



**Reforma  
Tributária  
Solidária**

# **A Reforma Tributária Necessária**

Diagnóstico e Premissas





# A Reforma Tributária Necessária

Diagnóstico e premissas



Copyright @ 2018 – Anfip, Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fenafisco, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital.

Também disponível em:

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

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

[www.plataformapoliticasocial.com](http://www.plataformapoliticasocial.com)

<http://reformatributariasolidaria.com.br/>

Tiragem desta edição: 3.000 exemplares

Impresso no Brasil / *Printed in Brazil*

Capa e Editoração Eletrônica: Renata Alcântara

Nenhuma parte desta obra deverá ser produzida ou divulgada sem que seja citada a fonte.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil;  
FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital.

**A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas /**

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital.

Eduardo Fagnani (organizador).

Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

804 p.

ISBN: 978-85-62102-27-1

1. Reforma Tributária. 2. Desigualdades. 3. Economia. 4. Política Fiscal.

5. Tributação 5. Desenvolvimento.

CDU 336.22.

Nota: As opiniões dos autores dos diversos artigos que compõem esta publicação podem, em pontos específicos, não refletir a visão das instituições promotoras e apoiadoras.

## **AUTORES**

Acácio Zuniga Leite, Adriana da Costa Ricardo Schier, Alessandra Cardoso, André Calixtre, André Horta, Asty Pereira Júnior, Carlos Octávio Ocké-Reis, Clair Maria Hickmann, Claudia M. De Cesare, Claudio Guedes Fernandes, Clovis Scherer, Dão Real Pereira dos Santos, Dyeggo Rocha Guedes, Eduardo Fagnani, Fabrício Augusto de Oliveira, Fátima Maria Gondim Bezerra Farias, Fernando Gaiger Silveira, Flávio Tonelli Vaz, Giovanni Padilha da Silva, Grazielle David, Gigliola Lilian Decarli, João Carlos Loebens, João Marcos de Souza, Jorge Abrahão de Castro, Juliana Moreira, Juliano Giassi Goularti, Juliano Sander Musse, Kamila Vieira de Mendonça, Ladislau Dowbor, Lídia Maria Ribas, Luana Passos, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcelo Lettieri Siqueira, Marconi Edson de Almeida Marques, Paulo Gil Hölck Introíni, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr., Pedro Rossi, Pedro Lopes de Araújo Neto, Rafael Carlos Camera, Raimundo Pires Silva, Rosa Angela Chieza, Silvia Cristina Barbosa Leal e Wilson Torrente.

## **PROJETO GRÁFICO**

Nata Design  
Adriana Fernandes

## **DIAGRAMAÇÃO E EDIÇÃO DE ARTE**

Adriana Fernandes

## **REVISÃO ORTOGRÁFICA**

Maria Cláudia Fittipaldi

## **GESTÃO TÉCNICA**

Plataforma Política Social  
Eduardo Fagnani

## **INICIATIVA**

Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip)  
Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco)

## **APOIO**

Conselho Federal de Economia (Cofecon)  
Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese)  
Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES)  
Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC)  
Instituto de Justiça Fiscal (IJF)  
Oxfam Brasil

# Índice

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	9
FLORIANO MARTINS DE SÁ NETO E CHARLES ALCANTARA	

<b>A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: INTRODUÇÃO</b> .....	13
EDUARDO FAGNANI	

## 1

### parte 1. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO PLANO INTERNACIONAL

<b>As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez</b> .....	43
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	

<b>Nota sobre a insensata reforma tributária de Trump</b> .....	62
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	

## 2

### parte 2. A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA PARA O BRASIL

<b>A reforma tributária necessária: uma introdução geral</b> .....	67
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	

<b>Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?</b> .....	93
LUANA PASSOS, DYEGGO ROCHA GUEDES E FERNANDO GAIGER SILVEIRA	

<b>O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017)</b> .....	112
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	

<b>Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta</b> .....	130
JULIANO SANDER MUSSE	

<b>Nota sobre a "solução final" de Giambiagi para o ajuste fiscal</b> .....	137
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	

## 3

### parte 3. REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O DESENVOLVIMENTO

<b>Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil</b> .....	141
EDUARDO FAGNANI E PEDRO ROSSI	

# 4

## parte 4. FINANCIAMENTO DO GASTO SOCIAL

O orçamento como instrumento da democracia e da cidadania: a importância das vinculações .....	163
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA	
Reforma tributária e financiamento da política social .....	173
EDUARDO FAGNANI, FLÁVIO TONELLI VAZ, JORGE ABRAHÃO DE CASTRO E JULIANA MOREIRA	
Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico .....	212
JORGE ABRAHÃO DE CASTRO	

# 5

## parte 5. TRIBUTAÇÃO DIRETA

### Capítulo 1. Tributação da renda da pessoa física

Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal .....	245
PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI, DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS, MARCELO LETTIERI SIQUEIRA, ROSA ANGELA CHIEZA, WILSON TORRENTE, JOÃO CARLOS LOEBENS, FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS E CLAIR MARIA HICKMANN	

### Capítulo 2. Tributação da renda da pessoa jurídica

Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? .....	282
CLAIR MARIA HICKMANN, DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS, MARCELO LETTIERI SIQUEIRA, PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO E WILSON TORRENTE	

### Capítulo 3. Tributação internacional para combater evasão, elisão e paraísos fiscais

A reforma tributária no atual contexto internacional .....	307
CLAIR MARIA HICKMANN	

### Capítulo 4. Tributação das transações financeiras

Taxação dos fluxos financeiros: resgatar a produtividade dos nossos recursos .....	333
LADISLAU DOWBOR	
Tributos sobre transações financeiras: peça-chave da reforma tributária .....	354
CLAUDIO GUEDES FERNANDES	

## Capítulo 5. Tributação sobre a propriedade e a riqueza

Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural .....	369
CLAUDIA M. DE CESARE	
Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) .....	394
FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS, RAIMUNDO PIRES SILVA E ACÁCIO ZUNIGA LEITE	
Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) .....	411
PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.	
O Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) .....	426
PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.	
O Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).....	436
PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.	
O Imposto Sobre Herança .....	457
PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.	
O Imposto sobre Grandes Fortunas .....	475
PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR. E LUANA PASSOS	
A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas .....	489
ANDRÉ CALIXTRE	

# 6

## parte 6. TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo .....	501
JOÃO MARCOS DE SOUZA	
Tributação sobre a folha de pagamento .....	517
CLOVIS SCHERER E JORGE ABRAHÃO DE CASTRO	
Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade .....	540
GIOVANNI PADILHA DA SILVA	

# 7

## parte 7. EQUILÍBRIO FEDERATIVO

Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017 .....	559
FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA E ROSA ANGELA CHIEZA	
Impactos das políticas tributárias da União no federalismo fiscal brasileiro .....	586
PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO	
Os estados na crise do federalismo fiscal brasileiro – perspectivas, assimetrias e tempestividade .....	600
ANDRÉ HORTA	

# 8

## parte 8. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

<b>Reforma tributária ambiental: perspectivas para o sistema tributário nacional</b> .....	615
ACÁCIO ZUNIGA LEITE, ALESSANDRA CARDOSO, GRAZIELLE DAVID, KAMILA VIEIRA DE MENDONÇA E MARCELO LETTIERI SIQUEIRA	

# 9

## parte 9. TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL

<b>Tributação sobre comércio internacional</b> .....	647
DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS	

<b>Retomada da tributação sobre produtos primários e semielaborados destinados à exportação</b> .....	671
RAFAEL CARLOS CAMERA, MARCONI EDSON DE ALMEIDA MARQUES, ASTY PEREIRA JÚNIOR E SILVIA CRISTINA BARBOSA LEAL	

# 10

## parte 10. AUMENTAR AS RECEITAS, SEM AUMENTAR A CARGA DE IMPOSTOS

### Capítulo 1. Renúncias fiscais

<b>A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966-2016)</b> .....	687
JULIANO GIASSI GOULARTI	

<b>Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional</b> .....	705
FERNANDO GAIGER SILVEIRA E LUANA PASSOS	

<b>Renúncia de arrecadação fiscal em saúde no Brasil</b> .....	739
CARLOS OCTÁVIO OCKÉ-REIS	

### Capítulo 2. Administração tributária: modernização e combate à sonegação

<b>Nova administração tributária para novo sistema tributário</b> .....	752
MARCELO LETTIERI SIQUEIRA, DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS, PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI E FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS	

<b>O processo administrativo tributário: relevância na edificação da ordem justa</b> .....	772
LÍDIA MARIA RIBAS E GIGLIOLA LILIAN DECARLI	

<b>A institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no Estado Democrático de Direito e a garantia dos direitos fundamentais</b> .....	787
ADRIANA DA COSTA RICARDO SCHIER E JOÃO MARCOS DE SOUZA	





**apresentação**



**FLORIANO MARTINS DE SÁ NETO**

Presidente da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip).

**CHARLES ALCANTARA**

Presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco).

**S**e pudéssemos estabelecer um *ranking* dos problemas a serem equacionados no sistema tributário brasileiro, a correção do seu caráter regressivo ocuparia o topo. Torná-lo mais progressivo por meio da tributação direta sobre os ganhos de capital, a renda e o patrimônio “oculto” dos mais ricos, seria a meta a ser alcançada. Precisamente no tocante ao mais notório imposto direto – o que incide sobre a renda das pessoas físicas – não há razão ética, econômica ou jurídica capaz de justificar a manutenção de sua incidência praticamente restrita às rendas provenientes do trabalho, ao passo que as provenientes do capital seguem há mais de vinte anos a salvo de tributação, como ocorre com a distribuição de lucros e dividendos.

Nenhum sistema tributário no mundo é perfeito, mas isso não justifica as iniquidades do caso brasileiro.

Embora os problemas sejam múltiplos, a simplificação dos tributos, da forma como tem sido discutida atualmente, está longe de representar a solução ideal, sobretudo porque fragiliza drasticamente as bases de financiamento das políticas sociais. E essas bases têm que ser preservadas, tanto pelo que representam para a sociedade, quanto pela proteção garantida pela Constituição Cidadã.

Estamos de acordo sobre a importância e necessidade da simplificação do sistema tributário, desde que se dê de forma combinada com a preservação e fortalecimento de outro sistema: o de proteção e promoção social.

A experiência dos países mais desenvolvidos nos mostra que o sistema tributário não está dissociado do Estado de bem-estar social, por seus impactos na distribuição ou desconcentração da renda e na consequente melhoria das condições gerais de vida, razão primeira e última de uma nação civilizada.

Ampliar a oferta pública de bens e serviços promove o desenvolvimento. Sob essa ótica, o sistema tributário nacional também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social.

Pensando na urgência de mudanças e de debates amplos sobre o sistema tributário, a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) lideram o Movimento “Reforma Tributária Solidária – Menos Desigualdade, Mais Brasil”.

Com ideias viáveis e adequadas à realidade brasileira, este documento traz alternativas que vão ao encontro de propósitos como equidade, progressividade e capacidade contributiva.

A Reforma Tributária Solidária tem gestão executiva da rede Plataforma Política Social e apoio do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil, todas entidades comprometidas com a justiça social.

Fruto do trabalho de mais de quarenta especialistas, o objetivo geral desta obra é oferecer subsídios e fomentar o debate informado sobre o sistema tributário brasileiro, por parte de sindicatos, associações, movimentos sociais, entidades de representação profissional e empresarial, partidos políticos, parlamentares e cidadãos e cidadãos engajados na construção de um projeto de país justo. Ao mesmo tempo, o trabalho tem como objetivo ser um norteador de futuras políticas públicas e propostas de reforma, sempre em consonância com os interesses sociais.

Desde já nos declarando abertos ao diálogo, ressaltamos que a presente obra não se pretende arbitrária, impositiva, uma panaceia, uma receita pronta ou uma cartilha com regras inflexíveis a serem seguidas. Apesar disso, propõe caminhos novos e alternativos ao que tem sido até então apresentado em relação aos tributos no Brasil, que os tem mantido cronicamente injustos e ineficientes. |

A Reforma  
Tributária  
Necessária:

**introdução**



**EDUARDO FAGNANI**

Professor do Instituto de Economia da Unicamp, pesquisador do Centro de Estudos Sindicais e do Trabalho (Cesit-IE-Unicamp) e coordenador da rede Plataforma Política Social.

[www.plataformapoliticasocial.com](http://www.plataformapoliticasocial.com)

Blog: <http://fagnani.net/>

**E**ste documento contém 39 artigos escritos por 42 especialistas que elaboraram amplo diagnóstico e formularam premissas para a Reforma Tributária brasileira. Os argumentos estão fundamentados na teoria da tributação, na experiência internacional e nas transformações ocorridas no Brasil desde meados do século passado. Seu principal objetivo é servir de ponto de partida para a elaboração de *propostas* para essa reforma, cujo documento será lançado em meados de 2018.

O trabalho pretende subsidiar o debate sobre as anomalias do sistema tributário, percebidas na comparação internacional, onde o sistema de impostos tem caráter progressivo, que decorre da maior participação da tributação direta (sobre a renda e a propriedade) em relação à indireta (incidente sobre o consumo).

Esse caráter regressivo é um dos determinantes da obscena distribuição da renda no Brasil. Estudos feitos com base em pesquisas domiciliares revelam que o Brasil é o “10º país mais desigual do mundo, num *ranking* de mais de 140 países” (PNUD, *apud* OXFAM, 2017). Análises realizadas com dados de pesquisas domiciliares e com as informações das declarações do imposto de renda revelam que, no quesito desigualdade da renda, o Brasil é vice-campeão mundial num *ranking* liderado pela África do Sul. Em 2015, os 10% mais ricos se apropriavam de 55,3% da renda nacional e os 50% mais pobres de apenas 12,3% (MORGAN, 2017).

A desigualdade da renda é o aspecto mais pungente das disparidades sociais. Entretanto, elas vão muito além dela, estando por toda a parte. O país ainda não foi capaz sequer de enfrentar desigualdades históricas herdadas de mais de três séculos de escravidão. A pobreza e a desigualdade no Brasil têm cor (mais de 70% das pessoas vivendo em extrema pobreza no país são negros) e gênero (em média, as mulheres ganhavam 62% do valor dos rendimentos dos homens em 2015) (OXFAM, 2017).

Mas, as desigualdades também se refletem na concentração da estrutura de propriedade rural e urbana, na injustiça tributária, no mercado de trabalho, na assimetria do tratamento da segurança pública e no acesso à justiça e a bens e serviços sociais básicos entre classes sociais e regiões do país. A Constituição de 1988, em fase de destruição, garante a igualdade de direitos, mas na prática há considerável distância entre direitos estabelecidos e o seu real exercício.



## PREMISSAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Diante desse quadro, as diversas propostas de Reforma Tributária que estão em debate são insuficientes, porque não enfrentam as anomalias do sistema. Elas buscam, apenas, a “simplificação” e podem inviabilizar o Estado Social, tardiamente inaugurado pela Constituição de 1988, que é, atualmente, o principal mecanismo de redução da desigualdade da renda no Brasil.

Este documento parte do pressuposto de que, para que se enfrentem as diversas faces da desigualdade social brasileira, a Reforma Tributária deve ser *ampla, contemplando a totalidade das suas anomalias*. Nesse sentido, sugerem-se oito premissas que devem orientar a Reforma Tributária brasileira, sumarizadas a seguir:

1. *A Reforma Tributária deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do País.*
2. *A Reforma Tributária deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional.*
3. *A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população.*
4. *A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo.*
5. *A Reforma Tributária deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo.*
6. *A Reforma Tributária deve considerar a tributação ambiental.*
7. *A Reforma Tributária deve aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio internacional como instrumento de política de desenvolvimento.*
8. *A Reforma Tributária deve fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, pela revisão das renúncias fiscais e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão.*

A estruturação deste documento foi norteada por essas premissas, cuja análise é aprofundada pelos diversos artigos aqui apresentados após os dois tópicos introdutórios, descritos a seguir.

### PARTE 1.

#### AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO PLANO INTERNACIONAL

O primeiro artigo<sup>1</sup> dessa análise introdutória examina o pensamento neoliberal e a influência que o mesmo exerceu na reorientação da política econômica, fiscal e tributária no capitalismo, especialmente a partir da década de 1980, que resultaram na centralidade aos *princípios da responsabilidade fiscal e da competitividade dos tributos*. Entretanto, mesmo com os retrocessos que se têm verificado pela influência dessas ideias, o sistema tributário dos países capitalistas centrais ainda apresenta caráter progressivo. Em 2015, as alíquotas máximas do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), por exemplo, permaneciam em níveis iguais ou superiores a 50% em muitos países (Bélgica, Holanda, Suécia, Dinamarca e Japão) e, entre 40% e 50%, em outros (Alemanha, França Itália, Noruega, Portugal e

1. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez (Fabrício Augusto de Oliveira).

Reino Unido). A alíquota máxima de 27,5% do Brasil era bem inferior à alíquota média registrada para os países da OCDE (41,0 %) e da América Latina (31,5%).

Em relação ao imposto de renda cobrado sobre o lucro das empresas (IRPJ), a redução das alíquotas tem ocorrido de forma mais rápida, sendo que a média mundial atingiu 23,5%, em 2015. O autor mostra que, aparentemente, o Brasil aparece nessa relação, como um dos países que mais taxa os lucros do capital (alíquota de 34%). Aparentemente, porque o Brasil conta “*com esquema muito amigável de tributação*” que “*contribui para tornar essas alíquotas estatutárias praticamente uma ficção*”, afirma.

A análise mostra a disparidade do sistema tributário brasileiro que também se manifesta em relação ao imposto que incide sobre o patrimônio ou sobre a riqueza acumulada. Em 2015, enquanto no conjunto dos países da OCDE, a participação dos impostos diretos (Renda e Patrimônio) na arrecadação total foi de 39,6%, em média, no Brasil, essa participação foi de 25,4%. Dentre os impostos indiretos, os cobrados sobre o consumo representaram 32% do total, nos países da OCDE, e 49,6%, no Brasil.

O segundo artigo<sup>2</sup> destaca que a Reforma Tributária implantada nos EUA no final de 2017 – que rebaixou a alíquota estatutária do imposto de renda para pessoas jurídicas (de 35% para 21%) – deve representar queda da arrecadação de US\$ 1,5 trilhão nos próximos dez anos, o que deve gerar maior fragilização do Estado Social, ampliação das desigualdades e expansão da dívida pública. Trump e seus assessores econômicos “*movem para trás a roda da ciência econômica e desprezam o bom senso em termos de economia*”. Quem perde, com isso, “*é o próprio sistema econômico capitalista, que se torna mais vulnerável às ondas de instabilidade, às crises e ao aumento das tensões sociais*”, afirma Oliveira.

## PARTE 2.

### A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA PARA O BRASIL

Esta parte introdutória é composta de cinco artigos que apresentam um *diagnóstico geral* das anomalias do sistema tributário brasileiro.

O primeiro<sup>3</sup> analisa como o pensamento econômico liberal sobre o papel do Estado e sobre a política fiscal e tributária foi-se modificando no tempo e os motivos que conduziram ao seu retrocesso, especialmente a partir da década de 1970, quando, “*apoiado em teorias desconectadas do mundo real, estes foram transformados em instrumentos de concentração da renda e da riqueza*”, resultando em aumento da instabilidade, enfraquecimento do crescimento e aprofundamento das desigualdades.

Essas ideias contribuíram para ampliar as históricas distorções do sistema tributário brasileiro, especialmente a partir de 1990, quando passou a ser manejado como instrumento de ajuste fiscal voltado para garantir receitas para pagar juros da dívida. Desse conflito, resultou um sistema bem mais complexo, gradativamente transformado “*num instrumento anticrescimento econômico, antifederação e que agravou a distribuição desigual do ônus da tributação entre os membros da sociedade*”. O autor apresenta, em linhas gerais, essas distorções e aponta caminhos que devem ser percorridos para resgatá-lo como instrumento de desenvolvimento e de redução das desigualdades sociais, destacando que “*não são pequenos os desafios e as dificuldades para a realização de uma Reforma Tributária mais ampla no Brasil*”.

O segundo artigo<sup>4</sup> procura elucidar o debate sobre a relevância da justiça fiscal para promover a equidade, e os caminhos que podem ser percorridos para alcançá-la. O texto

2. Nota sobre a insensata Reforma Tributária de Trump (Fabrício Augusto de Oliveira).

3. A Reforma Tributária necessária para o Brasil: uma introdução geral (Fabrício Augusto de Oliveira).

4. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? (Luana Passos, Dyeggo Rocha Guedes e Fernando Gaiger Silveira)

apresenta as transformações do sistema tributário brasileiro na perspectiva histórica, desde os anos 1930, destacando o recorrente caráter regressivo. Os autores alertam que as atuais ineficiências do sistema implicam prejuízos ao funcionamento da economia: para além da distribuição da renda essas ineficiências, que afetam a produtividade e a eficiência distributiva e arrecadatória, *“se refletem na volatilidade da taxa de crescimento, no baixo nível de investimento e nos aspectos relacionados à composição da carga tributária, especialmente na tributação sobre o capital, mas também na organização dos tributos sobre bens e serviços”*.

A análise detalha essas ineficiências e iniquidades, sublinhando que *“se deve colocar em pauta a progressividade tributária e o gasto social como caminhos para a promoção da equidade”*. Concluem, afirmando que *“a pobreza e a profunda desigualdade que marcam o Brasil não deixam dúvidas de que os caminhos sugeridos são factíveis e desejáveis para a promoção da equidade concomitantemente à eficiência. Ambos são tidos como mecanismos que podem ser acessados na busca por justiça fiscal e maior arrecadação, razão pela qual foram destacados nesse trabalho”*.

O terceiro artigo<sup>5</sup> analisa a evolução histórica do sistema tributário nacional desde a Constituição de 1891 até os dias atuais, fornecendo elementos que permitam identificar a origem e a natureza de suas imperfeições. Em seguida, examina as limitações de todas as propostas de Reforma Tributária formuladas pelo governo federal, desde a *“ruinosa”* experiência de 1995 – que *“erodiu as bases da tributação dos lucros das empresas e dos ganhos de capital das pessoas físicas”* – até o projeto atual que tramita no Congresso Nacional.

Após a análise, Oliveira conclui que a estrutura tributária permanece *“intocada em sua regressividade”*. Daí a necessidade de reformá-la e resgatá-la *“como instrumento de justiça fiscal e de desenvolvimento econômico”*, sem o qual, ela continuará operando como *“mero instrumento de ajuste fiscal voltado para saciar os ganhos da riqueza financeira”*.

O quarto artigo<sup>6</sup> aponta o alcance e os limites da Proposta de Reforma Tributária do governo federal relatada pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR). No que se refere ao alcance, a proposta apresenta aspectos positivos, embora marginais, diz o autor. No que se refere aos limites, a proposta *“não se diferencia de outras iniciativas feitas nas últimas décadas, sempre omissas em relação ao essencial: ampliar a progressividade do sistema tributário pela tributação direta sobre os ganhos de capital, a renda e o patrimônio dos mais ricos”*. Seu principal foco restringe-se a *“simplificar a cobrança de impostos e desburocratizar a economia”*. Entretanto, ela *“não elimina a oneração pesada sobre bens e serviços; não resolve deficiências na cobrança sobre a renda; não altera o caráter regressivo do sistema. Será uma reforma na qual os pobres continuarão a pagar mais impostos, proporcionalmente, que os ricos. O que se vê colocado sobre a mesa, sem alterações e salvo algumas benesses pontuais, beneficia unicamente o topo da pirâmide da distribuição da renda e destrói as fontes de financiamento do Estado Social”*, conclui Musse.

Finalmente, o quinto artigo,<sup>7</sup> critica a *“solução”* do economista Fábio Giambiagi (jornal *Valor Econômico*, 14 de março de 2018) que não vê outra saída, a não ser o congelamento da tabela do imposto de renda (praticamente congelada há mais de duas décadas), o aumento da carga tributária (pela recriação da CPMF) e o fechamento de brechas para a *“pejotização”* das pessoas físicas. Diante dessa despropositada *“solução”*, que aprofunda a regressividade histórica da tributação, Oliveira sentencia: *“não passa, pela cabeça de Giambiagi, assim como para os representantes da ortodoxia, mandar essa conta para a população mais rica, distribuindo melhor o ônus do ajuste, mesmo admitindo que este seja necessário, o que é discutível nos termos e dimensão propostos, tornando-o mais justo socialmente”*.

Após essas análises introdutórias, o documento detalha as oito premissas que, entendem-se, devem nortear a Reforma Tributária brasileira.

5. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017) (Fabrício Augusto de Oliveira).

6. Proposta de Reforma Tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta (Juliano Sander Musse).

7. Nota sobre a “solução final” de Giambiagi para o ajuste fiscal (Fabrício Augusto de Oliveira).

## PARTE 3.

**REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA PARA O DESENVOLVIMENTO**

A Reforma Tributária deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do País (primeira premissa deste trabalho).

8. Desenvolvimento, desigualdade e Reforma Tributária no Brasil (Eduardo Fagnani e Pedro Rossi).

Esse tema é desenvolvido em um único artigo,<sup>8</sup> no qual se sublinha que a visão de que a desigualdade é prejudicial para o crescimento tem sido respaldada mesmo por organismos como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI), que lançaram alertas sobre as consequências econômicas e sociais da “explosão da desigualdade”.

Diversos estudos apontam que o Brasil é uma das sociedades mais desiguais do mundo. Entretanto, a desigualdade da renda é apenas uma das múltiplas faces das disparidades sociais e, por essa razão, o propósito de construir uma sociedade socialmente justa deve ser um dos núcleos de qualquer projeto de país. Os autores alertam que a história econômica revela que o desenvolvimento das nações sempre decorreu de decisão política deliberada coordenada pelo Estado e viabilizada por instrumentos econômicos, dentre os quais a tributação e o gasto social ocupam papel central. Observam que, no Brasil, o gasto social reduz as desigualdades da renda, e a tributação preserva e reproduz essas disparidades.

Fagnani e Rossi apresentam as linhas gerais de um projeto econômico que caminhe nesse sentido, no qual a Reforma Tributária deve ter centralidade pelos seus impactos sobre dois importantes “motores” do crescimento econômico. Primeiro, a promoção da distribuição de renda, ao ampliar os rendimentos das famílias e estimular o mercado interno. Segundo, a sustentação do financiamento dos investimentos na infraestrutura econômica e social.

*“A justiça tributária é ferramenta indispensável para aumentar o impacto distributivo da política fiscal, pois pode reduzir substancialmente as desigualdades sociais, transformar a estrutura produtiva e modificar a correlação de forças. Por isso, ela deve estar no centro de todos os projetos sociais de desenvolvimento”,* concluem.

## PARTE 4.

**FINANCIAMENTO DO GASTO SOCIAL**

A Reforma Tributária deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional (*segunda premissa*).

Este tema é desenvolvido em três abordagens.

9. O orçamento como instrumento da democracia e da cidadania: a importância das vinculações (Fabrício Augusto de Oliveira).

A primeira,<sup>9</sup> de caráter mais geral, analisa as origens do orçamento, a evolução dos princípios que o regem e as funções que desempenha. Procura mostrar como, de controle das ações do Estado, o orçamento evoluiu para se tornar, nas sociedades democráticas, um instrumento de escolhas alocativas e de planejamento, refletindo a correlação das forças políticas e sociais.

Oliveira ressalta que, *“apesar de iniciado em 1831, o orçamento no Brasil, pelo menos até 1988, não passou de uma peça de ficção”* e jamais foi utilizado como *“instrumento da democracia e da cidadania”*. Foi apenas com a Constituição de 1988, que se caminhou nesse sentido,

quando os constituintes, com o objetivo de assegurar fontes estáveis de recursos para as políticas sociais vincularam seu financiamento à arrecadação de tributos específicos. Porém, essa medida, que reflete as demandas sociais da democracia e freia a recorrente captura do orçamento pelas classes mais ricas, “foi considerada uma aberração para esses setores da sociedade”. Assim, “não levaria muito tempo, para que essas vinculações começassem a ser questionadas e desmontadas”, afirma o autor, que analisa a diversidade das transgressões cometidas nos anos posteriores, quando se procurou garantir que, “com a expulsão do orçamento de gastos sociais e políticas de desenvolvimento, a riqueza financeira possa nele recuperar seu espaço e ser recompensada pelos anos em que deixou de receber sua remuneração”.

A segunda abordagem<sup>10</sup> apresenta contraponto à visão liberal, presente nas diversas propostas em debate na sociedade brasileira, que desconsideram o papel da proteção social na redução da desigualdade da renda e buscam aniquilar o Estado Social de 1988 pela asfixia de suas bases de financiamento. Com base em estudos internacionais, os autores ressaltam que, em média, para um conjunto de países desenvolvidos, o coeficiente de Gini declina 18 pontos percentuais por conta da ação da política fiscal, sendo que, aproximadamente *dois terços dessa redistribuição são alcançados pelos efeitos das transferências monetárias (gasto social)* (FMI, 2017). Na mesma perspectiva, estudos da Cepal (2015) mostram que o Brasil apresenta a melhor posição relativa dentre os países latino-americanos quanto à efetividade da política fiscal, cujo efeito final resulta em queda do coeficiente de Gini, de 16,4 pontos percentuais, sobretudo por conta do gasto social. “O caso brasileiro se caracteriza, assim, por carga tributária regressiva e gasto público social progressivo, que se constitui no principal instrumento de redução da desigualdade” e, nessa perspectiva, “o sistema tributário também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social formalmente instituída pela Constituição de 1988”.

Fagnani, Tonelli Vaz, Castro e Moreira sublinham que, a despeito de fatores históricos e estruturais específicos de cada formação social, os países capitalistas que obtiveram maior êxito relativo em seu processo de desenvolvimento combinaram tributação progressiva com regimes de bem-estar social. A transferência da renda pela via tributária progressiva tornou-se requisito para o bom funcionamento dos regimes de bem-estar. Por sua vez, a experiência brasileira antagoniza-se com esse padrão, em decorrência de fatores históricos e estruturais próprios de uma sociedade de longo passado escravocrata. É neste contexto que se percebe o período iniciado pela Constituição Federal de 1988 como um ciclo inédito de restauração da democracia, de ampliação dos espaços públicos e de avanços formais na construção da cidadania social. Apontam que o crescimento do gasto social é fenômeno global e observado desde o final do século XIX nos países desenvolvidos em decorrência da industrialização e do avanço da democracia e que o Brasil não é “um ponto fora da curva”, como apregoado pelos porta-vozes da doutrina neoliberal. Finalmente, são apresentados subsídios para a formulação de Reforma Tributária, necessariamente imbricada com a sustentação do financiamento da proteção social.

A terceira abordagem<sup>11</sup> procura demonstrar a relação entre política social e economia, no que diz respeito à distribuição da renda e ao crescimento. O autor mostra que no pós 1988, o Estado brasileiro desenvolveu um conjunto diversificado de políticas públicas que atendem ao objetivo de proteção social, promoção social e geração de igualdades, e que os impactos do gasto social são expressivos: um “choque” de 1% do PIB no gasto com saúde, por exemplo, enseja uma diminuição de 1,5% no índice de Gini; um incremento de 1% do PIB nos programas sociais eleva a renda das famílias em 1,85%, em média; um aumento hipotético de 1% do PIB, em gastos sociais, acarreta crescimento econômico de 1,37%.

10. Reforma Tributária e financiamento da política social (Eduardo Fagnani, Flávio Tonelli Vaz, Jorge Abrahão de Castro e Juliana Moreira).

11. Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico (Jorge Abrahão de Castro).

Por outro lado, em função do caráter regressivo da tributação, “56% do valor dos gastos sociais voltam para o caixa do tesouro na forma de tributos e contribuições sociais, depois de percorrido todo o processo de multiplicação de renda que este mesmo gasto social engendrou. Isso demonstra que o efeito de multiplicação do PIB permite um aumento das receitas do governo, fazendo com que parte do gasto social se pague no futuro”, conclui.

## PARTE 5. TRIBUTAÇÃO DIRETA

A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população (terceira premissa).

O Brasil possui uma carga tributária ligeiramente inferior à média dos países da OCDE, mas totalmente desalinhada pelas suas bases de incidência, estando completamente descomprometido com o princípio da justiça fiscal. O caráter regressivo decorre da reduzida participação relativa da tributação incidente sobre a renda e patrimônio na carga tributária nacional e na elevada participação relativa dos tributos que incidem sobre o consumo o que fazem do sistema tributário brasileiro um instrumento de agravamento das desigualdades econômicas e sociais.

O imposto de renda (IRPF e IRPJ) deve ser o pilar da tributação progressiva. Entretanto, a progressividade do sistema também requer medidas relacionadas com a tributação internacional para combater a evasão e elisão fiscal, a tributação sobre a propriedade e a tributação das transações financeiras.

Esses temas, que encerram a terceira premissa adotada neste trabalho, são abordados em cinco capítulos, a saber:

- Tributação da renda da pessoa física
- Tributação da renda da pessoa jurídica
- Tributação internacional
- Tributação das transações financeiras
- Tributação sobre a propriedade e a riqueza

### Capítulo 1. Tributação da renda da pessoa física

Escrito por diversos autores do Instituto de Justiça Fiscal, o artigo<sup>12</sup> adverte que “qualquer proposta de Reforma Tributária no Brasil não pode prescindir de revisão profunda da tributação da renda, que ocupa lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo”. O Brasil se encontra entre os países “com sistema tributário relativamente mais regressivo, pois não tributa as rendas pessoais mais elevadas”. Somos uma das nações com menor participação relativa da tributação da renda na carga tributária bruta (21%), ficando na 49ª posição de uma lista de 58 países, que inclui nações da OCDE e da América Latina e Caribe. Com base em dados da OCDE, constatam que, em 2010, a participação do IRPF, em relação ao PIB e em proporção da arrecadação total no Brasil (2,14% e 6,61%, respectivamente) era bem inferior à média dos países da comunidade europeia (8,55% e 25,32%, respectivamente). Segundo os autores, a participação do imposto sobre a renda pessoal (IRPF) na carga tributária bruta é o primeiro fator a determinar o nível de progressividade de um sistema tributário, bem como sua eficácia em relação ao princípio do respeito à capacidade

12. Tributação sobre a Renda da Pessoa Física: Isonomia como Princípio Fundamental de Justiça Fiscal (Paulo Gil Hölck Introíni, Dão Real Pereira dos Santos, Marcelo Lettieri Siqueira, Rosa Angela Chieza, Wilson Torrente, João Carlos Loebens, Fátima Maria Gondim Bezerra Farias e Clair Hickmann).

contributiva. O tributo será progressivo se a alíquota efetiva média crescer em função do aumento da renda e, regressivo, se esta relação diminuir.

A análise apresenta breve evolução histórica da tributação progressiva da renda das pessoas físicas nos países avançados. Entre 1940 e 1980, EUA, França, Alemanha e Reino Unido, praticaram alíquotas marginais de IRPF entre 50% e 90%. Entretanto, com a ofensiva liberal, observa-se movimento de redução das alíquotas marginais do IRPF. Por exemplo, no Reino Unido, a alíquota marginal caiu de 98%, para 40% (final dos anos de 1980), sendo de 45%, atualmente. Mesmo assim, os países da OCDE mantiveram a progressividade média das alíquotas do IRPF. No Brasil, a alíquota máxima do IRPF (27,5%) é muito inferior à média dos países da OCDE (41%) e até mesmo de muitos países da América do Sul. Mesmo nesse cenário, a carga tributária bruta média dos países da OCDE elevou-se de 30% do PIB (início da década de 1980) para 34% do PIB (2015).

Sobre a experiência brasileira de tributação do IRPF, instituída em 1922, nota-se que alíquota máxima do IRPF atingiu 65% entre 1962 e 1964, em média; entre 1945 e 1980, elas estiveram próximas a 50%; em 1988, era de 45% e foi rebaixada a 25%; e, desde 1998, permanece em 27,5%.

Essa redução a partir do final dos anos de 1980 reflete a incorporação da agenda neoliberal, aprofundada em 1995, quando foram adotadas severas medidas de rebaixamento da tributação direta das pessoas físicas e jurídicas, com destaque, para a *isenção total das rendas recebidas pelos sócios ou acionistas a título de lucros ou dividendos, sejam pessoas físicas ou jurídicas*, nacionais ou estrangeiras e a possibilidade legal de redução dos chamados “*juros sobre o capital próprio*”, uma ficção jurídica criada para permitir a dedução de uma despesa financeira, também fictícia, de modo a reduzir o lucro tributável (Lei nº 9.249/1995).

Para compensar a perda de arrecadação foram adotadas duas outras medidas que aprofundaram ainda mais o caráter regressivo do sistema: o aumento da tributação do consumo e o congelamento da Tabela Progressiva do IRPF, rebaixando, em termos reais, o limite de isenção. Em 1995, quem ganhava até nove salários mínimos era isento de pagar o IRPF; em 2015, essa faixa de isenção caiu para menos de cinco salários mínimos, em valores deflacionados no período (em valores nominais, esta faixa corresponde a 2,16 salários mínimos).

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.

Com base nesses dados, os autores sentenciam que *“atual configuração do IRPF é, sem dúvida, reflexo das modificações introduzidas a partir do final da década de 1980, que aprofundaram as diferenças estruturais entre a tributação do Brasil e dos países da OCDE, em termos de privilégios concedidos às rendas do capital, das baixas alíquotas máximas, do reduzido número de alíquotas e dos baixos valores de incidência das alíquotas máximas”*.

O quadro exposto aponta para a necessidade de alteração do imposto sobre a renda da pessoa física, pela implantação de tratamento isonômico entre as rendas independente de sua origem e instituição de uma nova e mais adequada tabela de alíquotas *“com o objetivo de ampliar seu grau de progressividade e sua participação no total da arrecadação tributária, de modo a contribuir decisivamente para a redução da desigualdade econômica no país”*. Na parte final são apresentadas propostas e recomendações que caminham nesse sentido.

## Capítulo 2. Tributação da renda da pessoa jurídica

13. Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? (Clair Maria Hickmann, Dão Real Pereira dos Santos, Marcelo Lettieri Siqueira, Paulo Gil Hölck Introini, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Wilson Torrente).

O artigo<sup>13</sup> apresenta breve evolução histórica e o panorama da tributação da renda das pessoas jurídicas nos países avançados a partir das reformas neoliberais da década de 1980, marcadas pelo movimento de redução de impostos sobre a renda dos mais ricos e sobre os lucros das corporações privadas. Mesmo assim, *“sob qualquer dos aspectos aqui analisados, fica claro que os países da OCDE, apesar do declínio das alíquotas corporativas, mantiveram a tributação total da renda em níveis suficientes para sustentar a progressividade geral do sistema tributário”*.

No confronto com o Brasil, os autores alertam que a alíquota nominal não é o melhor indicador a ser utilizado nas comparações internacionais. É preciso cautela, pois *“são as alíquotas efetivas (e não as nominais) que melhor definem o nível real de tributação e que permite estabelecer comparações entre os países”*. Estudos internacionais sobre alíquotas efetivas médias do IRPJ, entre 2006–2009, mostram que o Brasil se encontrava bem abaixo de vários países da OCDE: num conjunto de 30 países selecionados, o Brasil (24,1%) ocupava a 19ª posição relativa.

A análise sobre a experiência brasileira de tributação do IRPJ constata que as alíquotas do IRPJ evoluíram de modo constante até 1995. A alíquota máxima eleva-se de 6% (1924) para 15% (anos de 1940), 23% (anos 1950), 40% (anos 1960 e 1970) e 45% (anos 1980). Com a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1989, a tributação total IRPJ chegou a 48% (para as empresas) e a 57% (para as instituições financeiras). A partir de 1990, no compasso das reformas neoliberais, inicia-se tendência de desoneração das rendas do capital pela instituição de dois mecanismos legais, já referenciados, instituídos pela Lei nº 9.249/95: a *Isenção dos Lucros e Dividendos* distribuídos aos sócios e acionistas das empresas e a permissão da dedução de *Juros sobre o Capital Próprio*. Além disso, a partir de 1996 há tendência de redução da alíquota do IRPJ para empresas e instituições financeiras.

Outra questão crítica é percebida pelos regimes de tributação da renda da pessoa jurídica adotados no Brasil (Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional). A tributação da renda das pessoas jurídicas, deveria se dar pela incidência sobre o lucro efetivo. O Imposto de Renda, por sua natureza, deve incidir sobre o acréscimo patrimonial, representado pelo lucro apurado no exercício. Entretanto, no Brasil, nem todas as empresas tributam o lucro apurado contabilmente, mas, sim, o presumido. O elevado valor do teto para opção pelo Simples também produz distorções, por permitir essa opção para grande quantidade de empresas de porte médio. Note-se que, em 2013, a quantidade de empresas que foram tributadas pelo Lucro Real, representou apenas 3,02% do total,



enquanto as empresas tributadas pelo lucro presumido e pelo Simples representavam mais de 91 % das empresas. Por outro lado, a maior parte do faturamento das empresas (77,26%) está concentrada nas pessoas jurídicas tributadas sob o regime do Lucro Real, que respondem por 78% da arrecadação dos tributos federais.

A investigação também aborda outros aspectos críticos da tributação da renda das empresas como o planejamento tributário abusivo, a questão dos paraísos fiscais e a amortização fiscal do ágio da venda de empresas estatais pago pela empresa compradora, com base no fundamento da expectativa de rentabilidade futura da empresa investida (Lei nº 9.532/1997).

Com base na análise, alerta-se que “os desafios impostos à administração tributária são imensos, não apenas no sentido de combater manobras contábeis criativas e complexas, como para enfrentar teses jurídicas, muito bem remuneradas, desenvolvidas para promover práticas de evasão e de elisão tributária, frequentemente envolvendo operações internacionais”. Na última parte são apresentadas propostas e recomendações para a reforma do IRPJ.

### Capítulo 3. **Tributação internacional**

O artigo<sup>14</sup> ressalta que no debate sobre a Reforma Tributária brasileira, poucos estudos têm levado em conta os efeitos da tributação internacional e da globalização da economia sobre o sistema tributário nacional e sobre as receitas públicas. A progressividade do sistema de impostos também requer que o Brasil avance no debate e na adoção de medidas concretas sobre a criação de novas regras legais de combate à evasão e à elisão fiscal praticadas no comércio internacional e que corroem as bases domésticas de tributação.

Hickmann analisa os princípios da tributação internacional que norteiam os tratados internacionais, observando que os mesmos não são mais adequados para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros para paraísos fiscais. Com a globalização, as transações entre empresas multinacionais, que representam mais de 60% das transações globais, são baseadas em organizações com estrutura matricial e cadeias de suprimento integradas que centralizam várias funções em escala regional. O componente de serviços na economia e de produtos digitais permite que os negócios tenham atividades em locais distantes da localização física de seus clientes. Esses fatores levaram muitos países a oferecer incentivos tributários, entre eles os paraísos fiscais, jurisdições de tributação favorecida para incentivar as grandes corporações a reduzirem sua carga tributária global, ampliando a evasão e a elisão fiscal, corroendo a base tributária da maioria dos países e provocando queda na arrecadação de tributos. Estima-se que, em 2010, o estoque de recursos aplicados em paraísos fiscais variava entre 21 trilhões e 32 trilhões de dólares, entre um terço e metade do PIB mundial. O Brasil participava com cerca de 520 bilhões de dólares, cerca de um quarto do nosso PIB.

O estudo descreve os principais artifícios de evasão e elisão fiscal (preço de transferência, despesas financeiras excessivas e abuso de tratados) e analisa criticamente a proposta de seu combate elaborado pela OCDE (*Base Erosion and Profit Shifting Project – BEPS*), que “não é o suficiente e não enfrentou o problema dos paraísos fiscais de forma convincente”. O texto aponta as críticas e as propostas apresentadas por outras instituições e especialistas, como Reuven S Avi-Yonah, Sol Picciotto, Gabriel Zucmann, bem como Thomas Piketty (que propõe a criação de um imposto mundial e progressivo sobre o capital, tido por ele como “uma utopia útil”). Para finalizar, apresenta algumas recomendações de políticas a serem adotadas pelo Brasil para inibir o uso dessas jurisdições.

14. A Reforma Tributária no atual contexto internacional (Clair Maria Hickmann).

“É evidente que o problema central da evasão e elisão fiscal decorre da existência dos paraísos fiscais. O que nos parece difícil de compreender é por que os governos dos países avançados não usam mecanismos de pressão e bloqueios para acabar com a existência de paraísos fiscais?”, pergunta a autora

#### Capítulo 4. **Tributação das transações financeiras**

Este tema é analisado em dois artigos.

15. Taxação dos fluxos financeiros: resgatar a produtividade dos nossos recursos (Ladislau Dowbor).

O primeiro<sup>15</sup> sublinha que na etapa atual do capitalismo sob a dominação das finanças, os fluxos financeiros foram-se tornando mais rápidos e complexos e o eixo central da economia se deslocou das atividades produtivas e socialmente úteis, para a especulação financeira. Hoje, se ganha dinheiro no ‘mercado’, “*sem ser preciso dedicar-se ao trabalho esforço de produzir*”. É a era do rentismo, “*essencialmente parasitário*”. Portanto, “*no centro da discussão está a produtividade dos recursos*”.

O autor apresenta o impacto do sistema financeiro (“fluxo financeiro integrado”) sobre as famílias, as empresas, o Estado e os diversos ‘vazamentos’ como a evasão fiscal, os preços de transferência e o papel dos paraísos fiscais, que “travam” o processo produtivo socialmente desejável, reduzindo a produtividade. A análise detalha os seguintes pontos dessa “engrenagem” para o caso brasileiro: a liquidação do marco regulatório do sistema financeiro internacional; a “expansão vertiginosa do endividamento das famílias”; o “travamento das empresas” (percebido pela redução dos investimentos em função do endividamento das famílias e das taxas de juros “escandalosas”); a debilidade do investimento público (em função do conseqüente crescimento da dívida); e o agravamento tributário. Sobre esse último ponto destaca-se que “*a corrida para atrair mais capitais da ciranda internacional cobrando impostos menores restringiu radicalmente a capacidade de os Estados adotarem políticas tributárias que façam sentido em termos de resultados finais para a sociedade*”. Conclui a análise do “fluxo financeiro integrado” afirmando que “*não há como evitar a constatação de que estamos literalmente recompensando parasitas*”.

Em termos propositivos, Dowbor afirma que “*a tributação tem aqui um papel evidente de restauração do equilíbrio*”. O objetivo é resgatar a produtividade dos recursos das poupanças e dos impostos. O eixo central, é que os recursos financeiros “*voltem a ser úteis para a economia e para a sociedade*”.

16. Tributos sobre transações financeiras: peça-chave da Reforma Tributária (Claudio Guedes Fernandes).

O segundo artigo<sup>16</sup> trata dos Tributos sobre Transações Financeiras (TTF) que incide sobre a compra e venda de ativos financeiros e destaca que John Maynard Keynes propôs um “um imposto elevado” para conter a especulação financeira. No início dos anos de 1970, o economista James Tobin, retomou a proposta original de Keynes. A conhecida “taxa Tobin” não tinha por propósito arrecadar, mas regular o mercado de câmbio para evitar oscilações pela ação de especuladores. Após a crise financeira internacional, a ideia ganhou força com a campanha pela instituição da *Robin Hood Tax (2010)* e pelos ensaios do G20 para adotar o TTF no plano internacional. No momento, 33 países têm algum tipo de tributo sobre operação financeira, com destaque para o Reino Unido e demais países da OCDE. Argentina, Colômbia, Equador, Malásia, Marrocos, Paquistão e Peru também adotaram algum tipo de tributo dessa natureza.

Fernandes destaca que, curiosamente, “o Brasil é o país que possui o mais amplo e elaborado conjunto de impostos sobre operações financeiras em todo mundo”. O pioneirismo é percebido pela implantação do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (1966) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF (1996). A experiência brasileira na manutenção concomitante desses dois

tributos foi exitosa no combate à sonegação fiscal e do ponto de vista da arrecadação. Em 2007, quando a CPMF foi extinta, sua receita atingiu cerca de R\$ 38 bilhões.

No início do século XXI, a dominância financeira proporcionou explosão da concentração de riqueza e da desigualdade. Tributo sobre transação financeira é instrumento-chave para a correção desse desequilíbrio, aponta o autor, que propõe a expansão desse instrumento no Brasil, com alocação das receitas para projetos voltados para a implantação da Agenda 2030 do desenvolvimento sustentável no País.

## Capítulo 5. **Tributação sobre a propriedade e a riqueza**

A progressividade do sistema de impostos também requer a ampliação da tributação sobre a propriedade e a riqueza. A participação relativa desses tributos na carga tributária no Brasil é reduzida na comparação internacional. Este capítulo aprofunda esse tema, diagnosticando e propondo mudanças nos seguintes tributos:

- Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);
- Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU);
- Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ;
- Imposto Sobre Herança e Doações (ITCMD);
- Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

### **Impostos sobre o patrimônio imobiliário rural e urbano (ITR e IPTU)**

Esses tributos são objetos de três artigos.

O primeiro<sup>17</sup> analisa o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), reafirmando que a tributação do patrimônio imobiliário pode “*desempenhar um papel extraordinário para distribuir os ônus e benefícios da urbanização de forma justa, recuperar investimentos públicos que resultaram na valorização de imóveis privados, combater a especulação imobiliária e a ociosidade da terra rural*”. Entretanto, a análise da tributação recorrente sobre bens imóveis no Brasil revela que a arrecadação (ITR e IPTU) é de apenas 0,5% do PIB (2015), contrastando com a experiência internacional onde ela é superior a 2,5% do PIB em diversos países (Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e França); próxima de 2% do PIB em Israel, Japão e Nova Zelândia; e entre 1 e 1,5% do PIB em oito países selecionados. O Brasil apresenta desempenho melhor que a média de países da América Latina (0,35% do PIB), mas seu desempenho é significativamente inferior ao observado na Colômbia, Uruguai e Chile.

Aprofundando a análise do caso brasileiro, a autora sublinha que a receita desses impostos permanece muito aquém do seu potencial. Em 2015 a contribuição do ITR foi de apenas 0,02% do PIB e a do IPTU de 0,52% do PIB. Como proporção da carga tributária, a participação desses tributos foi de apenas 1,43% do total.

De Cesare analisa as características do perfil da arrecadação do IPTU e do ITR. No caso do IPTU, discutem-se as causas do baixo aproveitamento deste instrumento como fonte de receita e identificam-se os obstáculos legais e jurídicos, estimando um potencial de ampliação da arrecadação do IPTU entre 0,9% e 1,25% do PIB. No caso do ITR, aponta as causas das “*disfuncionalidades desnecessárias*” que também resultam em precário

17. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural (Claudia M. De Cesare).

poder tributário. Com base neste diagnóstico, apresenta-se um conjunto de alterações legais para superar os entraves identificados.

18. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (Fátima Gondim Farias, Raimundo Pires Silva e Acácio Zuniga Leite).

O segundo artigo<sup>18</sup> analisa o Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR), iniciando com breve análise histórica das transformações ocorridas no século passado, com destaque para a Constituição de 1946, o Estatuto da Terra (1964), a Constituição de 1988 e as mudanças posteriores que, no entanto, não alteram a longa tradição patrimonialista. Observe-se que a arrecadação do ITR é extremamente reduzida, representando míseros 0,1% da arrecadação tributária federal e 0,02% do PIB, o que é contraditório, num país continental, com grande extensão de áreas rurais, no qual a agricultura e o agronegócio contribuem com 23% do PIB nacional e 46% das exportações.

Para os autores, a baixa arrecadação do ITR deve-se ao seu caráter declaratório. Em 2015, o valor médio do ITR arrecadado variou de R\$ 29,6 (pequenas propriedades) a R\$ 2.151,6 (grandes propriedades) e, mesmo assim, cerca de 20 mil pessoas físicas e jurídicas possuíam dívidas de ITR com a União totalizando R\$ 21 bilhões. No diagnóstico dos principais problemas, além do caráter declaratório, destaca-se a falta de fiscalização, a ausência de um sistema cadastral único e público da propriedade rural e a impunidade.

Por fim, o texto oferece propostas de reformulação desse tributo no âmbito da Reforma Tributária, considerando que o ITR *continua a ser uma ferramenta fiscal importante para combater a concentração da terra e consequências danosas que provoca para o patrimônio ambiental no país.*

19. Imposto predial e territorial urbano – IPTU (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.).

O terceiro artigo<sup>19</sup> analisa o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), ressaltando que sua arrecadação nacional é baixa, se comparada a vários países desenvolvidos e alguns países em desenvolvimento. Em 2014, num conjunto de 21 países selecionados, o Brasil possuía um dos menores indicadores de arrecadação do imposto imobiliário (0,5% do PIB). Muitos países desenvolvidos chegam a apresentar indicadores mais do que quatro vezes superiores ao brasileiro: Japão (2% do PIB), França (2,6%), Estados Unidos (2,6%), Canadá (2,7%) e Reino Unido (3,1%). Outros países em desenvolvimento, como Chile (0,7% do PIB), Uruguai (0,7%), Colômbia (0,9%) e África do Sul (1,3%) também apresentam indicadores superiores ao Brasil.

Em 2016, a receita nacional do IPTU no Brasil representou, em média, cerca de 5% de toda a receita corrente líquida municipal. Em 80% dos municípios brasileiros, a arrecadação do IPTU como proporção do PIB está abaixo de 0,25%. Nas capitais estaduais, a arrecadação *per capita* variou de apenas R\$ 19 (Macapá) a R\$ 634 (São Paulo), um valor inexpressivo que pode ser explicado, sobretudo, pelos seguintes fatores: enorme quantidade de imóveis não cadastrados (não estão sujeitos à tributação), isenções fiscais, desatualização do cadastro de imóveis, elevada inadimplência (superior a 50%, em média) e falta de infraestrutura administrativa. Com base neste amplo diagnóstico, Carvalho Júnior. faz uma série de recomendações, argumentando que a arrecadação do IPTU pode dobrar (de 0,5 para 1% do PIB).

### **Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)**

20. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.).

O artigo<sup>20</sup> analisa a carga tributária do IPVA e a sua regressividade. Em 2015, dentre 22 países selecionados, o Brasil possuía a sexta maior carga tributária de imposto sobre veículos (0,56% do PIB), estando em nível similar a Austrália e Noruega e sendo superado apenas pela Áustria, Dinamarca e Indonésia. Com base nesses dados, conclui-se que não há muito espaço para aumento da carga tributária do IPVA, pelo menos via

aumento da alíquota. No entanto, medidas pontuais que aumentassem a base tributária poderiam ser revistas para deixar o imposto mais progressivo.

O estudo constata que o IPVA é muito regressivo entre os contribuintes, problema que tem sido acentuado com o aumento crescente da propriedade automotiva entre os mais pobres. Entre 2009 e 2012, entre os 40% mais pobres, o percentual dos que declararam possuir automóveis, subiu de 7% para 16%. Em 2009, o imposto representou, em média, 3% da renda das 40% famílias mais pobres; 1% da renda das 20% famílias mais ricas; e apenas 0,1% das despesas das 1% famílias mais ricas.

O autor recomenda que a carga tributária global do IPVA deva ser mantida para não afetar as receitas estaduais, mas que sua progressividade seja melhorada. Por exemplo, pode-se ampliar a sua base de cálculo para abranger embarcações e aeronaves, implementar alíquotas progressivas ou aumentar a alíquota padrão, associando-se à concessão de um desconto monetário único no imposto a pagar de forma a isentar os contribuintes mais pobres.

