si só não enfrenta as questões fundamentais para o correto funcionamento do sistema tributário.

E apesar dos alarmantes dados quanto ao nível de regressividade do sistema tributário brasileiro e do nível de concentração de renda no país, muito pouco está sendo discutido a respeito no âmbito da reforma tributária. Ademais, sequer se faz necessário uma ampla reforma constitucional neste sentido, bastando modificações infraconstitucionais como o aumento da progressividade do imposto de renda e dos tributos incidentes sobre o patrimônio e herança, junto com a redução da tributação sobre o consumo, de sorte a implementar as normas constitucionais já existentes na Constituição de 1988, como a progressividade e universalidade do imposto de renda (SANTOS, 2020, p. 55).

Pereira (2020, p. 21) igualmente afirma que o modelo proposto nas duas PEC's é de uniformização, simplificação e eliminação das distorções arrecadatórias, porém não leva em conta a capacidade contributiva dos consumidores e empresas, atestando que uma reforma apenas sobre o consumo não é ampla o suficiente, devendo ser analisada em conjunto com uma reforma sobre a renda e o patrimônio. Neste mesmo sentido também Juliana Oliveira (2019, p. 89) e Eduardo Gomes, Daniel Gomes e Tathiane Piscitelli (2019), para quem apesar dos grandes méritos das duas PEC's, pecam por ignorarem o imenso problema da regressividade tributária.

A salvação, por assim dizer, no que diz respeito à regressividade tributária acaba ficando a cargo das emendas propostas às duas PEC's, que serão abordadas oportunamente.

4.2.1 A polêmica da uniformização das alíquotas

No que tange ao debate concernente à uniformização das alíquotas, Milena Santos (2020, p. 44) assevera que os países europeus que adotam o IVA não o fazem com alíquota única, mas sim com redução sobre os bens e serviços considerados essenciais, como alimentos e medicamentos. E acrescenta que estudos da OCDE demonstram que alíquotas reduzidas no caso de bens como comida, remédios, fornecimento de água e energia possuem um claro efeito progressivo, além de que mais de 25 países da OCDE adotam alíquotas reduzidas para estas circunstâncias.

É o caso, por exemplo, da Alemanha, que possui uma alíquota padrão de 19% e uma reduzida de 7% para determinados setores, de maneira semelhante a Portugal, Espanha e Itália (2020, p. 44).

Segundo a autora (SANTOS, 2020, p. 44), uma alíquota padrão para o IBS no caso do Brasil não leva em consideração as particularidades nacionais, e que seria uma irresponsabilidade adotar tal modelo em um país que tem uma carga tributária sobre o consumo tão alta – bem acima da média da OCDE – e o nível de desigualdade que se tem no Brasil.

Eduardo Gomes, Daniel Gomes e Tathiane Piscitelli (2019) também argumentam no sentido de ser inadequado alíquotas uniformes sob o ponto de vista da regressividade tributária.

A extinção dos benefícios fiscais, tal como proposto, também acarretaria o encarecimento da cesta básica e de serviços essenciais como saúde e educação, com prejuízo às famílias mais pobres e aumento da desigualdade social, assevera Santos (2020, p. 46)

Nesse ponto, para a autora (SANTOS, 2020, p. 49), a PEC 110/2019, ao possibilitar a concessão de benefícios fiscais aos bens e serviços essenciais, demonstra maior preocupação para com a regressividade tributária, se não para reduzi-la, ao menos para não a aumentar. A PEC 45/2019, a seu turno, além de ser omissa quanto à tributação sobre a renda e o patrimônio, ocasionaria um aumento da carga tributária sobre o consumo, causa direta da regressividade tributária nacional, com a eliminação da Cofins e do PIS que incidem sobre o faturamento das empresas, passando a compor o IBS.

Rodvalho (2019, p. 43-52), por outro lado, aduz que o objetivo do IBS é ser um imposto arrecadatório, sendo pouco eficiente como instrumento de política fiscal e regional, papel que é mais bem desempenhado por outros mecanismos. Porém o autor concorda que as propostas são parciais e necessitam de ajustes em outras áreas do sistema tributário a fim de se chegar a um sistema mais adequado.

Larissa Laks e Sérgio Gobetti (2020) argumentam que é compreensível que muitos advogados e economistas vejam como equivocado o abandono da seletividade no IBS do ponto de vista do combate à regressividade tributária, mas que esta opção tem sido cada vez mais respaldada na literatura internacional, ao mostrarem que a desoneração de bens e serviços essenciais é pouco eficiente, inclusive para efeitos distributivos, beneficiando no agregado mais os ricos do que os pobres.

Essa mesma literatura defende que ao invés de alíquotas distintas, o que abriria espaço para lobbies setoriais, sejam adotados mecanismos de devolução do imposto para as pessoas de baixa renda, tal como proposto nas duas PEC's (LAKS e GOBETTI, 2020).

No Brasil, em específico, a possibilidade de diferenciação de alíquota no ICMS e ISS não têm se pautado pela essencialidade, com a maioria dos estados tributando itens essenciais, tais como energia e comunicações, com as maiores alíquotas, ao passo que muitas vezes reduzem de bens menos essenciais como automóveis e até mesmo bebidas alcóolicas e cigarros em decorrência da guerra fiscal (LAKS e GOBETTI, 2020).

No caso do ICMS, por exemplo, 40% de sua arrecadação advém de apenas três produtos: combustíveis, energia elétrica e telecomunicações; já que as bases tributárias tradicionais da indústria e do comércio foram corroídas pela guerra fiscal, sem efeitos positivos para o desenvolvimento, importa destacar (LAKS e GOBETTI, 2020).

Os serviços hoje, ao apresentarem menor carga tributária em relação à indústria, também é altamente regressiva, isto porque os ricos consomem, proporcionalmente, muito mais serviços que os pobres, logo, o sistema atual é mais regressivo e injusto do que seria caso fosse adotado um imposto amplo sobre o consumo com alíquota única (LAKS e GOBETTI, 2020).

Não se pode, desta forma, confundir “política seletiva” ou “política de desenvolvimento local” com o uso de diferentes alíquotas e bases de cálculo, pois que isto seria omitir ou ignorar as motivações que estão por trás de grande parte dos incentivos oferecidos, além de seus efeitos deletérios para as finanças públicas dos entes federados subnacionais e para o próprio equilíbrio federativo, com nenhum ganho real sobre o desenvolvimento nacional, asseveram Laks & Gobetti (2020).

Orair & Gobetti (2019, p. 34) explicam que o modelo proposto na PEC 45/2019, ao exigir que a alíquota seja única para todos os bens e serviços dentro da jurisdição local, representa uma mudança radial em relação ao atual modelo, que possui alíquotas muito díspares entre os bens e serviços. Entretanto, a uniformização eliminaria uma série de

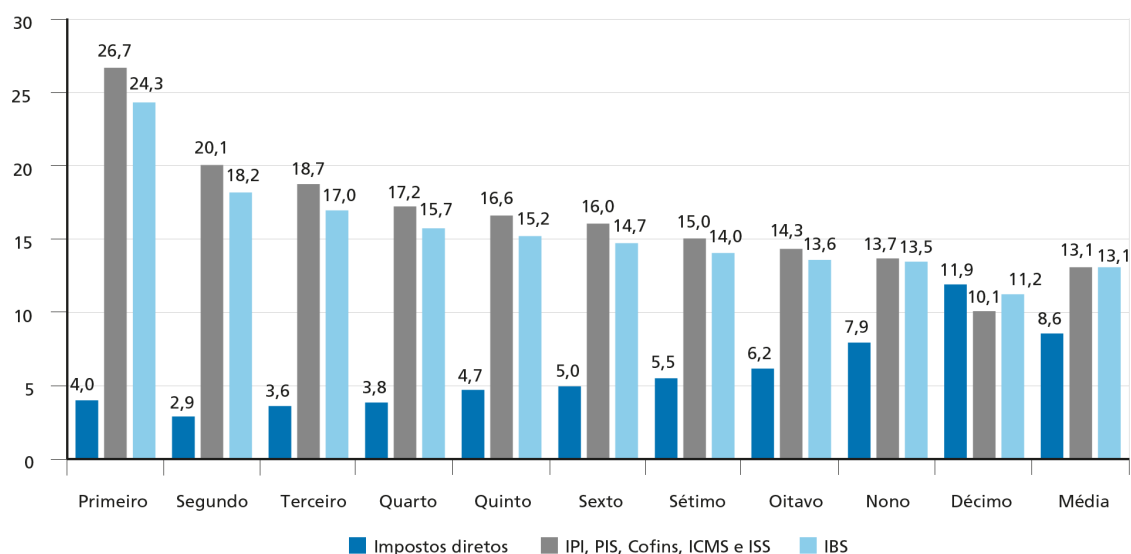
arbitrariedades hoje existentes, tais como os benefícios fiscais concedidos sem qualquer justificativa social e econômica, mas também inviabiliza o uso de alíquotas diferenciadas para fins de política redistributiva.

Neste ponto a proposta do Senado se apresenta mais flexível ao permitir alíquotas diferenciadas e benefícios fiscais para bens e serviços específicos, definidos na lei complementar que regulamentará o imposto. A PEC 110/2019, todavia, já delimita os bens e serviços passíveis de tratamento beneficiado, tais como alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação, criando desta forma alguma margem para objetivos redistributivos por meio da diferenciação de alíquotas (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 35).

Os autores do Ipea (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 35) alertam, entretanto, que a uniformização das alíquotas não necessariamente representa maior regressividade tributária em relação ao atual sistema e para tanto elaboraram um estudo comparativo entre o sistema atual e o de alíquota uniforme.

O Gráfico 10 abaixo apresenta o resultado dos autores, comparando o peso dos cinco tributos com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) com o peso da alíquota uniforme de substituição, por cada décimo da distribuição de renda *per capita* em %.

Gráfico 10 - Peso dos impostos atuais com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e do IBS com alíquota uniforme, por décimos da distribuição da renda domiciliar *per capita* (Em %)



Fonte: (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 36).

Como é possível visualizar, e como já estudado nesta monografia (ver capítulo 0), os tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) são claramente regressivos, incidindo proporcionalmente mais sobre a renda dos mais pobres, com peso inicial de 26,7% da renda para o primeiro percentil e caindo progressivamente até 10,1% no décimo mais rico (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 36).

O estudo revela, no entanto, que o sistema de alíquota uniforme atenua um pouco a regressividade tributária, fazendo com que o peso dos tributos caia levemente para os nove primeiros décimos da distribuição, aumentando apenas para o décimo mais rico. O décimo mais pobre, por exemplo, vê o peso de seus tributos sobre bens e serviços cair 2,4% (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 36).

Desta forma, os autores asseveram que os resultados são concordantes com outros estudos da OCDE no sentido de que alíquotas diferenciadas, além de ineficientes, são regressivas no conjunto, beneficiando mais as famílias mais ricas que as pobres tanto em termos absolutos quanto relativos, de sorte que é incorreto afirmar que a uniformização de alíquotas sobre bens e serviços no Brasil tornará a tributação mais regressiva. Porém alertam que isto não significa que algumas alíquotas especiais, como as que incidem sobre alimentos e medicamentos, não possam ter um impacto relevante sobre o poder de compra das famílias mais pobres (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 36).

Orair & Gobetti (2019, p. 37) são partidários do entendimento de que a ausência de progressividade em um imposto como o IBS por si só não é um problema, e que o sistema tributário deve ser analisado sob a perspectiva sistêmica, onde nem todas as suas partes devem perseguir os mesmos objetivos. O papel do IVA moderno é, assim, arrecadatório, visando levantar receitas aos governos com o menor número de distorções.

A regressividade do IVA deve, portanto, ser compensada por outras partes do sistema, como através do Imposto de Renda Pessoa Física, instrumento tributário para objetivos distributivos por excelência, ou pela canalização do potencial arrecadatório do IVA para reforçar instrumentos das políticas social, setorial e regional (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 38).

O novo IBS, aliado ao mecanismo de devolução de impostos aos mais pobres, pode contribuir para tornar a tributação sobre o consumo no Brasil menos regressiva ou, se para isto houver interesse, até aproximadamente neutra (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 54).

Os autores sugerem ainda que além do mecanismo de devolução aos mais pobres, que a calibragem das alíquotas durante o período de transição não só vise repor as perdas

com os antigos impostos, mas que levem em conta medidas adicionais de ganhos de receita, com estabelecimento de diretrizes para a ampliação da arrecadação do IRPF, além da revisão de deduções e isenções, como por exemplo a retomada da tributação sobre lucros e dividendos, o que permitiria a redução da alíquota do IBS ao fim da transição, ampliando a progressividade do sistema tributário brasileiro e reduzindo a regressividade da tributação sobre o consumo (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 54-55).

4.2.2 Mudanças na tributação sobre o patrimônio

A preocupação com a regressividade do sistema tributário na PEC 110/2019 também se traduz em outras medidas presentes no texto, tais como as mudanças propostas na tributação sobre a renda e o patrimônio, questões estas omissas na PEC 45/2019 (SANTOS, 2020, p. 55), além da própria exposição de motivos da “Proposta Haully”:

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia (BRASIL; SENADO FEDERAL, 2019, p. 22).

Uma das proposições nesta lógica é a mudança da base de incidência do IPVA, que na PEC 110/2019 passa a atingir aeronaves e embarcações, excetuadas àquelas comerciais destinadas a pesca e ao transporte coletivo de passageiros e cargas, corrigindo assim uma das maiores injustiças históricas deste imposto, haja vista que a população detentora de aeronaves e embarcações são no geral as com maior poder aquisitivo, ao contrário dos veículos automotores terrestres (atual base de incidência) que é utilizado pela maior parte da população (SANTOS, 2020, p. 56).

4.3 Partilha Federativa das Receitas e Impacto Redistributivo

Conforme abordado nos itens anteriores, ambas as PEC's reformam a tributação sobre o consumo e promovem uma migração para um novo sistema de partilhas federativas, baseadas no critério do destino do bem ou serviço e não mais na origem. Tal migração tem

o condão de promover uma significativa redistribuição de receitas em benefícios dos estados e municípios que concentram os maiores consumidores e, por conseguinte, as maiores populações em relação àqueles que concentram proporcionalmente mais os empreendimentos produtivos, beneficiados no atual sistema (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 25).

Esta mudança acarreta, de maneira implícita, uma equalização fiscal entre estados e municípios no sentido de reduzir as discrepâncias entre disponibilidades de receitas e demanda por serviços públicos, uma vez que o consumidor, que paga o imposto, normalmente necessita dos serviços públicos no local do consumo, que usualmente corresponde à sua moradia (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 25).

A Tabela 4 abaixo projeta os efeitos redistributivos a longo prazo do ICMS e ISS em relação ao IBS.