### **Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)**

O artigo<sup>21</sup> aponta que, apesar de ser pouco debatido e de certa forma negligenciado nas agendas de Reforma Tributária, o ITBI incide sobre a propriedade, sendo, portanto, tributação direta e poderia desempenhar importantes funções extrafiscais. A partir da base de dados completa da OCDE (tributação exclusiva sobre a propriedade imobiliária), o autor contactou que as arrecadações dos impostos são bastante díspares, variando de 1,76% do PIB (Coreia do Sul); ao redor de 1% (Austrália e Bélgica); 0,6% (Espanha e Itália); e menos de 0,1% (México e Suíça). A média internacional da arrecadação gira em torno de 0,5% do PIB, enquanto que, no Brasil, ao redor de 0,15% do PIB.

Após a análise global da tributação da transferência imobiliária, o texto analisa em profundidades os casos dos seguintes países: Itália, Portugal, Espanha, França, Bélgica, Alemanha, Suíça, Reino Unido, Austrália, Canadá, Estados Unidos, África do Sul, China e Coreia do Sul.

Analisando o caso brasileiro, a investigação detalha os seguintes aspectos do ITBI: histórico, questões jurídicas, base de cálculo, alíquotas, arrecadação e um debate sobre o ITBI rural.

No tocante a arrecadação do ITBI, constata-se que, em 2014, ela representou apenas 0,17% do PIB e 2,2% das receitas correntes municipais. Comparando-se o ITBI com o IPTU, constata-se que, em quase metade dos municípios brasileiros, a arrecadação média do tributo é bem maior que a do IPTU, fato que pode estar relacionado às deficiências na administração do IPTU e a elevada inadimplência dos seus contribuintes. O artigo finaliza propondo uma Reforma Tributária que torne o imposto progressivo; que ele possa ser usado para combater a especulação imobiliária; e que tenha sua base de cálculo ampliada para o registro e transferência de outros ativos reais.

### **Imposto Sobre Herança e Doações (ITCMD)**

O artigo<sup>22</sup> aponta que o imposto sobre heranças tem apresentado baixa relevância arrecadatória e vem reduzindo sua participação nos sistemas tributários de vários países, com exceção da Bélgica e França. A média de arrecadação de todos os países da OCDE foi

21. O Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.).

22. O imposto sobre heranças e doações (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.).

de 0,26% do PIB na década de 1960 e 0,19% do PIB na década de 1970, estabilizando-se em 0,13% do PIB a partir da década de 1980. A Bélgica e a França são os dois países com maior arrecadação, atingindo, respectivamente, 0,8% do PIB e 0,6% do PIB, desde 2012. No Brasil o imposto representou 0,12% do PIB em 2016.

As alíquotas marginais do imposto sobre heranças chegavam a 80% nas décadas de 1950 a 1970 no Reino Unido, França e Estados Unidos, mas foram drasticamente reduzidas a partir da década de 1980. Entretanto, as alíquotas máximas ainda são elevadas na Bélgica, França, Espanha, Venezuela e Japão (entre 55% e 80%). Holanda, Grécia, Estados Unidos, Alemanha e Coreia praticam alíquotas máximas entre 40 e 50%. Irlanda, Finlândia, Chile e Equador e Reino Unido, entre 33% a 36%. No Brasil, a alíquota máxima é de 8%.

Carvalho Jr. analisa o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no Brasil, desde a sua introdução (1891) até a Constituição de 1988, que determinou que o Senado Federal regulamentasse a alíquota máxima fixada em 8%, fato que não ocorreu até hoje. Em 2017, a alíquota máxima do tributo era de apenas 2% no Amazonas; de 4% em dez estados da federação (incluindo São Paulo e Paraná); de 5% em Minas Gerais; e de 6% em outros quatro estados. A alíquota máxima de 8% era praticada apenas em Tocantins, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Sergipe, Bahia, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Mato Grosso e Goiás. *“Evidentemente, a arrecadação nacional do ITCMD poderia aumentar significativamente se esses estados simplesmente aumentassem suas alíquotas”*, alerta.

Em 2016, o ITCMD representou menos de 0,5% das receitas correntes em todos os estados das Regiões Norte e Nordeste. Nos estados das Regiões Sul e Sudeste e no Mato Grosso do Sul, o imposto representou entre 0,8% e 1,2% da receita corrente estadual, exceto no Estado do Rio de Janeiro (2,2% da receita corrente). O estudo analisa os fatores que resultam na baixa arrecadação do imposto, apontando grande diversidade de situação entre os estados brasileiros na definição dos valores a partir dos quais começa a ser aplicada a alíquota marginal; no limite de isenção da parte herdada; no tratamento tributário concedido às doações em vida (encorajando o planejamento tributário e a evasão); nas isenções concedidas para o imóvel de moradia da família; e nas deficiências dos sistemas próprios de avaliação de imóveis. Finalmente, são apresentadas propostas de políticas para fortalecer o ITCMD, estimando que o imposto tenha potencial de atingir 0,25% do PIB brasileiro.

## **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**

Este tema é abordado em dois artigos.

23. O Imposto Sobre Grandes Fortunas (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr. e Luana Passos).

O primeiro<sup>23</sup> debate o papel da tributação recorrente sobre a riqueza pessoal – análogo ao (ainda não regulamentado) Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil – como forma de se aumentarem as receitas tributárias de maneira mais eficiente e progressiva. Historicamente, *“países que adotaram um sistema de tributação progressivo sobre a renda, riqueza e heranças, (como Alemanha, Bélgica, Dinamarca, França, Holanda, Japão, Noruega e Suécia, por exemplo) desconcentraram gradualmente e persistentemente a renda e riqueza ao longo do século passado. Outras sociedades mais liberais, como Reino Unido e Estados Unidos, provavelmente teriam um problema distributivo maior, se não fosse a alta tributação sobre heranças e imóveis”*.

Os autores ressaltam que todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram um *Wealth Tax*, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. A partir da década de 1990, ele foi abolido em alguns países, mas devido à crise financeira internacional, a partir de 2009 ele foi reintroduzido em algumas nações, sendo que na América Latina,

ele existe na Argentina (Província de Buenos Aires), Uruguai e Colômbia. Em 2015, Suíça, Luxemburgo e Uruguai apresentaram os melhores indicadores de arrecadação do *Wealth Tax*, acima de 1% do PIB.

O trabalho analisa especificidade dos Impostos sobre a Riqueza adotados na Espanha, Suíça, Noruega, França, Luxemburgo, Argentina, Uruguai e Colômbia. Em seguida apresentam reflexões sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no Brasil, argumentando sobre o seu importante papel para atenuar o caráter regressivo da tributação, e propondo recomendações para a implantação do IGF, cujo potencial arrecadatório é estimado entre 0,5% do PIB e 1% do PIB, caso se atinja o patrimônio de pessoas jurídicas.

O segundo artigo<sup>24</sup> salienta que a dimensão patrimonial da riqueza e sua distribuição são temas pouco examinados no Brasil. Os estudos patrimoniais carecem do acesso à principal base de dados constituída sobre esse tema, que é a base do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) e Pessoa Jurídica (IRPJ). Pesquisas domiciliares não captam patrimônio, riqueza ou ativos. O pequeno grupo das famílias mais ricas é subestimado pela amostra, pois “os ricos raramente são ricos devido a uma única fonte de renda (salários, juros, aluguéis e outras)”. Essa “economia oculta do patrimônio” não se baseia nos fluxos de renda, mas em ativos (riqueza financeira propriedades imobiliárias e riqueza mobiliária).

Diante da indisponibilidade das bases de dados, para estimar a arrecadação potencial do IGF no Brasil, o autor analisa as declarações patrimoniais de todos os mais de 490 mil candidatos de todos os municípios brasileiros das Eleições de 2016, apresentadas no cadastro do Tribunal Superior Eleitoral, “uma base patrimonial que, até o momento, tem permanecido ignorado pelos interessados no tema”.

Com base na análise, Calixtre estima que a aplicação do IGF tenha potencial de arrecadar mais de R\$ 70 bilhões (incidindo sobre patrimônios acima de R\$ 100 milhões), o que teria efeito desejável de qualquer imposto sobre estoques: os patrimônios tendem a se redistribuir nos anos seguintes, reduzindo progressivamente o potencial arrecadatório, mas cumprindo seu papel de reduzir desigualdades rompantes.

## PARTE 6. TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A Reforma Tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo (quarta premissa).

Para ampliar a progressividade, a Reforma Tributária deve alterar a *tributação sobre bens e serviços*. É preciso avançar no sentido da implantação do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) e repensar a *tributação sobre a folha pagamento*.

Esses temas são objetos de três artigos.

O primeiro<sup>25</sup> faz breve histórico sobre a tributação indireta sobre o consumo no Brasil, destacando a sua recorrente centralidade na carga tributária. Entre 1946 e 1966, a participação dos impostos sobre consumo cresceu progressivamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional; na década de 1960, ela era elevada na União (quase 45%), nos estados (quase 90%) e nos municípios (45%); e em 2015, atingiu 49,4% da carga tributária bruta, um patamar distante do praticado nos países desenvolvidos.

24. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (André Calixtre).

25. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo (João Marcos de Souza).

A correção dessa anomalia requer diversas medidas que impliquem em redução gradual da tributação indireta, compensada pela ampliação da tributação sobre a renda e o patrimônio, além da criação de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), amplamente utilizado pelos países desenvolvidos. *“Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum e aplicável de forma ampla, com raras exceções”, afirma Souza.* Além do IVA, esses países adotam o chamado Imposto Seletivo (IS) que taxa mais fortemente os produtos não essenciais ou que causem danos ambientais (*Excise Tax*, nos EUA; e *Excise Duty*, na OCDE).

O estudo analisa o modelo brasileiro de tributação no consumo destacando seus principais problemas, como a cumulatividade e a competência tributária entre entes federativos, onde cada nível de governo institui o seu próprio tributo. *“Essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária”, afirma.*

Com base nos parâmetros internacionais e na experiência nacional, propõe-se a adoção do IVA incidente sobre todas as operações que envolvam bens e serviços, em conjunto com um Imposto Seletivo (ou uma contribuição seletiva, destinada à Seguridade Social), substituindo a quantidade de tributos hoje incidentes sobre o consumo. Em seguida, o texto apresenta sugestões para a operacionalização desses impostos, destacando os seguintes pontos: distribuição de competências pela especialização das bases; incidência; cobrança e base de cálculo; créditos e a não cumulatividade; ressarcimento de créditos; alíquotas; benefícios fiscais limitados; e as competências legislativas, fiscalizatórias e arrecadatórias.

O segundo artigo<sup>26</sup> examina a tributação da folha de salários, uma das principais bases de arrecadação de tributos no Brasil (26,3% da carga tributária e 8,52 % do PIB em 2016, segundo o critério utilizado pela Receita Federal). A média da OCDE (17,7% da carga tributária) está abaixo desse patamar e, em mais de 13 países, a participação relativa é inferior a 13% como, por exemplo, Canadá (12,1%), Reino Unido (10,7%), Estados Unidos (8,5%) e Dinamarca (0,78%).

A Reforma Tributária brasileira deve levar em consideração que a arrecadação da tributação sobre a folha de salários tende a ser corroída em função de aspectos conjunturais e estruturais. No primeiro caso, destacam-se a recém-aprovada reforma trabalhista no Brasil (que cria um leque mais amplo de tipos de contrato de trabalho, distintos e menos protegidos do que os contratos por prazo indeterminado e de jornada integral) que deve reduzir a participação dos salários na economia; e a liberalização da contratação de pessoas jurídicas na condição de empregados e a exclusão de diversos pagamentos aos empregados da base de incidência das contribuições sociais.

No tocante aos aspectos estruturais, destaca-se o desenvolvimento acelerado da robotização e o uso disseminado da inteligência artificial, vistos como ameaças ao trabalho humano e ao emprego no médio e longo prazo, bem como o crescimento dos serviços e a disseminação de formas “uberizadas” de organização do trabalho, cuja remuneração passa ao largo da folha salarial das empresas. *“Numa reforma visando à justiça social será necessário encontrar soluções para a tributação da folha que contemplem estas tendências estruturais e, ao mesmo tempo, preservem o financiamento da previdência social e de outros programas relevantes para a população”, afirmam os autores.*

26. Tributação sobre a folha de pagamento (Clovis Scherer e Jorge Abrahão de Castro).

Com esse objetivo, esclarecem alguns conceitos visando a evitar confusões entre encargos sociais e direitos trabalhistas e fazem amplo diagnóstico sobre a tributação da



folha no Brasil, ressaltando que ha um leque bastante diversificado de situações segundo o regime tributário (lucro real ou presumido): nas empresas que não tiveram a folha desonerada (encargos sociais de, aproximadamente, 25,72% do valor pago em remuneração ao empregado); nas que tiveram a folha desonerada (7,73% dos salários pagos); e nas empresas optantes do Simples Nacional (não incorre em encargos sociais de nenhum tipo, com exceção da parcela da indenização rescisória do FGTS destinada ao governo).

O texto analisa as mudanças mais recentes (contribuição previdenciária dos produtores rurais, o Simples e a desoneração da folha) e as principais propostas de alteração que estão em debate. Por fim, são apontados os caminhos que devem ser seguidos para compor uma agenda de Reforma Tributária, alertando-se que “as mudanças não deveriam comprometer o financiamento da proteção social” e que se deveria fazer um exame mais aprofundado da capacidade do agronegócio contribuir para a sustentação da proteção social, bem como da situação específica das contribuições para o Sistema “S”, cujo peso não é desprezível.

*“Uma Reforma Tributária que seja justa não deixará de examinar a questão dos encargos sociais, da tributação da folha. A principal diretriz nesta questão deve ser o da garantia dos recursos necessários ao financiamento da proteção social, em conjunto com o estímulo ao emprego de qualidade, e que assegurem ao trabalhador e sua família condições dignas de vida”, concluem Scherer e Castro.*

O terceiro artigo<sup>27</sup> analisa e sugere a adoção, no âmbito da Reforma Tributária, da técnica de “personalização” do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), que consiste em devolver todo ou parte do imposto para as famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade, o que teria efeitos redistributivos e ampliaria a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto. Japão e Canadá foram os primeiros países a adotar políticas desta natureza. Posteriormente, instituições multilaterais passaram a recomendar esta sistemática.

27. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade (Giovanni Padilha da Silva).

Com apoio na Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), por exemplo, é possível discriminar os consumidores e, ao mesmo tempo, quantificar o consumo familiar, viabilizando a adoção de mecanismos de ajuste na distribuição interpessoal do ônus fiscal (personalização). O artigo analisa os efeitos socioeconômicos e vantagens do IVA Personalizado para o Brasil abordando, detalhadamente, os seguintes aspectos: focalização dos benefícios; pressão fiscal; neutralidade; simplicidade; e potencialidade arrecadatória.

O autor conclui com a seguinte afirmação: “A personalização do IVA apresenta enormes vantagens em relação à prática recorrente de desoneração de certos produtos, geralmente em combinação com múltiplas alíquotas. Além de ser compatível com um desenho de IVA orientado pelos objetivos de eficiência econômica e eficácia operacional, pode gerar efeitos redistributivos importantes, dependendo do grau de progressividade, ou seja, dos parâmetros de isenção focalizada estabelecidos”.

## PARTE 7. EQUILÍBRIO FEDERATIVO

A Reforma Tributária deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo (quinta premissa). Este tema é desenvolvido por três abordagens.

A primeira<sup>28</sup> analisa o federalismo fiscal no Brasil, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988, ressaltando que o arranjo que dela brotou terminou gerando, de um lado, um “federalismo manco” e, de outro, as condições para que o processo de centralização do poder na esfera federal continuasse avançando.

28. Auge e declínio da federação brasileira: 1988-2017 (Fabrício Augusto de Oliveira e Rosa Angela Chieza).

Oliveira e Chieza detalham esse processo de desconstrução federativa nos períodos 1994–2002 (a estabilidade macroeconômica e o avanço do processo de desconstrução federativa); 2003–2010 (o aparente e ilusório fortalecimento da federação); 2011–2014 (desaceleração, crise econômica e o novo declínio da federação); e 2015–2017 (a federação em ruína e a necessidade de revisão do modelo federativo).

Tais políticas terminaram conduzindo à progressiva perda de autonomia das esferas subnacionais, com o poder de decisão sobre suas finanças e sobre a oferta de serviços para a população sendo crescentemente centralizado no Estado federal, o que, combinado com o baixo crescimento econômico recente, agravou suas condições financeiras e enfraqueceu as bases da federação. Por isso, alerta-se que *“é necessário incluir na Reforma Tributária, a revisão do modelo federativo, para resgatá-lo como instrumento que pode contribuir para os objetivos do crescimento econômico e para a redução das desigualdades regionais e sociais”*.

29. Impactos das políticas tributárias da União no federalismo fiscal brasileiro (Pedro Lopes de Araújo Neto).

A segunda abordagem<sup>29</sup> aponta que o federalismo fiscal brasileiro vem historicamente sendo afetado pelas políticas federais, com destaque para quatro pontos principais. Primeiro, a política macroeconômica adotada pela União, fundada na “austeridade”, notadamente a partir de 2015, que resultou em forte recessão e queda das arrecadações de impostos e contribuições dos três entes federados. Segundo, pela reação da União, no período pós Constituição de 1988, no sentido de aumentar sua participação no bolo tributário, por meio da criação e do aumento de alíquotas das contribuições sociais, que não são repartidas com os estados e municípios (extrema assimetria no crescimento dos tributos não partilhados em relação aos partilhados). Terceiro, a União passou a conceder, sistematicamente, isenção fiscal sobre impostos partilhados com estados e municípios, o que, também impactou negativamente, a receita dos entes subnacionais. E, em quarto lugar, em 1996, para enfrentar a crise na balança comercial, a Lei Complementar nº 87, de 1996, denominada “Lei Kandir”, desonerou o ICMS nas operações de produtos primários e semielaborados destinados ao exterior, o que também ocasionou significativa perda de receitas estaduais e municipais, especialmente para os entes que possuíam expressiva arrecadação de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados.

Em suma, o federalismo fiscal brasileiro vem sendo fortemente impactado pelas políticas tributárias adotadas pelo Governo Central. Assim, *“o desequilíbrio nas contas dos estados e municípios desde 2015 não pode ser atribuído exclusivamente à ‘irresponsabilidade fiscal’ dos governadores e prefeitos. Cabe lembrar que grande parte das despesas públicas tem natureza fixa, a exemplo da folha de pagamento, que, em geral, é a mais expressiva da composição do gasto governamental. Quando a crise econômica restringiu as receitas tributárias, as despesas se tomaram fratura exposta”*, afirma Araújo Neto.

30. Os estados na crise do federalismo fiscal brasileiro – perspectivas, assimetrias e tempestividade (André Horta).

O terceira abordagem<sup>30</sup> examina a capacidade de conciliação federativa em conjuntura de grave crise econômica que afeta a instância estadual, analisando criticamente algumas assimetrias do federalismo brasileiro, frutos da deterioração do próprio modelo adotado na Constituição de 1988, que foram agravadas pela política de austeridade fiscal infligida pelo governo federal a partir de 2015. Nesse cenário, Horta apresenta proposta emergencial de recuperação econômica dos governos estaduais, elaborada pelos secretários estaduais de Fazenda, Planejamento e Administração dos estados no final de 2016, que reivindicam a criação do Fundo Federativo Estadual.

*“Mesmo na crise, esboçou-se um conjunto de ações com o grau de especificidade que o momento permite e reclama, consolidando-se pilares políticos e econômicos de reestruturação federativa, reforma (progressividade) tributária, que tirava proveito da maturidade e conhecimento da ação agitada*

*(proposta de emenda constitucional de matéria correlata preexistente), e que, atestando a robustez do espírito federativo nas instâncias estaduais, reuniu o encontro de vontades unânime nas órbitas fazendária, administrativa e de planejamento subnacionais”, conclui.*

## PARTE 8.

### TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A Reforma Tributária deve considerar a tributação ambiental (sexta premissa).

Este tema é desenvolvido em artigo escrito por diversos especialistas<sup>31</sup> que refletem sobre a incipiente experiência de tributação ambiental no Brasil. O artigo faz panorama da tentativa de construção de uma relação virtuosa entre tributação e o meio ambiente, a qual é notadamente recente e permeada por debates de fundo sobre desafios e dilemas do atual padrão de produção e consumo e o meio ambiente. Mostra-se que, com o avanço do debate sobre os limites do crescimento, particularmente a partir dos anos 1970, a questão ambiental passou a ganhar espaço também no campo da política tributária, principalmente na Europa. Como base na literatura internacional, os autores sustentam que os tributos ambientais têm vantagens importantes na economia e no meio ambiente, bem como na capacidade de aumentar a receita pública.

O estudo destaca que os países europeus estão na vanguarda da tributação ambiental, sendo pioneiros os escandinavos. Finlândia, Suécia e Dinamarca fizeram a reforma no início da década de 1990. Seguiram-se outros países (Holanda, Alemanha, Reino Unido, Suíça, Islândia Letônia, Noruega, Bélgica, Itália, Espanha e Portugal, por exemplo), que também fizeram “reformas fiscais ambientais”.

É emblemático que, como parte da Estratégia Europa 2020, traçou-se o objetivo de que até 2020, pelo menos 10% da arrecadação dos países membros da União Europeia advenha de tributos ambientais. Os desafios nesta direção são consideráveis, pois, em 2014, essa participação relativa média era de 6,3%. Mesmo na América Latina, existem algumas experiências de reformas fiscais ambientais de forma mais restrita, com destaque para os casos da Argentina, Bolívia Chile e México.

Entretanto, no Brasil, uma Reforma Tributária ambiental é um desafio ainda a ser enfrentado. Experiências tópicas e frágeis denotam a baixa relevância e aderência do debate e da prioridade política em torno do tema. Com o propósito de contribuir para esse debate, os autores fazem detalhada análise dos incipientes tributos ambientais praticados no Brasil que são de competência da União e dos governos estaduais e municipais. Em seguida, tratam, especificamente, da questão da água e dos agrotóxicos (o Brasil é o maior consumidor de agrotóxicos do mundo). Por fim, com base na experiência internacional e brasileira, propõe-se um conjunto de mudanças na área tributária, fiscal, regulatória e de fiscalização.

## PARTE 9.

### TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL

A Reforma Tributária deve aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio internacional como instrumento de política de desenvolvimento (sétima premissa).

Este tema é desenvolvido em dois artigos.

31. Reforma Tributária ambiental: perspectivas para o sistema tributário nacional (Acácio Zuniga Leite, Alessandra Cardoso, Grazielle David, Kamila Vieira de Mendonça e Marcelo Lettieri Siqueira).

32. Tributação sobre comércio internacional (Dão Real Pereira dos Santos e João Carlos Loebens).

O primeiro<sup>32</sup> aponta que a administração dos tributos incidentes sobre o comércio exterior no Brasil é atividade exercida pela Receita Federal do Brasil de forma integrada com a administração dos demais tributos federais. Essa forma de administração segue a tendência internacional, o que se justifica no fato de ser, o comércio internacional, cada vez mais utilizado como instrumento de planejamento fiscal abusivo, especialmente quando realizado entre empresas de mesmo grupo econômico e vinculadas a paraísos fiscais.

Dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, especial atenção deve ser dada ao Imposto de Importação e ao Imposto de Exportação, tributos de natureza extrafiscal por excelência, que se prestam, basicamente, para materializar o poder do Estado de interferir nos fluxos internacionais de comércio.

Entretanto, alertam Santos e Loebens, o pensamento livre-cambista que tem predominado desde a metade do século passado, e que encontra suas bases no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT/1947), nega aos Estados a possibilidade de utilizar os tributos aduaneiros como instrumentos de proteção. Com isso, o Brasil e muitos outros países foram levados a abdicar da utilização desses tributos para promover políticas industriais, diferentemente do que fizeram os países desenvolvidos no passado. O rebaixamento generalizado das tarifas de importação, especialmente a partir da década de 1990, e o abandono completo do Imposto de Exportação, cujas alíquotas encontram-se zeradas para a quase totalidade das exportações brasileiras, são reflexos da adesão incondicional do Brasil ao processo de abertura econômica e da renúncia aos programas dirigidos de desenvolvimento econômico.

*O que se propõe neste artigo “é a retomada da utilização efetiva das tarifas aduaneiras de forma dirigida para produzir efeitos com vistas à aceleração do crescimento econômico e à redução das desigualdades sociais. Assim, principalmente, pela utilização do Imposto de Exportação sobre produtos primários, propõe-se a criação de condições que permitam a transferência do pilar principal da economia do setor primário para o setor secundário, abrindo caminho para a inserção, ainda que tardia, do Brasil, no rol das economias industrializadas, o que, como comprova a experiência internacional, constitui o principal motor para geração de empregos e distribuição de renda”, afirmam.*

33. Retomada da tributação sobre produtos primários e semielaborados destinados à exportação (Rafael Carlos Camera, Marconi Edson de Almeida Marques, Asty Pereira Júnior e Sílvia Cristina Barbosa Leal).

O segundo artigo<sup>33</sup> debate as consequências e os aspectos que envolvem a tributação sobre produtos primários e semielaborados que foi extinta do direito tributário a partir da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada “Lei Kandir”, que previa a compensação das perdas para os estados (e por partilha, aos municípios), a qual, por falta de adequada regulamentação, impõe anualmente vultosos prejuízos financeiros a esses entes federativos. De acordo com os cálculos do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) a perda líquida total não compensada, ou seja, os valores não ressarcidos pela União aos estados, no período de setembro de 1996 a dezembro de 2015, são superiores a R\$ 496 bilhões. O estudo traz recomendações para uma nova implantação deste instituto jurídico de forma gradual e sensível à situação conjuntural do mercado.

## PARTE 10.

### **AUMENTAR AS RECEITAS, SEM AUMENTAR A CARGA DE IMPOSTOS**

A Reforma Tributária deve fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, pela revisão das renúncias fiscais e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão (oitava premissa).

A Reforma Tributária é um dos mais importantes mecanismos para recompor a capacidade financeira do Estado, distribuindo-se mais equanimemente o ônus dos impostos

entre os membros da sociedade, com o maior avanço da tributação direta cobrada dos setores de renda mais alta. Porém, existem outros instrumentos que caminham na mesma direção e que, por sua potencialidade em termos arrecadatórios, têm, necessariamente, de ser incluídos nos debates e nas propostas de Reforma Tributária, com destaque para a revisão da política de incentivos fiscais e a otimização da arrecadação, pelo aperfeiçoamento dos instrumentos, legais, jurídicos e administrativos de combate à sonegação e evasão fiscal.

## Capítulo 1. **Revisar as renúncias fiscais**

Este tema é tratado por três artigos.

O primeiro<sup>34</sup> analisa a evolução da política fiscal de desonerações tributárias do governo federal no período 1966–2016. A importância do estudo decorre do fato de que, com especificidades, nas sete décadas analisadas, o “gasto tributário”, que poderia ter sido utilizado como um poderoso instrumento do desenvolvimento, em grande medida, acabou sendo utilizado como um poderoso instrumento de transferência de renda para os setores ricos da sociedade.

A análise é realizada em três períodos: no primeiro (1966–1979), a partir da Reforma Tributária de 1966, constitui-se a “macroestrutura fiscal de financiamento”, marcada pela expansão dos incentivos fiscais colocados a serviço da acumulação do capital; no segundo (1980–2002), houve retração do gasto tributário, dada a estagnação econômica, aprofundada, a partir de 1990, pelo triunfo da gestão macroeconômica neoliberal; e, no terceiro (2003–2016), a desoneração tributária é retomada, sobretudo, para enfrentar a crise financeira internacional e seus desdobramentos posteriores.

Essas transferências de recursos tiveram peso expressivo no orçamento ao longo do período analisado: na década de 1970, elas representavam, em média, 3,5% do PIB; nos anos de 1980, essa proporção declinou (em torno de 2,7%), mas voltou a crescer no final da década (3,3% em 1988); nos anos 1990, caiu para 1,6% do PIB, em média; e, após a crise financeira internacional voltou a crescer: 1,99% (2006); 3,34% (2010); 3,52% (2014) e 4,67% (2016).

Goularti procura analisar o alcance e os limites dessa estratégia, sublinhando que, em última instância, o seu propósito tem sido maximizar a taxa de lucro do setor privado. No contexto da debilidade da democracia representativa e da acumulação capitalista, no período analisado, “o orçamento mostrou claramente o seu caráter menos público e mais privado”, afirma.

O segundo artigo<sup>35</sup> analisa os obstáculos a uma política fiscal com impacto distributivo mais pronunciado. Mais especificamente, procura identificar, onde se encontram os desvios ou lacunas nas políticas tributárias e de gasto social que impedem maior progressividade na atuação estatal. O estudo inicia-se pelo exame dos impactos distributivos da política fiscal (tributação e gastos sociais) na América Latina e no Brasil, chegando-se a “três conclusões centrais”. Primeiro, nos países latino-americanos, diferentemente do que se observa nos países centrais, a política fiscal, como um todo, reduz de maneira pouco expressiva a desigualdade na renda pessoal. Segundo, o sistema de proteção social cumpre papel central na redução da desigualdade da renda, com destaque para o Brasil. Terceiro, “diferentemente do que se alega”, os impactos mais significativos no caso brasileiro se deveram mais às políticas universais de saúde e educação e à valorização do piso previdenciário, do que às políticas de caráter focalizado.

34. A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966-2016) (Juliano Giassi Goularti).

35. Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional (Fernando Gaiger Silveira e Luana Passos).

A análise dos obstáculos a uma política fiscal com impacto distributivo mais pronunciado no caso brasileiro é feita pelo exame dos chamados “gastos sociais tributários”, foco principal do artigo, que representam “mecanismos de capturas” da política fiscal “pelos elites econômicas e pela classe média”. Nesse sentido, Silveira e Passos fazem análise rigorosa e detalhada da “baixíssima progressividade dos tributos patrimoniais”, das substantivas isenções e deduções de rendimentos no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e dos demais componentes das renúncias fiscais federais, que totalizaram R\$ 257 bilhões em 2014. Nesse exame, consideram-se tanto as particularidades da tributação direta aqui praticada como esse processo de “mutação” de pessoa física em jurídica, como capturas pelas elites econômicas, ao implicar a redução da incidência tributária sobre a renda desses grupos.

Por fim, apresentam propostas de reforma e concluem com a seguinte afirmação: “*As mudanças no sistema tributário em direção a uma maior progressividade demandam, portanto, vencer os obstáculos de uma tributação mais efetiva sobre o patrimônio e sobre a renda pessoal, livrando-a da captura pelas elites e pela classe média tradicional*”.

36. Renúncia de arrecadação fiscal em saúde no Brasil (Carlos Octávio Ocké-Reis).

O terceiro artigo<sup>36</sup> analisa a renúncia fiscal no setor de saúde entre 2003 e 2015, que representou, em média, cerca de 30% das despesas do Ministério da Saúde. Nesse período, o governo deixou de arrecadar R\$ 331 bilhões (preços médios de 2015) e os subsídios que patrocinam o consumo no mercado de planos de saúde dobraram, em termos reais: de R\$ 6,15 bilhões (2003) para R\$ 12,5 bilhões (2015).

O estudo destaca que a Constituição Federal de 1988 definiu a saúde como “dever do Estado” e “direito do cidadão”. Nesse sentido, nos últimos 30 anos, o Estado deveria ter concentrado seus esforços para construir e fortalecer o sistema público. Entretanto, com os pesados incentivos governamentais para o consumo de bens e serviços privados, o Sistema Único de Saúde (SUS) passou a funcionar como “sistema duplicado e paralelo”. Essa “americanização perversa”, ao reduzir o financiamento público, limita as possibilidades do SUS. A retração financeira decorre do fato de que o gasto com o consumo de bens e serviços privados pode ser abatido da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. Esses subsídios beneficiam setores importantes da “classe média” (os trabalhadores do setor público e privado), empregadores (públicos e privados), operadoras de planos de saúde, clínicas, hospitais privados e profissionais de saúde.

No caso do setor público, observe-se que “o núcleo do poder decisório do Estado brasileiro” (poderes executivo, legislativo e judiciário) são cobertos por planos privados de saúde ou por formas híbridas como os planos de autogestão e desse modo gozam de benefícios como o abatimento de parte dos seus gastos em saúde no imposto de renda.

Ocké-Reis propõe revisão desses gastos tributários, “que não fortalecem os pressupostos constitucionais nem promove a equidade do sistema de saúde brasileiro”, e argumenta sobre a necessidade de o governo federal regular a aplicação deste subsídio: “*Por ser peça-chave na reprodução econômica do mercado de planos de saúde, esse gasto indireto (renúncia fiscal) merece mais atenção das autoridades governamentais, caso se queira, a um só tempo, consolidar o Sistema Único de Saúde e reduzir o gasto das famílias e dos empregadores com bens e serviços privados*”.

## Capítulo 2. **Administração tributária: modernização e combate a sonegação**

A recomposição da capacidade financeira do Estado também requer que se reforce a arrecadação, com aprimoramento da administração tributária e construção de um aparato fiscal coercitivo adequado e eficaz para combater a sonegação e a elisão fiscais.

Esse tema é objeto de três artigos.

O primeiro<sup>37</sup> sublinha que a Reforma Tributária deve fortalecer a gestão administrativa pela construção de aparato fiscal coercitivo adequado para ampliar a arrecadação e tornar-se eficaz no combate à sonegação de tributos. Segundo os autores, muitas reformas tributárias trataram a política tributária e a administração tributária como fenômenos independentes, o que reduziu ou inviabilizou os resultados positivos esperados. Sem a adequação da administração tributária ao novo sistema tributário instituído a partir da reforma, corre-se o risco de que se frustrem gravemente os próprios objetivos da reforma, principalmente se entre tais objetivos estiver o de tornar o sistema mais justo. Uma Reforma Tributária de caráter progressivo exige maior especialização e a definição de prerrogativas de estabilidade e poder de polícia aos agentes do fisco.

O estudo propõe a implantação gradual de mudanças, com destaque para: redefinição da estrutura organizacional em direção a uma estrutura híbrida mais horizontal; reorganização do contencioso administrativo federal; instituição de novos instrumentos de cobrança; proibição de novos “Refis”, ou quaisquer anistias e programas de parcelamentos generosos de longo prazo; estabelecimento de obrigatoriedade de manifestação fundamentada da administração tributária sobre os efeitos econômicos e fiscais da concessão de benefícios fiscais como condição para a referida concessão, bem como da estruturação de um sistema de avaliação de seus resultados; e o estabelecimento de metas de redução efetiva da sonegação para as administrações tributárias.

Sobre esse último ponto, ressalte-se que, no Brasil, a sonegação, embora tipificada como crime, *“encontra-se protegida por inúmeros mecanismos legais e interpretativos que impedem sua punição na esfera penal, além de ser premiada por constantes programas de refinanciamento da sonegação”*. Nesse sentido, é necessária a criminalização das condutas evasivas, com a revogação dos dispositivos legais da Lei nº 9.249/1995 (que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade, caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia); da Lei nº 10.684/2003 (que suspende a pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito); e de alteração da Lei nº 8.137/90, de forma a converter o crime de sonegação em crime de conduta, não em crime material, como é interpretado atualmente. O pagamento do tributo sonegado poderia no máximo produzir a atenuação da pena, na esfera criminal, *“nunca sua extinção, como ocorre atualmente”*.

*“O país está diante de uma grande oportunidade para alterar, dentro de uma Reforma Tributária ampla, o atual modelo de Administração Tributária, fazendo com que a estrutura orgânica formal encarregada da administração do sistema tributário tenha condições objetivas de promover a adequada aplicação das normas tributárias instituídas, com eficiência, eficácia e, principalmente, justiça”, afirmam.*

O segundo artigo<sup>38</sup> trata do processo administrativo tributário no que diz respeito à proteção dos direitos dos contribuintes. Passados trinta anos da promulgação da Constituição da República, *“se faz necessária a reflexão acerca desse tema na perspectiva da efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana do contribuinte, como mecanismo alternativo de solução de conflitos na esfera tributária, num paradigma colaborativo entre o fisco e o contribuinte”*. O texto analisa os princípios e regras aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, com ênfase na celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real. Ressalta-se que o Processo Administrativo tributário é mecanismo que promove efetividade às garantias fundamentais do contribuinte, concorrendo para o aprimoramento da ordem jurídica.

37. Nova administração tributária para novo sistema tributário (Marcelo Lettieri Siqueira, Dão Real Pereira dos Santos, Paulo Gil Hölck Introíni e Fátima Maria Gondim Bezerra Farias).

38. Processo administrativo tributário: relevância na edificação da ordem justa (Lídia Maria Ribas e Gigliola Lillian Decarli).

O objetivo do estudo é apresentar e aprofundar essas questões, sendo necessário que o Estado esteja estruturado e organizado para proteger os direitos dos contribuintes de modo ágil e eficaz, permitindo o constante aperfeiçoamento e a modernização do processo administrativo tributário.

*“Do início ao fim do estudo é feita uma análise ampla do processo administrativo tributário, sem a pretensão de exaurir o tema, mas com a limitação e profundidade que permitem uma visão unitária e clara das matérias envolvidas”, afirmam Ribas e Decarli.*

39. A institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no Estado Democrático de Direito e a garantia dos direitos fundamentais (Adriana da Costa Ricardo Schier e João Marcos de Souza).

O terceiro artigo<sup>39</sup> aborda a questão complexa da institucionalização da Administração Tributária, assegurando-se sua autonomia, vista como condição para a implantação de uma necessária Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro. Entende-se por Administração Tributária a estrutura organizacional na esfera da União, dos estados e dos municípios, com a atribuição precípua de exercer o poder de polícia fiscal, tomado como atividade essencial na Constituição de 1988. Parte-se do pressuposto de que a institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição da chamada Lei Orgânica da Administração Tributária (PEC nº 186/2007), permitirá estabelecer as balizas para garantir a segurança funcional dos agentes públicos que integram a Administração Tributária, ao mesmo tempo em que fornecerá mecanismos de proteção do contribuinte.

Entretanto, a complexidade da matéria é compreendida pelos próprios autores que reconhecem os *“inúmeros desafios a serem enfrentados, não só no âmbito da matéria específica da tributação”*, mas também no que se refere à necessidade de controle social. Nesse sentido, *“é preciso assegurar mecanismos democráticos de controle, que permitam a participação popular na esfera da Administração Tributária, notadamente como forma de controle de seus atos. É preciso que a Administração Tributária atue em parceria com a sociedade civil”*, afirmam Schier e Souza.

Os 39 artigos que integram o presente documento têm por propósito fomentar um debate amplo, plural e democrático para corrigir as graves anomalias do sistema tributário brasileiro. Esta publicação dirige-se a toda classe trabalhadora; aos sindicatos, associações, movimentos sociais, entidades de representação profissional e empresarial, partidos políticos, parlamentares e a todos os membros da sociedade brasileira que querem um país justo, democrático e minimamente civilizado. |



## BIBLIOGRAFIA

CEPAL (2015). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015- Dilemas y espacios de políticas*. Santiago de Chile: Comisión económica para la América Latina y el Caribe (Cepal).

FMI (2017) *Fiscal monitor (October, 2017). Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. Washington, DC: International Monetary Fund.

MORGAN, Marc. *Extreme and Persistent Inequality: New Evidence for Brazil Combining National Accounts, Surveys and Fiscal Data, 2001-2015*, WID. World Working Paper, 2017/12. <http://wid.world/document/extreme-persistent-inequality-new-evidence-brazil-combining-national-accounts-surveys-fiscal-data-2001-2015-wid-world-working-paper-201712/>

OXFAM (2017). *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo: Oxfam Brasil.

PARTE 1

AS REFORMAS  
TRIBUTÁRIAS  
NO PLANO  
INTERNACIONAL



# AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO PLANO INTERNACIONAL: A MARCHA DA INSENSATEZ

**FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA**

Doutor em economia pela Unicamp, membro da Plataforma Política Social, colaborador do Brasil Debate; autor, dentre outros livros, de *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

## RESUMO

Este artigo analisa a essência do pensamento neoliberal e a influência que o mesmo exerceu na reorientação da política econômica, fiscal e tributária no capitalismo, especialmente a partir da década de 1980. Liderado inicialmente por Ronald Reagan, presidente dos Estados Unidos, e Margareth Thatcher, primeira-ministra da Grã-Bretanha, nessa década, cujas políticas econômicas balizaram o decálogo do Consenso de Washington, de 1989, o pensamento neoliberal evoluiu, nas décadas seguintes, no bojo da Terceira Revolução Industrial e do processo de globalização da economia. Fundamentando-se em novas teorias que deram centralidade aos princípios da responsabilidade fiscal e da competitividade dos tributos para garantir a estabilidade macroeconômica, procura-se analisar como estes passaram a orientar as reformas do Estado, condenando sua intervenção na economia, bem como o manejo do instrumento tributário para os objetivos do crescimento econômico e da redução das desigualdades sociais. Com essa perspectiva, analisa-se o conteúdo das reformas que foram realizadas, neste campo, por vários países capitalistas a partir dessa época, bem como os resultados com elas produzidos.

**Palavras-chave:** Neoliberalismo; Teorias econômicas; Estado; Política fiscal; Tributação.

## INTRODUÇÃO

A guinada que conheceu a política fiscal e tributária no plano internacional após os anos dourados do capitalismo no pós-Segunda Grande Guerra, com a implementação das políticas keynesianas, teve início com os governos de Ronald Reagan nos Estados Unidos (1981-1988) e de Margareth Thatcher no Reino Unido (1979-1990).

Reagan transportou para seu governo, das telas de cinema em que atuava como ator, geralmente em filmes de faroeste, a ideia de não serem importantes as conquistas coletivas, mas as do caubói (do indivíduo) que percorria as regiões do velho oeste e, sozinho, uma espécie de *self-made-man*, conseguia, com sua coragem, habilidade e perícia, sucesso em sua empreitada. Por isso, era radicalmente contra a atuação do Estado, que acreditava sufocar com suas regras as habilidades individuais e, mais ainda, contra o seu gigantismo que, para ele, era responsável pelos problemas econômicos dos Estados Unidos na década de 1970, como o da estagnação combinado com alta taxa de inflação e de desemprego.

Thatcher desde sua juventude e de seus primeiros estudos rezou a cartilha conservadora, da qual nunca se afastou, e encantou-se com o livro de Friedrich Hayek, *O caminho da servidão*, que condenava a intervenção do governo na vida econômica, associando-a à emergência de um Estado autoritário e de porta de entrada do socialismo. Tendo-se

iniciado na política ainda na década de 1950, ocupou diversos cargos em governos conservadores, como secretária ou ministra de Estado, e sempre se posicionou contrária à política tributária de altos impostos do Partido Trabalhista, denunciando-os como prejudiciais para a produção e o crescimento econômico. Eleita primeira-ministra do Reino Unido em 1979, implantou as ideias conservadoras em sua administração marcada por forte viés anti-Estado, com pulso forte e insensível às questões sociais, por isso chamada de “dama de ferro”. Junto com Reagan, simbolizou a vitória do neoliberalismo na orientação das políticas econômicas, para a alegria dos membros da Sociedade do Mont Pèlerin.

Reagan e Thatcher representaram, na verdade, a resposta conservadora ao crescimento da esquerda e dos sindicatos que se registrara nas décadas anteriores; e uma proposta também conservadora à falta de solução para os problemas da economia da época que não mais encontravam respostas no terreno teórico keynesiano, caso da *estagflação*. Apoiados em teorias econômicas que surgiram em oposição à de Keynes, como as do *Monetarismo* de Friedman e da *Economia da Oferta*, deram início, em suas administrações, ao desmonte do Estado do bem-estar, da tributação para os objetivos do crescimento e da redução das desigualdades e à retirada do Estado da vida econômica, por meio da privatização das empresas estatais. Com eles, a ciência econômica foi novamente lançada no mundo das trevas e, instrumentalizada para defender os interesses do capital e das camadas mais ricas da sociedade, transferiu para o mercado a solução de seus problemas e defeitos, que Keynes já demonstrara que só poderiam ser corrigidos por um único agente do sistema: exatamente o Estado que ambos repudiavam.

## 1. AS POLÍTICAS NEOLIBERAIS DE REAGAN E THATCHER

Reagan deu início ao seu governo apoiado em quatro bandeiras: corte de impostos (do capital e dos ricos), contração dos gastos públicos, embora preservando e aumentando os gastos militares, estímulo aos investimentos privados e política monetária restritiva.

Do *monetarismo* de Friedman adotou a fórmula de salvar a moeda, mesmo tendo de sacrificar a economia e o emprego. Da *Economia da Oferta* (a *supply-side*), uma teoria anti-Keynesiana que ignora o papel-chave da demanda efetiva para o crescimento, a justificativa para cortar impostos do capital e das altas rendas, baseada na hipótese de que tanto os investimentos como a produção seriam estimulados; e de que, conseqüentemente, a arrecadação aumentaria, reduzindo os déficits públicos. Do liberalismo das teorias neoclássicas e monetarista da segunda metade do século XX, endossado e incorporado pela *teoria da escolha pública*, o qual difere do liberalismo dos economistas clássicos e também do de Keynes, para os quais não existe contradição entre a intervenção do Estado e a ampliação dos direitos sociais, a proposta para o Estado ser reduzido a uma *dimensão mínima* e restringir-se a ofertar apenas justiça interna para a sociedade. Era, em essência, a fórmula do pensamento neoliberal, que representaria o arcabouço do *Consenso de Washington* aprovado em 1989 e que balizaria as reformas econômicas levadas a cabo no final da década de 1980 e início dos anos de 1990, especialmente nas economias emergentes.

Reagan contava a favor para aprovar o seu programa, com uma década complicada econômica e politicamente que não deixaria boas lembranças para os norte-americanos, especialmente depois de período de maior bonança vivido até os anos de 1960. O abandono da conversibilidade do dólar, em 1971, a desestruturação dos mercados financeiros, a explosão dos preços das matérias-primas, o primeiro choque do petróleo, em 1973, a

recessão de meados da década, a crise do dólar e o choque dos juros de 1978-79, a crise dos reféns do Irã no governo Carter, o segundo choque do petróleo, em 1979, tudo isso compunha um quadro que desembocou na recessão de 1979-1982, período em que Reagan assumiu e momento em que os americanos parecem ter visto, em seu programa, a possibilidade de se reencontrar com a prosperidade perdida das décadas anteriores.

Em relação à política tributária, que mais interessa à nossa investigação, Reagan sempre se declarou adversário da progressividade do imposto de renda e empenhou-se, ao longo de seu governo, em modificar sua cobrança, aliviando sua carga para o capital e as camadas mais ricas da sociedade. Foram três as legislações mais importantes que conseguiu aprovar: 1) a Economic Recovery Tax Act (ERTA), em 1981; 2) a Tax Equity and Fiscal Responsibility Act (TEFRA), em 1982; e 3) a Tax Reform Act (TRA), em 1986 (MELLO FILHO, 2010: 95).

Na Economic Recovery Tax Act (ERTA), aprovada em julho de 1981, reduziu a alíquota-teto do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), de 70% para 50%; e a mínima, de 14% para 11%; no caso das empresas, diminuiu os impostos sobre lucros extraordinários e permitiu a elas fazer a depreciação acelerada do capital, visando a aumentar sua lucratividade. Ao contrário do que era esperado, a arrecadação federal caiu, em média, mais de 13% durante os quatro primeiros anos após a promulgação da legislação, de 19,5% do PIB, em 1981, para 17,5% entre 1983-1986, e o imposto de renda, especialmente o das corporações, perdeu participação relativa na carga tributária (MELO FILHO, *idem*, p. 97-100).

Na segunda lei, de 1982, diante da queda expressiva das receitas numa velocidade bem maior que o corte dos gastos, o que estava gerando maiores desequilíbrios orçamentários, contrariando a tese do economista Arthur Laffer de que uma redução dos impostos aumentaria a arrecadação, Reagan não conseguiu resistir às pressões do próprio Partido Republicano, que lutava para mudar a imagem de que sua política favorecia os mais ricos, causando-lhe prejuízos eleitorais, e aprovou uma legislação de aumento de impostos, compensando, em parte, a redução da carga que se registrara com as mudanças introduzidas no sistema em 1981. Entre as principais medidas adotadas, destacavam-se a eliminação da depreciação acelerada do capital e a instituição de um imposto de 10% sobre os juros e dividendos recebidos pelos indivíduos (MELLO FILHO, *idem*, p. 101).

Na terceira lei, de outubro de 1986, Reagan parece ter finalmente realizado a reforma de seus sonhos, simplificando o sistema e reduzindo expressivamente a progressividade: facilitou as deduções pelos contribuintes para o cálculo do imposto, aumentando consideravelmente o número de isentos; ampliou a base tributária das empresas, mas reduziu a alíquota-teto do IRPJ de 48% para 34%; aumentou a tributação sobre ganhos de capital dos indivíduos de alta renda, o que atraiu o apoio do Partido Democrata; no caso do IRPF, reduziu de 50% para 28% a alíquota-teto e aumentou a alíquota mínima de 11% para 15%. Note-se que nessa última medida, enquanto abrandava o peso da “mão opressiva do governo” sobre as camadas mais ricas, tratava de aumentá-lo sobre as de menor renda (MELLO FILHO, *idem*, p. 102).

Em decorrência da aprovação dessa legislação, o IRPF que contava, até 1981, com 16 alíquotas diferentes, como se mostra na Figura 1, sendo a alíquota-teto de 70%, reduzida com a legislação aprovada em 1981 para 50%, viu as mesmas serem diminuídas, na prática, em 1988, para apenas duas, acrescentadas de uma “alíquota-bolha” de 33% para valores intermediários, ou seja, para rendimentos inferiores ao teto dos valores em que passou a incidir a alíquota de 28% (MELLO FILHO: 104).<sup>1</sup>

1. Foi inspirado nessa legislação que, no Brasil, o então ministro da Fazenda, Maílson da Nóbrega, também enfraqueceu, em 1988, a progressividade do imposto de renda da pessoa física em nível superior ao de Reagan, reduzindo o número de faixas de renda e de alíquotas de oito para três estabelecendo, além da faixa de isenção com alíquota de 0%, mais duas alíquotas: a mínima de 10% e a máxima de 25%.

**FIGURA 1 – EUA: ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS**Em %  
1981-1988

1981			1986			1988		
ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)	ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)	ALÍQUOTA (%)	ACIMA DE (US\$)	ATÉ (US\$)
0	0	2.300	0	0	2.480	15	0	23.900
14	2.300	4.400	11	2.480	4.750	28	23.900	61.650
16	4.400	6.500	12	4.750	7.010	33	61.650	123.790
18	6.500	8.700	14	7.010	9.390	28	123.790	
22	8.700	11.800	17	9.390	12.730			
24	11.800	15.000	18	12.730	16.190			
26	15.000	18.200	20	16.190	19.640			
31	18.200	23.500	24	19.640	25.360			
36	23.500	28.800	28	25.360	31.080			
42	28.800	34.100	32	31.080	36.800			
46	34.100	44.700	35	36.800	48.240			
54	44.700	60.600	42	48.240	65.390			
59	60.600	81.800	45	65.390	88.270			
63	81.800	108.300	48	88.270	116.870			
68	108.300	161.300	50	116.870				
70	161.300		→					

Fonte: Mello Filho (2010: 104).

Com Reagan, portanto, e com as teorias anti-Keynesianas em que se apoiou a sua política econômica, a tributação e os impostos progressivos começaram a deixar para trás o papel de instrumento de coordenação do processo de desenvolvimento e de redutor das desigualdades, tal como defendera Keynes, e a se transformar em mecanismo de concentração de renda e da riqueza. Se a partir de 1932, no governo Roosevelt, a alíquota-teto do imposto de renda das pessoas físicas foi sempre superior a 60%, alcançando mais de 90% entre o início da década de 1940 e 1964, quando o governo Johnson a reduziu para 70%, Reagan cuidou de restringir consideravelmente sua progressividade, diminuindo-a para 28% e aliviando a carga tributária para as empresas, enfraquecendo o principal instrumento à disposição do Estado para corrigir os defeitos do capitalismo. Não poderia dar certo.

Considerando a recessão que se abateu sobre a economia norte-americana no triênio 1979-1982, Reagan obteve um relativo sucesso econômico ao longo de seus dois mandatos, com um crescimento médio anual de 3,4%. Este, no entanto, foi inferior ao da década de 1960, que registrou taxa média de 4,1%. Foi um crescimento inferior até ao da problemática década de 1970, com 4,4%; mas ligeiramente melhor que o dos governos Carter (3,3%), Nixon/Ford (2,8%) e Eisenhower (2,9%), perdendo para o de Kennedy/Johnson (4,9%). A taxa de desemprego, que estava em 7,5% quando Reagan assumiu, em 1981, elevou-se para 9,3% em 1983, mas depois começou a cair em virtude do melhor desempenho da economia, fechando o último ano de seu governo em 5,3%. A inflação, por sua vez, que chegou a 13,5% em 1980, devido ao choque dos juros e da crise econômica, declinou nos anos seguintes, caindo para 4% em 1988.<sup>2</sup>

2. Todos estes dados, bem como os que se seguem foram retirados do trabalho de Mello Filho (2010).

Não se pode dizer, contudo, que estes resultados tenham sido fruto das políticas neoliberais que povoaram os sonhos de Reagan. Ele, na verdade, não conseguiu ir muito longe com o projeto do *Estado mínimo* e combinou aquelas políticas com as políticas keynesianas da demanda efetiva para recuperar a economia e sustentar uma taxa mínima de crescimento. Aqueles resultados foram fruto, assim, da diminuição paulatina da taxa de juros, que depois de bater em 19%, em 1981, oscilou entre 6% e 9% entre 1985 e 1989, injetando oxigênio na economia; da estabilização dos preços das *commodities* no mercado internacional, que favoreceu o combate à inflação e conteve os déficits comerciais; e, principalmente, do aumento apreciável dos gastos e da ampliação dos déficits públicos,

que fortaleceu o consumo e o investimento, ao contrário de seu discurso neoliberal. Aparentemente, em contradição com aquele discurso.

De fato, ao aumentar os gastos federais em torno de 20% no final da década de 1970, para uma média de 23% no primeiro mandato (1981-1984) e reduzir a carga fiscal para as corporações e os contribuintes mais ricos, Reagan empurrou o déficit público, de menos de 2%, em 1979, para 4%, em 1982, 6% em 1983; entre 1984 e 1985, o déficit recuou para 5% e para 3%, em média, no triênio 1986-88, beneficiando-se da recuperação das receitas registrada neste período. Como consequência, a dívida pública como proporção do PIB, que era de 32,5% no início do governo Reagan, deu um salto para 53% no final da década. Exatamente o contrário do que propunha e almejava a doutrina neoliberal.

Se não conseguiu cortar os gastos (o tamanho do Estado) na dimensão que pretendia, Reagan, no entanto, reorientou-os para favorecer as camadas mais ricas da sociedade e aumentar o poder militar do país, modificando seu perfil: enquanto aumentava a participação relativa dos gastos militares no orçamento federal, de 22% para 27%, e a conta de juros líquidos pagos aos credores do governo, de 9% para 14%, os gastos destinados aos recursos humanos conheceram pequena contração, de 54% para 50%; e os recursos físicos, em energia, recursos naturais, comércio, etc., de 11% para 6%, com o objetivo de entregar ao mercado as rédeas do processo de desenvolvimento. Junto com a política tributária de caráter mais regressivo, essa reorientação dos gastos contribuiu para piorar a distribuição de renda nos Estados Unidos durante o seu governo. Segundo Harvey (2008), “depois da implementação da política neoliberal no final dos anos 1970, a parcela da renda nacional do 1% mais rico dos Estados Unidos disparou, chegando a 15% (bem perto de seu valor pré-Segunda Guerra Mundial), próximo do final do século. (Já) o 0,1% mais rico (...) aumentou sua parcela da renda nacional de 2%, em 1978, para 6% por volta de 1999 (...)”. O Índice de Gini dos Estados Unidos evoluiu, por sua vez, de 0,403, em 1980, para 0,454, em 1993.