Tabela 4 - Distribuição da receita atual de ICMS e ISS comparada à estimativa potencial do IBS

UF	ICMS (R\$ milhões)	IBS estadual (R\$ milhões)	ISS (R\$ milhões)	IBS municipal (R\$ milhões)	ICMS + ISS (R\$ milhões)	IBS estadual + municipal (R\$ milhões)	Diferença (R\$ milhões)	ICMS + ISS (%)	IBS estadual + municipal (%)
Acre	1.413,1	1.756,7	118,3	239,2	1.531,4	1.995,9	464	0,3	0,4
Alagoas	4.267,9	5.196,5	380,8	707,5	4.648,7	5.904,0	1.255	0,9	1,1
Amazonas	9.276,3	7.847,8	773,3	1.068,5	10.049,6	8.916,3	-1.133	1,8	1,6
Amapá	855,1	1.712,7	96,4	233,2	951,5	1.945,9	994	0,2	0,4
Bahia	23.507,6	26.379,6	2.568,6	3.591,8	26.076,3	29.971,3	3.895	4,8	5,5
Ceará	11.966,8	14.400,9	1.388,9	1.960,8	13.355,7	16.361,7	3.006	2,4	3,0
Distrito Federal	8.135,3	10.851,0	1.711,6	1.477,4	9.846,9	12.328,4	2.482	1,8	2,3
Espírito Santo	10.135,5	8.496,9	1.141,6	1.156,9	11.277,1	9.653,8	-1.623	2,1	1,8
Goiás	15.691,2	15.779,7	1.328,4	2.148,5	17.019,7	17.928,2	909	3,1	3,3
Maranhão	6.949,8	10.632,0	845,6	1.447,6	7.795,4	12.079,6	4.284	1,4	2,2
Minas Gerais	49.227,7	43.390,4	4.119,5	5.907,9	53.347,3	49.298,3	-4.049	9,8	9,0
Mato Grosso do Sul	8.568,7	6.394,1	735,8	870,6	9.304,5	7.264,8	-2.040	1,7	1,3
Mato Grosso	10.438,4	8.853,4	904,3	1.205,5	11.342,8	10.058,8	-1.284	2,1	1,8
Pará	10.917,6	15.570,7	1.140,7	2.120,1	12.058,3	17.690,8	5.632	2,2	3,2
Paraíba	5.546,8	6.859,8	426,6	934,0	5.973,4	7.793,8	1.820	1,1	1,4
Pernambuco	15.665,4	15.525,8	1.649,0	2.113,9	17.314,4	17.639,7	325	3,2	3,2
Piauí	4.482,0	5.563,0	368,8	757,4	4.850,8	6.320,4	1.470	0,9	1,2
Paraná	30.081,4	30.586,2	3.192,0	4.164,5	33.273,3	34.750,7	1.477	6,1	6,4
Rio de Janeiro	42.387,6	47.020,8	8.455,9	6.402,2	50.843,5	53.423,0	2.579	9,3	9,8
Rio Grande do Norte	5.662,3	6.451,3	622,0	878,4	6.284,3	7.329,7	1.045	1,1	1,3
Rondônia	3.695,3	3.775,1	282,8	514,0	3.978,0	4.289,1	311	0,7	0,8
Roraima	879,5	1.186,6	87,7	161,6	967,3	1.348,2	381	0,2	0,2
Rio Grande do Sul	34.838,6	30.886,7	2.813,9	4.205,4	37.652,6	35.092,2	-2.560	6,9	6,4
Santa Catarina	21.306,6	20.118,9	1.935,6	2.739,3	23.242,1	22.858,3	-384	4,3	4,2
Sergipe	3.458,1	4.039,6	431,4	550,0	3.889,5	4.589,6	700	0,7	0,8
São Paulo	139.024,6	128.101,5	27.761,5	17.441,9	166.786,1	145.543,4	-21.243	30,5	26,6
Tocantins	2.852,0	3.853,6	241,9	524,7	3.093,9	4.378,3	1.284	0,6	0,8
Total	481.231,0	481.231,0	65.523,0	65.523,0	546.754,0	546.754,0	-	100,0	100,0

Fonte: (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 40).

Oito unidades federativas tendem a perder com o novo sistema de partilha, ao passo que dezenove tendem a ganhar, estas últimas são justamente as unidades consumidoras líquidas, ou seja, que consomem mais do que produzem e, de forma geral, são também as mais pobres (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 41). Os grandes ganhadores, assim, são os estados do Norte e Nordeste, com exceção do Amazonas. Dentre estes destacam-se o Pará, com ganho de R\$ 5,6 bilhões, e o Maranhão, da ordem de R\$ 4,3 bilhões.

A Tabela 5 abaixo, em complemento, traduz tais efeitos redistributivos no longo prazo com base no nível de renda *per capita* de cada um.

Tabela 5 - Efeitos distributivos potenciais por nível de renda

Renda	UF	PIB <i>per capita</i> (R\$)	Ganho no longo prazo (R\$ 1 mil)	Perda no longo prazo (R\$ 1 mil)
Baixa	Acre	16.712	464.499	-
	Alagoas	14.614	1.255.342	-
	Amapá	18.193	994.387	-
	Bahia	16.805	3.895.043	-
	Ceará	15.323	3.005.997	-
	Maranhão	12.173	4.284.221	-
	Pará	16.500	5.632.457	-
	Paraíba	14.664	1.820.446	-
	Pernambuco	17.637	325.356	-
	Piauí	12.794	1.469.605	-
Média	Rio Grande do Norte	17.041	1.045.402	-
	Sergipe	17.026	700.106	-
	Amazonas	22.079	-	1.133.303
	Espírito Santo	27.283	-	1.623.326
	Goiás	26.933	908.571	-
	Minas Gerais	25.745	-	4.048.987
	Rondônia	21.909	311.044	-
	Roraima	21.254	380.908	-
	Tocantins	20.445	1.284.369	-
	Alta	Distrito Federal	78.511	2.481.548
Mato Grosso do Sul		33.993	-	2.039.745
Mato Grosso		37.184	-	1.283.914
Paraná		35.460	1.477.412	-
Rio de Janeiro		38.195	2.579.486	-
Rio Grande do Sul		35.937	-	2.560.411
Santa Catarina		36.864	-	383.847
São Paulo		45.203	-	21.242.667
Total		30.180	34.316.199	34.316.199
Baixa		15.807	24.892.861	-
Média		25.292	2.884.891	6.805.616
Alta		41.738	6.538.446	27.510.583

Fonte: (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 43).

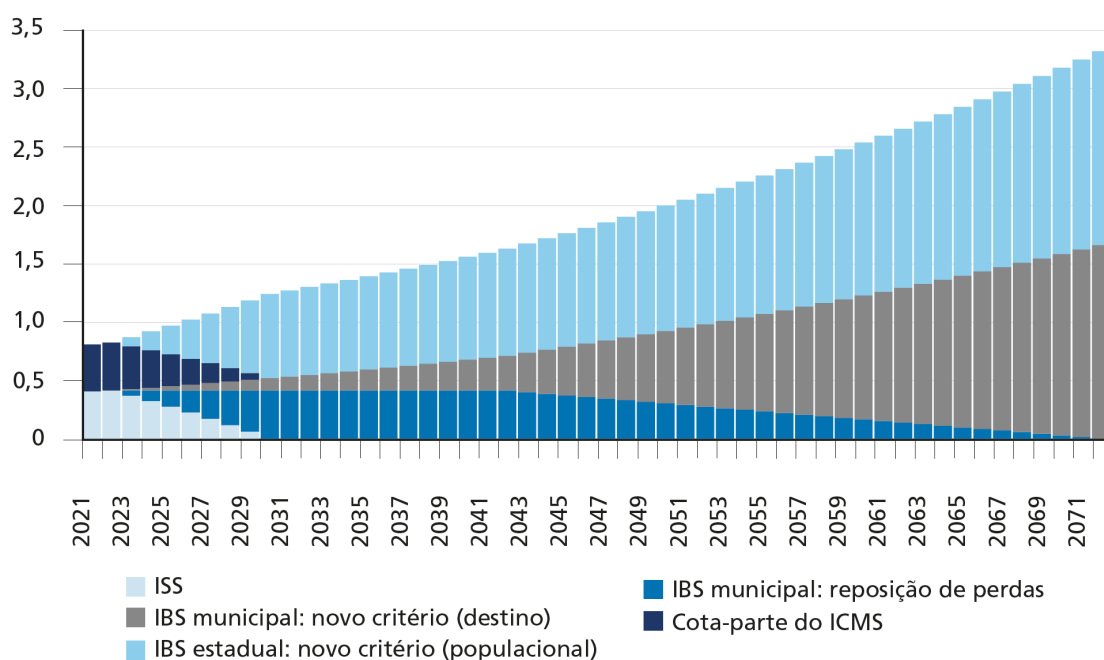
Todos os estados de baixa renda tendem a ganhar com a nova reforma tributária, canalizando 72,5% de todo o valor a ser redistribuído ao longo do tempo com a adoção do novo modelo, ao passo que os estados mais ricos, com exceção do Distrito Federal, Paraná e Rio de Janeiro, tendem a perder R\$ 27,5 bilhões. No entanto, é necessário levar em conta o possível ganho de receita por ganho de produtividade com o novo sistema (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 42).