Mas, se neste aspecto específico da desmontagem do Estado e de redução de seu tamanho a uma *dimensão mínima*, Reagan não conseguiu, com a sua política, encenar o *script* neoliberal, ele conseguiu demonstrar, em várias outras questões, um comportamento exemplar com as políticas desejadas e demandadas pelo mercado: na desregulamentação da economia e dos mercados financeiros; no enfraquecimento dos sindicatos e dos direitos dos trabalhadores; na promoção da abertura comercial e financeira da economia; no maior favorecimento do capital e das classes mais ricas, por meio das políticas de impostos e de gastos do Estado; na adoção da tese de que existe uma *taxa natural de desemprego* para garantir a estabilidade da economia, com o que o governo não deve se preocupar com a implementação de políticas expansivas para sua criação, ao contrário do que pensava Keynes. Foram as sementes que, plantadas em seu governo, iluminariam as reformas insensatas da economia e do Estado que passariam a ser feitas em outros países a partir dessa época.

Thatcher era bem mais preparada intelectualmente do que Reagan. Mesmo assim, e sem ter vivido as aventuras hollywoodianas individualistas, estreou, ao lado dele, como a principal atriz da “revolução neoliberal”, e partilhou com Reagan a obsessão contra o Estado e a insensibilidade às questões sociais. Iluminada pelas ideias anti-Estado de Hayek, as reformas econômicas que realizou no Reino Unido durante sua gestão, foram inspiradas na experiência chilena, do ditador Augusto Pinochet, que foi assessorado por economistas da Universidade de Chicago, centro de excelência do pensamento neoliberal, os quais ficaram conhecidos como *Chicago-boys*, formados sob a orientação de Milton Friedman. Não estava em boa companhia.



Em substância, não há grandes diferenças entre os programas econômicos de Reagan e de Thatcher. Ambos foram orientados para reduzir o tamanho do Estado, restringir os gastos com o *welfare-state*, diminuir a carga tributária para as empresas e as camadas mais ricas da sociedade, com o objetivo de reverter o déficit público, derrubar a inflação, sanear a economia e pavimentar o caminho para libertar o capital do jugo das regulamentações estatais e do poder dos sindicatos dos trabalhadores, que comprometiam, na sua visão, a competitividade da produção, em decorrência dos elevados salários a eles pagos.

A implementação de algumas dessas políticas nos dois países deu-se, contudo, de forma diversa em função da prioridade e ênfase conferida por cada um destes governos aos seus propósitos. Por isso, geraram resultados um pouco diferentes em relação ao desempenho de suas economias, embora, ao fim e ao cabo, ainda que ambos não tenham conseguido desmontar o Estado de Bem-estar, como inicialmente pretendiam, alcançaram o principal objetivo que as motivou: beneficiar os setores mais ricos e poderosos da sociedade com uma fatia maior da renda nacional.

Ao contrário de Reagan, que combinou políticas monetaristas com keynesianas e aceitou operar com déficits e dívida pública mais elevados para acomodar a redução de impostos que implementou com sua política e também para expandir os gastos militares, Thatcher fez da contenção do déficit seu principal cavalo de batalha, convicta de que tal medida derrubaria a inflação. Ao mesmo tempo implementou uma política monetária bem mais rígida e, assim, diferentemente de Reagan, fez a opção por não abrir tanto a mão da arrecadação, visando a melhorar a situação das contas públicas, o que tornou o seu ajuste bem mais severo, ou, como alguns analistas costumam apontar, “mais puro, do ponto de vista da ortodoxia”, do que o americano.

De fato, embora em conteúdo semelhante à de Reagan, a política tributária de Thatcher pode ser vista como um pouco menos benevolente, principalmente em se tratando dos impostos sobre as corporações, devido ao propósito de proteger a arrecadação. É bem verdade que o centro de gravidade da tributação se deslocou, com ela, do imposto de renda para o incidente sobre o consumo, com o aumento significativo da alíquota dos impostos indiretos, principalmente do imposto sobre o valor agregado (IVA), que passou a ter uma alíquota mínima de 15%, gerando impactos inflacionários, como aponta Fernandes (1995: 22). Contudo, em relação ao imposto de renda, o tratamento foi um pouco diferente entre as pessoas físicas e jurídicas.

No caso das pessoas físicas, a alíquota máxima no caso dos rendimentos do trabalho era, à época, de 83% e de 98% para as rendas do capital (aluguéis, juros e dividendos), um recorde absoluto até os dias atuais, conforme Piketty (2014: 620, nota de pé de página nº 34). A reforma de Thatcher reduziu essa alíquota máxima para 40%, o que, em termos relativos, praticamente se aproxima da redução feita por Reagan, de 50% para 28%. No tocante ao imposto das empresas, apesar da introdução de mudanças nas regras da depreciação acelerada, a reforma fiscal não as teria favorecido, em virtude da maior preocupação com as receitas para debelar o déficit público, pois, como constata Fernandes (*idem*, p. 22), sua participação no pagamento de impostos passou de 2,5% para 5% do PIB. E, no conjunto, ao contrário do que ocorreu no governo Reagan, a carga tributária aumentou de 35,3% do PIB, em 1980, para 39,1%, em 1986, depois de se situar em 33%, em 1979, no governo trabalhista.

Mas Thatcher se beneficiou, também, para a melhoria das contas públicas, mais que os Estados Unidos, onde o poder estatal não era tão acentuado, do amplo, profundo e agressivo programa de privatização das empresas estatais dos setores siderúrgico,

de telecomunicações, material de transportes, aviação, construção naval, transportes rodoviário e de cargas, de eletricidade e de água, que rendeu, à época, 15 bilhões de libras para o Tesouro britânico e transferiu cerca de 600 mil empregos para o setor privado, emagrecendo expressivamente o Estado e expondo esses setores às forças da concorrência do mercado como recomendava o ideário neoliberal. O sucesso alcançado, neste campo, tornaria essa experiência um paradigma para as reformas do Estado que passariam a ser encetadas, a partir dessa época, em outros países, passando a ocupar papel destacado neste cardápio (FERNANDES, 1995: 21).

Com o tratamento de choque dado na economia, nos moldes ortodoxos, Thatcher conseguiu reduzir significativamente o déficit público e derrubar a inflação de 10,5%, em 1979, para 5,4%, em 1982, mas colheu resultados pífios em termos de crescimento econômico, inferior à média dos países da OCDE, enquanto a taxa de desemprego aumentava dramaticamente, saltando de 1,5 milhão de desocupados, em 1979, para 4 milhões, em 1986; e chegou ao fim de sua gestão com 2 milhões de desempregados.

Mais coerente com os princípios neoliberais do que Reagan, *para salvar a moeda*, de acordo com o figurino ortodoxo, sacrificou, assim, a economia e o emprego e aprofundou o processo de desindustrialização britânico, apesar dos ganhos que obteve com o petróleo do Mar do Norte (FERNANDES, *idem*, p. 22-23). Como resultado dessa política, aumentou expressivamente a desigualdade no país, com a parcela do 1% mais rico dobrando sua participação na renda nacional de 6,5% para 13%, a partir de 1982, tal como ocorreria na administração Reagan nos Estados Unidos, elevando os níveis de pobreza, com o Índice de Gini passando de 0,25, em 1979, para 0,34, em 1990 (HARVEY, 2008). Para não deixar dúvidas sobre sua insensibilidade social, Thatcher ainda aprovou, em 1988, o *Poll Tax*, que terminou sendo abolido em 1991 e que lhe custou o posto de primeira-ministra, segundo Piketty (2014: 482 e 616, nota de pé de página nº 3), um imposto local que previa uma taxa do mesmo montante para cada pessoa adulta, independentemente de seu nível de renda e, por isso, altamente regressivo.

Embora tenham perseguido como objetivo o desmonte do Estado de bem-estar e ensaiado avanços concretos nessa direção, nem Reagan, nem Thatcher conseguiram, contudo, muito sucesso nessa empreitada, o que frustrou, em parte, seus planos de reduzir o Estado a uma *dimensão mínima*. Depois que foi dado o grande salto na sua estruturação após a Segunda Grande Guerra Mundial, o Estado de bem-estar adquiriu uma dinâmica autopropulsora e se integrou à estrutura social e política das sociedades industriais, passando a fazer parte de sua essência, conforme King (1988: 53), tornando difícil seu desmantelamento. Apesar disso, suas políticas foram incorporadas ao cardápio de orientação neoliberal que passou a presidir as propostas de reforma da economia e do Estado e que tiveram como documento aprovado, em 1989, denominado *Consenso de Washington*, seu exemplo mais acabado.

De qualquer forma, fazendo um balanço das administrações Reagan e Thatcher, mas sem entrar no mérito das classes e setores que mais delas se beneficiaram, o economista Martin Feldstein (2013), que foi assessor de Reagan, considera os dois governantes revolucionários em termos de ideias e políticas, as quais, para ele, trouxeram melhoras tão profundas para as economias dos Estados Unidos e da Inglaterra que não havia como voltar atrás, pois seria retrocesso. No caso específico da tributação, no entanto, embora não se tenha retornado, de fato, aos níveis vigentes antes de esses governantes terem assumido o governo, as alíquotas do imposto de renda voltaram a ser aumentadas, como se verá mais à frente, restaurando-se, pelo menos em parte, o seu poder de contribuir para a redução das desigualdades de renda.

## 2. O CONSENSO DE WASHINGTON

O chamado *Consenso de Washington* foi um projeto de reformas econômicas patrocinado pelo Banco Mundial, FMI e governo norte-americano com o objetivo de discutir – e propor – políticas econômicas para os países da América Latina, consideradas capazes de modernizar seu parque produtivo, erradicar suas mazelas e colocá-los na trilha do desenvolvimento sustentado (OLIVEIRA, 2012: 65). Na prática, fazia parte da estratégia norte-americana adotada logo após a queda do muro de Berlim, de ampliar e fortalecer os espaços para aumentar o poder de competição da economia dos EUA frente às grandes potências mundiais, casos do Japão e Alemanha, o que exigia a remoção de barreiras à produção e circulação de capitais, a desregulamentação das economias com as quais os EUA se relacionavam, a reforma do Estado – considerado um entrave para estes objetivos – e o reconhecimento, por esses países, do direito à propriedade intelectual (OLIVEIRA, idem, p.66). Para isso, as políticas neoliberais que haviam sido testadas “no Chile do general Pinochet e, em termos mundiais, nos Estados Unidos e Grã-Bretanha nos governos de Reagan e Thatcher” (GOMES, 2000) encaixaram-se como uma luva.

Tendo como relator o economista John Williamson, do *Institute for International Economics*, o *Consenso* produziu um decálogo das reformas que deveriam ser realizadas nos países que enfrentavam dificuldades, as quais Nogueira Batista (1994) sintetizou como convergindo para dois objetivos básicos: “de um lado, para a drástica redução do Estado e a corrosão do conceito de Nação; de outro, para o máximo de abertura à importação e à entrada de capital de risco. Tudo em nome de um grande princípio: o de soberania absoluta do mercado autorregulável nas relações econômicas tanto internas quanto externas”.

Desse decálogo nasceram as propostas de reforma, que ficaram conhecidas como “reformas de primeira geração”, que seriam adotadas pelos países que, acreditando em seu poder miraculoso, caso do Chile, México, Argentina, Uruguai, dentre outros, e Brasil mais tardiamente, com mais ênfase a partir do governo Collor de Mello, colocaram em movimento as rodas da fábula neoliberal. Dentre essas reformas destacavam-se a abertura e desregulamentação da economia, a retirada do Estado da vida econômica, por meio do processo de privatização das empresas estatais, da redução da carga tributária, especialmente sobre o capital e as camadas mais ricas da sociedade, e o abandono das políticas sociais e regionais, transferindo a correspondente responsabilidade para o mercado, como demiurgo da felicidade geral.

Embora alguns destes países tenham inicialmente experimentado melhoras em sua economia, levantamento feito por Moniz Bandeira (2002) da situação em que estavam no final da década de 1990, revela o estado lastimável e crítico em que quase todos se encontravam, dardejados por crises periódicas, alto desemprego, elevada vulnerabilidade às crises externas, aumento acentuado das desigualdades e da pobreza. A situação da economia mundial, também envolta em crises sucessivas, até mesmo pelo *efeito-contágio* de um mundo globalizado, também padecendo de um crescimento bem menos expressivo do produto, de elevado nível de desemprego e crescente aumento da desigualdade, apenas confirmava que o processo de liberalização e financeirização da economia, ao contrário do que defendia o credo neoliberal, teria provocado mais desarranjos do que o sistema anterior.

Mas, foram as crises financeiras que se abateram sobre o mundo nos anos 1990, atingindo, em cadeia, o México, países do Sudeste Asiático, Rússia, Brasil, Argentina, desnudando os malefícios da desregulamentação e liberalização dos mercados, e revelando as limitações para o mercado operar livremente como produtor da eficiência e da equidade, que levou um analista a considerar que “o ajuste neoliberal teria ido longe demais”

(AFFONSO, 2003: 89) e que seria necessário, para salvar o capital, mudar a rota para não perder o rumo.

Treze anos depois, os principais autores do *Consenso*, fariam um balanço dos resultados das políticas implementadas na América Latina, que se encontra no livro *Depois do Consenso de Washington*, de 2004. Nele, se constata, de modo geral, a decepção com as esperanças que o mesmo despertara nos países que realizaram as reformas propostas, mas não colheram os frutos nele prometidos.

Williamson (2004, p. 269-71), no entanto, discorda que a estratégia do *Consenso* estivesse equivocada e atribui o insucesso, de um lado, ao fato de as reformas não terem sido levadas suficientemente adiante; e, de outro lado, aos choques externos da década (México, países asiáticos, Rússia, Brasil, Argentina), que interromperam o progresso que vinha sendo alcançado, como se os choques também não fossem, pelo menos em parte, fruto da própria arquitetura do *Consenso*. Quando muito, considera que a proposta de liberalização da conta de capital destes países pode ter sido precipitada, causando danos para essas economias e prejudicado seu desenvolvimento (idem, p. 286).

Por isso, elenca uma nova agenda de reformas para serem retomadas, que chama de “segunda geração”, mas que pouco diferem do projeto original do *Consenso* de 1989, a não ser em termos de aprofundamento (idem, p. 282), a elas acrescentando a necessidade de se incorporar, ao projeto, uma agenda de construção institucional e uma agenda social, para garantir, de um lado, a aplicação mais rígida e disciplinada das propostas e, de outro, maior adesão social ao projeto. Àquela altura, no entanto, o radicalismo do pensamento neoliberal já vinha sendo contido pelos próprios defensores do mercado, pelos estragos que provocara no funcionamento da economia.

### 3. A NOVA INDUMENTÁRIA LIBERAL NO PROCESSO DE GLOBALIZAÇÃO

O fracasso das políticas liberais mais radicais nos anos 80 e início da década de 1990 coincide, no plano internacional, com o avanço do processo da Terceira Revolução Industrial e do processo de globalização da economia. Na realidade econômica que emerge neste período, em que as fronteiras nacionais começam a ser derrubadas para que o capital comercial e financeiro possa transitar livremente de um país para outro em busca de maior rentabilidade, o pensamento econômico evolui das posições mais ideológicas e dogmáticas, que marcaram a primeira fase do neoliberalismo, para se estruturar e justificar, em bases teóricas mais elaboradas, a razão de o Estado ter de se manter à margem do sistema econômico e de renunciar à política fiscal e tributária como instrumentos de política econômica.

No novo consenso que se forma entre as correntes teóricas que passam a ser dominantes, a do *Neoinstitucionalismo* e a da *Nova Economia Política*, conforme Affonso (2003), reconhece-se não ser o mercado nem autorregulável, nem capaz de conduzir a economia ao ponto de eficiência do “ótimo de Pareto”, sendo inevitável o *trade-off* entre eficiência, equidade e democracia, necessitando de um Estado para ajudá-lo a se autorregular e garantir sua reprodução. Abandona-se, assim, a oposição estéril entre “Estado e Mercado”, que conduziu às propostas do *Estado mínimo* para propor alternativas que conciliem e otimizem sua atuação conjunta.

Nascem dessa visão as propostas de reforma do Estado, chamadas de “segunda geração”, visando a torná-lo *eficiente, ágil e capaz* de contribuir para o funcionamento dos “mercados

livres” e da concorrência, atuando como avalista da estabilização econômica. Para isso, é-lhe proibido operar com irresponsabilidade fiscal, ou seja, gerar déficits públicos e um nível de endividamento que desperte desconfiança nos agentes econômicos sobre sua capacidade de solvência, à medida que tal situação tenderia a desencadear movimentos instabilizadores sobre o comportamento futuro das principais variáveis macroeconômicas, borrando a estabilidade macroeconômica. O *princípio da responsabilidade fiscal* de um Estado capaz de se manter confiável para seus credores, assegurado pela existência de instituições sólidas, legais ou informais, sobre o controle de seus gastos e de endividamento, adquire, assim, papel central na nova ordem que nasce do pensamento ortodoxo sobre a atuação do Estado.<sup>3</sup>

3. Para uma visão mais aprofundada, ver Oliveira (2012) e Affonso (2003).

De outro lado, diante da queda das fronteiras nacionais com o processo de globalização, ao Estado passa-se a recomendar também limpar de sua estrutura os impostos que podem prejudicar a *competitividade* da produção e/ou afugentar, do país, os fatores de maior mobilidade espacial para outros territórios que oferecem tratamento tributário mais favorável. Significa reformar as estruturas tributárias em direção a uma *desejável harmonização*, no plano internacional, eliminando e/ou reduzindo os que prejudicam a competitividade do país, como os incidentes sobre a produção, os investimentos e as exportações, e os que afugentam os fatores de maior mobilidade espacial, como o Capital, produtivo e financeiro, a mão de obra mais qualificada, deslocando o fardo tributário para os de menor mobilidade, como o consumo, os salários, a propriedade imobiliária. Nessa perspectiva, em nome do *princípio da competitividade*, tornada norma superior da tributação, o Estado deve renunciar ao manejo dos impostos para atingir objetivos econômicos e sociais.

Por harmonização deve-se entender, assim, do lado da tributação indireta, a extinção de impostos que prejudicam a competitividade por encarecer a produção nacional, caso dos impostos cumulativos, e a adoção de impostos sobre o valor agregado (IVA), que não modificam os preços relativos e permitem a plena desoneração dos investimentos e das exportações de sua cobrança e a igualação do imposto cobrado sobre o produto importado e o produzido localmente. Em relação à tributação direta, a integração da cobrança do imposto de renda da pessoa física com a jurídica, seguindo o padrão das alíquotas estabelecidas internacionalmente, independentemente das condições estruturais da economia, do nível de desenvolvimento do país e de seu grau de desigualdade social, sugerindo-se, também, deixar de tributar a riqueza acumulada (o patrimônio) pela sua maior facilidade de migrar para outros países no mundo globalizado.

Não é preciso muita reflexão para perceber que tais princípios, o da responsabilidade fiscal e o da competitividade, podem muito bem entrar em conflito. Países com níveis mais elevados de endividamento para os padrões internacionais encontrarão limites para levar adiante reformas tributárias de modernização de seus sistemas, à luz das propostas deste novo paradigma, à medida que implicam a corrosão de suas receitas tributárias, comprometendo o compromisso com a política de responsabilidade fiscal.

Mesmo que o Estado conte com contas mais equilibradas, a corrosão das receitas tributárias que resultaria dessas reformas nas condições recomendadas pode conduzi-lo a um novo desequilíbrio, a menos que o mesmo renuncie ou reduza o seu papel de provedor de políticas públicas essenciais para a sociedade, o que constitui, ao fim e ao cabo, o grande objetivo perseguido com essas propostas.

Não causa surpresa, dessa forma, que as reformas no sistema tributário que passaram a ser realizadas em vários países, a partir da década de 1990, não tenham sido feitas

nem na velocidade, nem na dimensão e nem de forma disseminada no mundo, como pretendido por este paradigma. Isso por poderem, de um lado, provocar o desmonte do Estado Social, e, de outro, comprometer ainda mais o princípio da responsabilidade fiscal, abrindo o caminho para a eclosão de crises ainda mais severas do que as que o sistema tem enfrentado, acompanhadas de ampliação das tensões sociais.

Nos Estados Unidos, país com o Estado Social mais magro dentre os países desenvolvidos, conforme Piketty (2014: 499), e que abraçou as bandeiras do neoliberalismo a partir da década de 1980, a alíquota do imposto de renda das pessoas físicas foi aumentada de 28% da era Reagan para 39,6% na administração de Bill Clinton, em 1993, para os rendimentos superiores a US\$ 250 mil, nível em que permaneceria até 2001. Neste ano, o presidente George Bush, do Partido Republicano, retomando as ideias de Reagan na economia, reduziu-a para 35%, mas a administração de Barack Obama novamente a elevou para 39,6%, uma das medidas adotadas para enfrentar a crise do *subprime*. Na Inglaterra, a alíquota-teto das pessoas físicas retornaria, em 2010, ao nível de 50%, distanciando-se da alíquota mais amigável de 40% do governo Thatcher, embora depois tenha sido rebaixada para 45%, em 2013.

Nos demais países desenvolvidos da Europa, em especial na França e Alemanha, que não acompanharam as sandices de Reagan e Thatcher de exagerado rebaixamento das alíquotas deste imposto, mantendo-as em torno de 50% a 60% entre 1930 e 2010 (PIKETTY, 2014: 495), assistiu-se também a um movimento de redução dessas alíquotas, mas não para o nível das registradas nos países da América Latina, em especial no Brasil, que acreditou com mais entusiasmo no conto da carochinha do pensamento ortodoxo de que não se devem taxar pesadamente os fatores de maior mobilidade espacial para não afugentar, além do capital, a mão de obra especializada do país. Segundo Piketty (2014: 499), “a ideia de que os executivos americanos fugiriam de imediato para o Canadá ou para o México e não haveria mais pessoas competentes e motivadas para dirigir as empresas nos Estados Unidos não só é contraditória com a experiência histórica e com todos os dados das empresas de que dispomos: ela vai contra o bom senso”.

Como mostra a Figura 2, a alíquota-teto do IRPF, em 2015, permanecia em níveis iguais ou superiores a 50% para os países da OCDE como a Bélgica (50%), Holanda (52%), Suécia (57%), Dinamarca (53%), Japão (50,8%), e, entre 40% e 50% para Alemanha e França (45%), Itália (43%), Noruega (47%), Portugal (48%) e Reino Unido (45%), sendo de 39,6% nos Estados Unidos. Entre os países da América Latina, Argentina (35%), Chile (40%), Colômbia (33%), México e Nicarágua e Peru (30%) contavam, no mesmo ano de 2015, com alíquotas-teto superiores à do Brasil, de 27,5%. Entre os países emergentes relacionados, a alíquota do Brasil era também inferior à da China (45%), da Índia (34%) e da Turquia (35%).

Na mesma figura, é possível constatar ser a alíquota de 27,5% do Brasil bem inferior à alíquota média registrada para os países da OCDE, que se mantém em nível superior a 40%, e também à dos países da América Latina, com 32,6% e à do conjunto dos países do mundo, com 32,3%. Não estranha, assim, a mais reduzida contribuição do imposto de renda das pessoas físicas para o financiamento do Estado *vis-à-vis* o resto do mundo, e o fato de o sistema tributário brasileiro ser altamente regressivo.

Em relação ao imposto de renda cobrado sobre o lucro das empresas, a redução das alíquotas tem ocorrido de forma mais rápida e intensa do que a registrada para as pessoas físicas, como se constata na Figura 2, com a média mundial das alíquotas tendo caído de 29,4%, em 2003, para 23,5%, em 2015. Em alguns países desenvolvidos, como o Reino

Unido, Portugal, Suécia, Dinamarca, essas já haviam atingido ou se aproximado de 20% neste último ano, com os Estados Unidos, com uma alíquota de 40%, destoando do conjunto destes países.<sup>4</sup> De qualquer forma, uma tendência que deve continuar mantendo-se com o predomínio das recomendações do novo consenso macroeconômico de desoneração do capital e de harmonização das estruturas tributárias.

4. Se levadas em conta as deduções oferecidas às empresas para o cálculo do imposto, a alíquota de 40% do IRPJ nos Estados Unidos é apenas teórica, estando mais próxima, na prática, dos demais países da OCDE.

**FIGURA 2 – EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA E JURÍDICA**

Em %  
PAÍSES SELECIONADOS  
2003-2015

PAÍSES	ALÍQUOTAS-TETO IRPF			ALÍQUOTAS IRPJ		
	2003	2010	2015	2003	2010	2015
<b>Desenvolvidos</b>						
Alemanha	48,50	45,00	45,00	39,58	29,41	29,72
Bélgica	50,00	50,00	50,00	33,99	33,99	33,99
Dinamarca	59,00	55,38	53,41	30,00	25,00	22,00
Estados Unidos	35,00	39,60	39,60	34,00	40,00	40,00
Espanha	45,00	43,00	47,00	35,00	30,00	28,00
França	48,10	41,00	45,00	34,33	33,33	33,33
Holanda	52,00	52,00	52,00	33,00	25,50	25,00
Itália	45,00	43,00	43,00	38,25	31,40	31,40
Japão	50,00	50,00	50,84	42,00	40,69	33,86
Noruega	55,30	47,80	47,20	28,00	28,00	27,00
Portugal	40,00	45,88	48,00	25,00	25,00	21,00
Suécia	57,00	56,56	57,00	28,00	26,30	22,00
Reino Unido	40,00	50,00	45,00	30,00	28,00	20,00
<b>Emergentes e América Latina</b>						
Argentina	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00
Brasil	27,50	27,50	27,50	34,00	34,00	34,00
Chile	40,00	40,00	40,00	16,50	17,00	24,00
China	45,00	45,00	45,00	33,00	25,00	25,00
Colômbia	35,00	33,00	33,00	35,00	33,00	25,00
Índia	30,00	30,00	33,99	36,75	33,99	34,61
México	34,00	30,00	35,00	34,00	30,00	30,00
Nicarágua	...	30,00	30,00	NA	NA	30,00
Paraguai	...	...	...	32,00	10,00	10,00
Peru	30,00	30,00	30,00	27,00	30,00	30,00
Turquia	45,00	35,00	35,00	30,00	20,00	20,00
Uruguai	0,000	25,00	30,00	35,00	25,00	25,00
Venezuela	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00	34,00
<b>Média OCDE</b>	<b>43,30</b>	<b>40,76</b>	<b>41,02</b>			
<b>Média América Latina</b>	<b>32,11</b>	<b>31,84</b>	<b>31,55</b>			
<b>Média Mundo</b>	<b>34,19</b>	<b>31,25</b>	<b>31,29</b>	<b>29,42</b>	<b>24,69</b>	<b>23,52</b>

Fonte: KPMG. *Global Tax Rate Survey*, vários anos.

Aparentemente, o Brasil aparece nessa relação, como um dos países que mais taxa os lucros do capital, com uma alíquota de 34%, inferior apenas às da Argentina (35%), Estados Unidos (40%), Emirados Árabes (55%) e Índia (34,6%), constituída por 15% da alíquota básica, mais 10% de um adicional sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 240 mil, e 9% relativo à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Aparentemente, porque, diferentemente de outros países, em especial os da OCDE, o Brasil conta com esquema muito amigável de tributação dos lucros distribuídos na forma de dividendos, que são isentos, e de subtaxação dos que são feitos para os acionistas sob o título de *Juros sobre o Capital Próprio* (JCP), os quais podem ser deduzidos para o cálculo do imposto a pagar da empresa como despesas operacionais. Além disso, a existência de regimes especiais de tributação no país, caso do *Simples* e do *Lucro Presumido*, contribuem para tornar essas alíquotas estatutárias praticamente uma ficção.

A Figura 3 mostra, por sua vez, o quão distante o Brasil se encontra dos países desenvolvidos da OCDE em termos de taxaço dos rendimentos do capital e das pessoas físicas. Enquanto na média da OCDE, o imposto de renda representou 34,1% de sua receita total (ou 11,5% do PIB) no ano de 2015, no Brasil não passou de 21%%, incluindo

a CSLL, ou 6,8% do PIB. Estes números revelam que, apesar da tendência de redução do imposto de renda para o capital e os rendimentos das pessoas físicas, devido aos motivos anteriormente apontados, o Brasil tem-se destacado em relação a este conjunto de países, como completamente descomprometido com o princípio da justiça fiscal.

### FIGURA 3 – IMPOSTO SOBRE A RENDA TOTAL, INDIVIDUAL (IRPF) E DAS CORPORAÇÕES (IRPJ)

Em % da Receita e do PIB  
OCDE E BRASIL  
2015

PAÍSES	IMPOSTO DE RENDA TOTAL		IRPF		IRPJ	
	% Receita	% PIB	% Receita	% PIB	% Receita	% PIB
Alemanha	31,2	11,6	26,5	9,8	4,7	1,7
Bélgica	35,7	16,0	28,3	12,7	7,4	3,3
Chile	36,4	7,5	9,8	2,0	21,0	4,3
Coreia do Sul	30,3	7,6	17,2	4,3	13,1	3,3
Dinamarca	65,2	29,0	55,2	25,3	5,6	2,6
Espanha	28,3	9,6	21,3	7,2	7,0	2,4
Estados Unidos	49,1	12,9	40,5	10,6	8,5	2,2
França	23,5	10,6	18,9	8,5	4,6	2,1
Holanda	27,7	10,4	20,5	7,7	7,2	2,7
Irlanda	43,0	9,9	31,6	7,3	11,3	2,6
Itália	31,8	13,8	26,0	11,3	4,7	2,0
Japão	31,2	9,6	18,9	5,8	12,3	3,8
Noruega	39,4	15,1	27,9	10,7	11,5	4,4
Portugal	30,2	10,4	21,2	7,3	9,0	3,1
Reino Unido	35,3	11,5	27,7	9,0	7,5	2,5
Suécia	35,9	15,5	29,1	12,6	6,9	3,0
Turquia	20,3	5,1	14,6	3,7	5,7	1,4
Média OCDE	34,1	11,5	24,4	8,4	8,9	2,8
Brasil (1)	21,0	6,8	ND (2)	ND (2)	ND (2)	ND (2)

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode); Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária de 2015. Notas: (1) inclui receita da CSLL. (2) A Receita Federal divulga os dados do imposto de renda e de seu recolhimento pelas pessoas físicas e jurídicas, mas uma parcela expressiva deste imposto (+ de 50%) aparece apenas como imposto retido na fonte, sem identificação de sua origem, se da pessoa física ou jurídica. Isso dificulta que este cálculo seja feito com precisão.

Este movimento de redução do imposto cobrado sobre a renda e os lucros não tem sido diferente em relação ao imposto que incide sobre o patrimônio ou sobre a riqueza acumulada, o que é justificado para evitar que a mesma seja transferida para outros países que oferecem tratamento tributário mais favorável. De uma maneira geral, vários países deram início à redução de alíquotas e/ou mesmo à extinção destes impostos, especialmente no caso do que é cobrado sobre as heranças e doações, na onda neoliberal que se alastrou pelo mundo capitalista a partir da década de 1980, enfraquecendo um dos instrumentos mais importantes para estancar ou mesmo reverter o aumento das desigualdades.

A respeito do Imposto sobre Heranças e Doações alguns comentários são necessários. Este foi um imposto altamente progressivo tanto nos Estados Unidos, com alíquotas variando entre 70% e 80% de 1930 a 1980, como no Reino Unido, quando estes países ainda trilhavam o caminho da busca por maior igualdade (PIKETTY, p. 494). Com Reagan e Thatcher, esse entusiasmo arrefeceu e continuou perdendo mais força ainda com as ideias renovadas do pensamento liberal, a partir da década de 1990.

No Brasil, depois de extinto pela reforma tributária de 1965-66, o Imposto sobre Heranças e Doações foi recriado com a Constituição de 1988, mas nunca mereceu maior atenção por parte dos governos estaduais responsáveis por cobrá-lo. Com a alíquota máxima de 8% estabelecida pelo Senado Federal, foi cobrado, durante um



bom tempo, apenas sobre a transferência de imóveis por motivo de morte (*causa mortis*), e com alíquotas que dificilmente superam o nível de 5%. Somente nos últimos anos, em virtude da grave crise fiscal em que esses governos se encontram mergulhados, começou a haver maior empenho em sua cobrança, estendendo-a para outras formas da riqueza acumulada, mas a arrecadação desse imposto continua irrisória até os dias atuais.

A Figura 4 mostra as alíquotas do Imposto sobre Heranças e Doações vigentes em alguns países. Como se percebe, enquanto, em média, nos países da OCDE a alíquota é de 15%, atingindo níveis bem mais elevados em países que ainda acreditam na sua importância para barrar o maior avanço do processo de concentração da renda e da riqueza, como o Japão, a Coreia do Sul, França e, até mesmo, Estados Unidos e Reino Unido, no Brasil, sua alíquota não passa de 8%.

#### FIGURA 4 – ALÍQUOTAS MÁXIMAS DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE E A HERANÇA

Em %  
OCDE E BRASIL

POSIÇÃO NO RANKING	PAÍS	ALÍQUOTA MÁXIMA (%)
1	Japão	55
2	Coreia do Sul	50
3	França	45
4	Reino Unido	40
5	Estados Unidos	40
6	Espanha	34
7	Irlanda	33
8	Bélgica	30
9	Alemanha	30
10	Chile	25
11	Grécia	20
12	Holanda	20
13	Finlândia	19
14	Dinamarca	15
15	Turquia	10
16	Islândia	10
17	Polônia	7
18	Suíça	7
19	Itália	4
<b>Média simples OCDE</b>		<b>15</b>
<b>Comparativo com Brasil</b>		<b>8</b>

Fonte: Cole, Alan. *Estate and inheritance taxa around the world*.  
in: <http://Taxa Foundation.org/article-and-inheritance-taxes-around-world>

Não estranha, assim, que a arrecadação do imposto sobre a propriedade, em geral, e sobre as heranças e doações, seja irrisória no Brasil. Como mostra a Figura 5, enquanto, em média, nos países da OCDE, o primeiro respondeu por 5,5% da receita total em 2015, e o segundo por 0,4%, no Brasil estes percentuais não foram além de 4,4% e 0,3%. Chama-se a atenção, no entanto, para a importância que este imposto geral sobre a propriedade ainda assume em países como Estados Unidos, Bélgica, Espanha França e Reino Unido.

O fato inegável é que, assim como tem acontecido com o imposto sobre a renda, também o imposto sobre o patrimônio vem-se enfraquecendo, de modo geral, nestes tempos de globalização, como instrumento colocado à disposição do Estado para corrigir um dos defeitos congênitos do capitalismo, qual seja, a tendência do sistema de aumentar, no tempo, a concentração da renda e da riqueza, colocando sérios riscos para a própria reprodução.

**FIGURA 5 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE GERAL E SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES NA RECEITA TOTAL**Em %  
OCDE  
2015

PAÍSES	IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE GERAL		IMPOSTO SOBRE HERANÇA E DOAÇÕES	
	% Receita	% PIB	% Receita	% PIB
Alemanha	2,9	1,1	0,6	0,2
Bélgica	7,8	3,5	1,6	0,7
Chile	4,4	0,9	0,3	0,1
Coreia do Sul	12,4	3,1	1,3	0,3
Dinamarca	4,1	1,9	0,5	0,3
Espanha	7,7	2,6	0,8	0,3
Estados Unidos	10,3	2,7	0,5	0,5
França	9,0	4,0	1,2	0,6
Holanda	3,8	1,4	0,6	0,2
Irlanda	6,4	1,5	0,7	0,2
Itália	6,5	2,8	0,1	0,0
Japão	8,2	2,5	1,2	0,4
Noruega	2,9	1,1	0,0	0,0
Portugal	3,7	1,3	0,0	0,0
Reino Unido	12,6	4,1	0,7	0,2
Suécia	2,4	1,0	0,0	0,0
Turquia	4,9	1,2	0,1	0,0
Média OCDE	5,5	1,9	0,4	0,1
Brasil (1)	4,4	1,5	0,3	0,1

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5); Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros.  
Nota: (1) Carga Tributária de 2015.

Neste quadro, o Brasil situa-se numa condição ainda mais dramática: além de cobrar muito pouco o imposto da renda tanto das camadas mais ricas da sociedade e também das rendas do capital, subtaxa também o patrimônio, transformando o sistema tributário em um instrumento contrário a qualquer compromisso com a justiça fiscal e com o papel que este poderia desempenhar de contribuir para, pelo menos, atenuar os dois outros problemas do sistema apontados por Keynes: sua incapacidade de gerar empregos para a população trabalhadora, devido à fraqueza da demanda efetiva, e a instabilidade a ele inerente decorrente, dentre outros motivos, de movimentos especulativos que o excessivo crescimento da riqueza financeira provoca.

Em contrapartida ao movimento de redução das bases de incidência dos impostos diretos passou-se a assistir, a partir da década de 1990, com a globalização da economia e a formação dos blocos regionais, reformas nas estruturas da tributação indireta diante da necessidade de sua *harmonização* entre os países que se inserem neste processo, sob pena de prejuízos para aqueles que mantiverem impostos que penalizam a produção, os investimentos e as exportações. Derivada do *princípio da neutralidade*, a *norma da competitividade* condena tratamentos tributários diferenciados aos fatores de produção de alta mobilidade territorial (incluindo o trabalho mais qualificado) e a imposição de gravames, em geral, sobre a produção.

Diante dessas novas recomendações, não poucos países deram início à limpeza de suas estruturas tanto de impostos que distorcem os preços relativos – caso mais notório dos impostos de incidência cumulativa – quanto de impostos incidentes sobre os investimentos, as exportações e a folha de salários (encargos trabalhistas que aumentam o custo-país), aperfeiçoando os impostos sobre o valor agregado (IVA) para garantir a integração competitiva do país ao mercado comum regional e à economia global.

Combinada com a recomendação de a base da tributação ser deslocada para os fatores de menor mobilidade territorial, tais mudanças, para se viabilizarem, dependem de o Estado

contar com uma base mais ampla da tributação direta para compensar perdas de receitas que podem ocorrer em decorrência do estreitamento da base da tributação indireta com a substituição de impostos cumulativos, mais produtivos, por impostos sobre o valor agregado, e de não se estar defrontando com elevados desequilíbrios fiscais. Se isso não se verificar, o *princípio da competitividade* tributária pode chocar-se com o *princípio da responsabilidade fiscal*, colocando dificuldades para o país avançar em sua modernização no caso de não poder correr riscos de perder receitas.

O fato é que, enquanto no plano internacional vários países, especialmente os integrantes de blocos regionais, avançaram no aprimoramento de suas estruturas de tributação indireta, o Brasil não conseguiu levar adiante nenhuma proposta nessa direção, embora várias tenham sido apresentadas para apreciação do Congresso. Isso por ter passado a dar absoluta prioridade, a partir de 1999, ao princípio da responsabilidade fiscal, ou à geração de elevados superávits primários para pagar (parcialmente) os juros da dívida pública e evitar o crescimento descontrolado de seu estoque, não podendo, por isso, abrir mão de receitas.

Com as bases da tributação direta erodidas com as mudanças realizadas pelo então ministro da Fazenda, Máilson da Nóbrega, em 1988, e com a “revolução everardiana”, de 1995, na cobrança do imposto sobre as rendas do capital, não restou espaço – e nem a tentativa de recuperá-lo por nenhum governo – para que o imposto de renda suprisse as necessidades de recursos do Estado nessas condições.<sup>5</sup> Como consequência, ao preservar e até mesmo ampliar a participação dos impostos indiretos e, dentre estes, dos impostos nocivos à competitividade, para garantir as receitas necessárias para honrar os compromissos com o pagamento dos juros da dívida, diante de uma estrutura altamente enfraquecida de impostos diretos, o sistema tributário no Brasil, além de instrumento historicamente divorciado do princípio da equidade, transformou-se, também, em instrumento que opera contra a competitividade da economia e contra o crescimento econômico.

5. Uma análise mais detalhada da evolução do sistema tributário no Brasil e das medidas adotadas por Máilson da Nóbrega e Everardo Maciel, secretário da Receita Federal, em 1995, para reduzir a tributação da renda das pessoas físicas e jurídicas, se encontra em Oliveira (2017).

#### FIGURA 6 – COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA, POR TIPO DE IMPOSTOS

Em %  
OCDE E BRASIL  
2015

PAÍSES	RENDA	PATRIMÔNIO	CONSUMO	OUTROS	TOTAL	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	100,0	37,1
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	100,0	44,8
Chile	36,4	4,4	54,1	5,1	100,0	20,5
Coreia do Sul	30,3	12,4	28,0	29,3	100,0	25,2
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	100,0	45,9
Espanha	28,3	7,7	29,7	34,3	100,0	33,8
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	100,0	26,2
França	23,5	9,0	24,3	43,2	100,0	45,2
Holanda	27,7	3,8	29,6	38,9	100,0	37,4
Irlanda	43,0	6,4	32,6	18,0	100,0	23,1
Itália	31,8	6,5	27,3	34,4	100,0	43,3
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	100,0	30,7
Noruega	39,4	2,9	30,4	27,3	100,0	38,3
Portugal	30,2	3,7	38,4	27,7	100,0	34,6
Reino Unido	35,3	12,6	32,9	19,2	100,0	32,5
Suécia	35,9	2,4	28,1	33,6	100,0	43,3
Turquia	20,3	4,9	44,3	30,5	100,0	25,1
Média OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	100,0	34,0
Brasil (1)	21,0	4,4	49,7	24,9	100,0	32,6

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5); Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. (1) Carga Tributária de 2015.

Comparada à estrutura dos países da OCDE, como mostra a Figura 6, a do sistema tributário brasileiro revela a grande distância que entre elas existe, mesmo considerando as mudanças na composição de seus impostos que se tem verificado com o predomínio das ideias neoliberais a partir da década de 1980. Enquanto no conjunto dos países da OCDE, a participação dos impostos diretos na arrecadação total foi, em 2015, de 39,6%, no Brasil essa participação situou-se em 25,4%, com a dos impostos indiretos representando, respectivamente, 61% e 75%. Dentre os impostos indiretos, os cobrados sobre o consumo representaram, por sua vez, 32% nos países da OCDE, e 50% no Brasil, com o agravante, neste caso, de que parcela apreciável dos mesmos incidem “em cascata”, prejudicial para a questão da competitividade da produção nacional. Não se trata de estrutura que se possa considerar ajustada com princípios caros às finanças públicas, mesmo em tempos neoliberais, necessitando urgentemente de uma reforma de profundidade para corrigir suas principais mazelas.

### **CONCLUSÃO: REVERTENDO A MARCHA DA INSENSATEZ**

Bárbara Tuchman em seu livro de 1985, *A marcha da insensatez*, relata vários episódios históricos em que eram fortes as evidências de que as decisões tomadas pelos governos poderiam resultar em desastre, contrariando seus próprios interesses, mas episódios nos quais, por alguma razão desconhecida, os autores neles envolvidos ignoraram os fatos da época. A mesma situação parece estar-se repetindo, na atualidade, com as tendências do sistema capitalista de retirar do Estado o papel de agente coordenador do processo de crescimento e de redutor das desigualdades sociais.

Keynes, que nunca foi socialista, muito menos comunista, deixou claro em sua obra-prima, *A teoria Geral* (1983), que o sistema capitalista apresentava defeitos congênitos, dentre os quais, o aumento da concentração da renda e da riqueza, os quais, se não corrigidos, por meio da ação do Estado com a cobrança de impostos progressivos, complementada com uma política regressiva de gastos, o conduziria, inexoravelmente, para o colapso.

Keynes foi um ardoroso defensor do sistema capitalista, mas não confundia os interesses privados, particulares, com os interesses gerais, e sabia muito bem que sem um mínimo de solidariedade, o mesmo enfrentaria problemas para se reproduzir e que o seu triunfo dependia de o Estado dispor de condições para adotar políticas econômicas para deter ou reverter sua tendência de provocar desigualdade, desemprego e instabilidade.

O ressurgimento das ideias liberais, com novas vestes a partir da década de 1980, apoiadas em teorias exóticas de economistas que, em nome de uma improvável defesa dos interesses gerais defendem os interesses privados, como coloca Piketty (2014: 500), negam ao Estado o desempenho dessas funções, recolocando o sistema na trajetória prevista por Keynes, com as crises tornando-se mais rotineiras, o crescimento mais lento, o desemprego maior, junto com o aumento das desigualdades e da pobreza.

Nem todos participam, no entanto, dessa marcha da insensatez por perceberem o desfecho de uma tragédia anunciada, caso se mantenha a trajetória de isentar os ricos e punir os pobres com a cobrança de impostos e de se avançar no desmonte do Estado do bem-estar. A proposta de reforma tributária do presidente dos Estados Unidos, Donald Trump, apresentada para aprovação com este objetivo, recebeu a repulsa de 400 milionários e bilionários americanos, entre eles de George Soros, Warren Buffett e Robert Crandall, que se manifestaram, em carta, contra o corte de impostos dos mais ricos. Para eles, “propostas como essas, que beneficiam os ricos, exacerbariam a atual

disparidade na distribuição de renda nos Estados Unidos em que a parcela de 1% mais rica detém 42% da riqueza”. Um exagero e um desatino.

O argumento neoliberal de que a ação do Estado emperra o crescimento econômico e de que a cobrança de impostos dos mais ricos inibe a poupança e o investimento não encontra acolhida em nenhuma teoria econômica mais séria, nem na realidade dos fatos. Desde que essa política passou a ser implementada, a partir da década de 1980, o crescimento tornou-se mais lento e errático, a instabilidade aumentou, mantendo a economia numa persistente situação de crise, e as desigualdades aumentaram, juntamente com o desemprego e a pobreza.

Se se pretende reverter este quadro, como recomenda o bom senso, para evitar o colapso do sistema, é necessário deixar de lado a visão tosca do pensamento conservador de ser a ação do Estado deletéria para a atividade econômica e a falsa ideia de que as forças do mercado detêm o poder de resolver, por seus próprios mecanismos, os problemas do sistema. Uma visão que só se sustenta, teoricamente, quando se abstrai da população como um conjunto heterogêneo de pessoas, distribuídas em classes sociais, entre ricos e pobres, considerando que todos agem racionalmente em busca de seus próprios interesses e que dispõem das mesmas condições de igualdade. Uma falácia do pensamento ortodoxo.

É necessário, também, deixar de associar impostos progressivos a qualquer tipo de socialismo, e passar a vê-los como antídoto necessário para corrigir os rumos do sistema capitalista, pois como bem coloca Piketty (idem, p. 492):

“O imposto progressivo constituiu sempre um método mais ou menos liberal para se reduzirem as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça fiscal e liberdade individual”.

No Brasil, os desafios são ainda maiores por serem maiores as desigualdades e mais elevados os níveis de pobreza. Sem contar ainda com um Estado do bem-estar consolidado e convivendo com uma estrutura tributária altamente regressiva, como foi visto, aquele começou a ser desmontado nos últimos anos para ceder espaços, atendendo às demandas da ortodoxia, para o pagamento de juros para a riqueza financeira, o que paralisou o crescimento econômico, aumentou o desemprego, as desigualdades e pobreza, como têm registrado os últimos índices colhidos sobre essas questões. Ainda que se considere que uma reforma tributária progressiva não seja suficiente para resolver todos os problemas estruturais do país, é consenso de que, sem ela, não se conseguirá recompor a capacidade de financiamento do Estado, libertá-lo da encrenca fiscal em que se meteu ao favorecer o capital e as camadas mais ricas, desobstruir os caminhos do crescimento e permitir que se rume na direção de uma maior e desejável igualdade social. |

## BIBLIOGRAFIA

- AFFONSO, Rui de Brito Álvares. *O federalismo e as teorias hegemônicas da Economia do Setor Público na segunda metade do século XX: um balanço*. Campinas: IE-Unicamp, 2003 (Tese de doutoramento).
- ANDERSON, Perry. *Balanço do neoliberalismo*. In: SADER, Emir & GENTILI, Pablo. *Pós-Neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. São Paulo: Paz e Terra, 2008, p. 9-23.
- BATISTA, Paulo Nogueira. *O Consenso de Washington: a visão neoliberal dos problemas latino-americanos*. *Caderno Dívida Externa*, nº 6, 2ª. Edição. São Paulo: PEDEX, 1994.
- COLE, Alan. *Estate and inheritance tax around the world*. Capturado na internet in: <http://Taxa.Foundation.org/article-and-inheritance-taxes-around-world>
- FELDSTEIN, Martin. *Thatcher e Reagan foram revolucionários*. Capturado na internet em 10/11/2017.
- FERNANDES, Cândido Luiz Lima. *A revivescência do liberalismo nos anos 80: as experiências americana e inglesa*. *Revista de Serviço Público*. Brasília, 119 (2/3): 7-28, mai/dez. 1995.
- GOMES, Luís Marcos. *Os homens do presidente*. São Paulo: Editora Viramundo, 2000.
- HARVEY, David. *O neoliberalismo: história e implicações*. São Paulo: Edições Loyola. 2008.
- KEYNES, John Maynard [1936]. *A teoria Geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1983.
- KING, D. *O Estado e as estruturas sociais do bem-estar em democracias industriais avançadas*. *Novos Estudos Cebrap*. São Paulo: Cebrap, nº 22, outubro de 1988.
- KPMG. *Global Tax Rate Survey – 2003-2017*.
- KUCZYNSKI, Pedro-Pablo & WILLIAMSON, John (organizadores). *Depois do Consenso de Washington: retomando o crescimento e a reforma na América Latina*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MELLO FILHO, Marcelo Soares Bandeira. *A economia política do governo Reagan: Estado neoliberal, tributação e gasto público federal nos Estados Unidos da América entre 1981 e 1988*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2010 (Dissertação de Mestrado).
- MONIZ BANDEIRA, Luiz Alberto. *As políticas neoliberais e a crise na América Latina*. *Revista Brasileira de Política Internacional*. Brasília, jul./dez. 2002.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Política econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010*. Rio de Janeiro: Azougue, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura*. São Paulo: Editora Hucitec, 2012.
- \_\_\_\_\_. *O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017)*. ANFIP-FENAFISCO, 2017.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- TUCHMAN, Bárbara W. *A marcha da insensatez: de Tróia ao Vietnã*. Rio de Janeiro: Livraria José Olímpio, 1985.
- WILLIAMSON, John. *Nossa agenda e o Consenso de Washington*. In: KUCZYNSKI, Pedro-Pablo & WILLIAMSON, John (organizadores). *Depois do Consenso de Washington: retomando o crescimento e a reforma na América Latina*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Resumindo*. In: KUCZYNSKI, Pedro-Pablo & WILLIAMSON, John (organizadores). *Depois do Consenso de Washington: retomando o crescimento e a reforma na América Latina*. São Paulo: Saraiva, 2004.

## NOTA SOBRE A INSENSATA REFORMA TRIBUTÁRIA DE TRUMP

### FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA

Doutor em Economia pela Unicamp, membro da Plataforma Política Social, colaborador do Brasil Debate e autor, dentre outros, do livro *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

Donald Trump conseguiu aprovar a sua proposta de reforma tributária nos Estados Unidos em dezembro de 2017. Não se trata de uma reforma que tenha qualquer preocupação com a questão da justiça fiscal e com uma melhor distribuição do ônus tributário entre os norte-americanos. Mesmo os economistas da Universidade de Chicago, centro de excelência do pensamento neoliberal, preocupados com os seus efeitos sobre a dívida pública, concordam que a reforma de Trump pode prejudicar a economia dos Estados Unidos e aumentar a concentração de renda por favorecer os mais ricos.

Cerca de 400 milionários norte-americanos assinaram um manifesto contra a reforma de Trump. Para eles, “propostas dessa natureza, que beneficiam os mais ricos, exacerbariam a atual distribuição de renda nos Estados Unidos, onde a parcela de 1% mais rica detém 42% da riqueza”. Entre estes milionários, figuram George Soros, Warren Buffett, Steven Rockfeller, Ben Cohen e Robert Crandall, que entendem de capitalismo e de seus defeitos congênitos que podem conduzir ao seu colapso, mas não foram ouvidos.

Trump e seus assessores econômicos defendem que a reforma aprovada vai gerar mais crescimento, e que a perda de arrecadação estimada de US\$ 1,5 trilhão em dez anos será compensada com o aumento do consumo e dos investimentos. Uma falácia. Bob Crandall, um dos assinantes do manifesto, colocou isso de forma clara: “Tenho uma renda alta. Se ela sobe, não vou investir mais. Simplesmente vou poupar mais”. Evidências históricas desmentem as verdades de Trump e de seus assessores sobre os efeitos dos tributos na economia.

Na década de 1980, Ronald Reagan embarcou na canoa furada da *Teoria da Economia da Oferta*, que ignora a questão da demanda para o crescimento, atribuindo à oferta um poder que essa não dispõe para sustentá-lo e rebaixou os impostos dos ricos e das empresas. Colheu um pouco mais de crescimento frente à recessão de 1979-1982, não comprovadamente por causa dessa redução, mas da política monetária menos restritiva implementada após o choque dos juros no final da década de 1970. Em contrapartida, viu o déficit público se elevar e a dívida americana dar um salto de mais de 20 pontos percentuais do PIB, com elevado desemprego e considerável ampliação das desigualdades sociais. Em 1993, Bill Clinton elevou os impostos sobre a renda e, nem por isso, a economia se contraiu, registrando um desempenho apreciável. George Bush novamente reduziu estes impostos, mas não surfou na onda do crescimento esperado. Barack Obama voltou a aumentá-los em 2013, com os Estados Unidos apresentando uma trajetória de recuperação da crise do *subprime* que vai-se consolidando.

A reforma de Trump não deve conhecer destino diferente das de Reagan e de Bush, como alertam os economistas vacinados contra o conto da carochinha do pensamento neoliberal sobre os efeitos da redução dos impostos na economia. Seus principais beneficiários são as corporações, seguindo as tendências mundiais de desoneração de impostos cobrados sobre os lucros das empresas para não comprometer a competitividade da produção, em tempos de globalização, com a alíquota estatutária do imposto de renda rebaixada de 35% para 21%, aproximando-se da média dos países da OCDE.

Mas Trump, embora pretendesse inicialmente maior redução de impostos também para as pessoas físicas, com a diminuição para 35% da alíquota-teto do imposto de renda incidente sobre seus rendimentos, também conseguiu aprovar alguns mimos e alívio para as mais ricas, ainda que temporariamente até 2025, com a redução do teto de 39,6% para 37% e o aumento das isenções tributárias sobre as heranças. De acordo com o Centro de Políticas Tributárias dos Estados Unidos, ainda que o governo tenha procurado vender a ideia de que haveria uma diminuição geral para todos os contribuintes, as mudanças devem beneficiar mais os 1% mais ricos, que terão uma diminuição média de 5,7% dos impostos federais em 2018, percentual que fica entre 0,4% e 1,7% para os 99% restantes.

Apenas três certezas parecem estar-se tornando consenso sobre os resultados que se podem esperar da reforma tributária de Trump: 1) o já frágil Estado Social norte-americano deve emagrecer mais ainda, já que, com a queda esperada da arrecadação de US\$ 1,5 trilhão nos próximos dez anos, deverão faltar recursos para os programas sociais; 2) as desigualdades sociais devem aumentar, com a combinação de uma menor taxa sobre os ricos e a diminuição dos gastos sociais, exacerbando as tensões sociais; 3) a dívida pública norte-americana, hoje na casa dos US\$ 20 trilhões, deve continuar em progressiva expansão com o esperado aumento do déficit nos próximos anos, afetando negativamente as expectativas sobre a situação financeira do governo, como ensina o pensamento econômico dominante.