Do ponto de vista dos municípios, os autores Orair & Gobetti (2019, p. 49) asseveram que 70% dos municípios do país tendem a ganhar com a nova reforma, incluindo municípios localizados nas UFs consideradas perdedoras, com uma redistribuição na ordem de R\$ 32,4 bilhões. Os municípios devem ganhar ainda no agregado R\$ 2,9 bilhões sobre os estados devido principalmente aos efeitos do Fundeb e pela impossibilidade dos estados se utilizarem de fundos com parte da receita do ICMS.

Ademais, uma das importantes mudanças na PEC 45/2019 que impactam diretamente em uma redistribuição mais justa das receitas tributárias é o novo mecanismo da cota-parte municipal no IBS estadual. Pelo novo sistema, fica mantida a cota-parte municipal dentro das receitas estaduais, porém não mais pelo valor adicionado, mas sim majoritariamente pelo critério proporcional, de acordo com a população. Majoritariamente porque $\frac{3}{4}$ da cota-municipal deverá seguir o critério populacional e $\frac{1}{4}$ será definido em lei estadual (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

O gráfico abaixo, elaborado Orair & Gobetti (2019, p. 28) representa a trajetória de receitas para um município hipotético, beneficiado pelo novo modelo, segundo a proposta da Câmara:

Gráfico 11 - Simulação da trajetória da receita de município hipotético segundo as regras de transição da proposta da Câmara (PEC no 45/2019)



Fonte: (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 28).

Justamente por isto a proposta da Câmara apresenta maiores efeitos redistributivos que a do Senado, porém com prazos mais longos de transição (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 53).

A fim de se evitar uma mudança brusca na arrecadação dos estados e municípios em virtude de tais mudanças, decorrentes da adoção do critério do destino, é que foi proposto

uma transição suave de cinquenta anos na PEC 45/2019, onde os vinte primeiros garantem a receita tributária atual, devidamente atualizada, e os outros trinta anos vão implementando o critério do destino a uma razão de 1/30 por ano (RODOVALHO, 2019, p. 44).

4.4 Mecanismo de Devolução às Famílias de Baixa Renda

A fim de evitar, ou ao menos amenizar, o caráter regressivo do IBS, já que as PECs não estabelecem qualquer medida em relação à diminuição dos impostos sobre o consumo, ambas preveem um mecanismo de devolução de parte do imposto pago para as famílias de baixa renda. Segundo o autor da PEC, o deputado Baleia Rossi, seria este um mecanismo muito mais eficiente e menos custoso que o modelo de desoneração da cesta básica de alimentos (AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS, 2019).

A devolução, argumenta-se, poderia ser feita mediante transferência de renda para as famílias identificadas no cadastro de programas sociais do governo federal, cujo montante seria estabelecido mediante cruzamento dos dados do Cadastro de Pessoa Física – CPF declarados pelos contribuintes no ato das suas compras, conforme já ocorre em diversos programas estaduais, como o “Nota Legal” no DF ou o “Nota Fiscal Paulista” em SP, ou ainda de maneira mais simples pela estimativa do valor do imposto contido na cesta básica de consumo das famílias (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 37).

As duas PECs estabelecem que caberá à lei complementar definir os critérios e o sistema de devolução do imposto às famílias de baixa renda (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 37).

PEC 45/2019

“Art. 152-A. (...)

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.” (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

PEC 110/2019

“Art. 146. (...)

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos

por famílias de baixa renda.” (BRASIL; SENADO FEDERAL, 2019).

Orair & Gobetti (2019, p. 37) argumentam que bem desenhado, tal sistema de devolução pode ser capaz até mesmo de neutralizar parcialmente a regressividade do IBS. Se, por exemplo, a intenção for de fazer convergir o peso da incidência dos tributos nos três primeiros décimos da distribuição de renda para a média nacional de 13,1%, conforme o Gráfico 10 (ver pg. 103), seria necessário devolver 46% do imposto pago pelas famílias do primeiro décimo, 28% do segundo e 23% do terceiro, o que geraria um custo total de R\$ 18,9 bilhões, o equivalente a 1,3% das receitas do IBS. Da mesma forma, numa proposta mais ousada que atenuasse a regressividade também para o quarto e quinto décimo da distribuição, seria necessário devolver 17% e 14% do imposto pago, com um custo de R\$ 30 bilhões, ou 2% das receitas do IBS. O resultado nestes moldes seria assim a quase neutralidade do IBS após a devolução às famílias mais pobres (ORAIR e GOBETTI, 2019, p. 37).

Milena Santos (2020, p. 47), por outro lado, argumenta que a instituição deste mecanismo é problemática e vem sendo alvo de críticas pela doutrina tributária, em especial pela falta de definições essenciais quanto ao sistema, como por exemplo a classificação de “baixa renda”, os critérios de restituição, os índices de correção, e também quanto a operacionalização das bases de dados necessárias para o funcionamento do sistema.

O sucesso ou insucesso, portanto, de tal mecanismo depende não só do que se decidirá em lei complementar, mas bem como da operacionalização do sistema em si. Porém o ideal continua sendo uma análise do todo no que diz respeito ao sistema tributário nacional, com outras medidas de progressividade, já bastante repetidas nesta monografia, embora uma medida que vise atenuar ainda mais a regressividade da tributação sobre o consumo não pode ser menosprezada.

4.5 Emendas às PECs que Visam Aumentar A Progressividade Tributária

Ao todo foram apresentadas 209 emendas à PEC 45/2019 na Câmara e 144 à PEC 110/2019 no Senado. Muitas destas visando alargar o alcance da reforma tributária para além de uma reforma sobre o consumo.

Uma das propostas de emenda à PEC 45/2019 que tem por objetivo lhe complementar no que tange a dar maior progressividade tributária ao sistema tributário nacional é a de nº 82/2019, de autoria da liderança do PSOL (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

A EMC 82/2019 na PEC 45/2019 propõe diversas medidas que possuem por objetivo principal a redução da alíquota do IBS atrelando os ganhos de receita com medidas de maior progressividade à redução da alíquota do IBS, tal qual também proposto pelos estudiosos do Ipea Orair & Gobetti (2019, p. 54), em tema já abordado. As medidas seriam, assim a: taxação dos lucros e dividendos e o fim da isenção de juros sobre capital próprio; regulamentação do imposto sobre grandes fortunas; majoração da alíquota máxima da herança; cobrança de IPVA para embarcações e aeronaves; e criação da Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física – CSPF (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

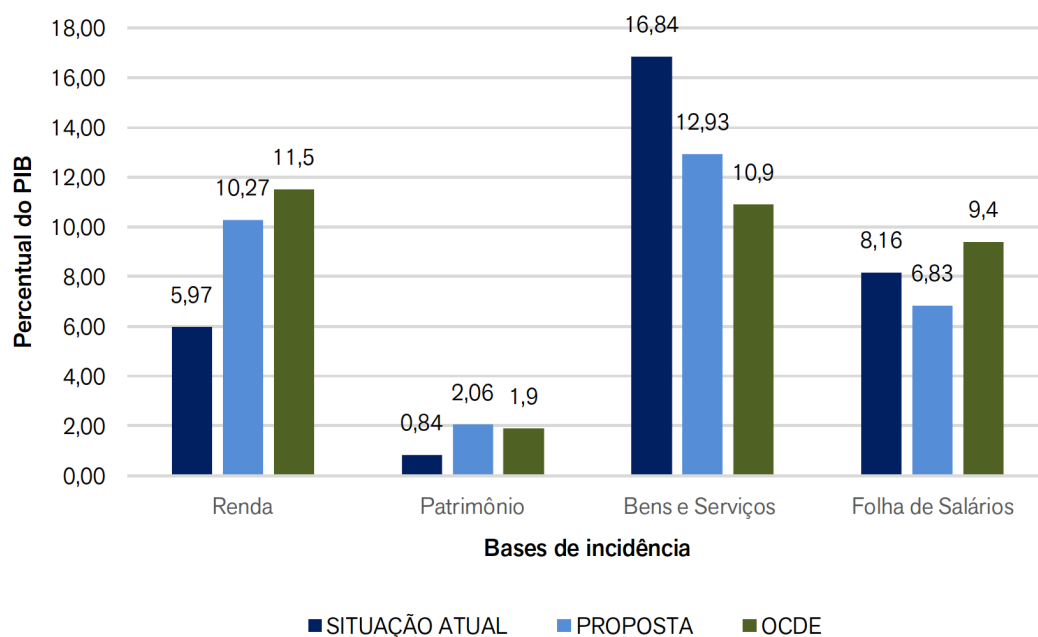
Os autores estimam um ganho arrecadatório da ordem de R\$ 159,4 bilhões, que serviria para reduzir a alíquota do IBS de 27% para 21,3% (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Outra emenda a merecer especial destaque é a Emenda Substitutiva Global nº 178/2019, apresentada pelos partidos de oposição na Câmara (PT, PCdoB, PDT, PSB, PSOL e Rede). A emenda é fruto do documento “A Reforma Tributária Necessária”, elaborado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais – Anfip, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco e Plataforma Política Social (COSTA, 2020).

A proposta, conhecida como “Reforma Tributária Solidária: menos Desigualdade, mais Brasil”, possui por objetivo principal a construção de um sistema tributário pautado pela justiça fiscal e pretende aumentar a arrecadação da tributação da renda em R\$ 253,7 bilhões, com redução respectiva de R\$ 231,7 bilhões da tributação sobre bens e serviços; assim como elevar em R\$ 73 bilhões a tributação sobre o patrimônio e reduzir em R\$ 78,7 bilhões a tributação sobre a folha de pagamentos (ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FENAFISCO – FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL, 2018).

Em resumo, o documento defende uma reformulação completa do sistema tributário no sentido da progressividade, cujo resultado final da estrutura tributária seria a seguinte:

Gráfico 12 - Incidência da Tributação em % do PIB: Comparativo da Situação Atual, Situação Proposta e Média da OCDE (valores de 2015)



Fonte: (ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FENAFISCO – FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL, 2018, p. 43).

Com um ganho em termos de queda de Gini de 6,6%, ou seja, um efeito redistributivo de grande magnitude, equivalente a ter toda a população ocupada com pelo menos o ensino médio completo, asseveram os autores (ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FENAFISCO – FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL, 2018, p. 45).

Podemos ainda elencar na Tabela 6 abaixo algumas outras emendas à PEC 45/2019 que possuem por objetivo a progressividade tributária.

Tabela 6 - Emendas à PEC 45/2019

Nº	Autoria	Objetivo
----	---------	----------

98/2019	Tabata Amaral - PDT/SP	Estende a cobrança do IPVA aos veículos automotores aquáticos e aéreos (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).
154/2019	Gil Cutrim - PDT/MA	Institui a cobrança dos lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas no Imposto de Renda (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).
210/2019	Alencar Santana Braga - PT/SP e Outros	Introduz no ADCT regras para suprimir a ausência de regulação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, com uma alíquota de 0,5% ao ano sobre os patrimônios líquidos conhecidos acima de 8.000 o limite mensal de isenção do IRPF (atualmente R\$ 15.231.840,00) (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).
216/2019	Afonso Florence - PT/BA e Outros	Introduz o princípio da tributação progressiva de forma explícita no texto constitucional; veda que o sistema seja regressivo no todo; cria o Imposto sobre Grandes Fortunas; e adiciona ao ADCT dispositivos para tornar o IR mais progressivo (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).
217/2019	Afonso Florence - PT/BA e Outros	Revoga a isenção dos lucros e dividendos no IRPF, assim como dos juros sobre capital próprio, e proíbe a concessão de benefícios neste sentido (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Fonte: elaboração própria com base em (BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Emendas semelhantes a estas foram também apresentadas à PEC 110/2019, objetivando dar à reforma tributária maior alcance e progressividade (BRASIL; SENADO FEDERAL, 2019).

Muitas dessas mesmas mudanças podem ser feitas, no entanto, no âmbito da legislação infraconstitucional para o aumento da progressividade tributária, como por exemplo o fim da isenção dos lucros e dividendos e maior progressividade no IRPF, temas bastante comuns nas emendas apresentadas às duas PECs.

Torna-se, portanto, preocupante a constitucionalização de regramentos estranhos aos objetivos de um texto constitucional, ainda que se compreenda a gravidade da questão e a necessidade de tais reformas, porém há de se convir que o texto constitucional não é apropriado para definir alíquotas do IR ou de qualquer outro tributo, entre outras questões.

CONCLUSÃO

A presente monografia teve por objetivo dar subsídios para a discussão que ora se instala na sociedade brasileira no que tange à reforma tributária, impulsionada principalmente pelas PEC's nos 45/2019, na Câmara dos Deputados, e 110/2019, no Senado Federal, porém pelo ângulo da justiça fiscal, visando responder de que maneira tais propostas podem impactar na regressividade do Sistema Tributário Nacional.

A fim de que o objetivo fosse alcançado com o máximo de êxito possível, nos limites naturais das circunstâncias, um percurso foi desenhado para guiar o leitor por toda a discussão que envolve o tema, até desaguar, ao fim, nas emendas constitucionais propostas.

Tendo em mente este percurso, esta monografia se inicia abordando a importância do sistema tributário para a construção de um Estado soberano, em especial do Estado de bem-estar social. Uma vez que quando bem geridos, os tributos são forças que impulsionam a melhoria geral da qualidade de vida, ao ponto de serem considerados a espinha dorsal do estado. Neste mesmo capítulo algumas conceituações essenciais são feitas, como os conceitos de progressividade e regressividade tributária e de capacidade contributiva, além de se destacar algumas contribuições de Thomas Piketty para o estudo do capitalismo e da desigualdade de renda, tais como as forças que atuam para o aumento progressivo da desigualdade do capital no presente século.