Trump com seus assessores econômicos, regamente pagos para resgatar fantasias e farsas teóricas, confundindo interesses particulares com os interesses gerais, movem para trás a roda da ciência econômica e desprezam o bom senso em termos de economia. Quem perde com isso é o próprio sistema econômico capitalista, que se torna mais vulnerável às ondas de instabilidade, às crises e ao aumento das tensões sociais.

A premonição do economista Joseph Stiglitz, prêmio Nobel de economia de 2001, em artigo publicado no Project Syndicate, de novembro de 2016, intitulado “O que a economia demanda de Trump”, sobre o que esperava representar o seu governo nos Estados Unidos, não poderia ser mais acertada: “Minha bola de cristal, um tanto desfocada, mostra uma mudança das regras, mas não no sentido de corrigir os graves erros da revolução de [Ronald] Reagan, um marco na jornada sólida que deixou tantos para trás. Em vez disso, a situação vai piorar, pois ainda mais pessoas serão excluídas do ‘sonho americano.’” |





PARTE  
2

A REFORMA  
TRIBUTÁRIA  
NECESSÁRIA  
PARA O BRASIL



# A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL

**FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA**

Doutor em economia pela Unicamp, membro da Plataforma Política Social, colaborador do Brasil Debate; autor, dentre outros livros, de *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é o de apresentar, em linhas gerais, a situação e as distorções do sistema tributário brasileiro, bem como os caminhos que devem ser percorridos para resgatá-lo como instrumento de desenvolvimento e de redução das desigualdades sociais. A análise é feita à luz da evolução do pensamento econômico sobre o papel do Estado, da política fiscal e da tributação na economia. Nele, se procura compreender porque, teoricamente, o sistema de impostos, guindado à condição de um instrumento manejado para contribuir com o crescimento econômico e a maior harmonia social, na perspectiva da teoria keynesiana, conheceu um retrocesso, especialmente a partir da década de 1980, sendo transformado em um instrumento contrário a estes objetivos, orientado pelo pensamento neoliberal que se tornou dominante a partir dessa época. As inconsistências, limitações e riscos colocados pelos novos princípios que surgiram dessas novas teorias, nos campos da política fiscal e tributária, procuram mostrar as dificuldades que as mesmas colocam para a própria reprodução do sistema.

**Palavras-chave:** Estado; Economia; Teorias econômicas; Política fiscal; Tributação.

## INTRODUÇÃO

A partir da década de 1970 a desigualdade retomou a trajetória de crescimento no mundo capitalista depois de um período favorável de sua redução que se manteve até os anos de 1960, em que o sentimento de solidariedade parecia ter finalmente passado a presidir as relações sociais no sistema. Entre os instrumentos manejados pelo capital e as elites dominantes para garantir o avanço da concentração de renda e da riqueza neste período, responsável pelo enfraquecimento do próprio crescimento econômico diante da crescente debilidade da demanda efetiva, se encontra o sistema tributário, bem como a política de gastos do Estado.

No primeiro caso, as teorias que foram construídas com este objetivo cuidaram de justificar o deslocamento do fardo do financiamento do Estado para as camadas menos favorecidas da sociedade em nome de uma pretensa competitividade da produção. No segundo, de condenar o Estado do Bem-estar como fonte de instabilidade do sistema e em propor o dismantelamento das políticas sociais em nome do princípio da responsabilidade fiscal de modo que ele possa atuar, prioritariamente, como fiador da riqueza privada, assegurando seus interesses no orçamento.

Este trabalho é dedicado a analisar, em linhas gerais, a situação do sistema tributário no Brasil na atualidade, bem como a acompanhar como o pensamento econômico sobre o

papel do Estado, da política fiscal e tributária foi-se modificando no tempo em busca de maior harmonia social e de maior estabilidade do sistema; e os motivos que conduziram ao seu retrocesso, especialmente a partir da década de 1970, quando, apoiado em teorias desconectadas do mundo real, estes foram transformados em instrumentos de concentração da renda e da riqueza.

Seu objetivo é demonstrar que sem a realização de uma reforma que resgate o papel do Estado e da tributação, inclusive no Brasil, como instrumentos de redução das desigualdades sociais e de orientador do processo de desenvolvimento, aí incluindo a administração de suas flutuações cíclicas, o sistema deve enfrentar não poucos riscos, como se procura mostrar, para dar continuidade ao seu processo de reprodução no tempo.

## 1. A SITUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Negligenciada pelos distintos governos pós-redemocratização no Brasil, sejam de esquerda ou de direita, a reforma do sistema tributário continua esquecida na agenda das reformas necessárias para permitir ao país o reencontro com o crescimento e com o desejável processo de inclusão social. Embora outras questões tenham de ser enfrentadas para alcançar esses objetivos, não há discordância entre os economistas e analistas de diversas áreas, ser a reforma do sistema essencial tanto para abrir os caminhos do crescimento econômico como para torná-lo mais justo do ponto de vista da distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade e, ao mesmo tempo, para ajustar a estrutura da distribuição de competências tributárias e de encargos entre os distintos níveis de governo, visando a fortalecer as bases da federação e a garantir melhor equilíbrio entre os seus entes.

Reconhecidamente, o sistema tributário brasileiro, além de complexo, opera, há já um bom tempo, como instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação. Com uma carga tributária composta predominantemente de impostos indiretos incidentes tanto sobre o consumo como sobre a mão de obra, em boa medida de natureza cumulativa, o sistema tributário brasileiro atua contra a competitividade da produção nacional e inibe a força do mercado interno, por lançar o maior ônus da tributação sobre as classes de menor renda, exatamente as que possuem maior propensão a consumir.

Com tratamento preferencial dado às rendas do capital, de modo geral, apenas onera camaradamente os rendimentos das pessoas físicas que delas se apropriam, jogando o grande fardo tributário sobre o consumo e a folha salarial, acentuando o conflito distributivo. Mantém, por outro lado, desequilibrada a equação financeira da federação, gerando conflitos federativos e situações de insolvência para muitos de seus entes, prejudicando a oferta de serviços essenciais para a população. Não bastasse isso, os recursos para o financiamento das áreas sociais têm sido consideravelmente reduzidos, dados os compromissos assumidos de responsabilidade fiscal pelo governo, no ambiente atual de recessão/estagnação da economia. Não são questões fáceis de serem resolvidas em conjunto, dados os inevitáveis conflitos e *trade-off* que provocam e que precisam ser, de alguma forma, enfrentados para que a reforma possa prosperar.

A necessidade de manter os mesmos níveis atuais de arrecadação para atender a essas múltiplas demandas por recursos do Estado e conseguir dar uma solução satisfatória para essas questões esbarra, contudo, em não poucas dificuldades. De um lado, na erosão das bases tributárias que se tem verificado na atual etapa de desenvolvimento do sistema capitalista, marcada pelo processo de globalização e pela queda das fronteiras nacionais, que tem condenado, em nome da competitividade, a cobrança de impostos, de acordo

com o novo consenso que se formou no pensamento econômico ortodoxo sobre o papel da política fiscal e da tributação, das aplicações financeiras, em geral, dos lucros das empresas, da produção, dos investimentos e das exportações. De outro lado, pelas resistências seculares das camadas mais ricas da sociedade em aumentar sua participação no ônus representado pela tributação, visando a compensar essa erosão.

Se isso não for possível, o Estado brasileiro tenderá a ser inevitavelmente reduzido à condição de um *Estado mínimo*, tal como proposto pelo pensamento neoliberal, abdicando de seu papel de promotor de políticas proativas para o desenvolvimento econômico e social, essencial para a própria estabilidade do sistema econômico capitalista, e o instrumento tributário transformado em mero coletor de impostos para honrar pagamentos com o regime previdenciário e com os ganhos do capital financeiro, esterilizando boa parte da arrecadação.

Nessas condições, especialmente em um país como o Brasil, carente de crescimento econômico mais robusto e sustentável para dar ocupação à grande população atualmente desempregada, e onde as desigualdades sociais são profundas, poderá ser inevitável o aumento das tensões sociais, bem como os riscos colocados para o próprio sistema de se reproduzir, o que as classes dominantes, na sua sede insaciável por riqueza, nem sempre conseguem perceber.

Esse, o grande desafio para a realização de uma reforma tributária no Brasil na atualidade. Compensar a erosão de algumas bases da arrecadação, dadas as tendências de desenvolvimento do sistema, com o seu deslocamento para outras bases de incidência atualmente subtaxadas, visando a dar condições ao Estado para manter seu papel de orientador do crescimento e de redutor das desigualdades sociais, preservando os mecanismos de financiamento das políticas sociais; e, de outro lado, de equacionar os antagonismos dentro da federação, considerando que mudanças dessa natureza afetam inevitavelmente o contrato federativo, que representa a forma de organização política do país.

## **2. KEYNES: O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTOS DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL**

Por longo tempo na história do pensamento econômico tanto o Estado como a tributação foram vistos como prejudiciais para o bom funcionamento do sistema econômico. Smith, Ricardo e Stuart Mill, os maiores economistas da escola clássica, condenaram sua intervenção no campo econômico por acreditarem que, além da improdutividade de seus gastos, o sistema era governado por uma “*mão invisível*” (por “leis naturais”), conciliando interesses individuais e coletivos, a qual, não só o protegia de crises como conduzia o sistema inexoravelmente para o ponto de equilíbrio de pleno emprego e de máxima eficiência. Com essa visão idílica de um sistema harmonioso, cuidaram de restringir as ações do Estado e de propor impostos que seriam neutros, no sentido de que financiariam as atividades do Estado, evitando fricções e desvios em seu funcionamento, sem interferir no processo de alocação de recursos e de decisões dos agentes privados que provocassem perdas de eficiência.

Nascem dessa visão princípios abstratos para orientar a tributação, como os da *neutralidade* e da *equidade*, que mais têm a ver com a preservação da eficiência do sistema do que propriamente com a preocupação de justiça tributária, já que se acreditava que os mecanismos do mercado seriam capazes, por si, de assegurar uma justa distribuição de renda para os que participavam do processo de criação da riqueza.

Não foi diferente com a escola neoclássica que substituiu, em sua estrutura teórica, o valor-trabalho dos clássicos pelo valor-utilidade como fundamento da criação da riqueza, eliminando, assim, os conflitos entre o capital e o trabalho no processo de sua produção e repartição, mas manteve a mesma visão e premissas de se tratar de um sistema imune a crises (a hipótese da famigerada Lei de Say)<sup>1</sup> e de ser o mesmo dotado de mecanismos endógenos de autocorreção desde que não sofresse interferências externas (leia-se do Estado), desviando as variáveis centrais – preços, taxa de juros, lucros e salários – de seu leito “natural”.

Pelo contrário, crises ocasionais eram geradas, de acordo com essa escola, num contexto em que alguma preocupação começou a ser dedicada, principalmente nas primeiras décadas do século XX, aos ciclos dos negócios, às disfunções provocadas pela ação do Estado na administração da *moeda*, as quais, no entanto, seriam corrigidas pela ação “natural” dos mecanismos do sistema, expulsando de seu organismo as “impurezas” estatais e reconduzindo-o para o seu equilíbrio natural de pleno emprego e de máxima eficiência. Nessa visão mirífica de funcionamento do sistema, *Estado, política econômica e tributação* eram, assim, também postos para escanteio, nada havendo a fazer para retirar a economia da crise ou corrigir seu rumo, a não ser esperar que entrassem em ação os próprios mecanismos endógenos e regeneradores do sistema.

Tanto os economistas clássicos como os neoclássicos estavam convencidos, de acordo com os seus sistemas teóricos, de que o investimento dependia da poupança realizada pelo público e, por isso, para garantir o crescimento econômico, louvavam os homens previdentes, poupadores, como benfeitores da sociedade, os quais mereciam receber uma recompensa por sua parcimônia, na forma de juros e, mais importante, que sobre o seu capital não deveriam incidir impostos para não penalizar seu sacrifício. Embora vozes isoladas, como as de Wicksell e Schumpeter (OLIVEIRA, 2016) tenham-se afastado dessa visão no tocante à questão da demanda e da determinação do investimento, elas não conseguiram maior espaço no castelo da fantasia econômica criada pelo pensamento neoclássico.

A Grande Depressão da década de 1930 colocaria, no entanto, em questionamento as bases dessa teoria, enquanto as ideias desenvolvidas por Keynes na sua esteira, expostas em sua obra lapidar *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*, de 1936, dariam o golpe final à sua estrutura, resgatando a ciência econômica, que havia sido colocada no mundo das trevas, como uma ciência capaz de compreender e explicar o comportamento do mundo econômico real, o que era necessário para formular e propor medidas de intervenção e correção de sua rota. Com sua teoria, Estado, política econômica, tributação e gastos estatais ganharam finalmente centralidade e foram introduzidos no processo, como essenciais para garantir a estabilidade e a reprodução do sistema econômico.

Ao contrário dos economistas da escola neoclássica, da qual fora integrante, Keynes demonstraria não ser o pleno emprego dos fatores produtivos a condição “normal” ou “natural” da economia e que essa poderia estar *operando* abaixo deste nível, como ocorria na Grande Depressão, e se encontrar, ao mesmo tempo, em equilíbrio. Nas condições daquela época, cuja análise foi o foco principal da *Teoria Geral*, teria ocorrido, de acordo com sua análise, uma “ruptura das expectativas”, com uma fuga desatinada dos agentes econômicos para a liquidez, provocando o desabamento da eficiência marginal do capital, dos preços de ativos e dos produtos, enquanto o gasto privado se tornara incapaz de reverter esse processo e os demais mecanismos de ajuste previstos pela teoria neoclássica, notadamente a política monetária, mostravam-se inoperantes. Nessas circunstâncias, só restava um caminho para retirar a economia dessa situação: a política fiscal comandada

1. Lei atribuída ao economista francês, Jean-Baptiste Say (1767-1832), que, sinteticamente, diz que “a oferta cria sua própria demanda”, eliminando a possibilidade de crise do sistema econômico por insuficiência ou excesso de demanda.

pelo Estado, o qual, por meio da realização de gastos financiados precipuamente por empréstimos, ou seja, por meio do déficit público, se tornaria criador da demanda efetiva necessária para reverter as expectativas pessimistas dos agentes econômicos e, com isso, estimular a retomada dos investimentos privados, recolocando a economia numa trajetória de expansão rumo ao pleno emprego.

No sistema de Keynes, assim como em Kalecki, o investimento é que aparece como a variável central na determinação do nível de emprego e da renda, a qual, por sua vez, gera a poupança necessária para o seu financiamento. Não é, portanto, o homem prudente e entesourador que se encontra por trás da prosperidade que uma sociedade pode alcançar, mas o gasto por ele realizado, essencial para melhorar as expectativas empresariais sobre os rendimentos futuros, viabilizar a eficiência marginal do capital e estimular os investimentos. O dinamismo da economia, nessa visão, é determinado, dessa forma, pela força da demanda efetiva. Para isso, Estado, política fiscal e tributação ganham força e centralidade em sua teoria para o objetivo do crescimento econômico.

Para Keynes, o capitalismo apresentava dois grandes defeitos imperceptíveis às lentes da teoria neoclássica, que construíra um sistema teórico desconectado do mundo real para explicar sua dinâmica e *modus operandi*: a incapacidade de gerar pleno emprego para a população em condições de trabalhar e a má distribuição de renda, além do caráter inerentemente instável dos investimentos, tema que será aprofundado por Hyman Minsky (1975; 2009), um de seus discípulos. Nessas condições, não havia como escapar de situações que provocavam desequilíbrio entre a produção e o consumo, devido à insuficiência da demanda efetiva, não vigorando, portanto, a Lei de Say, com a crise sendo detonada com a piora progressiva das expectativas dos empresários sobre o futuro da economia, levando à deflação dos preços dos produtos e dos ativos e à depressão. Nesse quadro, apenas o Estado disporia de instrumentos para compensar o hiato existente entre a oferta e a demanda, por meio da política fiscal, melhorando as expectativas empresariais sobre os rendimentos futuros e a retomada dos investimentos, essencial para detonar o multiplicador do emprego e da renda e estabilizar o ciclo.

Com suas ideias apropriadas pelos economistas da doutrina da *Síntese Neoclássica*, que a trataram como uma teoria da depressão, do curto prazo, procurando conciliá-las com os pressupostos neoclássicos do equilíbrio de longo prazo, definiram-se funções específicas para a atuação do Estado, visando a corrigir as “falhas do mercado” – as funções alocativa, distributiva e estabilizadora – com o propósito de dar condições ao sistema para operar com eficiência e garantir o pleno emprego dos fatores produtivos.

Embora a teoria de Keynes tenha dado centralidade à política econômica e fiscal para corrigir os defeitos do capitalismo por ele apontados, a verdade é que não se encontra, de fato, na *Teoria Geral* nenhuma discussão aprofundada sobre o *mix* de instrumentos que deveria ser manejado para essa finalidade. Com o foco de sua análise centrado na Grande Depressão, deixa claro, no entanto, ser o aumento dos gastos financiado por meio de empréstimos, não mudanças na tributação, que irradiaria efeitos mais positivos para a atividade econômica. Uma situação excepcional – a depressão –, tratada com medidas excepcionais: a geração de déficit público. No capítulo 24, no entanto, em que sua análise tem como foco a economia operando em condições normais, sujeita a variações cíclicas simples, sendo seu objetivo de identificar medidas para *evitar a crise*, não para derrotá-la, a ênfase desloca-se dos gastos para os tributos, ali manifestando a importância da cobrança de *impostos progressivos vis-à-vis os regressivos*, como condição para manter fortalecida a demanda efetiva e impedir desequilíbrios entre a oferta e a demanda, estopim da crise. Explica-se a razão.



Keynes introduziu, em seu sistema teórico, a função-consumo, com base na psicologia da comunidade quanto ao uso que fará da renda recebida, ou seja, a parcela a ser destinada para o consumo e a poupança. Seu argumento é o de que “quando o emprego aumenta, também aumenta a renda agregada, [mas] a psicologia da sociedade é tal que, quando a renda real aumenta, o consumo agregado também aumenta, mas não tanto quanto a renda” (KEYNES, 1983:31). Isso significa, em outras palavras, que a propensão marginal a consumir decresce com o nível de renda, ampliando o hiato entre o produto e o consumo, hiato que deve ser coberto por investimentos crescentes para que os empresários continuem motivados, vendo sancionados os preços de oferta para expandir a produção e o emprego.

Como os investimentos dependem, por sua vez, principalmente das expectativas sobre os rendimentos futuros, que entram no cálculo da eficiência marginal do capital, a qual é comparada à taxa de juros, são também crescentes as dificuldades para aumentar o emprego, caso continue aumentando, no tempo, *a brecha entre o consumo e o produto*. Por isso, a política tributária desempenharia papel relevante para manter a estabilidade do sistema, atenuando suas flutuações cíclicas, ao priorizar a cobrança de impostos diretos – sobre a renda e as heranças –, como meio para melhorar a distribuição de renda, fortalecer a função-consumo e incentivar o investimento, ao viabilizar a eficiência marginal do capital e dar maior estabilidade aos ciclos econômicos.

Com esse *approach*, reconhece-se que Keynes realizou duas revoluções. A primeira, na *teoria econômica*, ao retirá-la do mundo “idealizado” do neoclassicismo e reconciliá-la com o mundo real dos fatos. A segunda, na *política econômica*, com a introdução do Estado como agente do processo de reprodução econômica, por meio do manejo dos instrumentos com que conta – fiscal, monetário, cambial – para melhorar a administração e o desempenho do sistema, o que não era admitido pelo paradigma neoclássico, apoiado na crença da existência de ajustes automáticos e naturais do mercado. Especificamente no caso da política fiscal, definindo o *mix* mais favorável de seus elementos – tributos, gastos e dívida – para enfrentar períodos distintos marcados por crises mais agudas e/ou estabilidade e, no caso, da tributação, apontando a maior importância dos impostos progressivos para reduzir as desigualdades de renda, fortalecer a função-consumo e estabilizar os investimentos, visando a impedir ou evitar o mergulho da economia num quadro de recessão/depressão.

Assim, ao incluir a questão da demanda efetiva em sua análise para explicar os determinantes da renda e do emprego, a teoria keynesiana abriria as portas para a entrada em cena da política econômica e introduziria o Estado como força essencial do processo de reprodução econômica. Nesse processo, a política fiscal e, dentro dela, o sistema tributário, assumiriam papéis-chave de instrumentos de política econômica.

Elaborada para a realidade das economias desenvolvidas que se defrontavam com problemas de demanda efetiva, o instrumental keynesiano foi adaptado, nas economias em desenvolvimento – que enfrentavam problemas que iam além das políticas fiscais voltadas para a expansão do emprego e da renda e para a administração das flutuações da economia –, para introduzir o Estado como efetivo promotor do desenvolvimento, o *Estado desenvolvimentista*; e fazer da política fiscal o instrumento preferencial a ser manejado para essa finalidade.

A implementação das políticas keynesianas após a Segunda Grande Guerra permitiram ao capitalismo conhecer os seus “anos dourados” em termos de crescimento e estabilidade no longo período que se estende até a metade da década de 1960, enquanto vários

países em desenvolvimento deslancharam seu processo de industrialização, tendo, como orientador e estruturador desse processo, o Estado desenvolvimentista. Todavia, à medida que um cenário de instabilidade começou a surgir na economia, com os níveis de preços passando a ser pressionados, acompanhados por um aumento do desemprego e redução do ritmo do crescimento, no final dessa década, configurou-se o chamado *fenômeno da estagflação*, que se acentuaria na década de 1970, o qual não encontrava respostas no paradigma keynesiano, ficou claro que o mesmo entraria em crise.

Recolhidos em reuniões anuais no Mont Pèlerin, nos Alpes Suíços, os representantes do pensamento liberal rapidamente acionariam suas armas para dar início à desmontagem das teses keynesianas sobre o Estado, a política fiscal e tributária, que conseguiram salvar o capitalismo da crise da década de 1930, introduzir elementos de solidariedade no sistema, com o avanço e consolidação do Estado do bem-estar e reconciliar a ciência econômica com o mundo real. Em nome dos interesses do Capital e das classes dominantes, a ciência econômica seria novamente recolocada no mundo das trevas e, da política fiscal e tributária, retirado o seu papel de instrumentos manejados pelo Estado para os objetivos do desenvolvimento econômico e social, sob o argumento dos prejuízos causados para a estabilidade do sistema.

### **3. O NEOLIBERALISMO: O RETORNO DA VISÃO NEGATIVA DO ESTADO E DA POLÍTICA FISCAL E TRIBUTÁRIA**

O pensamento econômico que se torna dominante a partir dessa época, sintetizado no que se convencionou denominar *neoliberalismo* – um novo liberalismo renascido com outras vestes dos encontros no Mont Pèlerin –, é que irá estruturar-se para formular e orientar as políticas econômicas a serem implementadas para *salvar a moeda, o que quer dizer a riqueza privada, mesmo tendo que sacrificar a economia*, recebeu a contribuição de várias correntes teóricas que, apesar de apresentarem algumas diferenças, defendiam a mesma causa: sitiar o Estado keynesiano, apontando-o como responsável pelos desarranjos e disfunções do organismo econômico e a política fiscal como ferramenta perturbadora da estabilidade do sistema, exatamente o contrário da posição de Keynes.

Nessa cruzada neoliberal, do monetarismo puro de Milton Friedman que, apoiado na anacrônica *Teoria Quantitativa da Moeda* (TQM), atribuiu ao excesso de oferta monetária provocada por políticas expansionistas do Estado a causa da inflação, considerando-as, por essa razão, inócuas no longo prazo para o objetivo de geração de emprego e da renda, defendendo que existiria uma *taxa natural de desemprego* para manter o nível de preços inalterado e negando, assim, o objetivo keynesiano de pleno emprego, avançou-se em teorias ainda mais radicais, como a das *expectativas racionais*, uma grande bobagem como considera Soros (2008), para a qual, nem no curto prazo, esses efeitos sobre as variáveis reais ocorreriam, já que os agentes econômicos eram suficientemente racionais para se defender e neutralizar a ação do Estado, produzindo-se, no final, apenas déficits públicos e inflação.

A essas se juntaram outras teorias com o mesmo propósito, como a da *Public Choice* (Escolha Pública), liderada por James Buchanan, para quem o Estado apresentava mais “falhas” do que o mercado, devendo ser retirado da vida econômica e social para o bem da sociedade, bem como a dos teóricos da *Economia da Oferta*, uma espécie de monetarismo friedmaniano bastardo, que deslocaram a ênfase dada por Keynes à demanda efetiva como motor do crescimento para a oferta e passaram a defender a redução de impostos para os lucros do capital, os rendimentos das camadas mais ricas da sociedade para estimular a poupança, com surrados argumentos, já sepultados, sobre a importância de se pouparem

da cobrança de impostos as grandes papoulas, por ser delas que vêm os recursos para o financiamento dos investimentos.

As consequências da implementação dessas políticas que retiraram o Estado da vida econômica e social, especialmente a partir da década de 1980 em países como os Estados Unidos (a Reaganomia), a Inglaterra (o Thatcherismo), e, posteriormente, em economias menos desenvolvidas, seguindo o decálogo do *Consenso de Washington*, de 1989, elaborado para orientar as políticas de ajustes nesses países e proscrever as atividades estatais (VILLARREAL, 1984), revelaram-se desastrosas. Sem a participação do Estado, não somente a economia global se tornou bem mais instável, marcada por crises mais constantes e crescentemente mais profundas, principalmente financeiras, acompanhadas de maior desemprego, assim como os níveis de pobreza se ampliaram consideravelmente, aumentando as tensões sociais e os riscos de reprodução do sistema no longo prazo.

Diante disso, o pensamento conservador terminou recuando da proposta de redução radical do tamanho do Estado, praticamente reconhecendo sua importância para manter a estabilidade econômica do sistema, mas cuidando de criar uma série de regras e mecanismos para controlar suas ações. Da corrente *neoinstitucionalista* em sintonia com o *novo consenso macroeconômico* que se formou com as contribuições do pensamento neoliberal nasceram as normas que deveriam presidir e balizar as ações do Estado e da política fiscal e tributária, num contexto em que o capitalismo ingressava numa nova etapa de desenvolvimento – do capitalismo globalizado –, com o avanço da terceira revolução industrial, no qual o capital financeiro se tornaria hegemônico (OLIVEIRA, 2012).

#### **4. A RECEITA ORTODOXA PARA O ESTADO, A POLÍTICA FISCAL E A TRIBUTAÇÃO**

No capitalismo globalizado, o lema conservador de que “o melhor Estado é o menor Estado”, embora reconhecendo a importância dele para manter a estabilidade macroeconômica, depois que, com a queda das fronteiras nacionais, o princípio da competitividade tornou-se norma superior da tributação, eclipsando outros princípios caros às finanças públicas, como o da equidade, por exemplo, foram estabelecidas várias normas e regras para a ação do Estado e a cobrança de impostos, de modo a não prejudicar o bom funcionamento do sistema.

Nesse paradigma, a questão da *responsabilidade fiscal* adquiriu posição proeminente. Se o Estado continua a ser visto como necessário para a estabilidade econômica do sistema, corrigindo as falhas do mercado, por meio da criação de instituições fortes e confiáveis para que este possa operar com maior eficiência, ele não pode se descuidar de procurar manter suas finanças em condições de equilíbrio, evitando ingressar numa trajetória de endividamento que coloque em risco essa estabilidade (OLIVEIRA, 2012).

Isso porque, como os agentes econômicos são racionais e conseguem neutralizar as políticas expansivas por ele promovidas, tornando-as, assim, inócuas, ao menor sinal de que o Estado, ao se aventurar inutilmente na implementação de programas de desenvolvimento econômico e/ou social, endividando-se além de determinado limite considerado razoável pelo mercado, perceberão que os impostos terão de ser aumentados no futuro para o pagamento da dívida e anteciparão suas decisões de aumento de preços, exigindo também maior remuneração para o seu financiamento, borrando, assim, o cenário da estabilidade.

Por isso, a política fiscal, até mesmo pela sua suposta impotência de afetar as variáveis reais da economia, deve restringir seu papel ao de *fiadora da estabilização*, observando rigorosamente a norma de ser *pecado capital* para o Estado endividar-se, incorrendo em déficits e, no caso de se encontrar desenquadrado das regras do novo receituário, de empenhar-se na geração de superávits primários para fazer a dívida retornar ao nível que inspire confiança aos seus credores e lhe deem credibilidade quanto à sua capacidade de solvência. Agentes e fiscais vigilantes do Capital financeiro, como as agências de *rating*, especializadas na avaliação das contas do governo, ficam responsáveis por atribuir-lhes notas de acordo com o seu desempenho fiscal/financeiro para definir os prêmios (taxa de juros) que serão cobradas sobre os seus empréstimos.

Ao Estado recomenda-se, portanto, manter-se à margem da vida econômica e social, evitar incorrer em gastos inúteis para o desenvolvimento econômico e social, os quais, por sua inocuidade se traduzirão, ao fim e ao cabo, em prejuízos para a sociedade pelos impactos inflacionários que provocam, devendo preocupar-se prioritariamente com o equilíbrio de suas contas para evitar danos para a estabilização e garantir o pagamento dos juros da dívida para seus credores, visando a conter o crescimento do estoque de sua dívida.

Restringir, assim, o endividamento representa o passaporte para que o país possa adentrar o paraíso do crescimento econômico, considerando que os investidores, confiantes na política econômica e de que o Estado não prejudicará o cenário da estabilidade, formarão expectativas favoráveis para a realização dos investimentos. Note-se que nesse paradigma as decisões do investimento produtivo são iluminadas exclusivamente pelas expectativas dos agentes econômicos sobre as condições financeiras do Estado, como se não existissem outros fatores locais que os condicionam.

No caso específico da tributação, o enredo não é muito diferente nesse período do capitalismo globalizado. O argumento é de que diante da queda das fronteiras nacionais, o *poder de competitividade* entre as nações se torna preponderante para permitir-lhes concorrer com sua produção no mercado internacional e para evitar a fuga de capitais, devendo, assim, o sistema tributário ser ajustado, reformado em direção a uma desejável *harmonização* e à redução de impostos que incidam sobre fatores de alta mobilidade espacial – o capital financeiro, a produção em geral, os investimentos, a mão de obra qualificada etc.

Isso significa estreitar as bases da tributação, reduzindo a capacidade de financiamento do Estado e concentrando o seu ônus sobre os fatores de menor mobilidade espacial – consumo, salários e propriedade imobiliária, por exemplo –, *abrindo mão, em nome da competitividade e da harmonização, do manejo do sistema como instrumento de desenvolvimento e de redução das desigualdades sociais e transferindo este objetivo para o campo do gasto público*. Embora esse não tenha sido o caminho percorrido na velocidade desejada pelo pensamento ortodoxo e nem todos os países, até mesmo por suas assimetrias econômicas não tenham iniciado o seu percurso, é importante conhecer as propostas existentes para os diferentes tipos de impostos, pois, afinal, são elas que influenciaram várias reformas realizadas a partir da década de 1980.

No mercado financeiro é onde as pressões por harmonização se manifestam com maior intensidade. Como o dinheiro é a mercadoria que circula com maior facilidade e rapidez, práticas tributárias muito diferenciadas nesse mercado em relação às economias mais maduras penalizam os países que fujam ao padrão aceitável internacionalmente, exigindo ajustamento. Para evitar a migração de recursos e/ou de se colocar em melhores condições para atraí-los, a ordem emanada desse pensamento é que se devem seguir as tendências da tributação verificadas no cenário internacional, sendo que a concorrência

por recursos entre os países deve levar crescentemente à abolição da tributação sobre os fluxos financeiros, tornando sem importância o imposto incidente sobre o resultado das aplicações realizadas, ou seja, sobre os lucros, os dividendos e os juros.

O mesmo deve ser observado em relação ao tratamento tributário dado aos lucros do setor produtivo. Práticas tributárias que representem ônus mais elevados para as empresas *vis-à-vis* aos de outros países tendem a expulsar, especialmente no mundo globalizado em que o capital adquiriu maior mobilidade, investimentos para aqueles que oferecem melhores condições à obtenção de lucros. Por isso, recomenda-se não somente seguir as tendências internacionais destes impostos e, tendencialmente avançar na extinção de sua cobrança para não onerar o capital e reduzir a competitividade do país, deslocando a base de sua incidência para as pessoas físicas, que são as que, afinal, deles se beneficiam.

De qualquer forma, com a estratégia que vem sendo adotada pelas corporações multinacionais, instalando-se em centros financeiros *off-shore* e paraísos fiscais – no que são seguidas por muitas empresas nacionais que se internacionalizam com esse objetivo –, o capital produtivo tem conseguido escapar da tributação sobre os seus lucros. Mediante a prática conhecida como “preços de transferência”, reduz o imposto sobre o lucro e reparte a produção no território, levando em conta um meticuloso planejamento tributário. Como as novas tecnologias aplicadas aos setores produtivos agregam grande mobilidade espacial à produção (à exceção daquelas vinculadas à exploração de recursos naturais), mudanças nas políticas tributárias são facilmente assimiladas por meio do deslocamento de unidades produtivas para paraísos fiscais que oferecem condições mais favoráveis. A exportação das bases tributárias propiciada pelo avanço da tecnologia de informação é um dos problemas que Tanzi (2005) menciona, dentre os fatores que têm erodido as bases tributárias em virtude do impacto das inovações tecnológicas.

No mercado de produtos, onde as exigências de mudanças são mais lentas, devido às suas características, propiciando razoável margem de manobra para a adaptação dos sistemas tributários, a remoção das barreiras ao comércio externo também requer alterações importantes no sistema tributário. A ordem é não transferir parte do ônus tributário para os não residentes, através da exportação de bens e serviços, e equalizar a tributação sobre as importações com a dos produtos produzidos localmente. Isso implica tributar as mercadorias e serviços apenas na etapa final do consumo, ou aplicar um imposto uniforme sobre o valor agregado, eliminando das estruturas tributárias os impostos cumulativos e abolindo, também, a tributação direta sobre as exportações e sobre os bens de capital.

Em países como o Brasil, a exigência de se avançar na harmonização de sua estrutura tributária, no caso dos impostos incidentes sobre a produção e o consumo, esbarra na dificuldade de se encontrar uma solução consensual para o problema da federação e também para o financiamento das políticas sociais. Isso porque, de um lado, o que deveria ser um imposto sobre o valor agregado, distribuiu-se, desde a reforma de 1966, em três impostos exclusivos de cada ente federativo: o IPI, da União; o atual ICMS, dos estados; e o ISS, dos municípios, o último sendo de caráter cumulativo. Tanto o ICMS como o ISS são manejados como instrumentos de política econômica, desencadeando guerras fiscais e conflitos federativos, dos quais essas unidades não abrem mão sem a garantia de que não perderão recursos e sem uma solução para a preservação de sua autonomia. Além disso, regimes especiais de tributação, como do *Simples* e o do lucro presumido, por exemplo, também transformaram parte desses impostos em impostos de natureza cumulativa, provocando distorções nos preços relativos e erodindo as bases da tributação. Sobre essa mesma base de incidência também foram criadas várias contribuições, também de caráter cumulativo, cobradas sobre a receita bruta e a folha de salários para o financiamento das políticas sociais.

Sem uma solução confiável para essas questões, os caminhos para a criação de um IVA de base ampla, de acordo com as tendências internacionais, permanecem bloqueados.

Já no mercado de trabalho, onde é menor a mobilidade espacial da mão de obra, sendo menores as pressões internacionais para a harmonização das estruturas tributárias, a maior preocupação deve ser com o trabalhador com grau mais elevado de qualificação que pode, diante do tratamento tributário mais favorável por outros países sobre os seus rendimentos, para eles se deslocar. Deve-se, portanto, também evitar cobranças mais pesadas de impostos sobre seus ganhos, estabelecendo em níveis mais harmonizados as alíquotas dos impostos incidentes sobre os seus rendimentos, com o objetivo de evitar a possibilidade de migração dessa mão de obra essencial para o desenvolvimento do país.

Mas não é só. Com o objetivo de aumentar a competitividade da produção, tem-se observado nesse mercado uma tendência de se avançar na desoneração dos encargos trabalhistas das empresas, visando a aumentar o poder de concorrência de seus produtos no mercado com a redução de seus custos, mesmo colocando, com isso, problemas para o financiamento das políticas sociais, já que essas contam, em boa medida, com essas bases de incidência para o seu financiamento.

Além disso, o rápido desenvolvimento tecnológico da produção, em geral, característica da terceira revolução industrial nessa fase do capitalismo globalizado, tem-se encarregado de erodir as bases de incidência da folha de pagamentos. Adotando técnicas de capital intensivo, tanto o setor industrial como o de serviços, apesar do alto valor que agregam à produção, têm reduzido a incidência de impostos dessa natureza sobre as suas atividades, os quais continuam mais pesados para os setores altamente absorvedores de mão de obra, como é o caso da construção civil, por exemplo.

A luz dessa nova orientação, as reformas tributárias realizadas nos países desenvolvidos a partir da década de 1980 e copiadas em alguns países em desenvolvimento, passaram a se preocupar com reduzir o “fardo” tributário tanto sobre o capital produtivo quanto sobre o financeiro, por meio da redução de alíquotas e de isenção de impostos, assim como sobre a propriedade e as rendas mais altas, e a avançar na adoção do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), visando a liberar o trânsito fiscal para a movimentação mais livre das mercadorias, dos serviços, das aplicações financeiras, em geral, sem o seu peso e sem as distorções provocadas principalmente pelos impostos cumulativos para a questão da competitividade. Todavia, enquanto nos países desenvolvidos essas reformas não alteraram significativamente a composição da carga tributária em se tratando de sua distribuição entre impostos diretos e indiretos, tendo-se observado mais sua redistribuição entre setores e faixas de renda, nos países em desenvolvimento, como foi no caso do Brasil, a redução da tributação direta terminou sendo mais do que compensada pela expansão da tributação indireta, aumentando a regressividade do sistema.

É importante chamar a atenção para o fato de que, nesse ideário, a questão chave da demanda efetiva do sistema keynesiano perde qualquer relevância como determinante do dinamismo da economia. A preocupação passa a ser apenas com a possibilidade de movimentação do capital e dos fatores de mobilidade espacial, que são guiados por um suposto princípio da competitividade, como se nada mais influenciasse suas decisões, nem mesmo a questão da demanda efetiva. Isso significa, em outras palavras, reintroduzir a Lei de Say na economia pela porta dos fundos, já que deixa de existir limite para a produção, desde que esse princípio seja rigorosamente respeitado.

Não é possível deixar de apontar alguns dilemas, ou *trades-off*, que não podem ser desprezados, sobre as normas estabelecidas pelo pensamento ortodoxo sobre os novos papéis da política fiscal e tributária. De um lado, ao propor a redução das bases tributárias, com a desoneração de impostos da produção e eliminação/atenuação de sua incidência sobre o capital financeiro e produtivo e sobre outras bases também consideradas importantes para a questão da *competitividade*, o pensamento ortodoxo praticamente decreta a queda da arrecadação, caso os contribuintes para os quais será transferida a carga adicional de impostos não sejam capazes de suportá-la. Ora, isso compromete os compromissos assumidos com as políticas de *responsabilidade fiscal*, prejudicando a *estabilidade do sistema*, a menos que o Estado seja reduzido. Na verdade, o objetivo de todo o pensamento ortodoxo sempre é reduzir o Estado a uma dimensão mínima. Se isso é verdade, esse princípio opera na contramão do Estado do bem-estar ou teria sido construído exatamente para justificar seu desmantelamento como sempre ocorre quando os interesses do capital são contrariados no orçamento.

De outro lado, ao priorizar a tributação sobre o consumo e sobre os fatores de menor mobilidade territorial, introduz o risco de aumento de seu grau de regressividade, comprometendo a questão da equidade e enfraquecendo sua legitimidade na cobrança de impostos, o que, embora não seja relevante para esse pensamento, pode abrir as portas para revoltas tributárias, instabilizando socialmente o sistema. Foi o que Keynes procurou, com a sua teoria, evitar, considerando o Estado como elemento-chave para corrigir o que considerava os principais problemas do sistema: a falta de emprego, a má distribuição de renda e sua inerente instabilidade. Quando a insensatez se apodera dos ideólogos do capital, o retorno de todos estes defeitos torna-se inevitável, assim como os riscos de colapso do sistema.

## **5. OS FRUTOS DO PENSAMENTO ORTODOXO: O AUMENTO DA INSTABILIDADE, O ENFRAQUECIMENTO DO CRESCIMENTO E O APROFUNDAMENTO DAS DESIGUALDADES**

Desde o momento em que o pensamento neoliberal reocupou a cena econômica como paradigma dominante e viu suas propostas serem implementadas em alguns países e blocos regionais, um cenário de maior instabilidade do sistema, coadjuvada por baixo crescimento e aumento das desigualdades e da pobreza se abateu sobre a economia mundial. A desregulamentação dos mercados financeiros, associada à abertura da conta de capital dos países que seguiram a nova ordem e à queda das fronteiras nacionais para permitir a livre circulação do capital em busca de melhor remuneração, instabilizou os instrumentos de política econômica do Estado, como os do câmbio e dos juros, exigindo a adoção de medidas restritivas ao crescimento para conter essas fricções. E, com a política fiscal limitada ao papel de “fiadora da estabilização”, o orçamento foi ajustado para garantir os ganhos da orgia promovida pelo capital financeiro, com o objetivo de evitar o crescimento da dívida, com o Estado renunciando ao seu papel de indutor do crescimento e de agente promotor de redução das desigualdades sociais.

Especialmente a partir da década de 1990, quando essas ideias consolidaram sua hegemonia, sucessivas crises, principalmente de natureza financeira, contaminaram a economia mundial e paralisaram o crescimento econômico, devido ao seu efeito-contágio no mundo globalizado: a moratória mexicana em 1994-95; a crise dos países do Sudeste Asiático de 1996-97; a moratória russa, em 1998; a falência da primeira fase do Plano Real, no Brasil, em 1998-99; a crise da internet, em 2000; a da Argentina, em 2001, até desaguar na

crise mais aguda da história do capitalismo desde a década de 1930, a do crédito *subprime*, deflagrada nos Estados Unidos, de 2007-2009; e, no ano seguinte, da dívida soberana europeia, as quais, até os dias atuais, continuam contaminando a economia global.

Em todas elas o Estado teve de usar largamente o orçamento e lançar-se a um temerário processo de endividamento para salvar o Capital de seus desvarios especulativos em busca de riqueza, com o objetivo de impedir uma deflação de preços dos produtos e de ativos, seguidas de depressões profundas e prolongadas como ocorrera na crise de 1930. Para isso, teve de dar início à desmontagem do Estado do bem-estar nos países em que ele existia, pondo em marcha um processo de aniquilação dos elementos de solidariedade do sistema, com o Estado renunciando, como manda o figurino ortodoxo, ao seu papel de agente orientador e regulador do crescimento, para atender as necessidades de recursos do Capital.

Os números da Figura 1 mostram como o crescimento econômico praticamente se enfraqueceu no mundo a partir dessa época, principalmente nos países que se submeteram à férrea disciplina fiscal do novo consenso e/ou que sofreram as consequências dos desvarios especulativos do capital financeiro.

A economia mundial, depois de crescer a taxa média próxima de 4% ao ano na década de 1970, viu essa taxa despencar para 3,4% na problemática década de 1980 e situar-se em torno de 3,2% nas décadas seguintes. Mas, mas, mesmo assim, devido ao forte crescimento das economias emergentes, notadamente da China e da Índia, que compensaram a queda expressiva registrada para as economias desenvolvidas. No conjunto dessas, o crescimento médio anual de 3%, na década de 1990, encolheu para 1,7% na década seguinte, sob os efeitos também da crise do *subprime*, nível que praticamente vem sendo mantido no período de 2011-2016, o qual aproximadamente corresponde ao desempenho da economia norte-americana. O crescimento da Zona do Euro, que foi travado primeiramente pelas regras do *Tratado de Maastricht* e, assim como os Estados Unidos, bastante afetado pela crise do *subprime* e, posteriormente, pela crise da dívida soberana europeia, praticamente evaporou: de uma média anual de 2,2% na década de 1990, caiu para 1,2% na década seguinte; e não passou de 0,5% entre 2011 e 2016.

#### FIGURA 1 – TAXAS MÉDIAS DE CRESCIMENTO DO PIB

Em %

MUNDO, GRUPOS DE ECONOMIAS E ALGUNS PAÍSES

1991-2016

MUNDO/GRUPOS/PAÍSES	1991-2000	2001-2010	2011-2016 (1)
<b>Economia Mundial</b>	<b>3,2</b>	<b>3,9</b>	<b>3,4</b>
<b>Economias Desenvolvidas</b>	<b>2,9</b>	<b>1,7</b>	<b>1,6</b>
<i>Estados Unidos</i>	3,5	1,7	2,0
<i>Zona do Euro</i>	2,2	1,2	0,5
<b>Economias Emergentes</b>	<b>3,8</b>	<b>6,3</b>	<b>4,9</b>
<i>China</i>	9,5	9,6	7,7
<i>Índia</i>	5,6	7,5	6,7
<i>Brasil</i>	2,6	3,7	0,4
<b>América Latina</b>	<b>3,2</b>	<b>3,4</b>	<b>1,9</b>

Fonte: World Economic Outlook/FMI: Abril de 2017.

Nota: (1) Preliminar.

Somente no conjunto das economias emergentes (e isso muito em virtude do desempenho da China e também da Índia), que não estiveram envolvidas com os problemas que afetaram as economias desenvolvidas, o crescimento econômico mostrou-se bem robusto, compensando o do resto do mundo, embora também nelas o crescimento já comece a enfraquecer: no conjunto dessas economias, depois de se registrar uma taxa média anual



de 3,8% na década de 1990, ela saltou para 6,3% na década seguinte, recuando para 4,9% entre 2011 e 2016. O desempenho da China impressiona pela expressividade de seus resultados: 9,5% ao ano entre 1991 e 2000; 9,6% no período de 2001 e 2010; e 7,7% para o de 2011–2016. O mesmo desempenho, embora com menor expressividade, que se registrou para a Índia: crescimento médio anual de 5,6%, 7,6% e 6,7%, respectivamente para os mesmos períodos.

Já a América Latina, mais afetada pelas relações que mantém com os Estados Unidos e Europa, o crescimento anual desabou de pouco mais de 3% entre 1991–2010 para 1,9% entre 2011–2016. O Brasil, que registrou uma taxa média de crescimento de 8,6% na década de 1970, veria o mesmo declinar fortemente nas décadas seguintes: a taxa desabou para 1,6% nos anos de 1980, quando se defrontou com o problema da dívida externa e a ameaça de um processo hiperinflacionário; e teve pequena recuperação na década de 1990, quando atingiu 2,6%, ao começar a se submeter às exigências da disciplina fiscal do pensamento ortodoxo. Na década de 2000, beneficiando-se do *boom* de 2003–2008 da economia mundial e do efeito-China, o Brasil conseguiu crescer 3,7% ao ano. Porém, devido às fricções provocadas no modelo econômico por essa expansão, sem corrigir seus problemas estruturais, o Brasil teve de se submeter, após uma malograda tentativa de implementar uma política econômica alternativa, a realizar um novo ajuste recessivo para agradar o mercado, derrubando o crescimento para 0,4% ao ano no período de 2011–2016.

Com o enfraquecimento do crescimento econômico e o desmonte do Estado do bem-estar, a desigualdade tendeu inevitavelmente a aumentar a partir da década de 1970. Thomas Piketty (2014) constata em seu livro, *O Capital no Século XXI*, que essa diminuiu, de fato, no período entre as duas grandes guerras até a década de 1960, o que levou a equivocadas conclusões de não poucos trabalhos dos economistas da ortodoxia sobre as virtudes do capitalismo no longo prazo. Mas que este problema ressurgiu com mais força, com o encerramento do longo ciclo de crescimento propiciado pela implementação de políticas keynesianas e com o avanço do Estado do bem-estar. São várias as causas que explicam esse fenômeno.

Em primeiro lugar, o crescimento mais lento que passou a se verificar na economia mundial diante das crises que se acentuaram a partir dessa época, com efeitos danosos sobre o mercado de trabalho, o emprego e a remuneração do trabalhador, à exceção de algumas economias emergentes como mostram os dados da Figura 1. Em segundo lugar, porque, diante da instabilidade e da maior aversão ao risco por parte do capital financeiro, a taxa de remuneração da riqueza acumulada aumentou consideravelmente, excedendo muito a taxa de crescimento do PIB, acarretando, assim, um inevitável aumento da desigualdade, à medida que os seus detentores veriam aumentar sua fatia no bolo da nova riqueza produzida. Em terceiro lugar, porque, devido ao novo papel atribuído ao Estado, o de fiador da estabilização, e diante da necessidade de se promover ajustamentos em suas finanças para cumprir essa responsabilidade, seu papel de provedor de políticas públicas necessárias para manter a coesão social começou a ser esvaziado.

No Brasil, embora as políticas econômicas implementadas principalmente nos governos Lula e Dilma, tenham contribuído mais expressivamente para a redução das desigualdades, é consenso, atualmente, que isso teria ocorrido mais na base da pirâmide, ou, mais especificamente, em relação aos rendimentos do trabalho. Isso porque, como tem sido demonstrado em alguns trabalhos, os que ocupam o topo da pirâmide viram aumentar sua participação no bolo da riqueza produzida, devido às políticas de generosas

2. Marc Morgan, do World Wealth and Income Database, em entrevista à *Folha de S.Paulo*, 24/09/2017; Ricardo Balthazar. Desigualdade: rico, sempre rico, e pobre, sempre pobre. *Folha de S.Paulo*, 01/10/2017 (Caderno Ilustríssima, p. 3-4).

taxas de juros para as aplicações financeiras, cujos ganhos são, geralmente, omitidos nas pesquisas sobre desigualdade; e à resistência, em geral, de todos os governos no Brasil, de estender e ampliar a tributação direta – sobre a renda e o patrimônio – para os setores mais ricos e poderosos da sociedade.<sup>2</sup>

Esse aumento da desigualdade, por sua vez – um dos grandes defeitos do capitalismo, como foi apontado por Keynes –, traz implicações sérias para a própria reprodução do sistema. De um lado, por ajudar a minar as forças do próprio crescimento, à medida que enfraquece a demanda efetiva pelo fato de as camadas mais altas da sociedade possuírem baixa propensão a consumir, desestimulando os investimentos produtivos. Em segundo, por aumentar as tensões sociais, devido ao aumento do desemprego, do inevitável aumento da pobreza e da crescente incapacidade das camadas de menor renda de garantir suas condições de sobrevivência, o que, como a história registra com vários exemplos, costuma terminar em rebeliões e fortes questionamentos do sistema.

Não são caminhos promissores nem para o capitalismo, nem para o futuro da humanidade, sendo que essa tendência pode agravar-se. É o que se vê quando se considera o expressivo crescimento da dívida pública (Figura 2), a qual constitui, na verdade, *riqueza privada*, muito como resultado das intervenções que têm sido realizadas pelo Estado para salvar o Capital de sua própria insensatez. Tal situação, se não revertida, deve aumentar ainda mais a participação da riqueza acumulada na riqueza real futura a ser produzida, ampliando o nível de desigualdade e negando o papel da ciência econômica, cuja legitimidade só existe enquanto voltada para encontrar soluções que beneficiem o conjunto da sociedade e não como meio para defender interesses específicos dos donos do poder, como agem os ideólogos da ortodoxia, propondo o sacrifício da economia e da população, para salvar o sistema.

De fato, os dados da Figura 2 sobre o nível de endividamento dos governos são desalentadores, indicando que a necessidade de um ajustamento de suas finanças para que se reenquadrem nas regras fiscais do pensamento ortodoxo deve manter anêmico o crescimento mundial por mais alguns anos, já que os mesmos terão de continuar sacrificando seus gastos primários para pagar os custos financeiros da dívida e reconduzi-la para patamares aceitáveis pelo mercado.

#### FIGURA 2 – RELAÇÃO DÍVIDA BRUTA/PIB

Em %

GRUPOS DE ECONOMIAS E ALGUNS PAÍSES  
2005-2016

MUNDO/GRUPO/PAÍSES	2005	2010	2012	2015	2016 (1)
<b>Economias desenvolvidas</b>	77,0	98,5	106,7	104,4	106,5
Estados Unidos	65,3	95,6	103,4	105,6	107,3
<b>União Europeia</b>	61,4	78,5	85,3	86,7	85,8
<b>Zona do Euro</b>	69,1	84	91,4	92,6	91,3
França	67,1	81,6	89,5	96,1	96,5
Alemanha	67	81	79,9	71,2	67,6
<b>Economias Emergentes</b>	41,9	38,1	37,3	44,3	47,3
Brasil (2)	68,6	63	62,2	72,5	78,3
China	26,1	33,7	34,3	42,6	46,2
Índia	80,9	67,5	69,1	69,6	69,5
<b>América Latina</b>	49,7	48,2	48,3	54,1	57,3

Fonte: World Economic Outlook/FMI: Abril de 2017.

Notas:

(1) Preliminar

(2) A metodologia de cálculo da dívida bruta do FMI difere da utilizada pelo Banco Central do Brasil, razão da diferença existente entre resultados das duas instituições.

Como se percebe de seu exame, a relação dívida bruta/PIB saltou, para as economias desenvolvidas, de 77%, em 2005, para 106,5%, em 2016; dentre essas, a dos Estados Unidos apresentou um comportamento ainda pior, aumentando de 65,3% para 107,3% no mesmo período. Nos países da União Europeia, que em 2007 havia praticamente atingido os limites estabelecidos no Tratado de Maastricht, a relação dívida bruta/PIB permanecia elevada em 2016, com 85,8%, o mesmo acontecendo com os países da Zona do Euro, com uma relação dívida bruta/PIB de 91,3% nesse último ano. Na França, nesse grupo, em 2016, apesar do esforço de ajustamento feito pelo país, essa relação ainda se encontrava no nível de 96,5%; na Alemanha, depois de ter atingido 81%, em 2010, logo após a crise do *subprime*, a relação dívida bruta/PIB caiu para 67,6%, em 2016, como resultado do melhor desempenho de sua economia e da realização de um ajustamento mais severo.

As economias emergentes, para as quais são maiores as exigências com o princípio da responsabilidade fiscal, também viram sua situação se agravar com o terremoto financeiro que se abateu sobre o mundo a partir da crise do *subprime*. Com uma relação dívida bruta/PIB de 42%, em 2005, viu-a elevar-se para 47,3%, em 2016. Na China, a relação dívida bruta/PIB aumentou de 26,1% para 46,2%, nesse período; enquanto a do Brasil alcançou 78,3% nesse último ano, dando um salto de 10 pontos percentuais do PIB em relação a 2005. Na Índia, por outro lado, devido ao maior crescimento do PIB e à realização de um ajuste mais forte das contas do governo, terminou sendo reduzida de 80,9%, em 2005, para 69,5%, em 2016, um nível ainda considerado altamente preocupante para essas economias, dada sua menor capacidade de financiamento.

Piketty (idem, p. 9–34) acredita ser possível retomar o controle do capitalismo, assegurando que o interesse em geral da população se superponha aos interesses privados por meio de instituições e políticas públicas que contrabalançam essa lógica implacável da desigualdade, adotando-se, por exemplo, impostos progressivos sobre o capital – sobre a renda e a propriedade. Tal medida, que vai na contramão do que propõe a ortodoxia, teria o condão de, ao taxar tanto o estoque da riqueza acumulada (o patrimônio) quanto os seus fluxos, reduzir, de um lado, a brutal concentração existente e inibir o seu comando sobre a renda futura a ser criada e, de outro, impedir que essa trajetória se reinicie, ao gravar mais esses fluxos. Mas é preciso ir mais longe, quando se pensa em uma reforma tributária com esse objetivo em países que apresentam maior desigualdade.

Especialmente em países como o Brasil, em que a tributação indireta, reconhecida-mente regressiva, responde pela maior parte da arrecadação, é necessário alterar mais radicalmente essa equação, procurando-se diminuir o peso relativo desses impostos no financiamento do Estado *vis-à-vis* os impostos diretos não somente por razões de justiça tributária, mas também por razões de ordem estritamente econômica, como apontava Keynes, visando ao fortalecimento da demanda efetiva e do crescimento econômico.

Uma reforma tributária em países como o Brasil deve ter, assim, como farol, tanto o objetivo de melhorar a distribuição do ônus da tributação entre os membros da sociedade, com o objetivo de inibir o avanço da concentração de renda e contribuir para o crescimento mais sustentado da economia, quanto o de recompor as bases de financiamento do Estado, o que é necessário para resolver a enrascada fiscal em que se meteu com a generosidade dos recursos transferidos para o Capital, assim como para se recapacitar a promover políticas de desenvolvimento econômico e social, reconciliando-se com a sociedade e contribuindo para a estabilidade do sistema e para a preservação da coesão social.

## 6. BRASIL: O TRADE-OFF ENTRE A RESPONSABILIDADE FISCAL E A COMPETITIVIDADE. O AUMENTO DAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Acossado por fortes desequilíbrios fiscais, que se manifestaram com maior intensidade a partir da década de 1980, com a crise da dívida externa, o Brasil não seguiu as recomendações do pensamento neoliberal no campo da tributação, embora algumas iniciativas tenham sido adotadas com esse objetivo pelo ministro da Fazenda, Máílson da Nóbrega, em 1988, que reduziu drasticamente e uniformizou as alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas, e por Everardo Maciel, secretário da Receita Federal, em 1995, que, além de reduzir as alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas, isentou e/ou passou a taxar suavemente os ganhos do capital recebidos na forma de lucros e dividendos, acreditando estar fazendo uma “revolução tributária” que entraria para a história da tributação (INTROÍNI & MORETTO, 2017, p. 11). Estavam, na verdade, em nome da suposta *competitividade dos tributos*, abrindo a carga de impostos das classes mais ricas e dos lucros do capital (das grandes papoulas), aumentando as distorções do sistema tributário brasileiro em relação a um dos princípios caros das finanças públicas, o da equidade.

O Brasil nunca foi um país exemplar nessa questão, mas conseguiu piorar o sistema com essas mudanças. Desde a estruturação do sistema tributário, em 1891, valeu-se predominantemente dos impostos indiretos para o financiamento das atividades do Estado: até a década de 1960, por não contar com bases econômicas suficientes para cobrar o imposto de renda e por enfrentar resistências políticas para taxar a propriedade; a partir da década de 1960, porque o Estado autoritário que se instalou no país a partir de 1964, transformou o sistema tributário numa ferramenta do processo de acumulação, visando a garantir o crescimento a qualquer custo para legitimar os novos donos do poder, isentando ou taxando suavemente o capital e as rendas médias e altas da sociedade de sua incidência; na Constituição de 1988, porque os constituintes, ainda que orientados pelos princípios da democracia e da justiça fiscal, dedicaram mais atenção ao resgate da federação, enquanto as voltadas para a redução das desigualdades, como a maior taxa da renda e da propriedade, foram transferidas para serem aprovadas no campo infraconstitucional, o que não ocorreu. Por isso, as mudanças introduzidas por Máílson e Everardo apenas agravaram um quadro já ruim, confirmando o sistema como instrumento de aumento das desigualdades.

Essas mudanças, no entanto, pararam por aí, porque o *princípio da competitividade dos tributos* entrou em conflito com o *princípio da responsabilidade fiscal* e o sistema tributário passou a ser manejado como *instrumento de ajuste fiscal* voltado para garantir receitas para pagar juros da dívida, com o objetivo de evitar o crescimento descontrolado da relação dívida/PIB como recomendado pelo novo consenso macroeconômico. Com essa reorientação, as preocupações com a qualidade dos tributos desapareceram, assim como com a estabilidade de suas regras e, além de se tornar bem mais complexo, o sistema tributário foi sendo gradativamente transformado num instrumento *anticrescimento econômico, antifederação* e que agravou a distribuição desigual do ônus da tributação entre os membros da sociedade. Vejamos como isso teria ocorrido.

Os constituintes de 1988, preocupados com a reconstrução das bases do federalismo, no país, promoveram uma forte descentralização das receitas em favor dos estados e municípios, prejudicando as finanças da União e, ao mesmo tempo, ampliaram, atendendo as demandas da sociedade por políticas públicas, os direitos sociais no capítulo da *Ordem Social* e, nesse, com a instituição da *Seguridade Social*, estabelecendo, no art. 23, que a oferta de políticas

públicas deveria ser feita com a *cooperação financeira* dos três níveis de governo. Como esse artigo não foi regulamentado, os estados e municípios não se viram obrigados a participar da oferta dessas políticas, o que só viria a acontecer com algumas experiências posteriores, como a do Fundef, em 1996, e da Emenda Constitucional 29, em 2000, relativa à Saúde, levando a União a ter de assumi-las, num contexto em que havia perdido importantes competências tributárias e receitas para as esferas subnacionais, além de se defrontar com fortes desequilíbrios fiscais herdados da década de 1980 (REZENDE, OLIVEIRA & AMORIM, 2007).

Como as contribuições sociais foram, na Constituição, previstas exclusivamente para o financiamento da Seguridade Social, sendo de competência da União, e como não precisavam obedecer, para sua cobrança, as limitações previstas para os impostos tradicionais, além de seu produto não ser repartido com estados e municípios, o governo federal tornou-as o *instrumento preferencial desse ajuste*. De incidência indireta e de natureza cumulativa, prejudiciais, portanto, para a questão da equidade e da competitividade da produção, as contribuições passaram, a partir daí, a ocupar, em termos relativos, espaços crescentes na estrutura tributária, piorando, ainda mais, sua qualidade.<sup>3</sup> Não foi, no entanto, somente nessa frente que se avançaria no processo de aprofundamento de sua degeneração.

Visando a envolver compulsoriamente estados e municípios nesse processo de ajustamento, o governo federal deu início à sua inserção nos programas voltados para essa finalidade, levando-os a perder receitas, como ocorreria com a promulgação da Lei Kandir (LC 87/96), por exemplo, ao mesmo tempo em que avançou na estruturação de alguns mecanismos de cooperação financeira governamental, caso do Fundef/Fundeb e Emenda da Saúde, ampliando seus gastos. E criaram-se instituições para controlar hierarquicamente suas finanças e níveis de endividamento, caso das Leis Rita Camata, de 1995 e 1999, dos programas de Ajuste Estrutural de suas finanças, de 1996-97, do acordo da dívida dos Estados com a União, de 1997-98, e, finalmente, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000. Com isso, enfraqueceu-se a autonomia que os mesmos dispunham na federação para tomar decisões sobre o seu orçamento, avançando-se no processo de desconstrução federativa e subjugando novamente essas esferas às determinações do Poder Central.

Apesar de todas essas medidas, inclusive com o início da desmontagem do sistema de vinculações de receitas para as áreas sociais, a partir de 1994, com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), que apartou 20% das receitas de contribuições, em geral, para sustentar o Plano Real, a situação fiscal só tendeu a piorar, especialmente em virtude da engenharia econômica que foi criada para viabilizá-lo, apoiada na abertura comercial indiscriminada, no câmbio supervalorizado e em elevadas taxas de juros: resultados primários relativamente equilibrados durante a primeira fase do Plano, entre 1994 e 1998, aumentaram a relação dívida líquida do setor público, como proporção do PIB, de 30% para 40% nesse mesmo período. Para salvar o Plano do fracasso, o governo teve de fechar um acordo com o FMI e comprometer-se a encarar, com seriedade, o compromisso com o *princípio da responsabilidade fiscal*.

Durante quatorze anos, de 1999 e 2013, o país se tornou o paraíso do capital financeiro, garantindo-lhe elevada remuneração, sempre em níveis superiores a 5-6% de toda a riqueza real criada, e gerando gigantescos superávits primários, que corresponderam, em alguns anos, a mais de 4% do PIB, como mostra a Figura 3, para o pagamento dos juros da dívida, esterilizando parte significativa das receitas de impostos.

3. A rigor, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não pode ser incluída, como as demais, no rol dos impostos de má qualidade, cumulativos, já que incide, assim como o IRPJ, sobre o lucro da empresa.

**FIGURA 3 – RESULTADO PRIMÁRIO, JUROS NOMINAIS E RESULTADO NOMINAL COMO PROPORÇÃO DO PIB**

Em %  
BRASIL  
1994-2016

ANO	RESULTADO PRIMÁRIO (1)	JUROS NOMINAIS	RESULTADO NOMINAL (1)
1994-1998	-0,4	5,6	5,2
1999-2002	-3,6	9,3	5,7
2003-2006	-4,3	7,8	3,8
2007-2010	-2,9	5,9	2,7
2011	-3,1	5,2	2,6
2012	-2,4	5,7	2,5
2013	-1,9	4,9	3,2
2014	0,6	5,1	6,7
2015	1,9	8,4	10,2
2016	2,5	5,5	9,0

Fonte: Banco Central do Brasil; Gomes, Gerson & Silva da Cruz, Carlos Antônio. Vinte anos de Economia Brasileira (1995-2014). Centro de Altos Estudos – Brasil Século XXI, 2017. Nota: (1) Superávit (-); Déficit (+).

Só a partir de 2014, em virtude da desaceleração econômica e do mergulho da economia em um agudo processo recessivo nos anos seguintes, como resultado tanto da implementação de políticas econômicas inconsistentes quanto da opção feita, pelos governos Dilma e Temer, de fazer um ajuste nos moldes ortodoxos para agradar o mercado, o que levou as receitas tributárias a despencarem, em termos reais – queda de 11% entre 2014 e 2016 –, os superávits primários desapareceram, sendo substituídos por expressivos déficits e, com o custo financeiro da dívida em elevação, devido à política de juros pornográfica do Banco Central, os déficits nominais do governo atingiram o nível de 10% do PIB, com a relação dívida/PIB ingressando numa trajetória de rápida elevação.

Comparada às dívidas de outros países, especialmente às dos países desenvolvidos, cujos níveis ultrapassaram a casa dos 100%, não se pode dizer que o tamanho da dívida pública no Brasil tenha atingido níveis alarmantes, mesmo do ponto de vista da ortodoxia, e nem que o seu crescimento tenha decorrido do excesso de gastos primários. Por trás de sua expansão mais acelerada se encontra o peso de seus encargos financeiros resultante de uma política de elevadas e desnecessárias taxas de juros, cujos custos representam anualmente cerca de 6-7% do PIB, um nível que não encontra paralelo no resto do mundo, enquanto os desequilíbrios primários resultam, em boa medida, da recessão em que mergulhou a economia brasileira a partir de 2014, que derrubou as receitas tributárias, em termos reais, em mais de 10% em apenas dois anos. Tais argumentos não encontram, no entanto, acolhida no pensamento conservador, sendo esses resultados usados para convencer a opinião pública de que o Estado do bem-estar não cabe no orçamento, sendo necessário desmontar suas estruturas e justificar o ajuste recessivo da economia como necessário para libertá-la dos excessos estatais.

Embora algumas propostas de reforma tributária tenham sido ensaiadas nesse longo período de 1995 a 2016, a maioria apenas com a preocupação de remover da estrutura os impostos cumulativos e encontrar uma solução para a guerra fiscal travada entre estados e municípios, nenhuma conseguiu prosperar. Em primeiro lugar, porque o próprio governo federal, temendo perder receitas e comprometer o ajuste fiscal acordado com o FMI, pouco se empenhou para sua aprovação, tendo se tornado, inclusive, seu adversário; em segundo, por não se ter chegado, em nenhuma delas, a uma solução consensual nem para a questão federativa, nem para o financiamento das políticas sociais.

Assim aconteceu com a PEC 175, de 1995, proposta do governo Fernando Henrique Cardoso, que, tendo como preocupação exclusiva a extinção dos impostos cumulativos e da guerra fiscal entre os membros da federação, tramitou durante quatro anos no Congresso e acabou sendo “esquecida” depois de ver aprovado na Comissão de Reforma Tributária, por unanimidade, o substitutivo do deputado Mussa Demes, em 1999; com a proposta do governo Luiz Inácio Lula da Silva, de 2003, que, edulcorada com cosméticos apelos redistributivos, terminou convertendo-se na Emenda Constitucional nº 42/2003, reduzida à prorrogação de dois instrumentos vitais para o ajuste fiscal: o da Contribuição provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e o da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que havia substituído o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), ex-Fundo Social de Emergência (FSE), de 1994; com a PEC 233/, de 2008, que retomaria as propostas de fusão de impostos, extinção das figuras cumulativas e dos conflitos federativos, com o fim da guerra fiscal, mas que não foi adiante pelo próprio desinteresse e falta de empenho do governo federal em sua aprovação; e, finalmente, com a proposta do governo Dilma Rousseff que, restrita à solução do rebaixamento e uniformização das alíquotas interestaduais do ICMS também foi abandonada por não ter contado com apoio para sua aprovação (OLIVEIRA, 2010).

Nenhuma dessas propostas sequer ousou sinalizar um melhor tratamento para a questão da tributação direta, a qual poderia não somente melhorar a arrecadação do governo, contribuindo para a enrascada fiscal em que se encontra, quanto reduzir a grande regressividade do sistema, com ganhos importantes para o crescimento econômico e para a redução das desigualdades, confirmando a tradição histórica do país, segundo a qual seria *pecado capital* taxar o capital e os mais ricos. Em virtude disso, explorado à exaustão como instrumento de ajuste fiscal e sem conseguir eliminar a incidência de impostos indiretos perversos para a questão da competitividade, nem encontrar uma solução consensual para a questão federativa e confiável para o financiamento das políticas sociais, o sistema tributário brasileiro viu se amplificarem suas distorções e se transformar, se não no pior, em um dos piores sistemas do mundo. Por isso, a urgência de sua reforma, necessária para o país se reencontrar com o sol do crescimento, com a justiça tributária e com o restabelecimento da necessária coesão social no mundo capitalista.

Para agravar a situação que o país enfrenta na atualidade, apegados ao mantra, como recomenda a ortodoxia, de que seria necessário primeiro ajustar as contas públicas, mesmo numa situação de grave e prolongada recessão, para só depois voltar a crescer, como se isso fosse possível, os gestores da atual política econômica deram início à desmontagem dos mecanismos de proteção social da Constituição de 1988, visando a conter os gastos primários e a recuperar o espaço no orçamento para o pagamento de juros ao capital financeiro: de um lado, trataram de congelar, por 20 anos, até 2037, esses gastos, em termos reais (Emenda Constitucional nº 95/2016), indicando que, em termos relativos, será crescente a queda de sua participação na estrutura de gastos do Estado; de outro, têm ensaiado uma reforma da previdência social que, se aprovada, deve subtrair ganhos expressivos da classe trabalhadora. Como se não bastasse, tem ganhado força e apoio das forças influentes da sociedade – mercado financeiro, empresariado, mídia, políticos em geral –, diante da atual encrenca fiscal, a proposta de se pôr cobro ao sistema de vinculações de receitas que garante recursos para o financiamento das áreas sociais. Não é bem o caminho que o país precisa para abrir os caminhos do crescimento e da solidariedade, essenciais para manter a coesão social, e para começar a deixar para trás o troféu que carrega de ser um dos mais desiguais do mundo.

## 7. OS CAMINHOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Não são pequenos os desafios e as dificuldades para a realização de uma reforma tributária mais ampla no Brasil. De um lado, porque, dado o atual quadro de recessão/estagnação da economia, combinado com a situação de desequilíbrio das contas do setor público, reformas mais profundas do sistema se tornam mais difíceis, à medida que podem ocasionar redução ainda maior das receitas enquanto o novo sistema estiver sendo implantado, piorando a situação fiscal; de outro lado, porque uma reforma dessa amplitude, exigida para remover as imperfeições do sistema, demanda um governo com legitimidade política, capaz de negociar as mudanças requeridas, dirimir os inevitáveis conflitos que desencadeiam e soldar os distintos interesses que com ela serão afetados em meio à construção de um novo projeto de sociedade. Não se trata, portanto, de um projeto de reforma tributária que possa ser levado à frente pela atual administração, que não preenche esses requisitos.

Um dos grandes desafios da reforma refere-se à necessidade de recompor a capacidade de financiamento do setor público, visando a lhe dar novamente condições para atuar como agente do processo de crescimento e realizar os investimentos requeridos em infraestrutura econômica, ciência e tecnologia, urbanização, educação, política ambiental, por exemplo, visando a remover pontos de estrangulamento da economia que aumentam sobremaneira o “custo-Brasil”, sem descuidar de compromissos com o princípio da responsabilidade fiscal, dentro dos limites da capacidade financeira do Estado, mas preservando as bases do Estado Social.

Atualmente, a carga tributária no Brasil anda em torno de 33% do PIB, um nível superior ao das economias emergentes e de alguns países desenvolvidos (Estados Unidos, Japão, Espanha, por exemplo), mas inferior à média registrada para os países da OCDE, que apresentam um nível de renda *per capita* bem mais elevado. Considerando, contudo, as grandes desigualdades existentes no Brasil e a necessidade de o Estado atuar mais proativamente para atenuá-las, sua redução não é recomendável. A reforma, no entanto, deve adotar medidas tanto para interromper as tendências do sistema de erodir as bases tributárias como para alterar a sua composição entre impostos diretos e indiretos, com o objetivo de beneficiar o crescimento econômico e tornar a tributação mais justa.

A erosão das bases tributárias não tem sido fruto apenas das propostas da ortodoxia de se poupar os fatores de maior mobilidade espacial da tributação e de se lançar o seu ônus principalmente sobre o consumo, a propriedade imobiliária e os salários dos trabalhadores menos qualificados. Tem resultado, também, de um lado, do planejamento tributário feito pelas empresas para escapar de sua incidência e, de outro, do desenvolvimento tecnológico do sistema econômico, caracteristicamente poupador crescente de mão de obra, que a tem transformado em trabalhadores que atuam por conta própria, na forma de pequenos empresários, sujeitos ao pagamento de menores impostos nos regimes especiais de tributação existentes.

Com esse objetivo, empresas globais, cujo comportamento é seguido por empresas nacionais que se internacionalizam com esse mesmo propósito, têm aberto subsidiárias em paraísos fiscais para diluir os lucros obtidos nos países em que operam, por meio tanto do mecanismo de “preços de transferência” como de outros similares, conseguindo driblar a cobrança de impostos. De outro lado, o avanço tecnológico em empresas da indústria e do setor de serviços, que agregam alto valor à produção, tem erodido os impostos incidentes sobre a folha de salários, por seu caráter poupador da força de trabalho. No mundo globalizado, em que parte do trabalho pode ser realizado à distância, o próprio



trabalhador tem-se transformado, ele próprio, em empresário prestador de serviços, inscrevendo-se como pessoa jurídica em regimes especiais de tributação que cobram menos impostos de modo geral.

Não bastasse isso, o nível de renúncias fiscais de que o Estado abre mão para incentivar, apoiar e estimular determinadas atividades e setores da vida econômica, cultural e social, e que acabam, via de regra, transformando-se em direitos adquiridos dos que delas se beneficiam, representam um apreciável sorvedouro de recursos públicos que, no Brasil, equivalem a cerca de 20% da carga tributária e que, em qualquer reforma que venha a ser realizada com as diretrizes estabelecidas nesta proposta, terão de ser revistas para que se avalie se, efetivamente, seu ônus tem-se traduzido em benefícios para a sociedade, o que raramente é feito pelos órgãos da administração tributária.

Além de adotar medidas para reverter a erosão das bases tributárias, outro desafio fundamental da reforma é alterar a composição da estrutura do sistema entre impostos diretos e indiretos, visando a tornar mais justa a distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade e a contribuir para reduzir as desigualdades de renda, o que é essencial para o crescimento econômico. Enquanto nos países desenvolvidos, o peso da tributação direta representa, de modo geral, cerca de 70% da tributação, mesmo com as reformas realizadas à luz das novas propostas do pensamento ortodoxo, no Brasil essa relação se mostra diametralmente oposta, com os impostos indiretos, incluindo os incidentes sobre a folha de salários, ultrapassando 70% da carga tributária.

Existe um amplo espaço para aumentar, de forma significativa, no Brasil, os impostos diretos sobre a renda e a propriedade. Estudos de Gobetti e Orair (2016), de Oliveira (2015) e também de Introíni e Moretto (2017), para ficar apenas com alguns exemplos, são unânimes em apontar o potencial de arrecadação que existe nesse campo para o aumento da tributação: alíquota-teto reduzida do imposto de renda da pessoa física *vis-à-vis* as vigentes na maioria dos países desenvolvidos, excesso de descontos de despesas para o cálculo da renda tributável, que favorecem as camadas mais ricas da sociedade, e generosas isenções ou subtaxação das rendas do capital, dos lucros e dividendos para as mesmas, compõem um quadro que só confirma a imagem nada nobre do país de constituir pecado capital cobrar impostos das classes mais ricas.

Em relação aos lucros do capital, além do planejamento tributário elaborado pelas próprias empresas para explorar brechas na tributação (elisão fiscal), visando a escapar da tributação, como apontado anteriormente, esquemas também generosos que permitem o lançamento de lucros efetivos obtidos como despesas financeiras, como é o caso da figura dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) e de apropriação, também com o mesmo objetivo, de diversas despesas não operacionais, erodem a base de sua tributação. A isso se somam os regimes especiais de tributação, como o do lucro presumido, por exemplo, que onera camaradamente os lucros das empresas. Da mesma forma, programas imorais, praticamente anuais, de renegociação de dívidas tributárias, como o Refis, que premia os maus pagadores de impostos, para o governo fazer “caixa”, têm representado um estímulo para o não pagamento de impostos e contribuído para o enfraquecimento da arrecadação, assim como os elevados níveis de sonegação existentes no país.

O mesmo se verifica em relação aos impostos cobrados sobre a propriedade, pouco expressivo no Brasil *vis-à-vis* principalmente os países desenvolvidos, devido à falta ou insuficiência de sua regulamentação, às baixas alíquotas e ao pouco empenho da administração tributária na sua cobrança, num país sem tradição de cobrar impostos dos donos de propriedades.

O aumento da tributação direta, ao propiciar a redução relativa da indireta na composição da carga tributária, facilitaria, inclusive, as reformas necessárias nesse campo para harmonizá-las, atendendo às exigências do capitalismo globalizado. Isso, porque uma das dificuldades da reforma reside precisamente no fato de que, devido à sua maior responsabilidade na arrecadação, no caso da fusão de impostos da mesma natureza e também das contribuições que incidem sobre as mesmas bases para a criação de um Imposto sobre o Valor Agregado, de base ampla, para substituí-los, suas alíquotas teriam de ser estabelecidas em nível muito elevado para não haver perda de arrecadação, o que, por sua vez, reforçaria os pretextos para aumento da sonegação.

A maior dificuldade, no entanto, na reforma da tributação indireta para estabelecer um Imposto sobre o Valor Agregado, de base ampla, pelo princípio do destino, como tem ocorrido, de modo geral, no resto do mundo, está em encontrar uma solução confiável e consensual sobre duas questões essenciais para o país e a sociedade: a questão do federalismo e a questão do financiamento das políticas sociais, as quais dependem preponderantemente do produto das contribuições sociais. Explica-se a razão.

Desde a reforma de 1966, o que deveria ser o grande imposto sobre o valor agregado terminou, equivocadamente, sendo fatiado entre as três esferas governamentais, atribuindo-se competência à União para a cobrança do IPI, aos Estados para o atual ICMS, pelo princípio da origem, ambos incidentes sobre o valor agregado, e o ISS, cobrado sobre os serviços em geral, mas de natureza cumulativa, aos municípios, descaracterizando, assim, a ideia original de criação de um Imposto sobre o Valor Agregado, de base ampla, pelo princípio do destino, inadequado para ser cobrado em federações ao ser repartido em diferentes competências pelos conflitos que pode desencadear.

Em virtude desse fatiamento feito para acomodar pressões federativas por maior autonomia, as esferas subnacionais, notadamente os estados, passaram a utilizar seu principal imposto como instrumento de atração de indústrias para seus territórios, deflagrando uma verdadeira “guerra fiscal” entre os entes federativos, que só foi estancada em 1975, quando pela Lei Complementar nº 24, proibiu-se a utilização do então ICM como instrumento de incentivo à industrialização. A Constituição Federal de 1988, que criou o atual ICMS e ampliou a autonomia dos estados de manejar suas alíquotas, não se preocupou, contudo, em regulamentar sua utilização para essa finalidade, reabrindo, na prática, as portas para que este imposto voltasse a ocupar posição central na “guerra fiscal” travada entre os estados desde a década de 1990, acompanhados também pelos municípios com as mesmas políticas apoiadas no ISS. A “guerra fiscal” acirrou-se com o avanço do processo de globalização da economia, num contexto de enfraquecimento do equilíbrio federativo, diante do abandono, pelo governo federal, de seu papel como promotor das políticas de desenvolvimento e de redução das desigualdades regionais, atendendo às ordens emanadas do novo pensamento econômico.

Para estados e municípios, a criação de um IVA, essencial para a questão da harmonização tributária, implica abrir mão dos principais impostos de sua competência, o ICMS e o ISS, para a implementação de suas políticas de desenvolvimento econômico e social, perdendo, assim, autonomia federativa e, também importante, na medida em que ambos encontram-se mergulhados, assim como o governo federal, numa profunda crise fiscal/financeira, correndo o risco de perdas de receitas nas operações internas e, nas operações interestaduais, especialmente os estados produtores (exportadores) que se beneficiam do atual sistema misto de cobrança origem/destino nessas operações. A falta de acordo crível sobre essas questões e também sobre a preservação dos incentivos já concedidos e previstos em lei e contratos, entre as partes mais diretamente nelas

envolvidas – os governos federal, estaduais e municipais – nas várias propostas de reforma que têm sido apresentadas desde a década de 1990, explica porque nenhuma proposta jamais prosperou.

Uma solução para essa questão exige um amplo acordo negociado entre os entes federativos, que contemple os seguintes pontos: a) a definição de um período de transição para a implantação plena do novo sistema, de forma a permitir que o aparato fiscal seja preparado para administrá-lo com mais eficiência e para ajustá-lo de acordo com os resultados que for registrando; b) a criação de um fundo de compensação de perdas de receitas, pelo menos durante o período de sua implantação, para que as mudanças sejam, na medida do possível, *neutras* do ponto de vista da arrecadação, especialmente considerando o caos das finanças públicas enfrentado também pelas esferas subnacionais; c) a instituição de um Fundo Regional de Desenvolvimento, com a União reassumindo o seu papel de agente do desenvolvimento regional com o objetivo de reduzir as disparidades econômicas existentes no país, o qual deveria desempenhar o mesmo papel atribuído à atual guerra fiscal, substituindo os conflitos por harmonia federativa eficaz.

A revisão do modelo federativo envolve, entretanto, bem mais questões para o seu sucesso. Uma redefinição negociada das atribuições de cada ente federativo na oferta de políticas públicas, combinada com esquemas sustentáveis de financiamento, demanda uma revisão aprofundada no sistema de transferências e de partilhas (atuais FPE, FPM e outros esquemas) de impostos atualmente existente para as esferas subnacionais, com o objetivo de *equalizar minimamente o gasto público por habitante*, levando em conta as especificidades, necessidades e custos regionais. O atual sistema, cujos principais critérios foram definidos ainda na Reforma de 1966 apresenta-se inconsistente para esse objetivo, por distribuir desequilibradamente os recursos inter e intraesferas, sendo o caso do FPM o mais notório e visível, prejudicando um melhor equilíbrio federativo.

As contribuições sociais, por sua vez, suscitam questões semelhantes às do IPI, do ICMS e do ISS por incidirem, em alguma medida, sobre as mesmas bases tributárias (e também sobre a folha de salários), necessitando, portanto, de integrem este processo de harmonização, mas deles diferem quanto ao destino dos recursos por serem predominantemente fontes de financiamento das políticas da Seguridade Social. Reservadas na Constituição de 1988 para essa finalidade, as contribuições foram excluídas dos princípios da tributação estabelecidos para os impostos do orçamento fiscal (como os princípios da anualidade, da não cumulatividade e da obrigatoriedade da repartição entre os membros da federação), criando-se o que se tem chamado de *sistema dual de tributação*, ou seja, um sistema que funciona com regras diferentes para tipos diversos de impostos. Como o governo federal passou, especialmente a partir da década de 1990, a explorar mais as contribuições sociais para o seu financiamento e para a realização do ajuste de suas contas, pelas maiores facilidades e também pela maior produtividade desses impostos, já que em boa medida de natureza cumulativa, as distorções do sistema tenderam a se ampliar, assim também como sua instabilidade.

A inclusão das contribuições sociais nesse processo de harmonização tributária exige, contudo, uma solução confiável para o financiamento das políticas sociais para que não se desmontem os mecanismos de proteção social estabelecidos na Constituição de 1988, como se tem procurado fazer no atual governo com a aprovação da Emenda 95/2016 e com a proposta de desvinculação plena das receitas para o seu financiamento. Isso porque, as decisões de gastos no orçamento não são tomadas, a não ser na aparência, de forma democrática, como os constituintes daquela época percebiam claramente ao manter cativos os recursos para a Seguridade Social, por serem os setores mais poderosos da sociedade,

econômica e politicamente, que conseguem eleger maior número de representantes no Legislativo e instalar seus representantes no Executivo, tornando desequilibrada a representação das classes sociais e de suas frações nos aparelhos do Estado, com a correlação das forças políticas sendo, portanto, desfavorável para as classes menos favorecidas no suposto processo democrático que o pensamento liberal denomina de “escolhas orçamentárias”.

Nesse caso, para uma reforma bem-sucedida é necessário, de um lado, estabelecer regras claras sobre a parcela do orçamento que será destinada para o financiamento das políticas sociais, garantindo, por meio de normas legais/constitucionais, que esses recursos sejam efetivamente destinados para o seu atendimento, tal como foi feito na Constituição de 1988 na construção do Estado do bem-estar; de outro, estabelecer mecanismos de proteção desses recursos contra os efeitos das flutuações econômicas que tendem a corroer principalmente os impostos que dependem do movimento econômico. Isso significa diversificar essas fontes, o que pode ser alcançado com o estabelecimento dessas vinculações não a impostos específicos, como na atualidade, mas a todo o conjunto dos componentes das receitas arrecadadas pela União.

Como se percebe, não são pequenos os desafios colocados para a realização de uma reforma tributária que permita, ao país, desobstruir os caminhos do crescimento econômico e propiciar o seu reencontro com a justiça fiscal e com a desejável redução das desigualdades sociais, pelos conflitos que encerra. Um projeto dessa natureza e amplitude depende de negociações entre os vários atores por ele afetados que devem ser convencidos de sua importância para o futuro do país, no qual todos, coletivamente, serão beneficiados, assim como as próximas gerações. Por isso, a necessidade de um governo com legitimidade política para ter condições de conduzir, com sucesso, esse projeto. Ao mesmo tempo, sem uma reforma com essa amplitude e abrangência, o país continuará prisioneiro da armadilha da ortodoxia, tendo de ter de sacrificar a economia e a população, em nome de ajustes fiscais suicidas, para garantir a felicidade geral do capital, notadamente do capital financeiro, e das classes mais ricas. Não é o capitalismo solidário que Keynes se propôs a construir com a sua teoria; e pode colocar em risco sua capacidade de reprodução. |

## BIBLIOGRAFIA

GOBETTI, Sérgio W; ORAIR, Rodrigo (2016). *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. Working Papers Portuguese 136, International Policy Centre for Inclusive Growth. <https://ideas.repec.org/p/ipc/wpport/136.html>

GOMES, Gérson & SILVA DA CRUZ, Carlos Antônio. *Vinte anos de economia brasileira (1995-2014)*. Centro de Altos Estudos – Brasil Século XXI, 2017.

INTROÍNI Paulo Gil Holck & MORETTO, Amilton J. *A tributação sobre a renda no Brasil e suas implicações sobre os trabalhadores*. 2017.

KEYNES, John Maynard [1936]. *A teoria Geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1983.

MINSKY, Hyman [1986]. *Estabilizando uma economia instável*. Osasco, São Paulo: Novo Século Editora, 2009.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura*. São Paulo: Editora Hucitec, 2012.

\_\_\_\_\_. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. Texto para discussão nº 1469. Brasília: IPEA, janeiro de 2010.

\_\_\_\_\_. *A revolução marginalista neoclássica (1870-1930): o agente racional na história do pensamento econômico*. Belo Horizonte, mimeo, 2016.

\_\_\_\_\_ & BIASOTO, Geraldo. *A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação*. In: *Revista Política Social e Desenvolvimento*. São Paulo: Plataforma Política Social, ano 03, novembro de 2015.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício Augusto & AMORIM, Érika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

SOROS, George. *O novo paradigma para os mercados financeiros: a crise atual e o que ela significa*. Rio de Janeiro: Agir, 2008.

TANZI, Vito. *Globalización y sistemas tributarios*. In: TANZI, V.; BARREIX, A.; VILLELA, L. (editores). *Tributación para la integración del Mercosur*. BIDE, June, 2005, p. 1-8.

VILLARREAL, René. *La contrarrevolución monetarista*. Rio de Janeiro: Editora Record, 1984.

# JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: QUE CAMINHOS TRILHAR?

## LUANA PASSOS

Doutoranda na Pós-Graduação em Economia da UFF e Pesquisadora Visitante do Ipea, Bolsista Capes e Faperj. E-mail: luana.passos@ipea.gov.br. Com apoio do Clacso.

## DYEGGO ROCHA GUEDES

Professor Assistente A da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará e Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Economia da UFRGS. E-mail: dyeggoguedes@gmail.com

## FERNANDO GAIGER SILVEIRA

Pesquisador no Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada e Professor da Unieuro. Email: fernando.gaiger@ipea.gov.br. Com apoio do Clacso.

## RESUMO

O objetivo desse artigo é o de elucidar o debate que trata acerca da importância da justiça fiscal para a promoção da equidade e dos caminhos que podem ser percorridos para alcançá-la. Para tanto, a pesquisa se valeu da análise do sistema tributário brasileiro e da literatura sobre a eficiência e o papel distributivo desse sistema. Os achados apontam para uma tributação ainda muito iníqua e pouco eficiente, mas com claros espaços para melhoria de ambos os aspectos. Para ampliar a eficiência em favor do crescimento econômico recomenda-se a mudança na atual forma de se tributar bens e serviços por meio da criação de um IVA; e mudanças na folha de pagamentos de modo a desonerá-la. No que concerne à injustiça fiscal sugerem-se cinco caminhos para minorá-la: redução na tributação indireta; mudanças na alíquota e faixas do imposto de renda a pessoa física; reintrodução da tributação de lucros e dividendos; regulamentação do imposto sobre grandes fortunas e adensamento do gasto social. A crise econômica e fiscal que o Brasil vivencia ratifica a demanda por reforma tributária nesses termos, de modo a afiançar, concomitantemente, eficiência e equidade.

**Palavras-chaves:** Justiça Fiscal; Equidade; Tributação; Eficiência.

## INTRODUÇÃO

De longa data o debate sobre tributação no Brasil centra-se nas questões relacionadas a carga, eficiência, competitividade e simplicidade. Apesar de o período recente presenciar muitos problemas fiscais e maior esclarecimento quanto ao grau de concentração de renda e riqueza nacional, a relevância da tributação pautada na progressividade como fator que possibilita combater a desigualdade ainda tem pouco espaço nas discussões midiáticas de impacto. Isso, porque a centralização do debate brasileiro na carga tributária muito deve ao fato de o Estado absorver parcela considerável do PIB (32% aproximadamente no ano de 2016) em tributação. Esse aspecto destoa, quando comparado aos países de renda similar sendo, inclusive, uma das mais altas cargas da América Latina, até maior que a de alguns países desenvolvidos como Espanha e Canadá.

Em que pese a carga tributária desproporcional em comparação com a renda e nível de desenvolvimento do país, outra problemática de grande envergadura diz respeito à iniquidade fiscal. O sistema tributário brasileiro é, senão regressivo quando analisado pela composição da arrecadação tributária, neutro do ponto de vista distributivo, quando considerados outros aspectos metodológicos da literatura especializada.<sup>1</sup> De todo modo, tais fatores reforçam o inequívoco: o sistema tributário tem diminuto potencial para enfrentar a desigualdade, um dos maiores problemas socioeconômicos do país.

Todavia, a dinâmica de concentração do capital ao longo do século XX, analisada por Piketty (2014), reacendeu o debate mundial sobre a tributação dos mais ricos e a urgente demanda para que o Estado atue na limitação da concentração de renda e riqueza. No Brasil, a temática da iniquidade tributária e das alternativas para reduzir a concentração de renda e riqueza, nesse aspecto, parece ganhar ainda mais destaque. Portanto, como rota para a equidade social se torna mais que necessário uma reforma tributária que concomitantemente desonere a população mais pauperizada e favoreça a arrecadação sobre os estratos mais ricos e detentores de capital, de modo a propiciar o que se entende por justiça fiscal. Ademais, o atual aprofundamento da crise econômica e fiscal pela qual passa o país ratifica essa demanda, tendo em vista os seus possíveis resultados.

Posto isso, o objetivo desse texto é elucidar o debate sobre a relevância da justiça fiscal para promover a equidade, e os caminhos que podem ser acessados para alcançá-la. Para isso, o texto encontra-se dividido em mais três seções, além desta introdução e das considerações finais. A segunda seção apresenta sucintamente o desenho do sistema tributário brasileiro a partir do seu ponto de vista histórico. A terceira seção, por sua vez, destaca as principais ineficiências desse sistema. E a quarta e última seção aponta suas iniquidades, bem como discute a progressividade tributária e o gasto social, como caminhos para promover a equidade da economia nacional.

## 1. ASPECTOS HISTÓRICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Segundo Oliveira (2010), a partir da década de 1930 o avanço do sistema tributário brasileiro é considerado em função da alteração de dependência da arrecadação e de um “novo” pacto federativo. O instrumento legal que definiu as bases da arrecadação foi a Constituição de 1934. Em síntese, os fatores externos que exerciam, anteriormente, papel decisivo na geração das receitas do Estado, passaram a desempenhar papel secundário na arrecadação. Aqui, a mudança das bases produtivas ou o deslocamento do centro dinâmico (FURTADO, 2003), bem como a melhoria com os mecanismos relacionados ao fisco, especialmente no que tange ao imposto de renda, são considerados os principais fatores da nova estrutura tributária nacional.<sup>2</sup>

Logo após o Estado Novo, período que denota maior centralização das atividades do governo, a Constituição de 1946 é a grande responsável pelo caráter “federalista cooperativo” do sistema tributário.<sup>3</sup> Nela, a regra de transferências constitucionais institucionaliza a União como operadora da arrecadação para Estados e Municípios, bem como o Estado para os seus Municípios. Tal alteração afetou a disputa federativa da área das competências, para a de alíquotas de repartição das receitas. O aspecto regional aqui ganhou destaque, e o principal objetivo do sistema era reduzir as desigualdades inter-regionais de renda e os desequilíbrios federativos – a constituição fixou um volume mínimo de despesas federais a serem aplicadas em certas áreas no Nordeste, Amazônia, Rio São Francisco e seus afluentes (LOPREATO, 2002). Como o Estado, ao longo da década de 1950, ampliou ainda mais a sua atuação,<sup>4</sup> a capacidade de geração de

1. Ver Siqueira *et al.* (2017).
2. “A nova sistemática, por um lado, procurou definir melhor a competência tributária das três esferas de governo, principalmente a dos municípios, não explicitada com clareza no marco institucional anterior. Por outro, objetivando eliminar o emaranhado de figuras tributárias existentes, tentou uniformizar e racionalizar os impostos e taxas, de modo a colocar todas as unidades sob certa padronização de nomenclatura e coerência nos objetos de tributação” (LOPREATO, 2002, p. 23).
3. Um aspecto que confirma essa característica está destacado em Lopreato (2002, p. 32), “A Constituição de 1946 determinava a distribuição de 60% do total arrecadado com os Impostos Únicos aos Estados e Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção.
4. Desde a década de 1940 havia sido criada a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), Companhia Vale do Rio Doce, Companhia Nacional de Alcalis, a Fábrica Nacional de Motores, Companhia Hidroelétrica do São Francisco, Petrobrás e demais instituições que faziam parte da estrutura organizacional do Estado nacional e que tinham por objetivo atuar diretamente sobre o processo de industrialização do país.

receitas desse sistema ficou comprometida e os desequilíbrios se tornaram recorrentes (OLIVEIRA, 2010).

Durante o regime militar (1964–1985), as prioridades elencadas apontavam, em especial, para a recomposição da capacidade de financiamento do Estado; para a necessidade de transformar o instrumento tributário em ferramenta de auxílio ao processo de acumulação de capital; e para criar os incentivos que apoiassem os setores estratégicos. Em síntese, o objetivo final era a retomada do crescimento, uma vez que o comportamento adverso da atividade econômica no período inicial da década de 1960 inviabilizava qualquer estratégia de ganho econômico, político ou social na época. Vale ressaltar, no entanto, que as mudanças introduzidas no novo sistema prezavam, em alguma medida, pela modernização e adequação às novas necessidades da economia nacional. A extinção da cumulatividade tributária em favor do imposto de valor agregado, considerado o tipo mais eficiente e eficaz<sup>5</sup> de tributação, bem como o avanço em prol da tributação direta no período, no entanto, não foram capazes de tornar o sistema mais efetivo quanto aos aspectos da justiça social (OLIVEIRA, 2010).

O recorte desses três períodos, do ponto de vista de impacto dos tributos, pode ser visto a partir do comportamento da carga tributária e de sua composição. Como apresentado em Oliveira (2010), ao longo da década de 1930 a carga tributária esteve em torno de 10 a 12% do PIB (final da década de 1950, alcançou 17,4%), enquanto que a composição dos tributos indiretos saiu de algo próximo aos 80% da carga tributária para valores próximos de 70% na metade da década de 1940 (tais valores permaneceram estáveis no final da década de 1950).

Tal composição possui relação com a importância que os tributos diretos adquiriram ao longo desse período – saiu de 17,6% para 30% nos anos de 1940. Com as reformas da década de 1960, em especial a tributária, a capacidade de arrecadação do Estado se ampliou e a carga tributária saltou para algo em torno dos 25% do PIB e permaneceu estável durante os anos de 1970. No que diz respeito à composição, o destaque encontra-se na maior velocidade de crescimento da tributação direta em função da Reforma do Imposto de Renda (IR) e da elevação dos níveis de renda *per capita* da população. Nesse aspecto, Gobetti e Orair (2016) destacam que a alíquota máxima brasileira saiu do patamar de 8% para 65% com João Goulart, no início da década de 1960. No regime autoritário, essa alíquota permaneceu em 50%, enquanto Estados Unidos diminuía sua alíquota de imposto de renda de 90% para 70%. Apesar disso, a contribuição relativa do imposto de renda na carga tributária não ultrapassou os 20%, característica que mantinha o sistema ainda distante do critério de justiça social.

No início da década de 1980, a crise externa impôs restrições ao modelo de crescimento do regime autoritário. Os problemas com o financiamento externo e o impacto sobre a dívida do país, para citar algumas das dificuldades internas, reforçaram o desgaste político do regime e contribuíram para o avanço do processo de democratização. A Constituição de 1988 é o símbolo do movimento democrático nesse período. Com ela, as alterações no sistema tributário prezariam pela lógica da descentralização e das políticas sociais, com a introdução, em especial, da Seguridade Social. Ademais, o principal resultado para o governo federal foi a queda da arrecadação, como destaca Oliveira (2010, p. 39),

(...) a União perderia os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), que seriam integrados ao novo imposto estadual – o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e

5. A eficácia do sistema tributário corresponde ao "(...) atributo segundo o qual o Estado deve arrecadar compulsoriamente dos cidadãos recursos para financiar os programas e serviços que a sociedade julga que o governo deve lhe fornecer, em montantes e modos adequados às condições econômicas e sociais do país" (ZOCKUN, 2017, p. 1).



Serviços (ICMS) – e veria ampliada, consideravelmente, a fatia do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI transferida para os estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI).

As correções arrecadatórias viriam do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), desde então nunca regulamentado, e do Imposto Territorial Rural (ITR), de pouco impacto para as receitas fiscais e que deveria ainda ser partilhado com os municípios.<sup>6</sup>. Desde então, as medidas que visam a corrigir os desajustes tributários no país foram pragmáticas para arrecadação e pontuais na resolução dos problemas para União, reproduzindo e ampliando, em alguma medida, as principais distorções.<sup>7</sup>

O resultado das mudanças que vêm ocorrendo desde a década de 1990 se reflete na atual composição da carga tributária. Diferente da grande maioria dos países da OCDE, em 2015, a carga dos tributos sobre a renda, o lucro e os ganhos de capital como proporção do produto no Brasil (PIB) situava-se em 6,7%; sobre bens e serviços, em 13,2%; e sobre a propriedade, em 2,0%,<sup>8</sup> aproximadamente. A média da OCDE para o primeiro foi, em 2014, de 11,5%, e para o segundo e terceiro situou-se em 1,2% e 1,9%, respectivamente. No caso do último, países como Reino Unido e França estão próximo dos 4%. Dados esses aspectos, é importante destacar como os mesmos contribuem para as atuais distorções econômicas do país.

## 2. INEFICIÊNCIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para apontar as distorções do sistema tributário brasileiro que implicam prejuízos ao funcionamento da economia, ressalta-se o que a literatura entende por eficiência na tributação. Diferente dos aspectos ligados à equidade, cuja preocupação está relacionada à isonomia entre os contribuintes e à capacidade de pagamento dos mesmos, a eficiência de um sistema tributário relaciona-se à capacidade de o mesmo minimizar as distorções que a tributação pode causar na economia. Nesse sentido, é importante lidar com cada aspecto da tributação levando em consideração a necessidade, em última instância, da sociedade. Isso porque, como esclarecem Orair e Gobetti (2017), a depender dos objetivos e interesses, eficiência e equidade podem, em algumas condições, apontar para caminhos opostos no desenho do sistema tributário que vise a melhorar ou corrigir os aspectos ligados à justiça social.

As principais ineficiências tributárias do Brasil se refletem, para além dos aspectos relacionados à própria distribuição da renda, na volatilidade da taxa de crescimento (*stop and go*), no baixo nível de investimento e nos relacionados à composição da carga tributária, especialmente na tributação sobre o capital, mas também na organização dos tributos sobre bens e serviços. Lembrando que importante para a eficiência é considerar o menor impacto sobre as decisões de investimento e produção.

Nos quesitos de ineficiência para a produtividade e impactos sobre o crescimento econômico cabe sublinhar: confusão de tributos e complexa legislação; base tributável ausente de coerência e com caráter pró-cíclico; sobreposições das bases, incidência cumulativa dos impostos e a incidência na origem, e a guerra fiscal. Nos aspectos que afetam a eficiência distributiva e arrecadatória destacam-se: baixa progressividade na tributação da renda e do capital<sup>9</sup> e baixa capacidade de arrecadação, quando se consideram os impostos sobre a propriedade em geral e não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Essa seção se concentra nos quesitos que dizem respeito à ineficiência para produtividade e crescimento e as possíveis alternativas para corrigi-los.

6. Segundo Oliveira e Biasoto Jr. (2017), o ITR correspondeu apenas a 0,04% da receita total no ano de 2013.
7. Entre as medidas de correção aplicadas no início dos anos de 1990 estão: i) a elevação da alíquota do Finsocial (atual Cofins); ii) a ampliação do campo de incidência do PIS; iii) a instituição da alíquota de 8% do Imposto sobre Operações Financeiras; iv) criação do fundo social de emergência, entre outros. Ver Oliveira (2010).
8. O dado brasileiro é distorcido, uma vez que é o único país que considera o Imposto sobre Propriedade de Veículos como sobre a propriedade e não relativo a bens e serviços. Como o IPVA responde por 0,8% do PIB, os impostos patrimoniais representam 1,2% do PIB
9. Outra distorção do nosso sistema tributário é a maior participação da tributação de renda sobre as empresas vis-à-vis a incidente sobre a renda das pessoas. Esse elemento tem efeitos perversos em termos de equidade, ao suavizar a incidência nos mais ricos, e eficiência, ao onerar mais o capital.

## 2.1. Confusão de tributos e legislação complexa

O sistema tributário brasileiro pode ser tido como custoso, complexo e pouco eficiente. Há várias medidas tributárias (impostos, contribuições sociais, contribuições econômicas, taxas e contribuições de melhoria), sendo que as três esferas de governo possuem competência impositiva para cobrar tributos.

O custo acentuado do sistema tributário, tanto direto (do Fisco) quanto indireto (dos contribuintes), concomitantemente ao proeminente nível de complexidade, que guarda relacionamento intrínseco com o alto custo, abrem brechas para o planejamento tributário e a sonegação fiscal. Além disso, o sistema apresenta diminuta eficiência econômica, devido em especial, ao número de alíquotas de IPI e de ICMS, pela existência de tributos cumulativos, como a Cofins e o PIS-Pasep, e pela a destacada quantidade de regimes especiais em setores e produtos específicos, tanto em relação ao ICMS quanto ao PIS-Cofins, que tornam a legislação complexa com efeitos que distorcem a produtividade (APPY, 2015; LIMA, 1999).

Appy (2015) aponta que a complexidade do sistema tributário brasileiro gera custo de apuração e recolhimento dos impostos (custo de conformidade) muito elevados, sendo que, segundo dados do Banco Mundial, o Brasil desponta como campeão mundial em tempo dispensado pelas empresas para exercer as obrigações tributárias acessórias (uma empresa padrão de porte médio precisa de 2.600 horas de trabalho anuais, o que é mais do que o dobro do país segundo colocado). O autor também pondera que a complexidade e a insegurança sobre as regras aplicáveis produzem um robusto nível de contencioso entre os contribuintes e o fisco, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial.

A complexidade do sistema é notória nos aspectos legislativos que o regem. Levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) revela uma produção legislativa ampla no tema da tributação, sendo que da Constituição de 1988 até setembro de 2013 os três entes governamentais editaram 309 mil normas. Além dessa vasta produção legislativa, importante sublinhar que a complexidade do sistema também se apresenta no fato de existirem 27 legislações distintas, dado que os entes subnacionais têm a prerrogativa de estabelecer as regras, uma vez que regem o principal imposto sobre o consumo, o ICMS. De modo análogo ocorre com a tributação sobre o patrimônio, com uma dispersão e diversificada forma da tributação, mas diminuta arrecadação em proporções do PIB. Os fatos relatados abrem brechas para ações de planejamento tributário, acentuando o custo do contribuinte para administrar o pagamento de suas obrigações tributárias, não sendo insana a atribuição do título ao sistema tributário brasileiro de um verdadeiro “manicômio tributário” (OLIVEIRA; BIASATO JR., 2017).

Ademais, a tributação indireta também contribui para a complexidade do sistema por meio da apropriação de distintas bases tributárias e alíquotas, em grande medida incidentes sobre insumos. A complexidade do sistema obscurece o efeito final dos tributos sobre os preços pagos pelas famílias, tendo como efeito que as alíquotas tributárias efetivas sobre o consumidor final podem apresentar divergências expressivas das alíquotas legais (ou nominais) (SIQUEIRA *et al.*, 2012).

## 2.2. O caráter pró-cíclico da tributação

A ênfase tributária sobre os bens e serviços acentua a ineficiência uma vez que contribui para o caráter pró-cíclico da arrecadação e, por isso, para a maior fragilidade fiscal nos

períodos recessivos. As receitas tributárias no país acompanham a atividade econômica a uma razão superior a um. Isso significa que em momentos de expansão do ciclo econômico, a capacidade de arrecadação do país cresce mais rápido e abre espaço orçamentário para acomodar gastos em excesso. No entanto, em momentos de declínio do ciclo econômico, a capacidade de arrecadação fica ainda mais frágil, podendo exigir cortes desproporcionais de despesas em períodos de crise. A incidência indireta do sistema e sua assimetria reforçam esse aspecto e impõe maior volatilidade ao quadro fiscal, uma vez que compromete a sustentabilidade da política e implica a necessidade de ajustes severos que potencializam a adversidade sobre o crescimento econômico (ORAIR; GOBETTI, 2017; PIRES, 2017).<sup>10</sup>

### 2.3. Sobreposição das bases, incidência na origem e cumulativa dos impostos

As sobreposição das bases é em muito proveniente de um modelo que privilegia a tributação indireta, com muitos impostos ou contribuições que recaem sobre o consumo de maneira cumulativa, como o PIS e a Cofins. Nessa forma de tributação, os custos são repassados aos produtos e serviços, o que acaba reduzindo o consumo e afetando a competitividade das empresas.

A tributação cumulativa também apresenta efeitos perversos para o crescimento econômico. O impacto no crescimento econômico ocorre, em especial, devido o “efeito cascata” da tributação, que acentua os custos dos bens de capital, desestimulando o investimento. Importante sublinhar também que a tributação cumulativa tem efeitos nocivos para a competitividade, dado que os impostos que são cobrados sobre faturamento, ao apresentarem alíquota única dificultam o conhecimento de quanto de imposto compõe cada produto. Nesses impostos cumulativos, as alíquotas legal e efetiva são distintas, sendo que a segunda acaba suplantando a primeira. Nos dias atuais, se sabe pouco sobre o peso efetivo dos impostos indiretos cumulativos na estrutura tributária, sendo que até o ICMS, que teoricamente é um imposto não cumulativo, apresenta considerável nível de cumulatividade ao ser considerado que uma parcela dos créditos a que tem direito não são ressarcidos de modo adequado aos credores. Ademais, sua sistemática de cobrança é “por dentro”, ou seja, amplia o impacto sobre o preço final do produto (OLIVEIRA; BIASATO JR., 2017).

### 2.4. A guerra fiscal

A guerra fiscal ocorre por se ter uma tributação sobre a produção – não sobre o consumo – com um imposto estadual, o que abre brechas para que os estados se apropriem da tributação para outras finalidades. Diz-se tributação sobre a produção, não sobre o consumo, uma vez que a cobrança se dá na origem, não no destino. A guerra fiscal que é entendida como um mecanismo de desenvolvimento regional, todavia, segundo Appy (2015), é ineficiente para tal propósito, uma vez que parcela expressiva do incentivo fiscal dispendido serve apenas para cobrir custos adicionais de logística, sem falar que a ilegalidade da prática propicia um ambiente de insegurança jurídica para as empresas que afeta de modo negativo o investimento no país.

Por isso, uma das principais prescrições normativas da teoria do federalismo fiscal enfatiza que os tributos que possuem incidência sobre bases econômicas de maior mobilidade devem ficar sob a responsabilidade dos governos centrais. Assim sendo, atribuir essa

10. Essa característica é confirmada pela literatura empírica. Gadelha e Divino (2013), estimam equações por meio do Método dos Momentos Generalizados (GMM), e os resultados convergem para a constatação do comportamento pró-cíclico da política fiscal no período analisado. Em síntese, o trabalho encontrou uma relação positiva e estatisticamente significativa entre hiato do produto e a razão gastos públicos sobre o PIB, o que confirma a condição de pró-ciclicidade da política fiscal. Como sublinham os autores, os argumentos sobre variabilidade da base tributária, corrupção e economia informal contribuem para explicar a natureza pró-cíclica da política fiscal brasileira.

competência tributária aos governos regionais pode originar conflitos federativos no espaço que se abre para um “jogo não cooperativo de guerra fiscal” por meio de competição desmedida na busca por benefícios fiscais nas jurisdições locais (ORAIR; GOBETTI, 2017).