Vimos, assim, que a primeira grande força a incidir para o aumento da desigualdade é a distorção $r > g$, sendo “ r ” é a taxa de remuneração do capital e “ g ” a taxa de crescimento da economia, e que quanto maior for esta diferença mais acelerado será o crescimento da desigualdade do capital. À esta distorção se soma a importância crescente das heranças, cuja participação no capital global pode chegar nas próximas décadas ao nível daquela existente no século XIX na Europa. Tudo isto aliado ao crescimento acelerado das grandes fortunas, que seguem uma lógica própria de crescimento muito acima do rendimento médio do capital, simplesmente devido ao seu tamanho.

Em termos de desigualdade hoje, o Brasil figura como o nono país mais desigual do mundo, onde os 6 maiores bilionários do país concentram, juntos, a riqueza equivalente à metade mais pobre da população, ou, sob outro aspecto, os 10% mais ricos absorvem 42,9% da renda total nacional enquanto os 50% mais pobres detêm 15,6%.

E, como força a atuar a favor da desigualdade no Brasil, o sistema tributário nacional é extremamente regressivo, ou seja, onera proporcionalmente muito mais os pobres que os ricos. Os 10% mais pobres, por exemplo, comprometem 53% de sua renda com tributos, enquanto os 10% mais ricos pagam apenas 23% de sua renda em tributos.

Tamanha regressividade se deve, principalmente, ao peso que os tributos indiretos ocupam na carga tributária nacional, chegando a representarem 44,29% de toda a receita tributária. Em comparação, a média da OCDE é de 32,58% da carga tributária. O Brasil é, portanto, um dos países que mais tributam sobre bens e serviços, tributação esta naturalmente regressiva.

No que tange à tributação direta, verificou-se que esta está aquém de ser realmente progressiva no país. A alíquota superior do IRPF, por exemplo, é a terceira mais baixa dos países da OCDE, tendo assim pouco efeito progressivo, ademais, a renda tributável pelo IRPF cai à medida que se sobe nas faixas de renda, chegando a meros 7,70% para aqueles que recebem mais de 320 salários mínimos, mesmo patamar onde a renda isenta chega à 63,14% do total. Isto se dá devido às isenções dos rendimentos do capital, como a isenção dos juros e dividendos na pessoa física e o mecanismo de juros sobre capital próprio das empresas.

O efeito destas isenções no IRPF (sem considerar a renda sob tributação exclusiva) é uma curva de alíquotas efetivas em formato de sino, cujo topo é para os que recebem de 20 a 30 salários mínimos, com alíquota efetiva de 10,6% em relação à renda total, para decair a partir de então até chegar à 1,6% naqueles que recebem mais de 320 salários mínimos. Em outras palavras, o tributo é progressivo até àqueles que recebem de 20 a 30 salários mínimos, porém passa a ser regressivo a partir de então, onerando cada vez menos quanto maior é a renda.

A tributação sobre o patrimônio no país, por outro lado, também se apresenta muito abaixo da média da OCDE, com destaque para o ITCD, cuja alíquota nos estados brasileiros não passam de 4%, enquanto a média da OCDE para o mesmo tipo tributário é de 15%. Muitos países da OCDE, entretanto, tributam o patrimônio herdado ou doado de forma progressiva, como é o caso da França e do Reino Unido, com alíquotas que chegam a 45% e 40%, respectivamente.

Buscou-se também apresentar um breve histórico do percurso da desigualdade no sistema tributário nacional, com as principais medidas que tornaram, no tempo, a tributação brasileira mais regressiva e injusta, assim como o papel que as teorias neoliberais tiveram

nesta trajetória e os argumentos, hoje ultrapassados pelas novas gerações de economistas, que serviram de bases para tais mudanças.

A fim de que fosse possível analisar melhor as propostas legislativas, algumas soluções acadêmicas foram apresentadas como forma de dar subsídios no que diz respeito ao que vem sendo discutido até o momento, sem nenhuma intenção de escolha entre um caminho ou outro, mas sim de mera exposição de argumentos e ideias propositivas para um sistema tributário menos desigual.

Uma reforma tributária deve, antes de tudo, afirmam os autores pesquisados, se pautar pelos princípios da justiça fiscal e da equidade, o que, por conseguinte, implica em respeitar o princípio da capacidade contributiva para cada indivíduo, sem menosprezar, no entanto, outros princípios importantes, tais como os da eficiência, da simplicidade e da segurança jurídica.

O caminho principal para a redução da regressividade tributária no Brasil, afirmam, pode ser sintetizado pela necessidade de redução da carga tributária indireta, notadamente sobre bens e serviços, com conseqüente aumento da tributação direta de forma progressiva, como os impostos sobre a renda e o patrimônio.

Efetivar este caminho, todavia, requer se modifique a estrutura tributária sob diversos aspectos, como é o caso do Imposto de Renda Pessoa Física. A grande parte dos autores estudados defendem, com algumas ligeiras diferenças de metodologia, uma reformulação do IRPF no sentido de torná-lo mais progressivo. Para isto, seria necessário o aumento do número de alíquotas e do limite marginal superior, a fim de alcançar rendas mais altas, além do fim da isenção dos lucros e dividendos na pessoa física, com conseqüente redução da tributação sobre o lucro na pessoa jurídica.

No que diz respeito à tributação dos lucros e dividendos, alguns autores defendem metodologias diferentes. Sérgio Wulff Gobetti, por exemplo, assevera que atualmente cada vez mais países adotam traços do modelo dual nórdico, que implica em tributar os rendimentos do capital na pessoa física a uma alíquota única reduzida em relação aos rendimentos do trabalho. Autores como Thomas Piketty, no entanto, defendem a tributação das rendas do capital em conjunto com as rendas do trabalho, até porque a fronteira entre ambas é opaca demais e muitas pessoas podem escolher como desejam prestar determinado serviço, como pessoa física ou jurídica, sendo este o modelo na maioria dos países desenvolvidos.

O imposto sobre heranças e doações também necessitaria ser repensado no Brasil, segundo os estudiosos, para acompanhar a prática internacional, com alíquotas progressivas e uma margem superior elevada para as grandes fortunas herdadas. Além de outros mecanismos que devem ser estudados, como o fim do sistema de juros sobre capital próprio das empresas, ou também a adoção de um novo Imposto sobre Movimentações Financeiras exclusivo para a economia subterrânea.

Analisando as duas PEC's propostas, com maior ênfase na PEC n° 45/2019, por ser aquela que mais chances possui atualmente de ser aprovada, chegou-se à conclusão de que ambas são bastante limitadas no que diz respeito à redução da regressividade tributária. A PEC n° 45/2019, em verdade, se trata de uma reforma da tributação sobre bens e serviços e não de uma reforma tributária em sentido *latu propiamente dito*.

A proposta do Senado é levemente mais abrangente, transferindo a competência do ITCD da esfera estadual para a federal e alargando a base de incidência do IPVA para embarcações e aeronaves, com exceção das comerciais de transporte de cargas e passageiros.

O objetivo principal das propostas é a unificação e uniformização da tributação sobre bens e serviços em todo território nacional através da criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, do tipo sobre valor agregado – IVA, com legislação una. Ambas também põem fim ou limitam a concessão de benefícios fiscais e isenções e adotam o princípio da tributação no destino, além de outras medidas.

No que tange ao nosso objetivo específico, que é analisar o impacto destas propostas na justiça fiscal, especialmente no fenômeno da regressividade, alguns temas se destacam: o impacto da adoção de uma alíquota única em relação ao modelo atual; o impacto redistributivo na partilha federativa das receitas em virtude da adoção do princípio do destino; o mecanismo de devolução de parte do imposto pago às famílias de baixa renda; e as emendas apresentadas às PEC's na comissão, que visam reduzir a regressividade tributária.