Oliveira e Biasoto Jr. (2017) destacam que a guerra fiscal gera perdas não estimáveis de receitas e uma nova organização da alocação da capacidade produtiva fincada nas situações tributárias, não, como deveria ser, na eficiência produtiva. Os autores ressaltam que esse fenômeno, de guerra fiscal, tem sido observado à distância pelo governo federal, desconsiderando o papel que o mesmo deve desempenhar na manutenção do sistema federativo e nas políticas de desenvolvimento regional.

## **2.5. Alternativas de solução**

Como forma de enfrentar os problemas de ineficiência supracitados, um caminho promissor é a instituição de um imposto sobre valor agregado (IVA). O IVA é imposto cuja cobrança ocorre durante todas as etapas do processo de produção e comercialização, sendo que para cada uma das fases está afiançado o crédito referente ao imposto debitado na etapa anterior. Assim sendo, o IVA tem por característica a neutralidade, haja vista que sua incidência independe da organização do processo produtivo.

A alteração da tributação indireta no Brasil a favor de um IVA tem, portanto, potencial de solucionar o problema da cumulatividade da tributação, além de simplificar o processo de tributação dos bens e serviços. Outra vantagem do IVA, na mesma linha da mudança da fonte da tributação na origem da produção para a do consumo, é a suavização da guerra fiscal, dado que a tributação sobre a produção gera fortes estímulos ao uso do sistema tributário, por parte dos estados, para atender a outros propósitos.

A literatura tem avançado de forma consensual em relação às vantagens da aplicação do IVA no Brasil, em conformidade com a experiência internacional. De modo ideal, Appy (2015) aponta que deveria haver um IVA nacional, compartilhado entre a União, os estados e municípios, mas como existem muitas resistências dos demais entes subnacionais contra essa configuração, a alternativa seria a criação de dois IVAs: um federal e um subnacional que agregue as bases do ICMS e do ISS. Para o autor, em tal configuração o adequado seria que se aplicasse a mesma legislação para os dois IVAs, preservando a autonomia dos estados para estabelecer as alíquotas do IVA subnacional. Nessa estruturação, segundo o autor, existem brechas para a criação de um imposto seletivo que incida sobre os bens cujo consumo deseja-se desestimular, como fumo e bebidas alcoólicas.

Orair e Gobetti (2017), por sua vez, propõem que a reforma da tributação sobre bens e serviços no Brasil deveria ser inspirada no modelo canadense, com a criação inicial de um IVA e um imposto seletivo (incidente sobre combustíveis, bebidas e cigarros) restrito aos tributos federais, ou seja, sem a inclusão do ICMS. Em uma etapa posterior deveria ser realizada uma reforma do ICMS, passando este a abarcar em sua base todos os serviços e sendo compatibilizado ao IVA-Federal. Para os autores, essa transição gradual, flexível e que mantém certo grau de autonomia na esfera subnacional, é mais conveniente para a heterogeneidade que marca o Brasil e as características de seu federalismo.

A mudança na tributação sobre bens e serviços, a favor do IVA, portanto, propicia uma reforma favorecedora de crescimento econômico. Outras medidas, que têm potencial de facilitar o crescimento do PIB, podem ser adotadas em relação à tributação sobre a

folha de pagamentos de modo a orna-la mais adequada e desonerar seu alto custo, tais como: subtrair da folha uma miríade de contribuições não vinculadas aos benefícios contributivos do empregador e mitigar a contribuição previdenciária do empregador. Medidas que precisam ser adotadas em sintonia com alterações na tributação direta de modo a preservar o nível da carga e buscar maior progressividade.

De modo sucinto, foram apresentados aqui caminhos para alcançar eficiência no sistema tributário, no que concerne à produtividade e crescimento econômico. Para lidar com os aspectos de impacto distributivo da tributação, a próxima seção dedica-se a apontar para a necessidade de o ajuste tributário seguir o caminho da progressividade e do investimento social como fatores que auxiliem na melhor distribuição do ônus tributário, corrigindo algumas de suas falhas e dessa forma, reduzindo os problemas que geram iniquidade fiscal.

### **3. PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E INVESTIMENTO SOCIAL: CAMINHOS PARA EQUIDADE**

O modelo de política fiscal, por longa data, esteve centrado no consenso de que a busca por efeitos distributivos deve ter papel secundário na política tributária. Com base nessa orientação, enraizou-se uma crença de que a progressividade do sistema tributário não era benéfica socialmente, dado que a penalização dos indivíduos e empreendedores poderia obstaculizar o crescimento econômico. Em outras palavras, sistemas tributários neutros, que apresentariam menos efeitos perversos para a economia, garantiriam maior arrecadação do que poderiam proporcionar ações do Estado no campo da redistribuição e proteção social.

Os governos brasileiros apropriaram-se desse discurso de que a tributação não é o caminho adequado para ações redistributivas, haja vista que pode distorcer a alocação de recursos da economia e gerar fugas de capitais para outros países que apresentem menor taxaço sobre lucros de empresas, patrimônio e renda do trabalho (OLIVEIRA; BIASOTO JR., 2017). Dadas essas inspiraçoes, nos dias atuais o Brasil apresenta um sistema tributário com impacto distributivo regressivo, o que reflete na necessidade de esse sistema ser repensado mediante os novos apontamentos da teoria da tributação ótima e da premente demanda por equidade.

Atualmente, no bojo da crise financeira internacional de 2008, o paradigma da tributação neutra foi questionado, e novas orientaçoes que concedem relevo ao papel distributivo da tributação, ganharam força. A defesa do momento é que uma tributação ótima não deve passar ao largo da progressividade tributária e da tributação do capital, sinalizando que em momentos de crise, como o mundo atualmente enfrenta, é que se abrem espaços para se enfrentarem as injustiças sociais.

E o cenário apresentado por Piketty (2014) de acentuada e ascendente concentraço de renda e riqueza aviva a demanda por uma tributação que seja propiciadora de equidade. Nessa direço, o autor defende a necessidade de se tributar o capital concomitantemente ao uso de outras políticas públicas que sejam eficazes na regulaço da acumulaço e distribuço da riqueza mundial. Essa recente literatura, que salienta o papel distributivo da tributação, tem estimulado o debate mundial sobre justiça fiscal e, à medida que se percebem os entraves ainda operantes na recuperaço das economias globais, o tema da reforma tributária ganha centralidade.

No Brasil, cuja literatura não está alheia aos acontecimentos mundiais, tem crescido o debate sobre a necessidade de uma reforma tributária e a apropriaço da política fiscal

11. Para maiores informações: Gobetti e Orair (2017); Fernandes, Campolina e Silveira (2017); Cepal (2014).

como instrumento que pode ser acessado na redução da pobreza e desigualdade.<sup>11</sup> O sistema tributário brasileiro, dadas as características destacadas aqui (iniquidade e ineficiência), é um exemplo a não ser seguido a nível internacional.

### 3.1. Iniquidade tributária: como minorá-la?

12. Vale observar que as diferenças do ICMS frente a um IVA "clássico", entre as quais o emprego do recolhimento na origem e a cumulatividade, impactam negativamente a economia, mas, também, aprofundam desigualdades. Isso porque, estados com maior parque produtivo recolhem mais tributos e contam com mais espaço para a concessão de benefícios, inclusive nos gêneros de primeira necessidade, enquanto estados menos desenvolvidos são constrangidos a não conceder benefícios, salvo aqueles destinados à atração de empreendimento. De modo caricatural, em São Paulo as alíquotas incidentes sobre automóveis são inferiores às aplicadas para o arroz e o feijão na Paraíba.

Uma das raízes da iniquidade fiscal no Brasil é a estrutura tributária que atribui maior peso aos impostos indiretos<sup>12</sup> frente aos diretos.<sup>13</sup> A tributação indireta onera mais a população pauperizada, dadas as propensões marginais a consumir distintas entre as famílias e a inadequada seletividade conforme a essencialidade do produto. Assim sendo, a defesa de uma tributação preferencialmente sobre o consumo, com vista a estimular poupança e investimento, deve ser suavizada, uma vez que tende a aprofundar os níveis de desigualdade como as da sociedade brasileira. Como as alíquotas médias incidentes sobre o consumo são praticamente as mesmas nos estratos de renda, e a distância de rendimento entre as classes sociais é elevada no Brasil, não há como escapar do fato de que a tributação indireta reforça desigualdades.

13. Como mostrado na seção anterior, a forma como se estrutura a tributação indireta no Brasil faz com que o sistema tributário seja pouco eficiente, complexo e prejudicial à competitividade e ao crescimento econômico.

A regressividade da tributação indireta no caso brasileiro fica clara no exemplo apresentado por Zockun (2017). A autora aponta que, considerando os impostos indiretos com uma alíquota única, as famílias que se encontram no primeiro décimo de renda com propensão marginal a consumir de 1,249 experimentam carga tributária indireta 2,28 vezes superior em relação às famílias que estão no último décimo, com propensão marginal a consumir de 0,547. Portanto, delinear um sistema tributário com predominância dos impostos indiretos frente aos diretos em uma sociedade com altos níveis de pobreza e desigualdade é desconsiderar, ou aliviar e até mesmo reverter, o papel redistributivo da política fiscal. Assim sendo, um caminho importante para mitigação da iniquidade fiscal é aliviar o peso que a tributação indireta tem no sistema, a favor da tributação direta. Ao suavizar os impostos sobre o consumo a população mais pobre vivenciaria avanços de bem-estar, tendo à disposição mais renda para acessar bens e serviços.

Os níveis de pobreza e desigualdade que marcam o Brasil, portanto, não podem continuar sendo desconsiderados na temática do sistema tributário. O período recente testemunhou, entre 2004 e 2014, uma suavização da taxa de pobreza de quase 14 pontos percentuais (p.p.), porém a proporção de pobres ainda é elevada, 6,15%, em 2014, da população. Já a extrema pobreza apresentou uma queda de 4 p.p., atingindo um patamar de 2,51%, em 2014. O índice de Gini considerando a renda domiciliar *per capita* apresentou comportamento descendente no período recente pelos dados da Pnad, saindo de um patamar de 0,588, em 2003, para 0,517, em 2015, patamar ainda elevado. Em que pese as políticas sociais terem galgado bons resultados em termos de inclusão social, a concentração de renda brasileira é tida como uma das mais elevadas do mundo e, conforme Zockun (2017), o Brasil ocupa a posição 131<sup>a</sup> dentre 136 países em que se cotejam a renda do estrato dos considerados 10% mais ricos da população e a renda dos 10% mais pobres.

De longa data se reconhece que as pesquisas domiciliares apresentam limitações na averiguação da desigualdade de renda, dado as dificuldades para captar de modo conveniente os rendimentos das camadas superiores. Conforme Hoffmann e Ney (2008), informações de renda captadas por meio de questionários estão sempre sujeitas a erros expressivos de declaração, dado a tendência generalizada de se subdeclararem as rendas. E para Medeiros, Souza e Castro (2014), as pesquisas domiciliares subestimam a desigualdade de renda ao não captar convenientemente a renda dos mais ricos, aspecto também presente na literatura internacional. Ademais, com a recente divulgação das

informações do imposto de renda pela Receita Federal foi possível corroborar a tese de subestimação nas pesquisas domiciliares brasileiras, com efeitos sobre os indicadores de desigualdade, bem como averiguar o quanto a riqueza brasileira também é concentrada. Souza e Medeiros (2017), valendo-se da base da Pnad reponderada com as informações tributárias, mostram que o quadro geral, entre 2006 e 2014, foi mais de estabilidade do que de redistribuição, empregando como medida de desigualdade o índice de Gini. E para Lettieri (2017) as declarações de renda dos brasileiros elucidam que a riqueza (o estoque de ativos) é distribuída de maneira ainda mais assimétrica que a renda.

Tendo em mente esse cenário de aguda pobreza, desigualdade e injustiça, é que se deve colocar em pauta a progressividade tributária e o gasto social como caminhos para a promoção da equidade. Ambos os elementos compõem mecanismos que podem ser acessados na busca por justiça fiscal. Vale destacar que a Constituição de 1988, no Art. 145, § 1º, prevê o princípio da progressividade: os impostos deverão apresentar caráter pessoal e serem hierarquizados conforme a capacidade econômica do contribuinte, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as funções econômicas do contribuinte. O princípio da progressividade busca afiançar isonomia econômica, ao estabelecer que cada cidadão deve participar do financiamento do Estado mediante sua capacidade contributiva medida por sua renda.

Não obstante, o sistema tributário brasileiro atende apenas suavemente a esse princípio. Além do fato de a tributação possuir elevado peso de impostos indiretos, o que a configura como regressiva, há inconsistências na tributação direta que reduzem seu potencial progressivo. Em relação ao mais importante elemento da tributação direta, o imposto de renda para pessoa física (IRPF), verificou-se, nos últimos decênios, uma dinâmica de atenuação de sua progressividade no Brasil. Basta lembrar que durante o regime militar a alíquota máxima do imposto de renda era de 50%, com onze faixas de tributação e hoje a alíquota máxima é de 27,5%, com cinco faixas de tributação.

Essa trajetória de diminuta progressividade no IRPF robusteceu a iniquidade fiscal, dadas a redução da alíquota máxima que incidia sobre o público com maior capacidade contributiva e a menor progressividade proveniente da diminuição de faixas. Todavia, esse movimento de mitigação gradativa dos níveis das alíquotas máximas do IRPF e da progressividade não foi peculiar ao Brasil, ocorrendo por toda a América Latina durante os dois últimos decênios (JIMENEZ, 2017).

No caso do Brasil, Fernandes, Campolina e Silveira (2017) apontam que as variadas isenções e deduções concomitantemente a uma alíquota marginal máxima de 27,5% atuam de forma restritiva na capacidade distributiva da tributação direta, fazendo inclusive que seu potencial seja abaixo dos países da OCDE. Os autores também ponderam que há seletividade em favor dos mais ricos, na legislação do IRPF, uma vez que enquanto sobre a renda do trabalho ocorre a incidência de alíquotas progressivas nos rendimentos sujeitos à tributação (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital a incidência das alíquotas tem comportamento regressivo no tempo (inicia-se com 22,5% e decresce até 15%), e os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são totalmente isentos.

Para Lettieri (2017), os dados da receita permitem inferir que o sistema tributário não apenas não favorece a redução da concentração de renda, como potencializa a aglutinação de riqueza, devido ao tratamento privilegiado concedido à renda do capital frente à renda do trabalho. Os 28.433 declarantes com renda mensal maior a 320 salários mínimos receberam, em média, um rendimento anual de R\$ 9,6 milhões, sendo que desse total 71% eram considerados rendimentos isentos e somente 9%, tributáveis. No contraponto,

os 8.192.252 declarantes que apresentaram rendimento mensal de 3 a 5 salários mínimos obtiveram, em média, renda anual de R\$ 33,5 mil, sendo que desse total, 86% eram tidos como renda tributável e apenas 9% considerada isenta (LETTIERI, 2017).

Em que pese o princípio orientador do IRPF ser o da progressividade, as informações do imposto de renda elucidaram um cenário diverso. Olhar minucioso de Pinheiro, Waltenberg e Kerstentzky (2017) sobre a estrutura tributária do IRPF indicou uma tendência de suavização da progressividade à medida que se avança para o topo da distribuição, violando-se, inclusive, o princípio da progressividade a partir do 97º percentil. Os autores mostram que a alíquota média efetiva do IRPF é ascendente até atingir o pico de 11,7% ao redor do percentil 97º, para então se reduzir de modo acentuado. Em diálogo, Gobetti e Orair (2017) mostram que ocorre uma inflexão nas alíquotas médias no topo da distribuição de renda, sendo que as alíquotas ascendem até o pico de 12,3%, na primeira metade do centésimo mais rico, para então decrescer até 7%, no meio milésimo mais rico.

A isenção de IR dos lucros e dividendos distribuídos às pessoas físicas, amparada na Lei nº 9.249/95, implica subtributar as rendas mais elevadas, ou seja, reforça as iniquidades. Com a justificativa de atrair capitais e incentivar investimentos, o governo brasileiro tomou essa medida. Essa isenção para as pessoas físicas concomitantemente com a possibilidade de deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia denominada Juros Sobre Capital Próprio (JSCP), prevista na mesma Lei nº 9.249/95, compõe duas características do sistema tributário brasileiro que estabelece privilégios à tributação do capital, reduzindo a progressividade do sistema. A combinação dessas duas medidas, que isentam o lucro, implica aumento do lucro do acionista em cerca de 21%, considerando um valor de JSCP de 10% sobre o lucro bruto (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2017).

A violação da progressividade e do princípio da equidade vertical é, portanto, notória nessas medidas. A Lei nº 9.249/95 suavizou a tributação dos indivíduos com maior capacidade contributiva, com alíquotas efetivas menores sobre os mais ricos, frente às incidentes sobre os declarantes dos estratos intermediários de renda, cujas rendas são predominantemente oriundas do trabalho e não do capital.

Cabe sublinhar que a avaliação da equidade fiscal passa pela consideração de como o sistema tributário pondera e trata os distintos tipos de renda, ou seja, se respeita as chamadas equidades horizontal e vertical. Equidade vertical entende-se como justiça no tratamento tributário de indivíduos com níveis distintos de renda; equidade horizontal, como justiça no tratamento de indivíduos com rendas iguais. Considerando o IRPF, a aplicação da equidade horizontal e vertical demanda que as alíquotas entre contribuintes com iguais rendimentos sejam iguais (ou neutras), e crescentes para o grupo com maior capacidade contributiva (ou progressiva). Todavia, a atual estrutura do IRPF brasileiro viola ambos os princípios, dado que os recebedores de dividendos apresentam alíquotas médias mais baixas (iniquidade horizontal), e as alíquotas decrescem no topo da distribuição (iniquidade vertical).

Fernandes, Campolina e Silveira (2017) mostram que há quebra de equidade vertical, dado que a relação entre as alíquotas efetivas e o nível de renda tem a forma de uma parábola, começando com 0,20% na faixa mais baixa de rendimentos, crescendo até 12,05% na faixa de rendimento entre 40 e 80 salários mínimos, para decrescer até 7,30% na última faixa de renda. E a violação da equidade horizontal pode ser vista no fato de as alíquotas efetivas dos grupos recebedores de lucros e dividendos serem sistematicamente menores que as de outros grupos com mesmo nível de renda.



Em relação à isonomia no tratamento das rendas do trabalho e capital, cabe sublinhar que um passo inicial já foi dado com a Lei n. 13.259/2016, que estabeleceu alíquotas progressivas sobre os ganhos de capital de bens e direitos.

Em que pesem as inconsistências e a limitada progressividade do imposto de renda supracitadas, Gobetti e Orair (2017) estimam que o IRPF leva a uma redução do índice de Gini de 0,6466 para 0,6319, ou seja, queda de 2,3%.

Com base nessas ponderações, é possível inferir que há espaços para se reformular o imposto de renda. Quatro medidas deveriam ser buscadas, em especial no cenário atual de restrição fiscal, são elas: elevar o número de faixas de rendas; aumentar a alíquota máxima; estender a base de arrecadação eliminando certas deduções e/ou isenções; e alterar a legislação do imposto de renda em prol da isonomia de tratamento entre as fontes de renda do trabalho e do capital. Essas ações têm potencial não apenas para avançar no aspecto da progressividade como para aumentar a arrecadação, promovendo, concomitantemente, eficiência e equidade.

Hoffmann (2017) aponta que poderia se obter maior progressividade do imposto de renda criando uma faixa adicional com taxa mais elevada. Conforme a proposição do autor, dever-se-ia manter uma taxa de 27,5% a ser cobrada sobre as rendas entre R\$ 5.000,00 e R\$ 7.000,00, e estabelecida uma nova faixa com taxa de 40% para os rendimentos superiores a R\$ 7.000,00. Com base nesse cenário e valendo-se dos dados da Pnad 2015, o montante arrecadado através do imposto de renda seria satisfatório para sanar 92,3% da carência de renda de todas as pessoas pobres, tendo em conta uma linha de pobreza de R\$ 1.050. (HOFFMANN, 2017). E os efeitos de aprimoramento não seriam sentidos apenas em termos de equidade, pois como apontam Fernandes, Campolina e Silveira (2017), cada ponto percentual a mais de arrecadação no imposto de renda em relação ao PIB se refletiria na elevação de R\$ 48 bilhões na arrecadação para o ano de 2013.

Complementarmente ao aumento da alíquota e das faixas do imposto de renda, a base tributável deveria ser estendida mediante a retomada da tributação de dividendos e lucros distribuídos. Um caminho que parece promissor é voltar a tributar dividendos com base em uma tabela progressiva, em vez de uma alíquota fixa, como era anteriormente.

Tendo em mente a fotografia do ano de 2013, quando o IRPF gerou receita de R\$ 149,7 bilhões e reduziu a desigualdade – queda de 2,78% no índice de Gini –, Gobetti e Orair (2016) estimaram quatro cenários:

- Com a tributação dos dividendos nos moldes operantes até 1995, com alíquota linear de 15% exclusiva na fonte, desconsiderando a renda total do seu recebedor, a tributação alcançaria um público de 2,1 milhões de pessoas, gerando elevação de receita em R\$ 43 bilhões (valores de 2013), e a queda da desigualdade seria de 3,67%, ou seja, 0,89 pontos percentuais (p.p.) a mais do que no atual quadro.
- Com a tributação de dividendos pela atual tabela progressiva do IRPF, tendo a faixa de isenção e as alíquotas de 7,5% a 27,5%, conforme a renda do recebedor, se alcançaria uma arrecadação extra de R\$ 59 bilhões, com um público de contribuintes de 1,2 milhão, e a minoração da desigualdade, com queda de 4,03% no Gini.
- Com a manutenção da isenção de dividendos, porém, alterando a tabela do IRPF com o estabelecimento de três novas alíquotas (35%, 40% e 45%), a partir de

níveis módicos de renda (R\$ 60 mil, R\$ 70 mil e R\$ 80 mil, respectivamente), de modo a alçar o mesmo adicional de receita do modelo 1, ter-se-ia uma redução menor da desigualdade e atingindo um número bem menos expressivo de contribuintes (3,8 milhões).

- Com a criação de uma alíquota extra de 35% do IRPF apenas para rendas muito elevadas (acima de R\$ 325 mil) e, simultaneamente, estabelecimento para os dividendos da tabela progressiva, gerando efeitos similares à segunda proposição, com público de contribuintes em torno de 1,2 milhão, arrecadação extra de R\$ 72 bilhões, e redução de 4,31% no índice de Gini com o IRPF.

O quarto cenário, que parece o mais propício, vem em apoio à proposição desse texto, ao sinalizar caminhos não apenas factíveis, mas que também permitam atender às demandas por aumento da arrecadação e promoção da equidade. Estimativas de Fernandes, Campolina e Silveira (2017) dialogam com as de Gobetti e Orair (2016). Para os autores, a reintrodução da tributação sobre lucros e dividendos favorece a redução da desigualdade, ao mesmo tempo em que acentua expressivamente a arrecadação.

Outra iniquidade nos impostos diretos, que merece relevo, é a insuficiente tributação sobre o patrimônio, e a não regulamentação, prevista na Constituição de 1988, do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Hoje, o país conta com cinco impostos sobre propriedade (ITBI, IPTU, ITCMD, ITR, IPVA) que conjuntamente arrecadam 1,9% do PIB, sendo que países com patamares similares de cargas tributárias possuem participações desses tributos mais expressivas. Essa modalidade de tributação no Brasil apresenta desequilíbrio na incidência nas diversas fontes de patrimônio, com maior peso na tributação sobre a posse de veículos (IPVA) e imóveis (IPTU) – representam a quase totalidade dessa modalidade de tributo –, sub-representação na tributação sobre transferência patrimonial, com a isenção, inclusive, da tributação patrimonial sobre bens de luxo – jatos, iates, joias. Cabe frisar que a tributação sobre patrimônio, que tem tido pouca atenção em relação a seus efeitos distributivos, apresenta franco potencial de promover, concomitantemente, eficiência<sup>14</sup> e equidade, não podendo ficar ao largo, nas proposições de reforma tributária. A defesa de uma mais dura tributação de patrimônio encontra amparo no aumento da arrecadação e na sua potencialidade para tributar as famílias que concentram capital.

14. Os impostos sobre propriedade são considerados os que apresentam os menores efeitos nocivos sobre o comportamento dos agentes e na alocação dos fatores.

Tratando o IPVA como um tributo sobre o consumo, em sintonia com a quase totalidade dos países e o tratamento dado pelas agências multilaterais, fica evidente que a participação no PIB dos tributos patrimoniais no Brasil – 1,1% em vez de 1,9% – é muito inferior ao que se vê nos países centrais com cargas tributárias similares a brasileira, bem como em países latino-americanos. Esse baixo peso dos tributos patrimoniais mostra o poder das classes proprietárias na gestão da política tributária.

No caso do IPTU, a defasagem cadastral e da planta de valores implica a subtributação do patrimônio, que associada com a inexistência de progressividade<sup>15</sup> segundo o valor dos imóveis, resulta em um perfil distributivo neutro do tributo (SILVEIRA; PASSOS, 2017).

15. Quase 30 anos após a promulgação da Constituição, somente agora a progressividade do IPTU e do ITCMD foi considerada constitucional. Desde então, o judiciário não considerava que para tais tributos valeria o princípio da capacidade contributiva.

No caso do imposto sobre heranças e doações, a alíquota máxima limitada constitucionalmente a 8% restringe as possibilidades de progressividade, tendo em conta que em países centrais conta-se com alíquotas marginais máximas da ordem de 40%. O momento atual, em que se assiste tanto à majoração das alíquotas máximas em vários estados como à aplicação de alíquotas progressivas, se deve à busca de recursos com

o objetivo de minimizar as graves dificuldades fiscais que a maior parte dos estados brasileiros atravessam. Ou seja, esses avanços na tributação sobre heranças e doações não se relaciona a alterações na cultura tributária ou fiscal, mas sim na necessidade imediata de prover caixa.<sup>16</sup>

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), que foi proposto na Constituição de 1988 em substituição ao Imposto sobre Patrimônio Líquido (IPL), após diversas tentativas de regulamentação continua um assunto em aberto no Congresso Nacional. Sendo um imposto que gera muitas polêmicas e cuja experiência internacional não oferece interpretação unívoca da efetividade,<sup>17</sup> tem pouca atenção nas proposições do governo federal de reforma tributária, e não foi regulamentado sequer nos 12 anos de gestão de PT.

A tributação sobre riqueza líquida, com destacado efeito na desconcentração do capital, passou a ter proeminência nos debates depois da crise financeira de 2008. Embora muitas proposições no *mainstream* econômico tenham concedido relevo à necessidade de um imposto progressivo sobre o consumo, Piketty (2017) revela sua preferência por um imposto progressivo sobre a riqueza líquida, uma vez que é mais fácil de definir, medir, monitorar e melhor indicativo da capacidade de solidariedade dos contribuintes.

Em que pesem as controvérsias sobre as potencialidades da tributação sobre a riqueza líquida, a pesquisa de Nascimento (2016) aponta que o IGF pode ser bem-sucedido no Brasil, com uma base sólida de arrecadação. Tomando por base as informações da Receita Federal, a autora estimou um potencial arrecadatório na casa dos 13 bilhões de reais ou 0,24% do PIB, em 2014, considerando dois cenários. No primeiro cenário, se estabelece um limite de isenção de R\$ 1 milhão e alíquotas de 0,5% e 1% aplicadas sobre o patrimônio de contribuintes com renda mensal entre R\$ 57.920 e R\$ 115.840 e rendimento mensal superior a R\$ 115.840, respectivamente. No segundo cenário, o limite de isenção R\$ 5 milhões, e uma alíquota de 1,5% é aplicada sobre o patrimônio de contribuintes com renda mensal superior a R\$ 115.840.

Além do potencial arrecadatório, que comunga com a demanda imediata de aumento da receita, a implementação do IGF também atende ao anseio de justiça, dado que favorece a desconcentração de riqueza na sociedade, devendo sua regulamentação ser objetivo prioritário em uma reforma fiscal. A quantidade de muito ricos no Brasil atesta bem essa demanda. Conforme Jimenez (2017), o Brasil está entre os *top dez*, dos países com maior quantidade de bilionários no mundo (cerca de 43), um claro indicativo da existência de grandes fortunas.

Carvalho Jr. e Passos (2017b) apresentam uma proposta para implementação do IGF no Brasil que está em conformidade com as demandas supracitadas. Para se alçar uma arrecadação de algo em torno de 0,5% do PIB, os autores propõem as seguintes questões na regulamentação do IGF:

- A base de cálculo deve compor o patrimônio nacional e internacional de pessoas físicas residentes no país no que exceder a um limite de isenção, além do patrimônio total no país de não residentes pessoas físicas ou jurídicas;
- Deve-se tributar o patrimônio de pessoas jurídicas, de modo a adensar o potencial arrecadatório e diminuir as chances de evasão;
- O quantitativo de alíquotas progressivas deve ser reduzido de modo a desestimular a evasão, sendo que o limite geral de isenção não deve ultrapassar R\$ 500.000. Nesse sentido, a alíquota pode ser fixada entre 0,7% e 1%;

16. Deve-se mencionar que o Imposto sobre Propriedade Rural (ITR) vem mostrando desempenho ainda mais pífio, representando 0,06% da receita tributária, mostrando mais uma vez a fragilidade da tributação patrimonial.

17. Para maiores informações ver Carvalho Jr. e Passos (2017a).

- Devem compor a base tributária do IGF bens de uso tipicamente pessoal, como imóveis residenciais, carros de passeio e embarcações e jatos privados;
- Valores que de fato tenham sido tributados com IPTU e IPVA devem ser deduzidos do cálculo do IGF;
- Na averiguação dos ativos reais, é preciso considerar o maior valor entre valor de aquisição, valor venal do IPTU ou IPVA, e valor de mercado declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo fisco; e
- Na averiguação de ativos financeiros, no caso de títulos de capital aberto, deve-se considerar a média entre cotações de mercado mais alta e mais baixa em um período; e para os saldos financeiros a sua avaliação precisa considerar o maior valor entre o saldo apurado em 31 de dezembro do ano fiscal e o saldo médio nos últimos 90 dias do ano fiscal.

### 3.2. O gasto social e a equidade: conexões

A outra rota apontada para promoção da equidade é o gasto social. Os Estados de Bem-Estar Social estão fundados na distribuição via gasto social, tendo o tributo um papel importante, mas secundário, frente ao sistema de proteção social. A defesa aqui é que ambos os aspectos da política fiscal – tributação e gasto – devem ser apropriados em prol da equidade, uma vez que existem muitas brechas pelas quais se pode promover justiça fiscal sem comprometer o crescimento econômico e a produtividade.

Silveira e Passos (2017), que investigaram o papel distributivo do gasto social, apontam que a previdência social apresenta, grosso modo, um perfil neutro na distribuição da renda, em muito devido a regressividade do regime dos servidores públicos. Já os benefícios assistenciais, notadamente o BPC-Loas e o Bolsa Família, são progressivos. Os dispêndios em educação melhoraram de modo expressivo sua progressividade, e os dispêndios em saúde apresentam comportamento suavemente progressivo. Portanto, no contraponto da regressividade do sistema tributário, tem-se a progressividade dos gastos sociais.

Em que pese uma carga tributária regressiva financiar os dispêndios federais, o avanço do gasto social foi um caminho de promoção da equidade, tanto pela progressividade nele operante como pelo crescimento de suas parcelas mais progressivas – piso previdenciário, auxílios assistenciais e saúde e educação públicas. Em outras palavras, embora os mais pobres tenham arcado relativamente mais com a tributação, são eles também os maiores beneficiados pela política social. Portanto, o avanço do gasto social é um modo de se galgar justiça fiscal.

Os serviços e benefícios providos pelo gasto social configuram, em frente direta e indireta, uma relevante ação distributiva. De modo mais imediato, o gasto social propicia aumento da renda final das famílias, estendendo a qualidade de vida e bem-estar geral. E ao promover expansão de capacidades, facilita indiretamente o acesso ao mercado de trabalho em situação menos precarizada e com maiores rendimentos laborais.

Por esse prisma, o gasto social é entendido como instrumento que pode ser acessado no enfrentamento de diversas assimetrias sociais que marcam o país. Ao avançar nas políticas sociais, o Estado promove melhoria na distribuição de renda, extensão de oportunidades e acesso a um amplo leque de serviços essenciais à sociedade. Todavia, a despeito do papel do gasto social na promoção da equidade, o cenário futuro das políticas sociais é incerto.

No ano de 2016, após um processo de *impeachment* de bases legais frágeis, o governo Temer iniciou uma miríade de proposições de reformas que fragilizam a proteção social garantida pelo Estado. Cabe sublinhar que também vai diretamente em sentido contrário a uma das rotas aqui sugeridas para promoção da equidade. Com a aprovação da Emenda 95/16 institui-se no Brasil um Novo Regime Fiscal (NRF). Esse NRF estabelece um teto, tendo como referência o ano de 2016, para as despesas primárias da União, a vigorar nas próximas duas décadas, caso seja mantida. Em outras palavras, a despesa primária (que é composta especialmente pelos gastos com saúde, educação, assistência e previdência) ficará congelada, em termos reais, no valor de 2016, com possibilidade de alguma revisão apenas em 2026.

Como estudos já atestaram,<sup>18</sup> o NRF fiscal possui potencial risco de descontinuidade e retrocesso na oferta dos serviços e benefícios sociais. O cenário que se abre é de redução do grau – ainda insuficiente – de proteção à população mais pauperizada, tendo em conta as demandas na área da saúde, assistência e da previdência que acompanham o envelhecimento populacional. Portanto, se na última década avançou-se nas despesas sociais e sua progressividade, com claros reflexos na promoção da cidadania, o quadro em tela é de adensamento na desigualdade de modo diametralmente oposto à proposição de justiça fiscal.

18. Paiva *et al.* (2016); Vieira e Benevides (2016).

A Emenda 95/16 não deixa dúvidas de que o avanço do gasto social não é compreendido como caminho a ser acessado na promoção da cidadania, perdendo-se assim os ganhos de bem-estar que podem ser concebidos por uma política fiscal que atue de modo integrado, tendo os impostos e gastos a favor da igualdade.

Cabe sublinhar que, além das medidas tomadas pelo próprio governo federal, a descrença na atuação do Estado e as queixas feitas à tributação são vistas como obstáculos atuais para a justiça fiscal. Nos primeiros anos da década de 2000, ensaiaram-se os primeiros movimentos e ações patrocinadas, em grande medida, pelos setores empresariais ligados ao comércio e serviços de crítica ao excesso da carga tributária brasileira, consubstanciados no impostômetro e no dia sem impostos, criados em 2004 e 2009, respectivamente. Geraram-se, inclusive, associações e organizações da sociedade civil cujo foco foi a crítica à magnitude da tributação que não condiz com a insuficiência ou baixa qualidade das políticas públicas por ela financiada. A iniquidade do sistema tributário contribui para a demanda por uma urgência na redução da carga, logo, do tamanho do Estado.

Parece claro que no momento em que se assistia a políticas de desoneração tributária e de estabilidade da carga, cresceram as vozes contrárias ao grau de tributação, o que se mostra extemporâneo, dado que o maior crescimento da carga tributária ocorreu entre a segunda metade dos anos 90 e o início dos anos 2000. O que se teve de novidade nesse período foi o crescimento do gasto social com perfil progressivo. Assim sendo, esse descompasso entre o aumento da carga tributária e o fortalecimento de sua crítica, quando os gastos sociais avançavam, podem refletir na prática uma crítica velada, em especial da classe média, ao adensamento das políticas sociais.

As atuais ações conservadoras do governo central em relação à política fiscal somadas ao descontentamento da população com a tributação e provisão estatal, podem fragilizar o ainda incipiente Estado de Bem-Estar Social.

Por fim, o debate aqui suscitado aponta diversas rotas que podem ser tomadas para promoção da equidade em um país que apresenta níveis não civilizatórios de pobreza e desigualdade. Todavia, com o avanço de uma onda conservadora na sociedade e no Congresso Nacional, as dificuldades de se emplacar uma reforma fiscal propiciadora de igualdade se ampliam.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao contrário do que, de longa data, o *mainstream* econômico propôs, a tributação tem papel proeminente na promoção da equidade, uma vez que sendo mecanismo utilizado para financiar o Estado, não deve passar ao largo do propósito de afiançar uma sociedade mais justa e solidária.

O Brasil, no entanto, apresenta várias esquizofrenias em seu sistema tributário, que o torna singular em termos de ineficiência e inequidade. Em termos de ineficiência vale sublinhar a confusão de tributos e complexa legislação; a ausência de base tributável coerente e seu caráter pró-cíclico; as sobreposições das bases e incidência cumulativa dos impostos; e a guerra fiscal. No que diz respeito à eficiência no quesito arrecadação, destacam-se as baixas arrecadações da tributação sobre a renda e o capital na pessoa física – decorrentes da baixa progressividade do IRPF – e dos impostos sobre a propriedade.

As discussões suscitadas nesse texto apontaram diversas iniquidades no sistema tributário brasileiro, que passam, de um peso maior da tributação indireta, até uma tributação direta com muitas debilidades, tais como o frágil atendimento ao princípio da capacidade contributiva ao ter incidência branda sobre os rendimentos mais elevados, ganhos de capital e riqueza acumulada.

Por esse prisma, cinco caminhos foram sugeridos para alçar a promoção da justiça fiscal e equidade. No campo da tributação indireta, a redução de sua participação no sistema tributário. Na tributação direta: mudanças na alíquota e faixas do imposto de renda a pessoa física; reintrodução da tributação de lucros e dividendos; e regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. O último destaque se refere ao campo do gasto social: a defesa pelo seu adensamento.

As proposições desse texto em favor da eficiência e crescimento econômico foram: a mudança na atual forma de se tributare bens e serviços por meio da criação de um IVA; e mudanças na folha de pagamentos, de modo a desonerá-la. A pobreza e a profunda desigualdade que marcam o Brasil não deixam dúvidas de que os caminhos sugeridos são factíveis e desejáveis para a promoção da equidade concomitantemente à eficiência. Ambos são tidos como mecanismos que podem ser acessados na busca por justiça fiscal e maior arrecadação, razão pela qual foram destacados nesse trabalho.

No contexto de queda consecutiva de três anos na arrecadação, o tema da reforma fiscal passou a ocupar centralidade na agenda do governo federal. Todavia, em que pesem as urgentes demandas por justiça fiscal e a vocalização pela sociedade de uma melhor e mais extensa proteção social, as proposições que vêm sendo consideradas pelo governo atual dificilmente atenderão a essas necessidades. Poucas medidas aqui propostas como rota para justiça fiscal compõem a agenda do governo e do legislativo, sendo que algumas ações já tomadas pelo governo endossam as assimetrias da sociedade, como bem atesta o retrocesso sinalizado nas políticas sociais, dada a Emenda 95/16 que estabelece um teto para os gastos primários.

Diante de tão preocupante quadro, o que resta é continuar a elucidar as deficiências e privilégios injustificados na política fiscal e atizar a sociedade a se mover em prol de uma reforma tributária que promova eficiência sem perder de vista a equidade do sistema, se assim quiser melhorar a condição da imensa maioria dos trabalhadores e trabalhadoras desse país. |

## REFERÊNCIAS

- APPY, B. *Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado*. Revista Interesse Nacional, Ano 8, n. 31, 2015.
- BARBOSA, N. *Carga Tributária, dividendos e amnésia seletiva*. <http://blogdoibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-dividendos-e-amnesia-seletiva>
- CARVALHO JR., P. H. B; PASSOS, L. *Imposto sobre Grandes Fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017a, p.575-624.
- \_\_\_\_\_. *Imposto sobre Grandes Fortunas*. Plataforma Política Social, 2017 (Texto para Discussão 03).
- CEPAL. *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014: Hacia una mayor calidad de las finanzas públicas*. 2014.
- FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. *Impacto distributivo do imposto de renda*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017. p. 293-338.
- FURTADO, C. *Formação Econômica do Brasil*. 13ª edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.
- GADELHA, S. R. B.; DIVINO, J. A. *Uma Análise da Ciclicidade da Política Fiscal Brasileira*. Estudos Econômicos, São Paulo, v. 43, n. 4, p. 711-743, 2013.
- GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. *Progressividade tributária: A agenda negligenciada*. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nº 2190, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRF*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.159-192.
- HOFFMANN, R.; NEY, M. G. *A recente queda da desigualdade de renda no Brasil: análise dos dados da PNAD, do Censo Demográfico e das Contas Nacionais*. Econômica, Rio de Janeiro, v. 10, p. 7-39, 2008.
- \_\_\_\_\_. *A renda e seu imposto: potencial redistributivo, limite de isenção, progressividade e mensuração da renda*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.367-390.
- JIMÉNEZ, J. P. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017. P. 43-82.
- LETTIERI, M. *Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: a desigualdade escancarada*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 107-158.
- LIMA, E. C. P. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nº 666, 1999.
- LOPREATO, F. L. C. *O colapso das finanças estaduais e a crise da federação*. São Paulo: Editora UNESP, IE/ UNICAMP, 2002.
- MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. F.; CASTRO, F. A. *A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares*. Ciência & Saúde Coletiva, v. 20, n.4, p.971-986, 2015.
- NASCIMENTO, N. *A Inexistente Tributação da Riqueza no Brasil e o Imposto Sobre Grandes Fortunas*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016.
- OLIVEIRA, F. A. *A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009*. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), nº 1469, jan./2010.
- OLIVEIRA, F. A.; BIASOTO JR.; G. *A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e fortalecimento da federação*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.761-795.
- ORAIR, R.; GOBETTI, S. *Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate*. Brasília: Ipea, 2017. (No prelo).

PAIVA, A. B.; MESQUITA, A. C. S.; JACCOUD, L.; PASSOS, L. **O Novo Regime Fiscal e suas implicações para a política de Assistência Social no Brasil**. Brasília: Ipea, 2016 (Nota Técnica Ipea nº 27).

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro (RJ): 1ª Ed. Intrínseca, 2014.

\_\_\_\_\_. **Tributação sobre capital e riqueza no século XXI**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.745-760.

PINHEIRO, H. H.; WALTENBERG, F.; KERSTENETZKY, C. L. **Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas: Oportunidades para Tributar os Rendimentos mais altos no Brasil**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017. P. 261-291.

PIRES, M. C. de C. **Política Fiscal e Ciclos Econômicos: Teoria e a Experiência Recente**. 1ª ed. Rio de Janeiro. Elsevier: FGV, 192 p., 2017.

SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L. **Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 a 2008**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 451-500.

SIQUEIRA, R. B. de; NOGUEIRA, J. R. B.; SOUZA, E. S. de; CARVALHO, D. B. **O Custo Marginal Social da Tributação Indireta no Brasil: Identificando Direções de Reforma**. Economia Aplicada, v. 16, n. 3, p. 365-380, 2012.

SIQUEIRA, R. B. de; NOGUEIRA, J. R. B.; SOUZA, E. S. de; LUNA, C. F. **O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo?** In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 501-528.

SOUZA, P. H. G F.; MEDEIROS, M. **A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2007/2014**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.193-222.

VIEIRA, F. S.; BENEVIDES, R. P. S. **O Direito à Saúde no Brasil em Tempos de Crise Econômica, Ajuste Fiscal e Reforma Implícita do Estado**. Revista de Estudos e Pesquisas sobre as Américas, v. 10, n.3, 2016.

ZOCKUN, M. H. **Equidade na tributação**. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O.; SILVEIRA, F. G. (Orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.17-43.



# O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: EVOLUÇÃO, DISTORÇÕES E OS CAMINHOS DA REFORMA (1891-2017)

**FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA**

Doutor em Economia pela Unicamp, membro da Plataforma Política Social, colaborador do Brasil Debate e autor, dentre outros, do livro *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

## RESUMO

Este trabalho analisa a evolução histórica do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1891 até os dias atuais. Seu objetivo é o de fornecer elementos que permitam identificar, nessa trajetória, a origem e natureza de suas distorções, bem como a influência recebida do pensamento econômico sobre a tributação na sua estruturação, assim como os caminhos que devem ser percorridos para sua reforma, visando recuperá-lo como instrumento de política econômica do Estado. Transformado, a partir da década de 1990, em mero produtor de superávits primários para garantir o pagamento dos juros da dívida pública, de acordo com a orientação do pensamento econômico ortodoxo, o sistema de impostos se tornou, no Brasil, um instrumento que opera contra o crescimento econômico, a equidade e a federação. Por isso, a necessidade de realização de uma ampla reforma de sua estrutura, visando reconciliá-lo com o seu papel de contribuir para o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades sociais.

**Palavras-chave:** Estado; Política fiscal; Tributação; Economia brasileira.

## INTRODUÇÃO

O Brasil nunca foi um bom exemplo para o mundo em se tratando de matéria tributária. Tirante a modernização dos impostos indiretos na reforma de 1965-66, quando substituiu pioneiramente impostos de incidência cumulativa, como o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto de Consumo (IC), por impostos sobre o valor agregado, casos do então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), embora tenha ficado no meio do caminho para a implantação de um IVA, de base ampla, o país quase sempre caminhou na contramão de princípios caros às finanças públicas no campo da tributação.

Em 1988, a oportunidade de corrigir as mazelas do sistema tributário nacional se perdeu com a preocupação central dos constituintes que elaboraram a nova Carta Magna para o país, de fortalecer as finanças dos governos subnacionais, transferindo para o campo infraconstitucional mudanças mais relevantes na tributação para torná-lo mais justo, o que não ocorreu. Na década de 1990, com o país comprometido com o princípio da responsabilidade fiscal, ou seja, com a recomendação neoliberal de o Estado manter-se confiável para o mercado sobre sua capacidade de solvência, o sistema foi transformado em um mero instrumento de ajuste fiscal, com seu papel de orientador do desenvolvimento e de redutor das desigualdades de renda perdendo qualquer importância. Com isso, em vez de manejado para ajudar a corrigir os problemas do sistema econômico tornou-se, ele próprio, um fator de seu agravamento.

Este artigo analisa a evolução histórica do sistema tributário nacional desde a Constituição de 1891 até os dias atuais. Seu objetivo é fornecer elementos que permitam identificar, nessa trajetória, a origem e a natureza de suas imperfeições, as resistências que existem para sua correção, bem como os caminhos que devem ser percorridos para recuperar o sistema tributário como instrumento de política econômica do Estado, manejado para beneficiar o crescimento econômico e reduzir as desigualdades de renda produzidas pelo sistema capitalista, como precondição para se manter a coesão social e as possibilidades de sua reprodução no longo prazo.

### **1. O SISTEMA COMO INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO (1891-1964): PREDOMÍNIO DOS IMPOSTOS INDIRETOS E SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR**

Desde a instauração do regime republicano, em 1891, quando o sistema tributário foi reestruturado para dar abrigo – e autonomia federativa – às novas forças políticas regionais – os governos estaduais – que passaram a compartilhar o poder com o Estado central, até a década de 1960, quando se realizou a primeira e mais ampla reforma de sua estrutura, ele não passou, a rigor, de mero instrumento arrecadatório, só manejado como instrumento de política econômica em algumas episódicas oportunidades, como no caso da criação de um Fundo de Reaparelhamento Econômico, em 1951, por exemplo.

A Constituição de 1934 representou um avanço em relação à de 1891, ao constitucionalizar o Imposto de Consumo e o Imposto de Renda, criado em 1922, e também ao ampliar consideravelmente o campo de incidência do Imposto sobre Transações Mercantis, transformando-o no Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de natureza cumulativa, de competência dos estados. Seu maior feito, no entanto, num quadro econômico em que as bases do mercado interno e da industrialização eram incipientes, e a maior responsabilidade da arrecadação cabia aos impostos sobre o comércio exterior – os de importação e exportação –, foi estender aos municípios competência para cobrar impostos próprios, com o objetivo de quebrar o poder das oligarquias regionais e fortalecer as bases do Estado centralizado que emergia da Revolução de 1930.

A Constituição de 1946, nascida da derrota imposta ao *Estado Novo* autoritário do governo Getúlio Vargas, pouco inovou em termos de matéria tributária, apesar das ideias keynesianas já se estarem disseminando pelo resto do mundo e de suas tendências liberalizantes. A grande novidade com ela introduzida no campo da tributação foi, de um lado, além da redução da alíquota do imposto de exportação de 10% para 5% para garantir maior competitividade à produção nacional no exterior, a definição constitucional de um sistema de compartilhamento de impostos arrecadados pela União – o do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes (IUCL) e do Imposto de Renda – com os estados e municípios, e pelos impostos dos estados para os municípios, excluído o produto do imposto de exportação; de outro, a determinação, também constitucional, de a União aplicar, obrigatoriamente, um percentual mínimo de suas receitas para promover o desenvolvimento regional, especialmente nas áreas do Nordeste e do Norte. Tais mudanças, levou um autor como Francisco de Oliveira (1995: 93) a considerar, exageradamente a nosso ver, que teria ocorrido uma “verdadeira revolução federalista no país”.

Não foram mudanças que efetivamente contribuíssem para a expansão da carga tributária e dessem condições fiscais ao Estado brasileiro para atuar, de um lado, como promotor e orientador do processo de desenvolvimento, ao qual já se lançara

desde a década de 1930, na forma do *Estado desenvolvimentista*, sem incorrer em elevados déficits orçamentários; nem, por outro lado, para manejar os tributos para aquele objetivo, num contexto em que o processo de industrialização deslanchado com o governo Vargas começava a ganhar força, necessitando de apoio e incentivo. Apesar do gradual, mas persistente alargamento do mercado interno e da ampliação das bases econômicas para o aumento e diversificação da estrutura de impostos, um pacto político estabelecido entre o governo e a sociedade, denominado na literatura da ciência política como *Estado de compromisso*, barrou propostas e iniciativas voltadas para aquele objetivo.

O avanço do processo de industrialização no segundo governo Vargas (1951-1954) e de Juscelino Kubitschek (1957-1960) apoiou-se, diante disso, em bases precárias de financiamento do Estado, comandante desse processo. Assim, continuou-se a recorrer ora a fontes internas de recursos fora do espaço tributário, caso dos fundos públicos vinculados especificamente a determinadas atividades econômicas e/ou da emissão de moeda, ora a externas para o financiamento da infraestrutura econômica e da indústria de base implantada no país ou com a abertura da economia para o ingresso de investimentos de multinacionais em setores essenciais para concluir a construção da pirâmide industrial, como ocorreu na segunda metade da década de 1950.

Com um sistema tributário obsoleto, apoiado predominantemente em impostos indiretos, incapaz de atender as demandas crescentes de recursos por parte do Estado para o desempenho de suas funções ampliadas por seu engajamento no processo de industrialização, a crise econômica se tornou inevitável ao final desse ciclo de expansão da economia brasileira. Com sua eclosão, desvelou-se um Estado com finanças destroçadas, gerador de déficits gigantescos e elevado nível de endividamento, bem como a necessidade da realização de reformas instrumentais, principalmente de seu mecanismo de financiamento, visando capacitá-lo ao cumprimento de seu papel e propiciar à economia reingressar num novo ciclo de crescimento.

Antes que essas reformas se tornassem possíveis, a instabilidade política que se abateu no país com a crise econômica, o aumento do desemprego, a ascensão inflacionária, o conflito distributivo e a implosão do pacto político do *Estado de compromisso*, pela impossibilidade de se atender e soldar os interesses divergentes das classes sociais nesse quadro, pavimentou o caminho para o surgimento de um movimento comandado por militares com o apoio da elite civil contra o poder constituído, que culminaria no golpe de 1964, e a implantação de uma ditadura que perduraria por longos vinte anos. Com o diagnóstico sobre a situação da economia elaborado pelos novos donos do poder, as reformas instrumentais do Estado ganharam centralidade na política econômica comandada pela dupla Roberto Campos-Otávio Bulhões, dentre as quais a do sistema tributário, como necessárias para corrigir as mazelas do sistema econômico e sanear-lo para o seu reingresso numa nova trajetória de crescimento.

## **2. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965-66: FERRAMENTA DE ACUMULAÇÃO E DOAÇÕES PARA O CAPITAL E AS CLASSES RICAS**

A reforma tributária de 1965-66 foi presidida pela lógica do crescimento econômico. Pela primeira vez, o sistema foi reformado e ajustado para servir como instrumento voltado para orientar, guiar e estimular o processo de acumulação de capital, bem de acordo com as formulações keynesianas sobre o importante papel que os tributos poderiam desempenhar para esse objetivo (OLIVEIRA, 1991).

1. Uma análise detalhada da reforma de 1966 se encontra em Oliveira (1991).

Para isso, além de organizar as bases tributárias de acordo com as bases econômicas – da produção, consumo, renda, propriedade, comércio exterior –, a reforma extinguiu tributos cujos fatos geradores não tinham sido bem definidos e os substituiu por outros a eles mais aderentes; transformou alguns impostos cumulativos em impostos sobre o valor agregado; ampliou as bases de incidência, assim como as alíquotas principalmente do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, visando a aumentar a arrecadação; e redefiniu as competências tributárias das três esferas de governo, colocando um ponto final na existência de três sistemas tributários autônomos e desintegrados, principal fonte das distorções provocadas sobre o aparelho produtivo.<sup>1</sup>

Importante entre as várias mudanças introduzidas no sistema para dele remover os óbices que travavam a competitividade e o crescimento da economia, foi o manejo de diversos tributos para estimular a produção, os investimentos, o consumo de bens duráveis e as exportações: uma enxurrada de incentivos fiscais, na forma de renúncias, brotou de sua estrutura, transformando o país num verdadeiro paraíso fiscal, especialmente para o capital, em geral, e as camadas de renda média e alta da sociedade, com o objetivo de fomentar a acumulação, fortalecer a demanda agregada e abrir mercados externos para a produção nacional. Não se tratava, no entanto, de um crescimento cujos frutos seriam distribuídos de forma mais equânime para todos os setores da sociedade e, para viabilizar o seu caráter excludente e concentracionista, o sistema tributário veria ser ampliado o seu papel de antípoda da equidade, contrariando, nesse aspecto, os ensinamentos keynesianos. Explica-se a razão.

A verdade é que o Estado autoritário-burocrático que se instaurou no país com o golpe de 1964 necessitava, para legitimar-se politicamente, contar com um crescimento econômico mais robusto para afastar a onda de instabilidade e pessimismo que se abatera sobre a economia na primeira metade da década de 1960. A implementação de uma política de cunho ortodoxo pela dupla Campos-Bulhões nos primeiros anos do governo militar, enquanto eram realizadas várias reformas do Estado, entre as quais a do sistema tributário, deixara claro que esse não era o caminho que deveria continuar a ser seguido, à medida que se esgarçavam as suas bases de apoio ante os pífios resultados que vinham sendo colhidos no campo econômico.

Convocado para promover uma inflexão nesse processo e dar novos rumos à economia, em abril de 1967, o ministro Delfim Netto, sem realizar nenhuma alteração substancial na estrutura industrial, aproveitou o potencial colocado pelo novo quadro instrumental com as reformas realizadas e, manejando principalmente o instrumento tributário, ampliou consideravelmente a drenagem de recursos públicos para as classes de renda média e alta da sociedade, com a concessão de um leque de incentivos e benesses fiscais do imposto de renda para elas dirigido, com o objetivo de expandir sua renda real e dar-lhe condições de aumentar a demanda por bens de consumo dos setores que se encontravam com elevado nível de capacidade ociosa à época, no caso o setor de bens duráveis (FURTADO, 1972).

O fato é que o processo da industrialização brasileira do período Kubitscheck, no qual a capacidade de oferta de bens duráveis crescera à frente da demanda, ingressara num período de crise após o longo ciclo de investimentos do Plano de Metas e sua recuperação dependia, de um lado, da realização de um novo bloco de investimentos na economia para se concluir a construção das bases da pirâmide industrial e, de outro, do aumento da demanda dos setores que haviam crescido na frente de demanda e que se defrontavam com uma “crise de realização” (TAVARES, 1972).