Em relação ao modelo atual, o sistema de alíquota única, como proposto na PEC da Câmara, é levemente menos regressivo, com o peso dos tributos indiretos caindo para os nove primeiros décimos mais pobres da distribuição de renda e aumentando apenas para o décimo mais rico.

A adoção da tributação do destino, a seu turno, faz com que oito unidades federativas tendam a perder receitas no longo prazo enquanto dezenove unidades tendam a ganhar. Os principais ganhadores são os estados consumidores líquidos, que consomem mais do que produzem, e que no geral são também os mais pobres, dentre estes destaca-se o Pará, com

aumento de receitas na ordem de R\$ 5,6 bilhões, e o Maranhão, com aumento de R\$ 4,3 bilhões.

O impacto redistributivo total da adoção do critério do destino é estimado em R\$ 34,3 bilhões, sendo que aproximadamente 70% deste valor, R\$ 24,9 bilhões, vão para os 12 estados com renda per capita mais baixa do país, fato este que não pode ser desconsiderado no que diz respeito à redução das desigualdades regionais.

Ambas as PEC's estabelecem um mecanismo de devolução de parte do IBS pago às famílias de baixa renda, porém não esmiúçam como seria tal sistema, se limitando a afirmarem que caberá à lei complementar regular. Estudos do Ipea, entretanto, estimam que o custo de devolução seria entorno de R\$ 18,9 a R\$ 30 bilhões a depender da amplitude do sistema, se apenas para os três décimos mais pobres ou se até o quinto.

Por fim, diversas emendas foram apresentadas às duas PEC's, sendo muitas delas no sentido de tornar a reforma tributária mais progressiva. Dentre estas destaca-se a Emenda nº 82/2019 na PEC 45/2019 que prevê uma série de medidas como a taxaçoão dos lucros e dividendos e o fim da isençoão de juros sobre capital próprio; a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas; a majoração da alíquota máxíma da herança; a cobrança de IPVA para embarcaçoões e aeronaves; e a criação da Contribuiçoão Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física – CSPF. Medidas estas que permitiríam reduzir a alíquota do IBS de 27% para 21,3%.

Muitas dessas medidas, no entanto, são também apresentadas isoladamente em outras emendas tanto à PEC 45/2019 quanto à 110/2019.

No todo, a PEC 45/2019 é a tecnicamente mais bem desenhada para o fim a que se propõe, que é reformar a tributação sobre o consumo no Brasil, com ganhos em termo de simplificação e eficiência que não podem ser ignorados, e com alguns resultados importantes no que diz respeito a redistribuiçoão das receitas entre as unidades da federaçoão por um critério mais equânime. No que tange à justiça fiscal, à reduçoão das desigualdades e da regressividade tributária, porém, seus resultados são quase nulos, haja vista que nada faz no sentido de tornar a tributação mais progressiva, o mesmo ocorrendo com a PEC 110/2019 do Senado.

A exceçoão é o mecanismo de devolução parcial do IBS às famílias de baixa renda, previsto em ambas as PEC's, a ser regulado por lei complementar. Se bem desenhado, tal mecanismo tem o poder de tornar a tributação sobre o consumo praticamente neutra no Brasil, o que representaria um ganho bastante considerável no que tange à reduçoão da

regressividade tributária e consequente redução da desigualdade de renda, sem que fosse, para isso, necessário modificar outros critérios do IBS, tais como a alíquota uniforme ou a vedação aos incentivos fiscais.

O resultado, portanto, para uma reforma tributária que busque solucionar uma das maiores injustiças brasileiras, que é um sistema tributário que onera muito mais a pobres que ricos, dependerá das emendas apresentadas às PEC's ou da legislação complementar que virá.

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA CÂMARA. Reforma tributária: Entenda a proposta. **Câmara dos Deputados**, 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>>. Acesso em: fevereiro 2021.

AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. Proposta simplifica sistema tributário e unifica tributos sobre consumo. **Agência Câmara Notícias**, 12 abril 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/555563-proposta-simplifica-sistema-tributario-e-unifica-tributos-sobre-consumo/>>. Acesso em: fevereiro 2021.

AGÊNCIA SENADO. Senadores garantem que não aprovarão 'nova CPMF'. **Senado Notícias**, 3 agosto 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/08/03/senadores-garantem-que-nao-aprovarao-nova-cpmf>>. Acesso em: fevereiro 2021.

ANFIP – ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FENAFISCO – FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível:** subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Brasília: ANFIP; FENAFISCO, 2018.

ANSELMINI, P.; BUFFON, M. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, 13, n. 1, abril 2018. 226-258.

AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. A Economia Política da Tributação no Brasil. **Encontro Nacional de Economia Política**, v. 23, 2018.

BARBOSA, L. F. R. Reforma Tributária e Justiça Social. **Reforma Tributária : Ipea-OAB/DF**, Rio de Janeiro, 2018. 79-94.

BARBOSA, R. **Oração aos Moços**. Versão Kindle: Filigranas, 2014.

BARBOSA, R.; FERREIRA DE SOUZA, P.; SOARES, S. Desigualdade de renda no Brasil de 2012 a 2019. **DADOS: Revista de Ciências Sociais**, 16 julho 2020. Disponível em: <<http://dados.iesp.uerj.br/desigualdade-brasil/>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BASSETS, M. Thomas Piketty: “Proponho um imposto que permita dar 120.000 euros a todo mundo aos 25 anos”. **EL PAÍS**, 24 novembro 2019. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2019/11/22/economia/1574426613_189002.html>.

Acesso em: setembro 2020.

BASTOS, R. V. F.; OLIVEIRA, M. M. D. A Caracterização das Isenções Fiscais à Luz do Sistema Tributário Nacional: Perspectiva de sua Implementação sob a Ótica Constitucional. In: IPEA-OAB/DF / ORGANIZADORES: ADOLFO SACHSIDA, E. E. S. S. **Reforma tributária**: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 191-215.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Brasília, 1988. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/579494/publicacao/16434817>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL. Resolução nº 9, de 1992, do Senado Federal, 5 maio 1992. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS. EMC 82/2019 PEC04519 => PEC 45/2019. **Câmara dos Deputados**, 11 setembro 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2219869>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS. EMC 98/2019 PEC04519 => PEC 45/2019. **Câmara dos Deputados**, 11 setembro 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2219924>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS. Emendas Apresentadas - PEC 45/2019. **Câmara dos Deputados**, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2196833&su bst=0>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 3.129/2019. **Câmara dos Deputados**, 28 maio 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2204959>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; CÂMARA DOS DEPUTADOS. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. **Câmara dos Deputados**, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; RECEITA FEDERAL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência), março 2020. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; RECEITA FEDERAL. **Grandes Números IRPF - Ano-Calendário 2019, Exercício 2020**. Brasília: Brasil, 2020.

BRASIL; SECRETARIA DE ACOMPANHAMENTO ECONÔMICO; MINISTÉRIO DA FAZENDA. Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil, 08 dez. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf/view>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; SECRETARIA DE AVALIAÇÃO, PLANEJAMENTO, ENERGIA E LOTERIA. **3º Orçamento de Subsídios da União – Relatório de Benefícios Tributários, Financeiros e Creditícios no período de 2003 a 2018**. Brasília: Brasil, 2019.

BRASIL; SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 2015, de 2019. **Senado Federal**, 03 abril 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136156>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; SENADO FEDERAL. Projeto de Lei nº 604, de 2019. **Senado Federal**, 12 fevereiro 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135150>>. Acesso em: fevereiro 2021.