Com o Estado em processo de recomposição de suas bases de financiamento, a política econômica implementada pelo então ministro Delfim Netto, cuidou, sem necessitar de expandir os investimentos, de procurar criar demanda efetiva para os setores produtores de bens duráveis, privilegiando, nesse processo, as classes deles demandantes, por meio de verdadeiras doações para elas realizadas por meio do imposto de renda. Com isso, embora com a reforma o potencial de arrecadação desse imposto tenha aumentado consideravelmente, as drenagens feitas para apoiar o capital, magnificadas com a política econômica delfiniana para recuperar e revigorar o crescimento, enfraqueceu sua capacidade de geração de recursos e lançou o maior ônus da tributação sobre os impostos indiretos que penalizam mais as classes de menor poder aquisitivo.

Não foi, entretanto, apenas nessa questão que a reforma, bem como as mudanças posteriormente introduzidas no sistema, deixaria plantadas sementes para a ampliação de suas distorções, apesar de seus propósitos modernizantes. Com o objetivo de tornar autofinanciáveis as políticas sociais e, com isso, liberar o espaço orçamentário para atender as necessidades do processo de acumulação, começaram especificamente a ser criadas para essa finalidade, à época, várias contribuições fora do campo tributário tradicional, também chamadas de contribuições parafiscais, geralmente incidentes sobre a folha de salários ou sobre o faturamento e a receita bruta das empresas. Além da contribuição previdenciária, foi o caso, por exemplo, do Salário-educação, em 1964, do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), em 1967, do PIS-Pasep, em 1968/69 e, posteriormente, em 1982, do Finsocial que mais tarde se transformaria na Cofins. Dada a forma de incidência dessas contribuições, não restam dúvidas que essas colidiam com o objetivo de se limpar os impostos cumulativos da estrutura tributária brasileira.

O tratamento dado à questão federativa também enfraqueceria o espírito modernizante da reforma. O caráter centralizador do Estado autoritário retirou das esferas subnacionais a autonomia para essas tomarem decisões sobre alterações em tributos de sua competência e também na realização de seus gastos, transferindo-as, em boa medida, para o Poder Central, mas, para acomodar pressões federativas, fatiou o que seria o principal imposto sobre o valor agregado entre as três esferas: o IPI, de competência da União, o ICM, dos estados, e o ISS, esse de natureza cumulativa, dos municípios. Ou seja, manteve um imposto que, pela sua natureza, deveria ser de caráter nacional para evitar o surgimento de guerras fiscais e de conflitos federativos, partilhado entre os entes da federação, a cada um cabendo parte do mesmo e, também grave, com a dos municípios constituindo um imposto “em cascata”.

Mas não foi só. Com o objetivo de estabelecer um sistema de cooperação financeira na federação para a realização de investimentos em setores estratégicos – energia, telecomunicações e mineração – foram preservados e ampliados impostos especiais e de incidência única sobre fatos geradores da produção e do consumo de determinados bens e serviços, o IUCL, IUEE, IUM, ISTR, ISC, superpondo-se às bases do IPI, ICM e do ISS, sem direito à compensação, cujo produto seria repartido entre as esferas governamentais, embora com as decisões de gastos previamente tomadas pelo Poder Central.

Além disso, um inconsistente sistema de partilha dos tributos, nas figuras do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), alimentado com receitas do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), criado com objetivos redistributivos, mas com regras que distribuíam de forma muito desigual esses recursos numa federação marcada por fortes heterogeneidades econômicas e populacionais, limitou a capacidade das esferas subnacionais, de modo geral, de atender de forma mais igualitária as demandas

da população por serviços essenciais. Com esse sistema produziu-se, na verdade, especialmente no caso dos municípios de menor porte, verdadeiros paraísos fiscais *vis-à-vis* os de porte médio prejudicados com os critérios de distribuição desses recursos.

Do ponto de vista do crescimento econômico, a política econômica e tributária implementada nesse período gerou resultados extraordinários: a economia cresceu à taxa média anual de 10%, gerando euforia e ufanismo da população sobre o futuro do país, aumentando o apoio da classe média e alta ao regime militar; como resultado da reforma e desse crescimento, a carga tributária saltou de cerca de 17% do PIB em 1964-66 para 24-25% em meados da década de 1970, mas esses ganhos escondiam, de um lado, os principais setores que se beneficiavam das políticas de gastos do Estado e, de outro, os principais setores que arcavam com os seus custos, geralmente os de menor renda, dado o caráter excludente e concentracionista do modelo econômico.

### **3. A BRECHA FISCAL (1975-1988): A DISFUNCIONALIDADE DO SISTEMA COMO FERRAMENTA DA ACUMULAÇÃO**

O excepcional crescimento da economia que se registrou no período de 1969-1973, período conhecido como o do “milagre econômico brasileiro”, explicado principalmente pelas políticas de forte conteúdo concentracionista e excludente implementadas pelo Estado, permitiu a acomodação de tensões sociais entre as classes e frações de classe que apoiavam o regime militar, especialmente pelo fato de se contar com um forte aparelho repressivo. A partir, no entanto, do momento em que os sinais de uma crise econômica se anunciaram na segunda metade da década de 1970, e em que perdas começaram a ser distribuídas para aqueles setores, as bases de apoio do governo militar se enfraqueceram, ao mesmo tempo em que se tornava evidente que o esforço realizado pelo Estado para sustentar o crescimento, seja por meio da realização de investimentos ou da renúncia insana a recursos, para apoiar o processo de acumulação, o conduziu a uma grave crise fiscal, que se encontrava na raiz das disfunções que acometiam o organismo econômico.

A crise da dívida externa no início da década de 1980, que levou à exaustão das fontes externas de financiamento da economia e do Estado brasileiro, levando-o a ter de recorrer às fontes de origem interna, apenas exacerbou essa situação e agravou a crise, exigindo que o paraíso fiscal construído com o sistema tributário durante esse período começasse a ser desmontado, com a retirada gradual dos incentivos fiscais, a busca alucinada por novas receitas para cobrir os rombos fiscais, que pressionavam a inflação e freavam a retomada do crescimento, sem que resultados satisfatórios fossem alcançados para essa finalidade ante a marcha persistente da escalada do nível de preços, que ultrapassou a casa dos 200% ao ano, e da recessão.

Transformado em “pau para toda obra” na busca de solução para esses problemas, o sistema tributário da reforma de 1966 viu eclipsarem-se quaisquer preocupações com a sua eficiência, consistência e justiça fiscal, bem como se ampliarem suas distorções, mas sem capacidade para fornecer respostas que contribuíssem para superar a crise. Com a perda de apoio político daqueles setores, diante da crise e com o ônus dela passando também a ser lançado sobre os ombros dos mesmos, as bases de sustentação política do governo militar ruíram, o que pôs fim à ditadura instaurada em 1964. Em seu lugar, assumiu um novo governo civil que, convocando um Congresso Constituinte, abriu a janela para a construção de uma nova Carta Constitucional, na qual várias reformas seriam realizadas, incluindo a do sistema tributário (OLIVEIRA, 1995).

Alimentado predominantemente por impostos indiretos, de natureza pró-cíclica, a arrecadação tributária vergou ante a crise econômica desse período, mantendo-se em torno de 23-24% do PIB e, sem condições políticas de realizar uma reforma tributária que deslocasse ou alcançasse as bases de incidência dos setores até então protegidos da tributação e, não mais se podendo contar com as fontes externas de financiamento, dada a crise da dívida externa, os acentuados desequilíbrios fiscais do Estado recrudesceram a pressão sobre o nível de preços e lançaram a economia no turbilhão da ameaça de um processo hiperinflacionário que persistiria até 1994, ano de lançamento do Plano Real.

#### **4. A CONSTITUIÇÃO DE 1988: RESGATANDO O FEDERALISMO E AS POLÍTICAS SOCIAIS, MAS INTRODUZINDO O OVO DA SERPENTE NO SISTEMA DE IMPOSTOS**

A Constituição de 1988 foi elaborada à luz dos princípios da democracia e da justiça social em oposição aos mais de vinte anos de arbítrio do regime militar que, simplesmente, ignorou essas questões. Com ela procurou-se atender as demandas da sociedade por políticas sociais, desmontar as bases do Estado autoritário e restabelecer o Estado de direito, além de pavimentar o caminho para a retomada do crescimento econômico com inclusão social. As esperanças de que o sistema tributário seria reformado com o objetivo de contribuir para esses objetivos, promovendo uma redistribuição de seu ônus tributário com o maior avanço da tributação direta em sua estrutura desvaneceram-se, no entanto, diante das maiores preocupações dos constituintes de fortalecer as bases da federação, ampliando o campo de competência das esferas subnacionais e as transferências para elas realizadas pela União. Com isso, as desejadas mudanças que se esperava fossem feitas tanto no imposto de renda como no imposto sobre a propriedade terminaram não ocorrendo em sua feitura e transferidas para serem decididas no campo infraconstitucional, no qual são maiores as dificuldades de sua aprovação (OLIVEIRA, 1995a).

De qualquer forma, não se pode ignorar que os constituintes de 1988 estabeleceram, na nova Carta Magna, princípios comprometidos com a igualdade, a universalidade e com a isonomia na cobrança de impostos, os quais deveriam balizar a sua regulamentação no campo infraconstitucional, o que, infelizmente não aconteceu, deixando-se aberta essa janela para o cometimento de uma série de arbitrariedades e de injustiças nesse campo, como ocorreria logo na metade da década de 1990, especialmente com a proposta de reforma do IR do então secretário da Receita Federal, Everardo Maciel.

O capítulo tributário da Constituição de 1988 é, bem verdade, simplificou o sistema e organizou melhor as bases da tributação ao fundir os impostos especiais – o ISTR e o ISC – e os impostos únicos – IUCL, IUEE e o ISC – com o ICM, transformando-o no ICMS, um imposto sobre o valor agregado de base mais ampla de competência dos estados, de acordo com os seus propósitos de fortalecer as competências dos governos subnacionais. Mas não avançou na proposta original da Comissão de Reforma Tributária e Administrativa (Cretad), do Ministério do Planejamento, que propunha a instituição de um imposto amplo sobre o valor agregado, cobrado pelo princípio do destino, de competência dos estados, que ainda incluía, nessa fusão, o IPI, do governo federal, e o ISS, dos municípios, substituindo, o primeiro, por um imposto seletivo sobre o fumo, a bebida e os veículos automotores, e o segundo, por um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis líquidos e gasosos, proposta que foi rejeitada logo no início dos trabalhos, mantendo-se esses impostos em sua estrutura, e o ICMS criado sendo cobrado pelo princípio da origem.

A rejeição da cobrança do imposto pelo princípio do destino contou, inclusive, com o apoio das bancadas dos representantes dos estados menos desenvolvidos, notadamente das regiões do Nordeste e do Norte, que seriam mais beneficiados em termos de arrecadação com essa mudança e, mesmo se tendo proposto a criação de um imposto mais amplo sobre o comércio varejista, o imposto sobre o comércio de vendas a varejo (IVVC) para os municípios abrirem mão do ISS, não se conseguiu sua aprovação. Com isso, a proposta de se criar um imposto sobre o valor agregado, de base mais ampla, pelo princípio do destino, o que representaria maior avanço na modernização do sistema, se perdeu diante do predomínio dos interesses estaduais e municipais, mais preocupados em aumentar sua participação no bolo tributário e em dar o troco no governo federal pelos mais de vinte anos em que essas esferas ficaram subjugadas ao seu poder. Assim, apesar da ampliação das bases do novo ICMS, o sistema continuou mantendo, em sua estrutura, um imposto sobre o valor agregado repartido entre as três esferas, o IPI, o ICMS e o ISS, sem que se corrigissem seus problemas, inclusive o da incidência cumulativa do ISS.

O fato de os estados menos desenvolvidos não aprovarem a criação do ICMS pelo princípio do destino, apesar de beneficiados pela mudança, explica-se, de um lado, por aqueles estados não se disporem a abrir mão de um instrumento que podiam manejar para promover o desenvolvimento de suas economias, por meio das conhecidas “guerras fiscais” e, de outro, pelas incertezas que o novo imposto trazia em termos de arrecadação, dado que eliminava a necessidade de fiscalização nas fronteiras interestaduais, colocando riscos para o aumento da sonegação. Por isso, os representantes desses estados enxergaram na possibilidade de aumentar as transferências constitucionais da União para os governos subnacionais, por meio do Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM), o caminho mais seguro para melhorar sua arrecadação de recursos. A sede com que avançaram na ampliação dos percentuais do IR e do IPI transferidos para esse fundo revela como a questão da busca de uma fórmula para se chegar a um maior equilíbrio na federação foi sendo substituída por uma visão imediatista, segundo a qual a União era o inimigo a ser batido, como se não fosse uma das vigas mestras das bases federativas.

Se, na estrutura anterior, os estados e municípios absorviam 33% dos recursos arrecadados com o imposto de renda e o IPI, sendo 14% para o FPE, 2% para o Fundo Especial e 17% para o FPM, na nova estrutura de partilha e distribuição desses impostos entre as esferas governamentais, esses percentuais saltaram para 47% no caso do imposto de renda, sendo 21,5% para o FPE, 3% para os Fundos Constitucionais criados para o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e 22,5% para o FPM, e para 57% no caso do IPI, uma vez que também foi criado um Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados, formado com recursos equivalentes a 10% do produto desse último tributo. Ou seja, considerados os dois impostos mais importantes que restaram em seu campo de competência, o IR e o IPI, do ponto de vista da arrecadação, a União viu reduzir-se para apenas 53% no caso do primeiro e para 43% no do segundo, a parcela que lhe caberia nessa repartição, ao mesmo tempo em que perdia as receitas dos impostos únicos e especiais.

Ora, essa redução de receitas da União só poderia se viabilizar caso se contasse também com a aprovação de um projeto de *descentralização de encargos*, transferindo maiores responsabilidades na oferta de políticas públicas para as esferas subnacionais para garantir maior equilíbrio federativo. Empenhados em promover uma *descentralização das receitas*, os constituintes, no entanto, foram reticentes em aprovar um projeto de descentralização de encargos, rejeitando os que foram apresentados com esse objetivo, apenas contemplando, no art. 23, a necessidade de se estabelecerem *mecanismos de cooperação financeira* entre as



esferas governamentais para o financiamento dessas políticas, o que, na prática, significava lançar a responsabilidade de sua cobertura para a União, já que estados e municípios não se sentiriam obrigados a dele participar, enquanto estes não fossem regulamentados.

Do ponto de vista da União, a situação se agravaria porque, além da perda de receitas que lhe foi imposta com as mudanças no campo das competências e da repartição de receitas, os constituintes, movidos por nobres sentimentos de justiça social, trataram de ampliar os direitos dos cidadãos que deveriam ser garantidos pelo Estado com a criação do *Sistema de Seguridade Social*, abrangendo a previdência, a saúde e a assistência social. Com fontes exclusivas de financiamento previstas no art. 195 da Constituição, a Seguridade Social, além de ocupar um espaço destacado no Orçamento Geral da União (OGU), separada do Orçamento Fiscal, passou a contar, a par das contribuições sociais já existentes, com a possibilidade de criação de outras incidentes sobre o lucro, o faturamento, a receita bruta e a folha de salários das empresas, cuja arrecadação seria exclusiva da União, deixando essa janela aberta para se atender, caso necessário, sua necessidade de recursos. Como os mecanismos de cooperação financeira entre as esferas governamentais previstos no art. 23 não foram regulamentados, a União passou, a partir dessa época, a dar prioridade ao aumento dessas contribuições em detrimento dos impostos tradicionais, o imposto de renda e o IPI, dando início a uma *reforma tributária às avessas*, que contrariava, inclusive, as tendências que se observavam no cenário internacional de remoção dos impostos cumulativos, aumentando as distorções do sistema.

A proposta apresentada pela Cretad sobre as contribuições, que ainda não eram expressivas na estrutura tributária, havia sido orientada para: i) extinguir o salário-educação e o Finsocial e substituí-los por um adicional temporário do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) arrecadado pelo governo federal, cujos recursos seriam destinados para o financiamento de um programa de descentralização de encargos para os estados e municípios; ii) fundir o FGTS com o PIS-Pasep e transformá-los em um fundo coletivo dos trabalhadores, com o imposto arrecadado sendo canalizado para a formação de um fundo de seguro-desemprego; iii) fazer uma revisão das fontes de financiamento da Previdência Social, estabelecendo sua incidência sobre os lucros das empresas, visando a protegê-la dos efeitos deletérios dos ciclos econômicos e a corrigir as distorções provocadas por sua cobrança sobre a folha de salários que prejudica as empresas intensivas em mão de obra em relação às intensivas em capital. Não foi bem o caminho percorrido pelos constituintes, à exceção da constituição de um fundo formado com recursos do PIS-Pasep, que não só mantiveram as mesmas na estrutura tributária como aumentaram o espaço para que essas pudessem aumentar nela sua participação com a janela aberta pelo art. 195.

## **5. A REAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL À CONSTITUIÇÃO DE 1988 (1989-1993): MANEJANDO O SISTEMA COMO INSTRUMENTO DE AJUSTE E AMPLIANDO SUAS DISTORÇÕES**

A maior exploração das contribuições sociais se tornou, assim, o caminho preferido pelo governo federal para reverter a perda de recursos que lhe foi imposta pela Constituição de 1988 e para atender a sua demanda ampliada de recursos com os direitos sociais aprovados. Já em 1989, seria criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Nos anos seguintes, especialmente em 1990, por ocasião do lançamento do Plano Collor, quando se realizou um ajuste fiscal de maior magnitude para viabilizá-lo, elevando a carga tributária para 29% do PIB no ano, foram aumentadas consideravelmente as alíquotas

do Finsocial e do PIS, alterada a forma de cobrança do PIS para aumentar a arrecadação, e passou-se a explorar mais o IOF, ao invés do IR, na taxação dos ativos financeiros, priorizando-se, assim, os impostos não partilhados com estados e municípios, os quais passaram a ter participação crescente na arrecadação.

Com essa estratégia, o governo federal, já em 1993, havia recuperado sua participação relativa no “bolo tributário”, em detrimento principalmente dos governos estaduais, mas com a estrutura do sistema caminhando na contramão das tendências internacionais de se eliminar os impostos cumulativos, à medida que crescentemente *contaminada* por impostos “em cascata”, de incidência indireta e com participação declinante dos impostos diretos. De qualquer forma, com a prioridade que passou a ser conferida aos impostos dessa natureza, seja pela sua maior produtividade, seja por não estarem sujeitos ao princípio da anualidade, mas da noventena ou, principalmente, por não terem seus recursos compartilhados com as esferas subnacionais, semeou-se, nessa época, o que poderíamos chamar de *ovo da serpente* que, reverenciado pelos governos que se seguiram ao utilizá-los como instrumento preferencial do ajuste de suas contas, continuaria provocando e ampliando as distorções do sistema tributário brasileiro.

O aprofundamento dessas distorções se tornou evidente em três momentos diferentes enfrentados pela economia brasileira, quando o governo, bem como os representantes dos setores mais poderosos da sociedade, ao invés de realizar uma reforma mais profunda do sistema e corrigir suas principais mazelas, prevista inclusive na própria Constituição para ser realizada em 1993, cuidaram principalmente de reduzir os impostos sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas e, de outro lado, de aumentar a tributação indireta de impostos cumulativos, transformando-o, ainda mais, num sistema antípoda do crescimento, da equidade e do equilíbrio federativo.

## **6. O PLANO REAL (1994-1998): AJUSTES PRECÁRIOS NUMA ECONOMIA DE ENDIVIDAMENTO**

O primeiro, no lançamento do Plano Real, em 1994, erguido com uma engenhosa engenharia criada para colocar um ponto final à ameaça do processo de hiperinflação no Brasil. Para viabilizá-lo foi realizado um “ajuste fiscal provisório”, visando a propiciar ao governo condições financeiras não somente para cobrir seus desequilíbrios como para evitar ter de recorrer ao endividamento para financiá-lo. No conjunto de medidas adotadas para essa finalidade, além da ampliação temporária das alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas, alíquotas das contribuições sociais também foram majoradas e criado um imposto de natureza cumulativa, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) que, em 1996, seria transformado na Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a qual só deixaria de ser cobrada em 2008.

Para reforçar suas receitas, cuidou-se de criar, ainda, o Fundo Social de Emergência (FSE), com o qual foram apartadas 20% das receitas de competência do governo federal, incluídas as contribuições sociais, antes de sua distribuição para seus beneficiários previstos constitucionalmente, o qual se previa também ser temporário, mas que permanece até os dias atuais na forma da Desvinculação de Receitas da União (DRU), com o percentual ampliado para 30%. Dava-se início, aí, em nome de uma suposta flexibilidade orçamentária, à desmontagem das fontes de financiamento das áreas sociais e ao enfraquecimento do Estado do bem-estar, ainda em construção, contemplado na Constituição de 1988, e, não se pode desconsiderar, ao enfraquecimento das transferências da União para os

estados e municípios, os quais, no entanto, conseguiram posteriormente modificar esse quadro no tocante à perda de recursos com o FSE.

Combinado com o crescimento econômico dos primeiros anos de implementação do Plano Real, a carga tributária se expandiu, aproximando-se de 30% do PIB, nível que havia sido alcançado no primeiro ano do governo Collor, e o governo conseguiu gerar um superávit primário de 5,6% do PIB, possibilitando, inclusive, reduzir a relação dívida líquida do setor público, como proporção do PIB, de 30%, em 1994, para 28% em 1995. Uma façanha. Tais resultados podem ter transmitido ao novo governo de Fernando Henrique Cardoso, que assumira o poder em 1995, que a situação fiscal se encontrava razoavelmente resolvida e que se deveria prosseguir com a mesma arquitetura adotada. Um engano.

Provavelmente, foi no clima de otimismo com o sucesso alcançado pelo Plano Real no combate à inflação e em relação às contas públicas no seu primeiro ano, que o então secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, antecipou e encaminhou para votação no Congresso sua proposta de reforma do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), que terminou sendo aprovada na forma da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, convencido de estar fazendo uma verdadeira “revolução tributária” e de estar dando uma lição ao mundo capitalista sobre essa questão. Seguindo os mesmos passos antes percorridos por Máilson da Nóbrega, em 1988, que aliviou a cobrança do imposto de renda sobre as pessoas físicas, a reforma de Everardo, que corresponde ao segundo momento que mencionamos na economia brasileira em que foram semeados os germes que se encarregariam de aumentar a degeneração da estrutura tributária, representou, na verdade, a renúncia do governo em contar com maiores recursos da tributação direta, ao mesmo tempo em que reforçava o compromisso com a maior ênfase a ser dada à cobrança de impostos para o financiamento do Estado dos fatores de “menor mobilidade social”. Ou seja, das classes sociais que teriam menor resistência a essas imposições tributárias, numa estrutura contaminada por impostos cumulativos, em nome do “princípio da competitividade” que, supostamente, estaria orientando as reformas tributárias no restante do mundo.

Pela reforma do IRPJ aprovada no final do ano de 1995, pela Lei 9.249, não somente a alíquota do imposto sobre o lucro tributável das empresas foi reduzida de 25% para 15%, assim como os adicionais desse imposto de 12% e 18% que incidiam sobre faixas dos lucros obtidos acima de determinados limites, para 10%, significando que a carga tributária sobre os lucros das empresas foi diminuída, numa única penada, de 43% para 25%, isentando-se também do IR as remessas de lucros e dividendos feitas para o exterior. Não satisfeita com isso, a Lei Everardo Maciel brindou as empresas com a possibilidade de deduzirem como despesa financeira para o cálculo do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, a distribuição de lucros por elas feita para seus acionistas na forma de *Juros sobre o Capital próprio* (JCP), os quais seriam taxados exclusivamente na fonte à alíquota de 15%. E, para não deixar dúvidas sobre sua preferência em favorecer os setores mais ricos da sociedade, isentou do IR os lucros por elas distribuídos, na forma de *Dividendos*, aos seus acionistas residentes no país ou no exterior, convencido de estar realizando uma “verdadeira reforma tributária” no Brasil e antecipando o ajustamento de sua estrutura às tendências internacionais.<sup>2</sup>

2. Uma análise mais completa das mudanças no Imposto de Renda contempladas na Lei 9.249/95 se encontra em Hickman & Salvador (2006: 57-69).

Na verdade, o capital produtivo nem precisaria contar com tanta generosidade, pois já criara, no bojo do processo de globalização, especialmente no caso das empresas multinacionais, meios para exportar suas bases tributáveis para outros países onde se paga pouco ou se é isento do pagamento de impostos, os chamados “paraísos fiscais”, para escapar de sua cobrança. Mecanismos como “preços de transferência” e outros congêneres possibilitados no mundo

globalizado onde o capital não precisa “fincar pé” num território para garantir a extração de lucros, podendo materializá-los nesses paraísos por meio de artifícios legais, tornaram-se canais de erosão das bases tributárias desses impostos, reduzindo sua contribuição relativa na geração da carga tributária, o que a Lei 9.249/95 apenas aprofundou.

Mesmo quando comprovadamente se constatou nos anos seguintes ao lançamento do Plano Real, que a situação fiscal não era tão confortável como parecera inicialmente, não houve nenhuma mudança de posição do governo no benevolente tratamento dado ao capital e às camadas mais ricas da sociedade, com o garrote tributário aumentando a pressão sobre a tributação indireta dos impostos cumulativos, ao mesmo tempo em que o imposto de renda aumentaria o confisco das rendas da classe média e de menor poder aquisitivo. O elevado superávit primário de 1994 praticamente desapareceu a partir de 1995 e, com a geração de déficits nominais equivalentes a 6-8% do PIB, a relação dívida líquida do setor público/PIB ingressou numa trajetória de rápida elevação, atingindo 39% em 1998. Este foi o sinal mais claro para o pensamento econômico dominante de que nem tudo corria bem no Plano e de que, nessa caminhada de progressiva deterioração fiscal, não haveria, para ele, outro desfecho fora do fracasso.

Na verdade, apesar de vitorioso no combate à inflação, o Plano Real foi vítima principalmente de seu sucesso nessa frente: no deslumbramento provocado inicialmente pelos resultados alcançados e na sua arquitetura que terminou não sendo modificada diante do otimismo e das ilusões que provocou. No primeiro caso, com a extinção do imposto inflacionário e a recuperação, em termos reais, das receitas tributárias, combinadas com o crescimento econômico mais robusto dos dois primeiros anos, os governos, em geral, federal, estaduais e municipais, lançaram-se sofregamente ao aumento de gastos primários incompressíveis, promovendo, por exemplo, reajustes generosos nos salários do funcionalismo público e aumentando seu contingente; reajustes difíceis de cortar no curto prazo, em caso de crise. No segundo, com o modelo de estabilização adotado, apoiado no câmbio semifixo sobrevalorizado, nas elevadas taxas de juros e na abertura comercial indiscriminada, o Plano se tornou refém do endividamento tanto interno como externo para se sustentar, sem que os gestores da política econômica se dispusessem a modificar suas peças, realizando uma reforma tributária consistente e criando as condições para a construção de uma âncora fiscal confiável, tal como constara de seu diagnóstico inicial (OLIVEIRA & NAKATANI, 2000-2001). Não poderia dar certo.

Diante desse quadro de progressiva e visível deterioração fiscal, as medidas que começaram a ser adotadas, dada a resistência do governo em alterar suas bases, apenas adiaram temporariamente seu fracasso. No campo da tributação, o governo havia encaminhado, em 1995, três reformas do Estado para dar sustentação à construção da âncora fiscal: a tributária, a administrativa e a previdenciária. As duas últimas terminaram sendo aprovadas em 1998, por meio das Emendas Constitucionais nº 19 e 20, com o Executivo se empenhando nesse processo, dado que consideradas essenciais para o ajuste fiscal no longo prazo. É possível que, no caso da reforma tributária, tendo já sido realizada a “revolução everardiana” na tributação direta, o governo tenha se proposto a realizar também uma “revolução” especificamente na tributação indireta, tal como contemplado na PEC 175, de 1995, com a limpeza dos impostos cumulativos de sua estrutura, adequando o sistema às tendências internacionais de dar prioridades aos impostos sobre o valor agregado. Se esse foi de fato seu propósito original essa iniciativa foi, no entanto, rapidamente deixada de lado diante da deterioração das condições fiscais que se evidenciou após o lançamento do Plano Real, levando o governo a apoiar-se no mesmo padrão de ajuste adotado após a Constituição de 1988 para enfrentar seus desequilíbrios, ampliando as distorções do sistema tributário.

Isso porque, de um lado, procurou-se, ao contrário do que se pretendia com a reforma, sustentar e ampliar a responsabilidade das contribuições sociais na geração de receitas para o Estado. Em 1996, justificando a necessidade de maiores recursos para a saúde, seria criada a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a CPMF, à alíquota de 0,25% (EC nº 12/1996) e, em 1997, sob o argumento de contar com maior flexibilidade orçamentária, prorrogou-se o Fundo Social de Emergência (FSE), rebatizado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) até 1999, preservando um instrumento de captura dos recursos das áreas sociais. Determinou-se, ainda, o congelamento da correção da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, prejudicando principalmente os trabalhadores de menor renda, os quais, em virtude de aumentos salariais obtidos, passaram a engrossar o número dos contribuintes alcançados pelo fisco e a aumentar sua contribuição para o financiamento do Estado. Em compensação, para agradar os setores mais ricos da sociedade, o governo cumpriria fielmente o limite do prazo dado para a cobrança de uma alíquota adicional de 35% até 1996, retornando à condição anterior com duas alíquotas, com seu limite novamente estabelecido em 25%, mas com a alíquota da primeira faixa sujeita ao pagamento do imposto, aumentada de 10% para 15%. Só em 1998, quando o Plano Real estava às portas do naufrágio, o governo ousou aumentar a alíquota-teto para 27,5%, numa situação desesperada por receitas adicionais para salvá-lo do desastre, mas sem hesitar em aprovar um pacote com 51 medidas no qual as contribuições sociais, em geral, como a CPMF, Cofins, PIS, por exemplo, aumentavam sua responsabilidade na geração das mesmas, aprofundando as distorções e a iniquidade do sistema tributário brasileiro.

De outro, identificados como os principais responsáveis pelo maior descontrole das contas públicas, o governo federal passou a construir, gradativamente, uma rede de controle hierárquico sobre as finanças dos governos estaduais e municipais. Tal processo que teve início ainda em 1995 com a edição da Lei Rita Camata I, ampliou-se a partir de 1996 com os programas de ajustamento estrutural das contas dessas esferas, no bojo dos quais se avançou na privatização dos bancos estaduais com o Proes, ampliou-se com os acordos da dívida com a União de 1997-98, com a definição de limites de gastos e de endividamento para as unidades federativas que as negociaram, reforçou-se com a Lei Rita Camata II, de 1999, que aperfeiçoou os limites de gastos com pessoal, até culminar com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 2000, que incorporou praticamente as regras anteriores de controle de suas finanças. Nesse processo, orientado à luz do pensamento da corrente neoinstitucionalista para quem, entre outras questões, cabe ao Governo Central organizar e controlar, em federações, as finanças das esferas inferiores, por meio de instituições sólidas e confiáveis para evitar seu descontrole e endividamento, a LRF representaria o coroamento da vitória desse novo paradigma teórico com o qual se limitava a autonomia federativa dos entes subnacionais e os colocava, legalmente, sob a tutela da União na administração de suas contas, fechando, a partir daí, a janela por onde entrava o oxigênio necessário para manter menos instáveis as relações federativas.

## **7. O ACORDO COM O FMI DE 1999-2001: REZANDO O TERÇO NEOLIBERAL E INSTITUCIONALIZANDO AS POLÍTICAS FISCAL E TRIBUTÁRIA COMO FIADORAS DA ESTABILIZAÇÃO E DA RIQUEZA FINANCEIRA (1999-2017)**

Todas essas mudanças tanto no campo tributário como institucional não foram, no entanto, suficientes para impedir o naufrágio do Plano Real na sua primeira fase (1994-1998) e a progressiva deterioração das condições de financiamento e de endividamento do país tanto interna como externamente, dada a sua arquitetura: no final de 1998, em meio às eleições para um novo mandato presidencial, o governo teve de negociar um

acordo de US\$ 41,5 bilhões com o FMI, para o período de 1999-2001, para evitar ter de decretar uma moratória da dívida, com a qual se comprometia a zelar religiosamente pelo equilíbrio fiscal e manter-se confiável para os investidores sobre sua capacidade de solvência. Com esse acordo, com o qual o país se ajoelharia de vez para rezar o terço neoliberal também nos campos das políticas fiscal e tributária e que passaram a orientar sua administração a partir desse ano, cujos fundamentos perduram até os dias atuais, as mesmas foram despidas de qualquer importância como instrumentos de política econômica do Estado e transformadas em meras fiadoras do processo de estabilização, o que significa, em última instância, que devem ser voltadas exclusivamente para garantir receitas para o pagamento dos juros da dívida, visando a preservar a riqueza financeira e o crescimento descontrolado de seu estoque, mesmo que, para isso, sejam esterilizados esses recursos com a geração de superávits primários e sacrificadas as políticas públicas ofertadas à população. Explica-se a razão.

De acordo com o novo consenso macroeconômico, apoiado nas teses renovadas do pensamento neoliberal sobre a inocuidade da política fiscal em afetar as variáveis reais da economia, atuando, ao contrário, como fonte de instabilidade do sistema, o Estado deve renunciar ao seu manejo como instrumento de política econômica e social e cuidar de garantir o equilíbrio das contas públicas para não deixar dúvidas para os investidores sobre a sua capacidade de solvência e de que não teria de se endividar excessivamente para cobrir seus desequilíbrios, instabilizando as expectativas dos mesmos.<sup>3</sup>

3. Uma análise mais detalhada deste paradigma se encontra em Oliveira (2012).

Nesse paradigma, geração de déficits e aumento da dívida se tornam *pecado capital* para o sistema, prejudicando seu funcionamento e provocando instabilidade, cabendo à política fiscal, como fiadora do processo de estabilização, zelar para que isso não ocorra. Em países com elevados desequilíbrios fiscais, caso do Brasil, sua recomendação é de que somente com a geração de superávits primários destinados ao pagamento dos juros da dívida, visando a reduzir seu estoque para níveis aceitáveis para os padrões internacionais, pode-se garantir o passaporte para se adentrar o paraíso do crescimento econômico sustentado, considerando que os empresários se sentirão confiantes para nele investir.

## **8. O CONFLITO ENTRE COMPETITIVIDADE, EQUIDADE E RESPONSABILIDADE FISCAL: O SISTEMA COMO INSTRUMENTO DE GERAÇÃO DE SUPERÁVITS PRIMÁRIOS E SEU ANACRONISMO**

Ao se comprometer com esse receituário e passar a dar prioridade absoluta ao princípio da responsabilidade fiscal (ou da austeridade fiscal) para agradar o mercado, compromisso que seria renovado por todos os governos que se seguiram ao de Fernando Henrique Cardoso – Lula, Dilma, Temer – embora em graus variados, o Brasil praticamente renunciou ao manejo da política fiscal e da tributação como instrumentos de desenvolvimento e de redução das desigualdades, e condicionou as mudanças no sistema de impostos não somente à garantia de que não se traduziriam em perdas de receitas, mas também de que deveriam assegurar receitas crescentes para honrar os compromissos assumidos.

Transformado, assim, em mero instrumento de ajuste fiscal, o princípio da competitividade dos tributos perdeu qualquer relevância e pouco se conseguiu avançar, a partir daí, mesmo na modernização da tributação indireta, embora várias propostas de reforma do sistema tenham sido apresentadas ao Congresso, por falta de empenho do próprio Poder Executivo na sua aprovação, temeroso de que poderia incorrer em perdas de receitas, e dos governos subnacionais – estados e municípios – por duvidarem de seus resultados para a recomposição e regeneração das bases do sistema federativo. O aumento da

carga tributária que se verificou a partir desse ano, avançando para algo em torno de 33-34% do PIB, passou, diante desse compromisso, a ter como destinatário os credores do Estado, esterilizando-se, portanto, os ganhos adicionais com o pagamento dos juros da dívida, despesa que se tornou *sagrada, inescapável*, no orçamento público, nele assumindo espaços crescentes.

## 9. AS LIMITAÇÕES (E INSUCESSO) DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO

A reforma tributária contemplada na PEC 175, de agosto de 1995, mesmo tendo sido encaminhada ao Congresso pelo Executivo, esse se tornou seu principal opositor pelo receio de perder receitas com a fusão do ICMS, IPI e ISS, um imposto sobre o valor agregado, e a transformação das contribuições sociais cumulativas em uma contribuição cobrada também sobre o valor agregado, conforme a proposta do substitutivo do deputado Mussa Demes aprovada por unanimidade na Comissão de Reforma Tributária, em 1999, mas que, ali, permaneceu adormecida. A proposta do governo Lula, de 2003, que terminou sendo aprovada na forma da Emenda Constitucional nº 42 nesse ano, só logrou efetivamente prorrogar dois instrumentos essenciais para o ajuste fiscal, a CPMF e a DRU, além de, pela primeira vez, incluir as esferas subnacionais como beneficiárias da partilha de uma contribuição econômica, a Cide-Combustíveis, e transferir, para outra oportunidade, a retomada da discussão da tributação indireta. Rediscutida cinco anos depois, a PEC 233/08, enfrentou as mesmas dificuldades para prosseguir, seja pelo desinteresse do governo federal em aprová-la e/ou pelos conflitos federativos que encerrava. A proposta do governo Dilma Rousseff, de 2014, apesar de ainda mais modesta que as anteriores, já que tratava especificamente de um aspecto específico do ICMS, o da redução e uniformização das suas alíquotas nas operações interestaduais, também não conseguiu seguir adiante. O mesmo deverá ocorrer com o projeto do governo Temer, no qual o principal foco está depositado em limitadas e polêmicas mudanças na cobrança do PIS, da Cofins e no ICMS, sem qualquer outra ambição de realizar uma reforma mais profunda do sistema.

A rigor, as poucas melhorias que conheceu a tributação indireta durante esse longo período, não foram bem resultado de uma ação concertada do governo para esse objetivo, mas de exigências que lhe foram impostas por outros atores, com as quais se viu obrigado a aceitar ou concordar, mesmo que contrariado. Assim aconteceu com a redução parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins para os setores que operam sob o regime do lucro real nos primeiros anos da década de 2000 como exigência do acordo assinado com o FMI para o período de 1999-2001. O mesmo viria a ocorrer, em 2007, com a extinção, pelo Congresso, da CPMF, que deixaria de ser cobrada a partir de 2008, e que encontrou o governo federal disposto a lutar para impedir infrutiferamente sua derrubada pela perda de receitas que representaria.

Tais medidas podem, no entanto, ter sido mais do que compensadas com a proliferação e crescimento dos regimes especiais de tributação, como o *Simples*, por exemplo, e o do lucro presumido, que, além de contribuírem para a erosão da base tributável, incidem sobre o faturamento/receita bruta, ou o regime de *Substituição Tributária* que, generalizando-se, no tempo, para garantir o aumento da arrecadação por atuar como barreira à sonegação, mas que pode se transformar em um problema para o contribuinte de direito, caso sua venda se estenda no tempo ou não se materialize. O mesmo pode ser dito em relação à estratégia adotada no governo Dilma Rousseff de mudar a tributação da folha de pagamentos para o faturamento das empresas para inúmeros setores com

o objetivo de reduzir o custo-Brasil, erodindo essa base tributável e aumentando a cumulatividade da estrutura tributária.

O que mais chama a atenção nessas mudanças é o fato de que nenhum governo, de direita ou esquerda, tenha dado qualquer atenção ou mesmo apresentado qualquer proposta para uma reforma da tributação direta, dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, como se fosse também *pecado capital* lançar o seu ônus sobre essas bases. Pela trajetória do sistema tributário nacional, que sempre manteve essas bases praticamente protegidas da tributação, parece evidente que explorá-las poderia contribuir significativamente para ampliar a arrecadação do Estado e, ao mesmo tempo, para distribuir melhor o ônus da tributação entre os membros da sociedade, tornando-o mais justo e fator impulsionador do crescimento econômico, por seus efeitos sobre a demanda agregada e sobre o mercado interno. Nada disso, no entanto, aconteceu.

Após a “revolução everardiana” de 1995, que erodiu as bases da tributação dos lucros das empresas e dos ganhos de capital das pessoas físicas, as únicas mudanças mais relevantes introduzidas no IRPF, embora limitadas, ocorreram ainda no governo Fernando Henrique e no de Lula. No primeiro, fazendo parte das 51 medidas do pacote fiscal de outubro de 1998 para realizar o ajuste fiscal necessário para o fechamento do acordo com o FMI, quando a alíquota-teto do IRPF foi elevada para 27,5%, mantendo-se a primeira em 15%, estrutura que permaneceria até 2008. Nesse ano, no governo Lula, foram ampliadas as faixas de renda de três para cinco (incluindo a do limite de isenção) e introduzidas duas alíquotas intermediárias de 7,5% e 22,25% entre as existentes (de 0 a 27,5%) sob a justificativa de aliviar a carga para a classe média. Foi muito pouco para imprimir qualquer progressividade a esse imposto porque, além de os setores mais ricos da sociedade continuarem beneficiando-se de isenções e de terem suavemente taxadas as suas rendas do capital, eles continuaram favorecidos com a alíquota-teto de 27,5%, uma das mais baixas do mundo capitalista, a qual representa, por ser proporcional a partir de determinado nível de renda, um dos mecanismos de regressividade do sistema e de aumento das desigualdades.

## **10. OS GANHOS E LIMITAÇÃO DA POLÍTICA DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES POR MEIO DOS GASTOS PÚBLICOS COM UM SISTEMA TRIBUTÁRIO REGRESSIVO**

O fato é que mesmo nos governos Lula e Dilma, quando se colheram avanços importantes na redução das desigualdades no país, essa conquista teria resultado mais do manejo do gasto público do que de alterações tributárias, por meio da ampliação de programas sociais e de transferências diretas de renda para a população mais pobre, medida complementada por uma política de valorização do salário mínimo e auxiliada por um crescimento mais robusto, que aqueceu o mercado de trabalho, e pela oferta de crédito subsidiado. A estrutura tributária permaneceria, assim, intocada em sua *regressividade*, e somente enquanto o crescimento econômico permitiu que parte de seus frutos fossem distribuídos para esse objetivo, mantendo-se uma *estrutura progressiva dos gastos*, cujos efeitos sobre a redução das desigualdades foram comprovados em alguns estudos, como o de Silveira (2010), foi possível manter-se nessa trajetória. Quando o crescimento desapareceu, como ocorreu a partir de 2015, as políticas sociais começaram não somente a perder espaço no orçamento, mas a serem também altamente questionadas por comprometerem o *princípio da responsabilidade fiscal*, passando a ceder espaço no orçamento para os interesses do capital, especialmente do capital financeiro, e tornando inevitável o retorno do processo de aumento das desigualdades.



Ainda que uma política progressiva dos gastos, o que significa maior oferta de políticas públicas para os menos favorecidos, produza importantes resultados para aquele objetivo, uma política redistributiva consistente, no tempo, depende não somente do crescimento econômico sustentável, mas também de uma política tributária que para ele contribua, fortalecendo o consumo e os investimentos e, ao mesmo tempo, revigorando os instrumentos de redução das desigualdades à disposição do Estado para que possa desempenhar esse papel crucial para a reprodução do sistema. Quando dependente apenas da política de gastos, como propõe a ortodoxia, essa só se viabiliza enquanto não compromete os interesses dos setores mais poderosos econômica e politicamente representados nos aparelhos do Estado, tanto no Poder Executivo quanto no Legislativo, que conseguem com maior facilidade inscrever seus interesses no orçamento, pois, afinal, são esses que determinam suas tendências e ditam as políticas econômicas. É o que se verifica na atualidade, no governo Temer. Nele se procura, a todo custo, na coalizão conservadora que se formou em seu apoio, condenar e expulsar as políticas sociais de sua responsabilidade, visando a recuperar o espaço orçamentário para aquelas classes e frações de classes, com a ampliação da DRU para 30%, o projeto de congelamento, em termos reais, dos gastos primários (EC 95/2016), a reforma da previdência e a desmontagem completa dos mecanismos de vinculação de receitas para as áreas sociais contempladas na Constituição de 1988.

Por isso, a necessidade de reformar o sistema tributário brasileiro e resgatá-lo como instrumento de justiça fiscal e de desenvolvimento econômico, essencial para a própria estabilidade do sistema capitalista, como já bem defendia o mais brilhante de seus defensores, o economista britânico John Maynard Keynes.

Sem essa reforma mais ampla, o sistema tributário continuará operando, tal como vem-se verificando desde a sua transformação em mero instrumento de ajuste fiscal voltado para saciar os ganhos da riqueza financeira, como um sistema que, além de altamente complexo devido às constantes mudanças das regras tributárias, da invasão de bases tributárias de uma por outras esferas governamentais e de mudanças rotineiras de sua legislação, sempre com o objetivo de aumentar a arrecadação, atua como força contrária ao crescimento econômico, à equidade e ao equilíbrio federativo. |

## BIBLIOGRAFIA

FURTADO, Celso. *Análise do “modelo” brasileiro*. 2ª edição. São Paulo: Civilização Brasileira, 1972.

HICKMAN, Clair Maria & SALVADOR, Evilásio da Silva. *10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil*. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006, 204p.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. 2ª edição. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

\_\_\_\_\_. *Crise fiscal e autoritarismo no Brasil.: 1964-1984*. São Paulo: Editora HUCITEC, 1995.

\_\_\_\_\_. *Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional*. Campinas: Editora da Unicamp, 1995b.

\_\_\_\_\_. *Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura*. São Paulo: Editora Hucitec, 2012.

\_\_\_\_\_. & NAKATANI, Paulo. *The Real Plan: price stability whit indebtedness*. In: *Internacional Journal of Political Economy* 30, nº 4 (Winter 2000-2001), 13-31.

OLIVEIRA, Francisco. *A crise da federação: da oligarquia à globalização*. In: AFFONSSO, Rui Brito A; SILVA, Pedro Luiz B. (organizadores). *A federação em perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, previdência e assistência social: impactos distributivos*. In: CASTRO, Jorge A.; SANTOS, Cláudio Humberto; RIBEIRO, José Aparecido C. *Tributação e Equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009*. Brasília: IPEA, 2010.

TAVARES, Maria da Conceição. *Da substituição de importações ao capitalismo financeiro: ensaio sobre a economia brasileira*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1972.

# PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO ATUAL GOVERNO: AINDA REGRESSIVA E INJUSTA

**JULIANO SANDER MUSSE**

Economista, Técnico do Dieese/SS CNTS, Especialista em Previdência Social e Membro da Plataforma Política Social. Os comentários do autor, não necessariamente refletem a opinião da instituição à qual está vinculado.

## RESUMO

Este artigo tem por propósito fazer breve análise crítica da Proposta de Reforma Tributária do governo federal relatada pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR). O artigo aponta o alcance dessa proposta e, especialmente, seus limites no que tenha a ver com modificar a realidade distributiva brasileira, posto que a proposta não enfrenta a injustiça tributária (caráter regressivo) e destrói os mecanismos de financiamento do Estado Social. Uma reforma para o Brasil não requer apenas a simplificação do sistema, mas torná-lo mais justo e equânime, ampliando a tributação direta (renda e propriedade) e reduzindo o peso sobre o consumo que afeta a parcela mais pobre da população.

**Palavras-chave:** Reforma tributária; Sistema tributário; Tributação no Brasil; Carga tributária.

## INTRODUÇÃO

Em meio a reformas antissociais ressurge a Reforma Tributária, há anos discutida, mas sempre omissa em relação ao essencial: ampliar a progressividade do sistema tributário pela tributação direta sobre os ganhos de capital, a renda e o patrimônio dos mais ricos.

Seu principal foco é “simplificar a cobrança de impostos e desburocratizar a economia” pela unificação de tributos e contribuições sociais num único Imposto sobre Valor Agregado – IVA. Em síntese, a “nova” reforma do governo prevê um IVA desagregado em dois outros impostos:

- O Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS, de competência estadual, que absorverá os seguintes tributos: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-educação, Cide;
- O Imposto Seletivo – IS (*excise tax*), de competência Federal, que incidirá sobre setores específicos, que hoje têm alta carga tributária, ficando, assim, de fora do IBS: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, novos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados.

Embora marginais, a proposta tem aspectos positivos. Em primeiro lugar, a simplificação do ICMS é salutar, sobretudo por limitar a chamada “guerra fiscal” entre os Estados. É positivo pensar na extinção dos impostos em cascata, um problema muito particular do nosso sistema, e que está presente em quase todas as fases da cadeia produtiva. O ICMS ainda tem a capacidade de incidir sobre outros impostos como o PIS e a Cofins. Uma possível solução para o complexo ICMS, ao invés de fundi-lo num IVA, talvez pudesse partir de um sistema de compensação entre os estados. Além disso, seria necessária uma legislação nacional que definisse o destinatário: se o destino físico da mercadoria ou o domicílio ou estabelecimento do comprador. Essa é uma alternativa à simples extinção desse imposto e à consequente perda de autonomia tributária dos estados.

Em segundo lugar, a reforma do governo aponta no sentido de restringir a injustificada anistia aos sonegadores de alta renda, como o último Programa de Recuperação Fiscal – Refis – instituído em 2017. Segundo dados do Unafisco Associação Nacional (2017), com o Refis estima-se que os municípios percam mais de R\$ 13 bilhões de arrecadação, e que a perda dos Estados possa chegar a mais de R\$ 18 bilhões, entre repasses federais e tributos próprios. O Refis beneficia primordialmente os grandes contribuintes, pois mais de 68% dos parcelamentos especiais são concedidos a contribuintes diferenciados, aqueles com faturamento anual acima de R\$ 150 milhões. Beneficiam também, por exemplo, os “ruralistas”. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN estipula que, juntos, eles devem mais de R\$ 135 bilhões à União. Em meio à política de “austeridade” do atual governo, isso não soa como forte contrassenso?

Em terceiro lugar, a Proposta de Reforma Tributária relatada pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) enfrenta uma questão pontual relacionada à cobrança do IPVA para embarcações e aeronaves, hoje isentos de tributação. Procura, nesse sentido, tributar de forma progressiva e considerando a capacidade contributiva de cada cidadão. Concomitantemente, aponta no sentido de diminuir a carga tributária sobre os veículos de uso comercial que são destinados à pesca e ao transporte público de cargas e passageiros.<sup>1</sup>

1. A proposta inicial da PEC nº 140 de 2012 (Brasil, 2012), com objetivo de alterar o artigo 155,III, da CF/1988, esclareceu bem, na ocasião, a importância dessa nova incidência em virtude do número elevado da frota de aeronaves e embarcações esportivas (dados de 2012): “Considerando o Brasil possuir a maior frota de aviões executivos do hemisfério sul, segundo dados da Agência Nacional de Aviação Civil, que aponta para uma média de 12 mil aeronaves registradas e uma frota náutica esportiva em torno de 168 mil unidades, segundo dados do Departamento de Portos e Costa da Marinha do Brasil – seria possível reduzir sensivelmente as alíquotas hoje aplicadas em carros e motos de todo o Brasil e com isso garantir uma maior justiça fiscal”.

## 1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Segundo a Receita Federal do Brasil (2016), entre 2012 e 2016 a carga tributária brasileira tem-se mantido na faixa dos 32% do PIB. Muitos países europeus têm taxas superiores a 40% (França, Dinamarca, Dinamarca, Bélgica e Suécia, dentre outros) (OCDE, 2018).

Entretanto, no Brasil, a carga tributária bruta é indicador pouco eficaz para aferir o peso real da tributação. Segundo Pochmann (2008), no Brasil, ao contrário desses países, a cada R\$ 3 arrecadados pela tributação, somente R\$ 1 termina sendo alocado livremente pelos governantes. Isso porque, uma vez arrecadado, configurando a carga tributária bruta, há a quase imediata devolução desses recursos para grupos econômicos e classes sociais mais ricas na forma de subsídios, isenções, transferências e pagamento dos juros. Noutras palavras, R\$ 2 de cada R\$ 3 arrecadados só passeiam pela esfera pública antes de retornar aos detentores da riqueza financeira no mercado financeiro (recebimento de juros da dívida) e na atividade produtiva (subsídios e incentivos), bem como as classes sociais que gozam de multiplicidade de isenções (gastos com saúde e educação privada, dentre outros). Assim, segundo o autor, seria mais adequado analisar a carga tributária líquida, que, de fato, indica a magnitude efetiva dos impostos, taxas e contribuições relativamente ao tamanho da renda dos brasileiros. Nesse sentido, embora a carga tributária bruta seja de 32,3 % do PIB (2016), a carga tributária líquida, já há algum tempo, permanece estabilizada em 12% do PIB.

O que onera as camadas de menor renda não é tanto o percentual da carga tributária em relação ao PIB, mas o fato de o Brasil estar no grupo dos países que tributam pouco a renda e o patrimônio, e muito o consumo de bens e serviços.

Nos países desenvolvidos, principalmente após a Segunda Grande Guerra, houve combinação de tributação direta e financiamento do Estado de Bem-estar Social (*Welfare State*), o que propiciou a redistribuição da renda pela via tributária. A taxação direta incidente sobre os mais ricos proporcionou a transferências de recursos dos fundos públicos para a população de menor renda, combatendo a pobreza, o desemprego e a desigualdade social. Aqui, o sistema tributário tem sido historicamente utilizado com instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal sobre os mais pobres.

## 2. LIMITES DA PROPOSTA DO GOVERNO

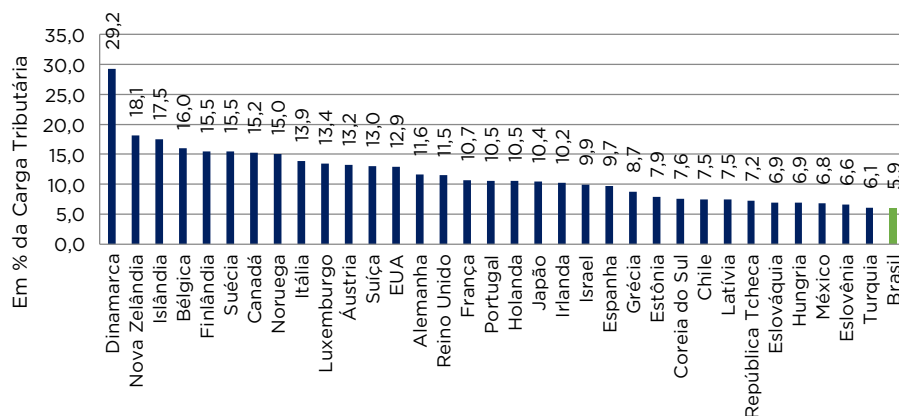
Segundo Varsano (2014) a ótica do IVA é arrecadar, não sendo um bom instrumento para corrigir externalidades e melhorar a distribuição de renda. Há outros instrumentos mais apropriados para essas finalidades. Impostos seletivos lidam bem com externalidades. Impostos sobre a renda e sobre a propriedade e, principalmente, utilização da receita para o gasto social, são bons instrumentos para tratar com pobreza e desigualdade. Em síntese, o IVA é um imposto regressivo por natureza e não é capaz de atenuar, *per si*, os males do sistema brasileiro ou de tornar nossa tributação mais progressiva.

O foco exclusivo no IVA não enfrenta o mais grave dos problemas do sistema que é a regressividade tributária. O Brasil, historicamente, descumpra princípios tributários (previstos na Constituição de 1988) importantes como o princípio do respeito à capacidade contributiva (a tributação deve ser proporcional a esta capacidade), o princípio da isonomia (tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais) e o da progressividade dos impostos.