BRASIL; SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. **Senado Federal**, 09 julho 2019. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: fevereiro 2021.

CARVALHO, A. X. Y. D. et al. **Uma Reforma Dual e Modular da Tributação Sobre o Consumo no Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2018.

CENOFISCO. Especial Reforma Tributária. **CENOFISCO**, 2020. Disponível em: <<https://www.cenofisco.com.br/Especiais/ReformaTributaria#home>>. Acesso em: fevereiro 2021.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCIF). **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, v. 2.2, 2019.

CINTRA, M. Movimentação Financeira: A Base Tributária Emergente. In: ORGANIZADORES: ADOLFO SACHSIDA, E. E. S. S. **Reforma tributária**: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 247-268.

COSTA, G. PECs da reforma tributária acabam com a guerra fiscal. **Agência Brasil**, 11 janeiro 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-01/pecs-da-reforma-tributaria-acabam-com-guerra-fiscal>>. Acesso em: fevereiro 2021.

CRUZ, J. L. Uma reforma tributária sob o olhar da justiça social. **Consultor Jurídico**, 4 janeiro 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jan-04/janayna-lima-reforma-tributaria-olhar-justica-social>>. Acesso em: fevereiro 2021.

FAGNANI, E. A Reforma Tributária Necessária: Introdução. In: ANFIP; FENAFISCO **A Reforma Tributária Necessária**: diagnóstico e premissas. São Paulo: ANFIP/FENAFISCO/Plataforma Política Social, 2018. p. 15-40.

FAGNANI, E.; ROSSI, P. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. **Reforma Tributária**, 20, março 2018.

FELICIO, R. M. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, Natal-RN, 11, n. 1, jan./jun. 2019. 156–181.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2019.

FIGUEIREDO, L. C. **Tributação, Desigualdade Excessiva e Sustentabilidade Pluridimensional**. Porto Alegre: PUCRS, 2017.

FOLHA DE S. PAULO. Folha realiza debate sobre o documentário 'O Capital no Século 21'. **Folha de S. Paulo**, 19 novembro 2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/11/folha-realiza-debate-sobre-o-documentario-o-capital-no-seculo-21.shtml>>. Acesso em: dezembro 2020.

GASSEN, V.; SILVA, J. D. J. Matriz tributária, (in)justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, v. 28, n. n. 242, 2016. 701-720.

GOBETTI, S. W. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: Ipea, 2018.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Brasília: Ipea, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/srK2No>>.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. Jabuticabas tributárias e desigualdade no Brasil (II). **Valor Econômico**, 01 dez. 2015. Disponível em: <<https://valor.globo.com/opiniao/coluna/jabuticabas-tributarias-e-desigualdade-no-brasil-ii.ghhtml>>. Acesso em: 2020 dezembro.

GOMES, E. D. P.; GOMES, D. D. P.; PISCITELLI, T. Quais são os pontos centrais das propostas de reforma tributária? **Consultor Jurídico**, 16 novembro 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-16/opiniao-quais-sao-pontos-centrais-reforma-tributaria>>. Acesso em: fevereiro 2021.

GUIMARÃES, A. C. Capacidade Contributiva: A Obrigatoriedade de Observância pela Lei Tributária e a Possibilidade de Controle Jurisdicional. **Reforma tributária : Ipea-OAB/DF**, Rio de Janeiro, 2018. 175-189.

HABLE, J. O Sistema Tributário Nacional nos Cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os Sobreprincípios da Segurança Jurídica e da Justiça Fiscal. **Reforma tributária : Ipea-OAB/DF**, Rio de Janeiro, 2018. 23-59.

IBGE. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020/IBGE**. Rio de Janeiro, p. 148. 2020.

IPEA-OAB/DF. **Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. 268 p.

JORNAL NACIONAL. Pandemia agrava problema crônico do Brasil: a desigualdade econômica. **G1**, 9 fevereiro 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2021/02/09/pandemia-agrava-problema-cronico-do-brasil-a-desigualdade-economica.ghhtml>>. Acesso em: fevereiro 2021.

LAKS, L. R.; GOBETTI, S. W. Clarificando algumas polêmicas da reforma tributária. **JOTA**, 13 março 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e>>

analise/colunas/politicas-tributarias/clarificando-algumas-polemicas-da-reforma-tributaria-13032020>. Acesso em: fevereiro 2021.

MENGARDO, B.; OYAMA, É. Nova CPMF: o que esperar e quais os impactos do possível novo tributo. **JOTA**, 22 março 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/nova-cpmf-o-que-esperar-22032021>>. Acesso em: abril 2021.

MENGARDO, B.; RIBAS, M. Appy: reforma tributária evitaria desindustrialização do país. **JOTA**, 19 janeiro 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/appy-reforma-tributaria-evitaria-desindustrializacao-do-pais-19012021>>. Acesso em: fevereiro 2021.

MONITOR MERCANTIL. Economia subterrânea movimentou algo próximo a R\$ 1,2 trilhão. **Monitor Mercantil**, 23 dezembro 2020. Disponível em: <<https://monitormercantil.com.br/economia-subterranea-movimentou-algo-proximo-a-r-12-trilhoes/#:~:text=Houve%20piora%20no%20%C3%8Dndice%20de,17%2C3%25%20em%202019.>>>. Acesso em: fevereiro 2021.

NETO, C. D. B. C. et al. Reforma Tributária: Comparativo PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. **Câmara dos Deputados**, 25 julho 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: fevereiro 2021.

OLIVEIRA, J. C. R. D. **Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil**: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. Bento Gonçalves: Universidade de Caxias do Sul, 2019.

ORAIR, R. O.; GOBETTI, S. W. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal**: Uma Análise das Propostas de Criação de Um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado para o Brasil. Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

PEREIRA, N. Q. **Proposta de Emenda Constitucional 45/2019**: Análise das Principais Alterações para O Sistema Tributário Brasileiro. Criciúma: Universidade do Extremo Sul Catarinense - Unesc, 2020.

PESSOA, G. P. A Tributação Sobre Movimentação Financeira - Um Outro Enfoque. In: ORGANIZADORES: ADOLFO SACHSIDA, E. E. S. S. **Reforma tributária**: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 227-245.

- PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- RODOVALHO, F. A. **Proposta de Emenda Constitucional Nº 45/2019: Caminho Para um Bom Sistema Tributário?** Brasília: Universidade de Brasília – UnB, 2019.
- SANTOS, M. C. C. **Uma Análise da Justiça Fiscal à Luz das Propostas de Emenda à Constituição Nºs 45 E 110**. Belo Horizonte: Escola Superior Dom Helder Câmara, 2020.
- SILVA, B. A. F. et al. Tributação e renda: um estudo a respeito do modelo regressivo de tributação indireta no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, 11, n. 1, Jan./Jun. 2019. 42–57.
- SILVA, T. M. D. Nota Fiscal Eletrônica: Facilitação das Obrigações Acessórias para o Empresário. In: _____ **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 217-255.
- SIMAS, E. E. S. Reforma Tributária: Precisamos de um Recall Imediato. In: IPEA-OAB/DF **Reforma tributária: Ipea-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 61-69.
- STF. ADPF 655. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 03 março 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5866781>>. Acesso em: fevereiro 2021.
- STF. Federação pede que STF reconheça violações causadas pelo atual sistema tributário brasileiro. **Supremo Tribunal Federal**, 04 março 2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=438522>>. Acesso em: fevereiro 2021.
- VILLAS-BÔAS, M. D. A. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. **Consultor Jurídico - ConJur**, 10 outubro 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-out-10/villas-boas-reforma-tributaria-proposta-mangabeira-unger>>. Acesso em: fevereiro 2021.