A Figura 1 mostra a disparidade do sistema tributário brasileiro em relação à maioria dos países desenvolvidos que privilegiam a tributação sobre a renda, lucros e ganhos de capital em detrimento da tributação sobre o consumo.

**FIGURA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE RENDA, LUCRO E GANHO DE CAPITAL**

Em %  
BRASIL E PAÍSES DA OCDE  
2015

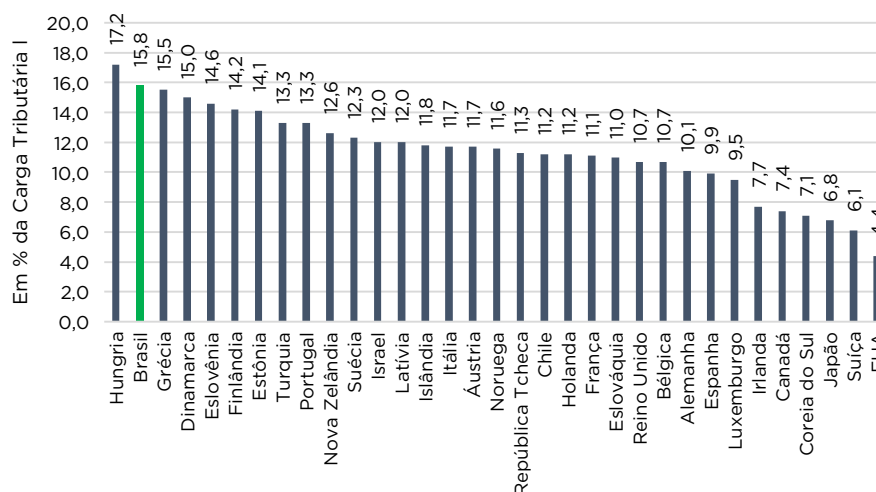


Fonte: OCDE (OCDE Revenue Statistic 2017). Elaboração RFB (2017)

A Figura 2 mostra o peso da carga sobre o consumo de bens e serviços, muito mais elevado no Brasil do que em outros países, revelando o caráter regressivo do sistema tributário nacional. Em uma sociedade desigual como a brasileira esse efeito é potencializado, pois ele onera mais o contribuinte de menor renda.

**FIGURA 2 – CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS**

Em %  
BRASIL E PAÍSES DA OCDE  
2015



Fonte: OCDE (OCDE Revenue Statistic 2017). Elaboração RFB (2017)

A Figura 3 mostra que, ao contrário da experiência internacional, quase a metade da carga tributária brasileira (47,4%, em 2016) incide sobre o consumo (Bens e Serviços). A tributação direta chega apenas a 24,7% (20,0% sobre a Renda e 4,7 sobre a Propriedade).

**FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DAS BASES DE INCIDÊNCIA NA ARRECADAÇÃO TOTAL**

EM % DA ARRECADAÇÃO  
BRASIL  
2007-2016

TIPO DE BASE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Renda	19,3%	20,5%	19,6%	18,2%	19,1%	17,9%	18,2%	18,1%	18,3%	20,0%
Folha de Salários	24,6%	24,5%	26,6%	26,2%	25,9%	26,7%	26,0%	26,2%	26,1%	26,3%
Propriedade	3,5%	3,6%	3,9%	3,8%	3,7%	3,9%	3,9%	4,1%	4,4%	4,7%
Bens e Serviços	47,6%	49,5%	48,2%	49,6%	49,1%	49,6%	50,2%	50,0%	49,4%	47,4%
Transferências Financeiras	4,8%	2,0%	1,8%	2,1%	2,2%	2,0%	1,7%	1,6%	1,8%	1,7%
Outros Tributos	0,2%	-0,1%	-0,1%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: RFB (2017)

A proposta de Reforma Tributária do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que tramita no Congresso Nacional, não enfrenta esta que é a principal anomalia do sistema tributário brasileiro.

Particularizando a questão da regressividade no caso Imposto de Renda (IR), observe-se que a ausência de correção da tabela progressiva ao longo dos anos ampliou a incorporação de novos trabalhadores (de menor renda) à base de incidência do imposto sobre a renda.

Assim, houve captura de boa parte dos ganhos de renda líquida disponível dos que vivem dos rendimentos do trabalho. Para corrigir essa situação e reestabelecer a renda líquida disponível da base da pirâmide, seria preciso sistematicamente corrigir em termos reais a tabela do IR, o que não tem sido feito.

A tributação progressiva também requer criar alíquotas mais elevadas que o teto atual (27,5%) que incidam sobre as pessoas físicas de maior renda e, simultaneamente, isentar a base da pirâmide da distribuição da renda. Ter quatro faixas com um teto de 27,5%, como o que temos hoje, não torna esse tipo de imposto progressivo. Mas nem tanto pelo número de alíquotas, quase idêntica à média da OCDE, e mais pelo percentual das alíquotas marginais, pois tanto a mínima quanto a máxima estão entre as mais baixas numa comparação internacional (AL e OCDE), segundo Castro (2014). A relação IRPF/PIB no Brasil também é muito baixa, se comparada à de outros países, inclusive os mais similares ao Brasil, o que mostra haver margem para maiores arrecadações com esse tipo de tributação. Esse é um problema a ser corrigido, assegurar a equidade horizontal e vertical na tributação do IR, e que não está contemplado na atual proposta de reforma.

Da mesma forma, a proposta do Governo não enfrenta outra anomalia do sistema tributário brasileiro que é a não tributação dos lucros e dividendos distribuídos. Sem revogar esse benefício às rendas do capital, uma possível nova calibragem da tabela progressiva do IR só alcançaria as rendas do trabalho. Os rendimentos recebidos pelas pessoas físicas a título de lucros ou dividendos não entram na tabela progressiva do Imposto de Renda. O mesmo ocorre no caso de lucros e dividendos distribuídos para as pessoas jurídicas, que informam esse rendimento como sendo “isentos e não tributáveis”.

A proposta do governo não faz menção à Lei nº 9.249 de 1995, cujos artigos 9º e 10º estabeleceram, dentre outras benesses, a isenção na distribuição de lucros e dividendos que vigoram até a atualidade. Desde o ano-calendário de 1996, estão desonerados os lucros e dividendos distribuídos a sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, domiciliados ou não no Brasil, por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real (presumido ou arbitrado) ou integrantes do Simples-Nacional:

Lei 9.249 de 1995: “Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.”

(...)

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. 10º. 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.

Não é justo que uma Pessoa Jurídica possa deduzir do IR os juros pagos a titular, sócios e acionistas. Tampouco é correto que lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não fiquem sujeitos à incidência do imposto na fonte. A proposta de reforma é omissa nesse ponto.

Segundo Caroll e Prante (2012), além do Brasil, apenas a Estônia e a Eslováquia isentam de tributação lucros e dividendos. Todos os países, em maior ou menor grau, a depender do sistema de tributação (Clássico, Intermediário, Parcial, Imputação Plena, dentre outros), tributam os dividendos. Se a isenção do imposto sobre a distribuição de resultados pretendeu estimular o investimento, como afirmavam seus idealizadores em 1995, a sua extensão a atividades profissionais que se utilizam da própria força de trabalho, notadamente profissionais liberais, pode ser apontada como uma distorção do modelo. Essa distorção resulta em tributação desigual sobre a renda do trabalho, em detrimento dos trabalhadores assalariados, hoje praticamente os únicos a se sujeitarem à tabela de alíquotas mais onerosas do IRPF.

Outro ponto crítico da proposta do governo é a destruição dos mecanismos de financiamento do Estado Social inaugurados pela Constituição de 1988. Os tributos constitucionalmente vinculados para a proteção social serão substituídos por novo tributo sem essa vinculação, desmontando as bases de financiamento das políticas sociais asseguradas pela Constituição de 1988 e por legislações anteriores.

Essa ameaça vai em sentido contrário ao da experiência internacional. Estudos sobre a incidência da política fiscal na distribuição da renda realizados pela Comissão Econômica para a América Latina (Cepal) revelam que, após a ação da política fiscal, o coeficiente de Gini declina, em média, de 0,47 para 0,24 na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pelos impactos acumulados dos impostos diretos e do gasto social. Em contraste, em média, na América Latina, o coeficiente de Gini declina de 0,51 para 0,42. Esse resultado discreto é obtido preponderantemente pelo gasto social, dado o caráter regressivo dos impostos (FAGNANI, VAZ, CASTRO E MOREIRA, 2018).

Um dos maiores exemplos do caráter redistributivo é a Seguridade Social brasileira, cujas fontes de financiamento estão constitucionalmente asseguradas pela Constituição de 1988 (Art. 195). A proposta do governo poderá sepultar a diversidade das bases de financiamento da Seguridade que ampliou o custeio da previdência, saúde e assistência social para além da folha de salários, incluindo, a receita, o faturamento e o lucro.

## **NOTA FINAL**

Nosso sistema tributário é reconhecidamente complexo, burocrático e injusto, com um elevado número de leis, que muitas vezes impedem que sejam cumpridas as obrigações acessórias. Há unanimidade quanto a esse entendimento.

Mas a proposta de Reforma Tributária do atual governo não elimina a oneração pesada sobre bens e serviços; não resolve deficiências na cobrança sobre a renda; não altera o caráter regressivo do sistema. Será uma reforma na qual os pobres continuarão a pagar mais impostos, proporcionalmente, que os ricos. O que se vê colocado sobre a mesa, sem alterações e salvo algumas benesses pontuais, beneficia unicamente o topo da pirâmide da distribuição da renda e destrói as fontes de financiamento do Estado Social. |



## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição No 140-A, de 2012*. Altera o inciso III do art. 155 da Constituição Federal para determinar que seja o imposto incidente sobre veículos automotores terrestres, aéreos e aquáticos. Brasília: Câmara dos Deputados, 2012.

CASTRO, F. A. *Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público), Departamento de Economia, Unb, Brasília.

CAROLL, Robert; PRANTE, Gerald. *Corporate dividend and capital gains taxation: A comparison of the United States to other developed nations*. Nova Iorque: Ernst & Young, 2012. In: Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada. Carvalho, Cristiano Viveiros de, et al.; Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa. 2015.

FAGNANI, E; VAZ, FT; CASTRO, J.A. e MOREIRA, J. (2018). *Reforma tributária e financiamento da política social*. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão 21). <http://plataformapoliticasocial.com.br/reforma-tributaria-e-financiamento-da-politica-social/>

OCDE. *Tax Database 2017. Tax Structure in the OECD Area*. OECD, 2018. [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_II4](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4).

RFB. *Carga Tributária no Brasil 2016 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Brasília, dez. 2017. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>.

POCHMANN, Marcio. *O mito da tributação elevada no Brasil*. Folha de S.Paulo, São Paulo, 14 set. 2008. Tendências e Debates. <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/fz1409200808.htm>.

UNAFISCO ASSOCIAÇÃO NACIONAL. Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. São Paulo: Unafisco Associação Nacional, Nota Técnica, 3, 2017. [http://unafisco.org.br/img/publica\\_pdf/nota\\_t\\_cnica\\_Unafisco\\_no\\_03\\_2017.pdf](http://unafisco.org.br/img/publica_pdf/nota_t_cnica_Unafisco_no_03_2017.pdf)

VARSAÑO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. BID, Documento para Discussão, fev. 2014. <http://www20.iadb.org/intal/catalogo/PE/2014/13443.pdf>

## NOTA SOBRE A "SOLUÇÃO FINAL" DE GIAMBIAGI PARA O AJUSTE FISCAL

### FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA

Doutor em economia pela Unicamp, membro da Plataforma Política Social, colaborador do Brasil Debate; autor, dentre outros livros, de *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

Fábio Giambiagi, mosqueteiro da corrente ortodoxa de economia, para quem a população pobre atrapalha a gestão econômica eficiente, por seus arroubos de consumo patrocinado por políticas populistas, começou, no dia 14 de março, no jornal *Valor Econômico*, a dar uma receita para o candidato a presidente, que assumir o comando do país, a partir de 2019, superar a crise econômica instalada no país desde 2014.

No primeiro artigo de um total previsto de oito, Giambiagi discute e apresenta uma solução para o que considera o problema mais grave da economia brasileira na atualidade: o acentuado desequilíbrio fiscal do Estado e o elevado nível de endividamento público. Para o pensamento ortodoxo, uma solução para essa questão representa uma pré-condição para que o país possa novamente recolocar-se numa trajetória de crescimento mais sustentado. Sem redimir-se dos pecados cometidos no campo fiscal contra o capital, seus caminhos continuarão inevitavelmente bloqueados.

Para ele, o Brasil precisa voltar a gerar superávits primários de 2,5% a 3% do PIB, o que significa, considerando o atual déficit de 2% do PIB, que terá de promover um ajuste fiscal de 4,5% a 5% do PIB ou, em se tratando de valores absolutos, de R\$ 320 bilhões. Não é pouca coisa.

Pelas contas que apresenta, um ajuste dessa dimensão é impossível de ser feito apenas com o corte de gastos, em termos reais, como determina a Emenda Constitucional n. 95 aprovada em 2016. Isso porque, mesmo se o PIB crescer 3% ao ano, no final de 5 anos o gasto líquido de transferências a estados e municípios, como proporção do PIB, cairia de 19,5% para 16,8%, com uma redução, portanto, apenas de 2,7% do PIB. Na hipótese de ocorrer uma melhora de 0,5% do PIB nas finanças dos governos subnacionais (estados e municípios), o ajuste global das contas públicas chegaria a 3,2% do PIB, faltando algo em torno de 1,5% do PIB para alcançar o esforço fiscal necessário.

Giambiagi não vê outra saída, diante disso, senão a de aumento da carga tributária nessa mesma dimensão de 1,5% do PIB, mesmo contrariando as posições ortodoxas favoráveis à redução do tamanho do Estado na economia. Sua receita para este aumento segue, contudo, as regras deste pensamento de jogar a conta do ajuste para o andar de baixo da população e de proteger, dessa tributação adicional, o andar de cima, ou seja, o capital e as camadas mais ricas da sociedade.

Sua proposta é de recriar a CPMF com uma alíquota de 0,35% em 2020, que seria partilhada entre o governo central (0,28%) e estados e municípios (0,07%) para vigorar até 2027, o que propiciaria uma arrecadação estimada de 1,3% do PIB. A cada ano, ou seja, a partir de 2021, a alíquota seria reduzida em 0,05% (0,04% da alíquota do governo central e 0,01% dos governos subnacionais).

Para compensar a perda de receitas que ocorreria com essa redução a partir de 2021, Giambiagi propõe duas outras medidas: i) o congelamento da tabela do imposto de renda ao longo do mandato do próximo governo; ii) o fechamento de brechas para a “pejotização” das pessoas físicas, ou seja, para barrar o fenômeno que permite aos indivíduos se transformarem em empresas para pagar menos impostos. Em conjunto, segundo seus cálculos, isso propiciaria um aumento do imposto de renda de 1% do PIB e, com certos aperfeiçoamentos da tributação, seria possível gerar mais 0,5% do PIB de arrecadação, completando-se a necessidade de ajuste de 1,5% do PIB, quando a CPMF deixar de existir.

Por ser um tributo indireto e cumulativo, a CPMF que, em tese, incide sobre as transações financeiras realizadas, mas, na prática, recai sobre os fatos geradores que estão por trás dessas transações, como a produção, os investimentos, o consumo, o pagamento de salários, pode ser repassada para os preços, onerando mais a população de baixa renda, além de prejudicar a competitividade da produção nacional. É possível admitir, contudo, sua criação como instrumento regulatório para combater as atividades subterrâneas da economia – sonegação, tráfico, desvios de recursos públicos, remessas ilegais de recursos para o exterior etc. –, mas cobrada a uma taxa de 0,01%.

O congelamento da tabela do imposto de renda, por sua vez, uma prática que se tornou rotineira desde 1997, prejudica mais os rendimentos da classe média do que os da classe rica, cujos maiores ganhos não derivam propriamente dos rendimentos do trabalho, mas de resultados de aplicações financeiras e de lucros e dividendos, que são ou isentos ou subtaxados.

Já o fechamento de brechas para inibir o fenômeno da “pejotização”, embora defensável para proteger a arrecadação, joga parte do ajuste para os pequenos trabalhadores autônomos que estão se ajustando às condições do mercado de trabalho decorrentes do processo de globalização.

Não passa, pela cabeça de Giambiagi, assim como para os representantes da ortodoxia, mandar essa conta para a população mais rica, distribuindo melhor o ônus do ajuste, mesmo admitindo que este seja necessário, o que é discutível nos termos e dimensão propostos, tornando-o mais justo socialmente.

Um imposto extraordinário cobrado sobre a riqueza e uma ampliação da alíquota-teto do imposto de renda, combinada com a revisão das isenções e das alíquotas mais reduzidas concedidas para as aplicações financeiras e para os rendimentos obtidos na forma de lucros e dividendos, por exemplo, poderiam gerar resultados talvez melhores que a sua proposta e ainda melhorar a qualidade do sistema tributário, tornando-o, também, mais justo socialmente. Reconhece-se, no entanto, que seria exigir demais de que enxerga os mais pobres como um problema para a gestão econômica e não como partes integrantes de uma população que mereceria maior atenção da ciência econômica.

A proposta de Giambiagi, além de aprovar a drástica redução dos gastos sociais no orçamento determinada pela EC 95/2016, em nome de um ajuste fiscal suicida para proteger a riqueza financeira, ainda ousa, na prática, remeter a conta complementar do ajuste para a classe média e as camadas mais pobres da população. Não representa, por isso, uma proposta que deva ser levada em conta pelo candidato que, eleito, esteja comprometido com os objetivos de retirar o país das trevas da desigualdade e de recolocá-lo na trilha de um crescimento mais sustentado. |

PARTE  
3

REFORMA  
TRIBUTÁRIA  
PARA O  
DESENVOLVIMENTO



# DESENVOLVIMENTO, DESIGUALDADE E REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

## EDUARDO FAGNANI

Professor do Instituto de Economia da Unicamp, pesquisador do Centro de Estudos Sindicais e do Trabalho (Cesit-IE-Unicamp) e coordenador da rede Plataforma Política Social.

[www.plataformapoliticasocial.com](http://www.plataformapoliticasocial.com)

Blog: <http://fagnani.net/>

## PEDRO ROSSI

Professor do Instituto de Economia da Unicamp, diretor do Centro de Estudos de Conjuntura e Política Econômica (Cecon) da Unicamp, diretor da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP) e coordenador do conselho editorial do Brasil Debate.

[www.pedrorossi.org](http://www.pedrorossi.org)

## RESUMO

O objetivo deste artigo é discutir o papel da reforma tributária em um projeto nacional de desenvolvimento que priorize a distribuição da renda e a transformação social. Para isso, na primeira parte, apresentam-se as desigualdades sociais brasileiras em vários dos seus aspectos – como renda, riqueza e acesso aos bens sociais –, e discute-se o impacto da política fiscal nessa desigualdade, tanto pelo lado do gasto social, que ameniza as desigualdades, quanto pelo lado da carga tributária, que preserva e reproduz a desigualdade social no Brasil. A segunda parte do artigo se dedica a apresentar um projeto de desenvolvimento no qual a distribuição de renda e o gasto social são motores do crescimento. Nesse projeto, uma reforma tributária é peça fundamental para promover a distribuição de renda, ao ampliar a renda das famílias mais pobres e estimular o mercado interno, e financiar o investimento social, outro vetor dinâmico do desenvolvimento.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; Desigualdades sociais; Projeto de país; Desenvolvimento econômico e social; Economia do bem-estar social.

## APRESENTAÇÃO

Com a globalização financeira, a desigualdade de renda tem aumentado na maioria das economias avançadas e nas principais economias de mercados emergentes, especialmente na Ásia e no Leste Europeu. Estudo realizado pela Oxfam internacional revela que os recursos acumulados pelo 1% mais rico do planeta subiram de 44% do total de recursos mundiais em 2009, para 48% em 2014. O hiato entre ricos e pobres é ainda maior em termos de riqueza, sendo que, atualmente, a riqueza combinada do 1% mais rico do mundo é maior que a dos restantes 99% das pessoas. “A escala da desigualdade global é chocante”, disse a diretora executiva da organização.<sup>1</sup> “Nós realmente queremos viver em um mundo no qual o 1% tem mais do que nós todos juntos?”, questionou a dirigente, para quem, “tanto nos países ricos quanto nos pobres, essa desigualdade alimenta o conflito, corroendo as democracias e prejudicando o próprio crescimento”. Para ela, “se não controlada, a desigualdade econômica vai fazer regredir a luta contra a pobreza e ameaçará a estabilidade global”.<sup>2</sup>

1. Riqueza de 1% deve ultrapassar a dos outros 99% até 2016, alerta ONG. *BBC Brasil*, 19/1/2015. [http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119\\_riquezas\\_mundo\\_lk](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119_riquezas_mundo_lk)
2. Oxfam: Em 2016, 1% mais ricos terão mais dinheiro que o resto do mundo. *Carta Capital*, 19/1/2015. <http://www.cartacapital.com.br/economia/oxfam-em-2016-1-mais-ricos-terao-mais-dinheiro-que-resto-do-mundo-8807.html>

A visão de que a desigualdade é prejudicial para o crescimento tem sido respaldada mesmo por organismos como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) que lançaram alertas sobre a “explosão da desigualdade”. Em 2015, a diretora-geral do FMI, afirmou que “reduzir a desigualdade excessiva não é apenas correto do ponto de vista moral e político, mas é um bom princípio econômico”. Para ela, “para ter crescimento mais duradouro, será necessário gerar crescimento mais equitativo” (LAGARDE, 2015).

Diversos estudos apontam que o Brasil é uma das sociedades mais desiguais do mundo. No início de 2017, os seis maiores bilionários do País juntos possuíam riqueza equivalente à da metade mais pobre da população (OXFAM, 2017:21).

Entretanto, a desigualdade da renda é apenas uma das múltiplas faces das disparidades sociais e, por essa razão, o propósito de construir uma sociedade socialmente justa deve ser um dos núcleos de qualquer projeto respeitável de país.

Com o propósito de aprofundar a discussão sobre Reforma Tributária, desenvolvimento e equidade no Brasil, este artigo subdivide-se em duas partes. Na primeira são feitas breves considerações sobre os diferentes aspectos da desigualdade social para ressaltar a urgência de um projeto social de desenvolvimento, no qual a reforma tributária desempenhe papel central. Discute-se o impacto da política fiscal na desigualdade da renda, tanto pelo lado do gasto social, que ameniza as desigualdades, quanto pelo lado da estrutura de imposto, que preserva e reproduz a desigualdade. Na segunda parte, apresentam-se os contornos de um projeto de desenvolvimento no qual a distribuição da renda e o investimento social são importantes vetores dinâmicos os quais, para surtirem efeito, requerem ambos reforma tributária que, simultaneamente, corrija a injustiça fiscal e financie o Estado Social.

## **1. REFORMA TRIBUTÁRIA, POLÍTICA FISCAL E DESIGUALDADE**

Uma das principais características da sociedade brasileira é a desigualdade que se manifesta em múltiplas faces, sendo que a concentração da renda é apenas uma delas. Esta marca tem raízes históricas ditadas, especialmente, pelo longo passado escravocrata – que ainda permanece encrustado 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.

Os ensinamentos do pensamento estruturalista latino-americano sublinham que o processo de desenvolvimento deve estar a serviço da população e, nesse sentido, as mudanças materiais devem ter por objetivo último proporcionar melhorias concretas nas condições de vida, especialmente dos menos favorecidos.

Nesse sentido, a formulação de um projeto de país continua a depender de mudanças profundas nos rumos da economia e da política, mas não pode prescindir de ações específicas voltadas para promover uma sociedade mais homogênea e igualitária rompendo-se a histórica e persistente marginalização da maior parte da população, dos benefícios do progresso técnico e do acesso aos serviços sociais públicos.

Nesta perspectiva, este tópico subdivide-se em três partes. Na primeira parte, apresentam-se as desigualdades sociais brasileiras em vários dos seus aspectos, com destaque para a desigualdade da renda.

Em seguida, argumenta-se que a reforma tributária deve estar no centro de um projeto social de desenvolvimento, tanto para promover a distribuição de renda, quanto para financiar o Estado Social e os investimentos na infraestrutura econômica.

Na terceira parte, esse argumento é aprofundado com base na experiência de países desenvolvidos, nos quais a queda da desigualdade da renda decorre dos impactos do sistema tributário progressivo, mas também das transferências de renda do Estado de Bem-estar. O caso brasileiro, ao contrário, se caracteriza por carga tributária regressiva e por gasto público primário progressivo. Nesse sentido, a reforma tributária no Brasil se impõe com a dupla função de promover a justiça fiscal e financiar o projeto social de desenvolvimento.

### 1.1. Muito além da concentração da renda: as múltiplas faces da desigualdade social brasileira

*“Meu Deus! Meu Deus! Se eu chorar não leve a mal. Pela luz do candeeiro. Liberte o cativo social” (Enredo da Escola de Samba Paraíso do Tuiuti no Carnaval de 2018).*

O Brasil é uma das sociedades mais desiguais do planeta. Segundo o último Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) somos “o 10º país mais desigual do mundo, num *ranking* de mais de 140 países” (OXFAM, 2017:21).

3. <http://wid.world/wid-world/>

Estudo realizado pelo economista Marc Morgan do *World Wealth and Income Database*,<sup>3</sup> dirigido por Thomas Piketty, conclui que, entre 2001 e 2015, a fatia da renda nacional dos 10% mais ricos da população brasileira passou de 54,3% para 55,3%, enquanto a participação da renda dos 50% mais pobres passou de 11,3% para 12,3%. A renda nacional total cresceu 18,3%, mas 60,7% desses ganhos foram apropriados pelos 10% mais ricos, contra 17,6% dos 50% mais pobres. O estudo classificou a manutenção da desigualdade no Brasil como “chocante”, principalmente se comparada com outros países desenvolvidos. “É digno de nota que a renda média dos 90% mais pobres no Brasil é comparável à dos 20% mais pobres na França, o que apenas expressa a extensão da distorção na renda no Brasil e a falta de uma vasta classe média”, ressalta o levantamento. Em contrapartida, o 1% mais rico no Brasil ganha mais que o 1% mais rico no país europeu: US\$ 541 mil aqui, contra US\$ 450 mil a US\$ 500 mil na França.<sup>4</sup>

4. Desigualdade de renda no Brasil não caiu entre 2001 e 2015, revela estudo. EBC - Agência Brasil, 9/9/2017. <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-09/desigualdade-de-renda-no-brasil-nao-caiu-entre-2001-e-2015-revela-estudo>

Segundo Orair e Gobetti (2017), em 2013, no topo da pirâmide social estavam 71.440 pessoas com renda mensal superior a 160 salários mínimos, totalizando rendimentos de R\$ 298 bilhões e patrimônio de R\$ 1,2 trilhão. Essa elite (0,3% dos declarantes ou 0,05% da população economicamente ativa) concentra 14% da renda total e 22,7% de toda a riqueza declarada em bens e ativos financeiros. Esses extremamente ricos apresentam elevadíssima proporção de rendimentos isentos de imposto de renda (ORAIR E GOBETTI, 2017).

Em grande medida, esse quadro decorre do caráter regressivo do sistema tributário percebido pela maior participação relativa da tributação indireta (sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços) em relação à tributação direta (sobre a renda, a propriedade e a riqueza), como será discutido na seção 1.2.

A desigualdade da renda é o aspecto mais pungente da realidade nacional. Mas as desigualdades vão muito além dela, estando por toda a parte, como na questão indígena e



na segurança pública, por exemplo. O Brasil sequer enfrentou as desigualdades históricas afetas à população discriminada em função de gênero e raça. Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU),<sup>5</sup> mais de 70% das pessoas vivendo em extrema pobreza são negras e 64% delas não completaram a educação básica.

O Mapa da Violência (2014) revela que o Brasil ocupa o 3º lugar em relação a 85 países no *ranking* de mortes de adolescentes sendo que, em média, dez adolescentes são assassinados por dia. Morrem proporcionalmente sete negros para cada branco (no Maranhão, morrem treze negros para cada branco).

Estudo da Oxfam (2017) constata que, em média, as mulheres ganhavam 62% do valor dos rendimentos dos homens; e os brancos, o dobro dos negros em 2015. A organização estima que, se mantido o ritmo de inclusão de negros observado nos últimos vinte anos, a equiparação da renda média com a dos brancos ocorrerá somente em 2089.

A questão agrária é marcada por elevada concentração da estrutura de propriedade, posse e uso da terra que refletem a histórica recusa do poder econômico de submeter o sistema agrário a uma regulação democrática.<sup>6</sup>

As desigualdades também se refletem na apropriação assimétrica do espaço urbano entre classes sociais,<sup>7</sup> perceptível pelo contínuo avanço da especulação e suas formas predatórias de uso e ocupação do espaço das cidades (MARICATO, 2013).

O mercado de trabalho possui traços de economias subdesenvolvidas ou periféricas: elevada heterogeneidade, presença disseminada do subemprego, excedente estrutural de mão de obra, criação de empregos de baixos salários em setores de menor valor agregado, elevada informalidade e índices de rotatividade que apresentam trajetórias ascendentes, mesmo com crescimento econômico. (OLIVEIRA, 2015).

A Constituição de 1988 garante a igualdade de direitos, mas na prática há considerável distância entre direitos estabelecidos e o seu real exercício, que se constata em lacunas na oferta de serviços, as quais se refletem na falta de acesso ou acesso desigual para as diversas camadas da população. Há profunda desigualdade de acesso aos bens e serviços sociais básicos entre classes sociais e regiões do país, como exemplifica a Oxfam (2017:34) para o caso do saneamento:

*“O Brasil expandiu enormemente estes serviços nas últimas décadas (...). No entanto, a cobertura dos serviços essenciais está fortemente correlacionada à renda, o que incorre em grande desigualdade de acesso a eles. Dados de 2015 apontam que a cobertura de acesso à água, por exemplo, alcança 94% para quem está entre os 5% mais ricos, mas cai para 62% quando se trata dos 5% mais pobres. No caso de cobertura de esgoto, ela abrange 80% dos 5% mais ricos; porém cai para menos de 25% se observados os 5% mais pobres”.*

O país ainda se encontra distante de um ideal de igualdade de oportunidades educacionais. A Educação acumula desigualdades e ausências; a escolaridade média da população é baixa em relação aos parâmetros internacionais; o analfabetismo de jovens e adultos permanece elevado; a universalização da oferta ainda apresenta lacunas no ensino infantil, médio e superior; e estar na escola não garante o aprendizado, e a questão da qualidade permanece viva (WALTENBERG, 2013).

Consolidar a Seguridade Social de acordo com os princípios estabelecidos pela Constituição da República é tarefa ainda inconclusa. Os princípios da Organização da

5. Políticas de igualdade racial fracassaram no Brasil, afirma ONU. Jamil Chade, *O Estado de S.Paulo*, 14/3/2016. <http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral, politicas-de-igualdade-racial-fracassaram-no-brasil-afirma-onu,10000021133>
6. “A desigualdade na distribuição de terras agrícolas no País, por exemplo, vem-se agravando ao longo dos anos. O índice de Gini para distribuição de terras no Brasil aumentou de 0,857 em 1985, para 0,872 em 2006 (ano de realização do último Censo Agropecuário), e chegamos a uma situação em que grandes propriedades – maiores do que 100 hectares – são menos de 15% do total, mas somam metade de toda a terra agrícola privada no Brasil” (OXFAM, 2017:32).
7. “No município de São Paulo, 1% dos proprietários – 22.400 pessoas – concentra 25% de todos os imóveis registrados na cidade, o que significa 45% do valor imobiliário municipal – R\$ 749 bilhões. Considerando somente estes dados, estes proprietários possuem, em imóveis urbanos, uma média de R\$ 34 milhões por pessoa, em torno de 600 vezes a média nacional de distribuição de patrimônio” (OXFAM, 2017: 33).

Seguridade Social, do Orçamento da Seguridade Social e do controle social (Conselho Nacional da Seguridade Social) foram todos descumpridos (ANFIP e DIEESE, 2017).

A Constituição consagrou o Sistema Único de Saúde (SUS) como público, universal e baseado na cooperação entre entes federativos. Mas, desde os anos 1990, os investimentos na ampliação da oferta pública de serviços, especialmente nos sistemas de média e alta complexidade, não foram priorizados.

Na Previdência Social, mais de um terço dos trabalhadores brasileiros não contribuíam em 2017 para o sistema público, não estão protegidos no presente e não terão proteção na velhice. Esse quadro será agravado pela Reforma Trabalhista e a terceirização, recém-aprovadas, e, ao mesmo tempo, porque resultarão em “quebrar” a previdência, em função do declínio da arrecadação (ANFIP e DIEESE, 2017).

O Sistema Único de Assistência Social (Suas) precisa ser consolidado pela maior articulação com os demais setores que compõem a Seguridade Social, bem como pelo avanço da oferta de serviços que transcendem os benefícios monetários. Por sua vez, o Sistema Único de Segurança Alimentar e Nutricional (SUSAN) é recente, e sua consolidação ainda enfrenta muitos obstáculos.

A agenda de desenvolvimento deve levar em conta que nos últimos 60 anos o Brasil nunca contou com políticas nacionais de habitação popular, saneamento e mobilidade urbana que fossem portadoras de recursos financeiros e institucionais compatíveis com os problemas estruturais agravados desde meados do século passado em função da acelerada urbanização. Como consequência, as políticas habitacionais durante muitos anos foram inacessíveis para as camadas de baixa renda. No saneamento ambiental, mais de 40% dos brasileiros não têm acesso adequado à água, e mais de 60% não têm coleta de esgoto adequada (HELLER, 2013). O transporte público revela um quadro precário da mobilidade urbana decorrente da insuficiência da oferta de transporte de alta capacidade (metrô e trem), na contramão das metrópoles de países desenvolvidos e mesmo subdesenvolvidos (FAGNANI, 2017).

## 1.2. Reforma tributária para o desenvolvimento

A reforma tributária deve estar no centro de um projeto de desenvolvimento social. Ela é funcional ao projeto e aos seus vetores de crescimento econômico em dois aspectos. Em primeiro lugar, na promoção da distribuição de renda, o que amplia a renda das famílias e estimula o mercado interno. Em segundo lugar, no financiamento do investimento social, outro vetor dinâmico do desenvolvimento.

A reforma tributária é, assim, ferramenta indispensável para aumentar o impacto distributivo da política fiscal. Esse instrumento não foi mobilizado adequadamente nos ciclos de governos progressistas no Brasil e na América Latina, que não empreenderam reformas tributárias por dois motivos, apontados por Lozano (2017): a necessidade de forte mobilização política em torno da questão; e o cenário internacional favorecido pela alta dos preços de *Commodities* que proporcionou aumento da arrecadação capaz de sustentar o gasto social sem mudança na estrutura tributária.

Nesse contexto, o mais importante princípio norteador de uma reforma tributária deve ser a busca pela equidade no tratamento tributário. O princípio da equidade ou de justiça tributária segue o critério da capacidade econômica, renda e riqueza, de cada contribuinte.

Ou seja, a condição econômica de cada contribuinte determina a contribuição para o financiamento das atividades públicas. Essa equidade tem uma dimensão vertical, no sentido de que as diferentes remunerações devem contribuir de forma proporcional à capacidade econômica de cada um; ou seja, pessoas que ganham mais devem pagar mais. Mas também tem uma dimensão horizontal, que se refere às pessoas que recebem por diferentes fontes (rendas do trabalho ou do capital) ou diferentes modalidades de emprego (assalariado, conta própria, pessoa jurídica). Todos esses casos (renda do trabalho em diferentes modalidades e renda do capital) devem ser tratados de forma isonômica.

No Brasil, o princípio da equidade no tratamento tributário não é verificado. Como mostra Silveira (2012), com dados da POF de 2008–2009, os 10% mais pobres da pirâmide social comprometem 53% de sua renda disponível com tributos, sendo 47% tributos indiretos e 6% tributos diretos. Já os 10% mais ricos, contribuem com apenas 23% da sua renda disponível, sendo em torno de 10% em impostos indiretos e 12% em impostos diretos.

Essa injustiça fiscal decorre principalmente do peso dos impostos indiretos na carga tributária. Adicionalmente, a população mais pobre brasileira tem propensão a consumir da renda muito maior do que a parcela mais rica, reforçando o caráter regressivo dos impostos indiretos (ZOCKUN, 2017).

Segundo Orair e Gobetti (2017), a carga tributária brasileira foi de 32,7% do PIB em 2013, sendo que quase a metade (15,4% do PIB) são impostos indiretos (consumo de bens e serviços), enquanto os impostos sobre a folha de pagamento representaram 9,5% do PIB e os impostos sobre a renda e a propriedade, apenas 8,1% do PIB. Essa distribuição é regressiva em relação à verificada em países capitalistas que apresentam relativamente menos desiguais. Na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a carga tributária média é de 34,1% do PIB, sendo que 13,4% do PIB são impostos sobre a renda e a propriedade, 9,5% são impostos sobre a folha de pagamento e 13,4% são impostos indiretos (consumo de bens e serviços). Dessa forma, o Brasil tem uma carga tributária próxima à dos países da OCDE, mas seu financiamento é extremamente regressivo (Figura 1).

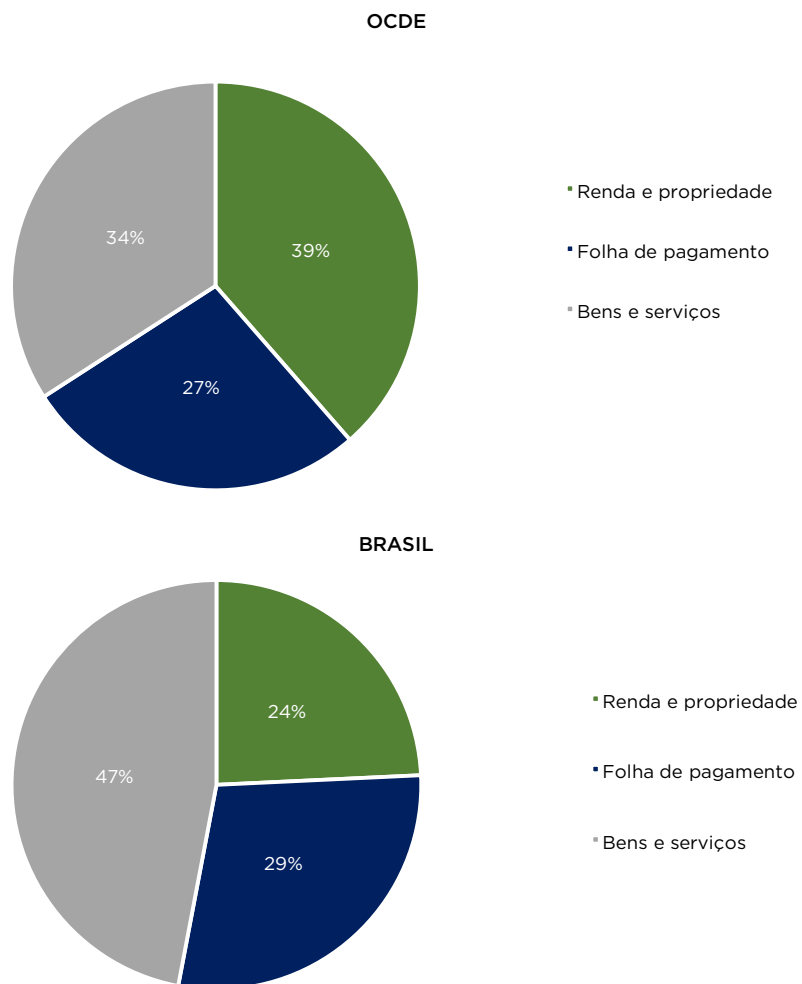
Para além do problema distributivo, a concentração da carga tributária nos impostos indiretos é nociva à eficiência e à competitividade do sistema produtivo brasileiro. Ao tributar a produção e o comércio, em detrimento da renda, aumenta-se o custo das mercadorias e dos serviços brasileiros relativamente aos países com carga tributária centrada na renda e na riqueza, prejudicando a competitividade das empresas e a eficiência do sistema econômico doméstico. Nesse sentido, Oliveira e Biasoto (2015) argumentam que o sistema tributário regressivo não é apenas prejudicial para a questão da justiça fiscal, mas também para a própria atividade econômica, para o crescimento e para a justiça social.<sup>8</sup>

Outra importante distorção no sistema tributário brasileiro é o tratamento diferenciado dado à renda do trabalho e do capital, esse último alvo de diversos benefícios tributários, dentre eles, a isenção de impostos de renda da distribuição de lucros e dividendos, introduzida em 1995. Segundo Gobetti e Orair (2016), essa é uma particularidade do sistema tributário brasileiro; dentre os países da OCDE, apenas a Estônia pratica a isenção total para lucros e dividendos.

Essa particularidade reduz o impacto distributivo de propostas de aumento das alíquotas de imposto de renda das pessoas físicas, uma vez que essas só atingem os rendimentos tributáveis e os lucros e dividendos são fontes de renda da parcela mais rica da população.

8. “Ora, um sistema tributário com este perfil não é prejudicial apenas para a questão da justiça fiscal, mas também para a própria atividade econômica e para o crescimento. Apesar (i) do pensamento conservador que condena a tributação sobre os mais ricos, alegando ser destes que nasce a poupança para os investimentos, baseado em teses anacrônicas como a da improdutividade dos gastos do Estado e da necessidade de uma poupança prévia para a acumulação, e (ii) do novo paradigma teórico de que se deve evitar a taxação sobre os fatores de maior mobilidade espacial, o Estado, ao abdicar de cobrar impostos destes segmentos, estreita consideravelmente suas bases de tributação, penaliza exageradamente as camadas da sociedade de menor poder aquisitivo e enfraquece o potencial de crescimento da economia. Isso porque, como demonstrou Keynes em seu trabalho lapidário de 1936, *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e do Dinheiro*, são as camadas de mais baixa renda que, por possuírem maior propensão ao consumo, tendem a fortalecer a demanda agregada e o mercado interno, revitalizar as forças do sistema e contribuir para atenuar as flutuações cíclicas do sistema (KEYNES, 1983). Não se trata, assim, apenas de uma questão de justiça fiscal, mas também de uma razão econômica” (OLIVEIRA E BIASOTO, 2015: 18).

**FIGURA 1 – DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA**  
BRASIL E OCDE  
2013



Fonte: Dados de Orair e Gobetti (2017). Elaboração própria.

Nesse sentido, uma reforma tributária para aumentar o impacto distributivo da política fiscal deve passar pelo fim da isenção de impostos para os lucros e dividendos.

Portanto, o sistema tributário brasileiro é uma das instituições responsáveis pela desigualdade de renda no Brasil e extremamente funcional à sua manutenção. Dentre os mecanismos difusores da desigualdade estão a centralidade dos impostos indiretos na carga tributária, a isenção na tributação de algumas rendas do capital e a baixa tributação da propriedade, herança e outras formas de riqueza.

Uma reforma tributária pode reduzir substancialmente as desigualdades sociais, transformar a estrutura produtiva e modificar a correlação de forças. Por isso, ela deve estar no centro de todos os projetos sociais de desenvolvimento.

### 1.3. Tributação e gasto Social: o Impacto redistributivo da política fiscal

Nos países desenvolvidos, a desigualdade da renda declina com os efeitos combinados do sistema tributário progressivo e do Estado de Bem-estar Social. A capacidade e a forma de arrecadar e de gastar determina a distribuição da renda, tanto em termos diretos, na determinação da renda disponível, quando em termos indiretos, na oferta de bens e

serviços gratuitos à população. A União Europeia, por exemplo, é muito menos desigual do que a América Latina, em função, não apenas de uma renda de mercado diferenciada, mas, principalmente, do tamanho e do papel do Estado no provimento da infraestrutura e da proteção social.

Estudo da Cepal (2015) compara o índice de Gini dos países da América Latina, da União Europeia e da OCDE, considerando a distribuição da renda três estágios:

- “Renda de Mercado”: a renda gerada exclusivamente pelo mercado;
- “Renda Disponível”; a renda disponível em espécie, após o pagamento dos impostos diretos e o recebimento das transferências de renda da proteção social;
- “Renda Disponível Estendida”: a renda disponível em espécie incluindo os serviços públicos gratuitos de saúde e educação (equivalentes a uma transferência de renda indireta, pois as famílias deixam de gastar com esses serviços, no mercado privado).

A Figura 2 apresenta esses dados, para o ano de 2011, que revelam a capacidade redistributiva da política fiscal na OCDE e na União Europeia em função do sistema tributário progressivo e das transferências de renda da Seguridade Social (“renda disponível”), bem como da oferta pública de bens e serviços de educação e saúde (“renda disponível estendida”). A tributação progressiva e o gasto social reduzem significativamente a desigualdade, ao contrário do que ocorre na América Latina.

#### FIGURA 2 – ÍNDICE DE GINI PARA DIFERENTES NÍVEIS DE RENDA

AMÉRICA LATINA, OCDE E UNIÃO EUROPEIA  
2011

ESTÁGIOS	AMÉRICA LATINA	OCDE	UNIÃO EUROPEIA
Renda de Mercado	0,51	0,47	0,49
Renda Disponível	0,48	0,30	0,30
Renda Disponível Estendida	0,42	0,24	0,23

Fonte: Cepal (2015)

Observa-se que o índice mais alto é a desigualdade de renda gerada pelo mercado, antes dos impostos e transferências às famílias. Em relação à renda de mercado, a América Latina é quase tão desigual quanto a Europa ou os países da OCDE (o índice de Gini situa-se entre 0,47 e 0,51).

A diferença maior encontra-se na distribuição da renda disponível, ou seja, descontados os impostos diretos pagos pelas famílias e somadas as transferências da Seguridade Social. Nesse estágio (“renda disponível”), o índice de Gini da União Europeia cai em 0,19 (de 0,49 para 0,30); o da OCDE, 0,17 (de 0,47 para 0,30); e o da América Latina, apenas 0,03 (de 0,51 para 0,48).

Portanto, a melhora expressiva nos casos da União Europeia e da OCDE decorre tanto de um sistema tributário extremamente progressivo, quanto de um sistema de transferências de renda muito mais significativo e importante. Nesse campo, a América Latina, e o Brasil em especial, têm muito que avançar.

Já na “renda disponível estendida” (que imputa valores aos serviços públicos de saúde e educação como renda indireta), a redução da desigualdade medida pelo Gini na América Latina é mais expressiva (de 0,48 para 0,42), mais ainda muito aquém da redução na União Europeia (de 0,30 para 0,23) e na OCDE (de 0,30 para 0,24).

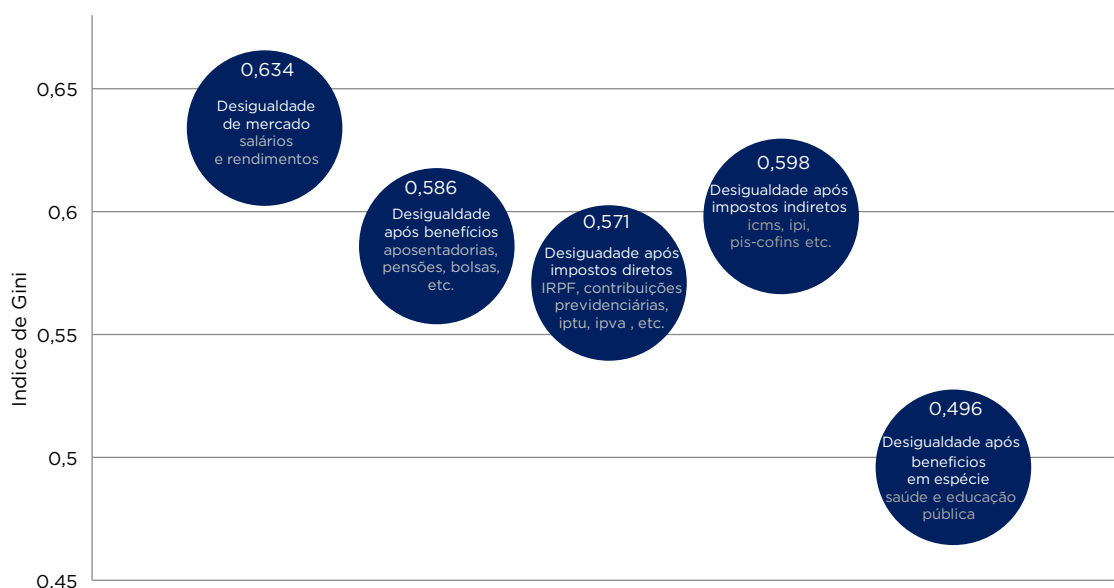
Segundo Cepal (2015), o Brasil é o país que mais reduz a desigualdade social por meio de transferências da Seguridade Social (Previdência e Assistência Social), gastos sociais (saúde e educação) e tributos diretos na América Latina. Em 2011, por conta desses fatores, o índice de Gini brasileiro declina 0,16 pontos, queda superior à média da América Latina (0,9 pontos). Contudo, essa redução da desigualdade é muito inferior à média da OCDE e da União Europeia. Isso, sobretudo, por conta dos impostos diretos que cumprem papel muito mais relevante nos países avançados.

O caso brasileiro se caracteriza por uma carga tributária extremamente regressiva (que aumenta a desigualdade social) e por um gasto público primário extremamente progressivo (que reduz a desigualdade social). Essa disparidade é constatada por estudo do Ipea desenvolvido por Silveira *et al.* (2011) que analisa em detalhes esses diferentes estágios da distribuição da renda. Os autores decompõe a renda em cinco estágios para avaliar o índice de Gini:

- A renda de mercado (salários e outros rendimentos);
- A renda após benefícios sociais (como aposentadoria, pensões, auxílios, bolsas, seguro-desemprego e outros);
- A renda após impostos diretos (imposto de renda, contribuições previdenciárias, IPTU, IPVA e outros);
- A renda após impostos indiretos (ICMS, IPI, PIS-Cofins e Cide);
- A renda após a imputação de valor aos gastos de saúde e educação, considerados benefícios em espécie.

A Figura 3 mostra que a carga tributária no Brasil concentra mais renda com os impostos indiretos do que distribui com impostos diretos. Além disso, os dados acusam uma grande redução das desigualdades após os benefícios e, principalmente, após o gasto com saúde e educação que atende principalmente a parcela mais pobre da população. Portanto, os gastos e as transferências sociais cumprem um papel de atenuar uma enorme desigualdade social.

**FIGURA 3 – COMPORTAMENTO DO ÍNDICE DE GINI APÓS ATUAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL BRASIL 2009**



Fonte: IBGE/POF. Silveira, F. G. *et al.* (2011) "Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais" Comunicados do Ipea nº 92. Elaboração própria.

Assim, podemos afirmar que nos países desenvolvidos a política fiscal tem papel central na redução da desigualdade social, tanto a partir da arrecadação quanto dos gastos públicos, em especial as transferências de renda e a oferta de serviços públicos gratuitos.

No Brasil, o que se observa é que o sistema tributário é extremamente regressivo, contribuindo para a concentração da renda; e o sistema de proteção social é redistributivo, num patamar mais elevado que a média da América Latina, mas muito abaixo dos países da OCDE e da União Europeia.

Não é por outra razão que Thomas Piketty ressaltou que “o Brasil não voltará a crescer de forma sustentável enquanto não reduzir sua desigualdade e a extrema concentração da renda no topo da pirâmide social”. Para ele, a saída passa pela correção da crônica injustiça do sistema tributário e pelo aprofundamento das “políticas sociais adotadas nos últimos anos”. Em outras palavras, a queda da desigualdade requer tanto um sistema de impostos progressivo, quanto maiores gastos públicos no campo social.<sup>9</sup>

9. <http://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/09/1922435-brasil-nao-cresce-se-nao-reduzir-sua-desigualdade-diz-thomas-piketty.shtml>

## 2. PROJETO SOCIAL DE DESENVOLVIMENTO E REFORMA TRIBUTÁRIA

*“Não se pode ignorar a possibilidade de que ocorram, em determinados países e mesmo de forma generalizada, mudanças no sistema de poder político, sob pressão das massas, com modificações de fundo na orientação geral do processo de desenvolvimento” (FURTADO, 1983).*

Como mencionado, um projeto de desenvolvimento não pode prescindir de ações específicas voltadas para promover uma sociedade mais homogênea e igualitária, posto que a desigualdade, em suas múltiplas faces, é uma das marcas da sociedade brasileira. Entretanto, não existem perspectivas favoráveis para a construção de uma sociedade mais igualitária, se este projeto não for pensado na perspectiva da democracia, do reforço do papel do Estado e da gestão macroeconômica que crie um ambiente favorável para o objetivo de longo prazo de reduzir continuamente a desigualdade.

O crescimento econômico é condição necessária para a ampliação do bem-estar social. Para isso, dentre outras mudanças, é preciso que se enfrentem as profundas inconsistências do regime macroeconômico e fiscal brasileiro (AUSTERIDADE E RETROCESSO, 2016) e que haja recomposição da capacidade de financiamento do Estado pela maior contribuição dos detentores da riqueza financeira que se beneficiam da elevada taxa de juros reais básica da economia, das renúncias tributárias, da ausência do firme combate à sonegação de impostos e do caráter regressivo do sistema tributário.

Na primeira parte deste tópico, argumenta-se que uma vez definida a direção do desenvolvimento, faz-se necessário pensar um projeto econômico que descreva a lógica de crescimento da economia brasileira de longo prazo. Utilizando-se a ideia de “frentes de expansão” do desenvolvimento, formulada originalmente por Bielschowsky (2014), aponta-se que a distribuição da renda e o investimento social podem ser importantes “motores” do crescimento.

Na segunda parte, esse argumento é aprofundado pela análise da capacidade do gasto social para desencadear efeitos macroeconômicos que lhes dão funções análogas às das políticas econômicas, na sustentação da demanda agregada.

## 2.1. A política social como “motor” do desenvolvimento

O conceito de desenvolvimento pode ser definido como um processo histórico marcado pelo crescimento econômico e por mudanças estruturais. O crescimento, aumento da produção de bens e serviços materiais e imateriais, não pode ser o fim último de um processo de desenvolvimento, mas é imprescindível para um país como o Brasil, mesmo em uma perspectiva crítica à moderna sociedade de consumo. Esse crescimento decorre não apenas da produção de bens de consumo supérfluos, mas também de alimentos, da construção de moradia, de serviços de saúde, de cultura, turismo, etc. Assim, qualquer projeto de desenvolvimento deve não apenas buscar o crescimento econômico, mas pensar a qualidade desse crescimento. Produzir o quê? E produzir para quem?

O segundo elemento que caracteriza o conceito de desenvolvimento é a mudança estrutural (organização produtiva, mercado de trabalho, distribuição da renda e da riqueza, padrões sociais e ambientais, etc.), crucial para indicar a direção do processo a ser seguido. Pode haver crescimento com industrialização intensa, concentração de renda e degradação ambiental, como ocorreu no período da ditadura militar no Brasil. Por outro lado, é possível buscar um modelo de desenvolvimento no qual a finalidade do crescimento seja melhorar os padrões de vida e de trabalho da maioria da população destituída de direitos e renda.

Nesse contexto, um projeto social de desenvolvimento no Brasil deve ter como objetivo o crescimento e a transformação social, com a distribuição da renda e da riqueza e a ampliação do acesso aos bens sociais. Preservar o meio ambiente, melhorar as condições de trabalho, estruturar a vida coletiva, garantir tempo livre, lazer e cultura e acesso universal aos bens e serviços públicos (saúde, educação, moradia, mobilidade, etc.) devem constituir objetivos finais da política econômica.

Esse projeto se opõe frontalmente ao projeto neoliberal, no qual o desenvolvimento é conceito esvaziado, entregue a um pretenso caráter natural do sistema capitalista, cuja operação, livre de interferências do Estado, levaria a uma alocação de recursos eficiente.

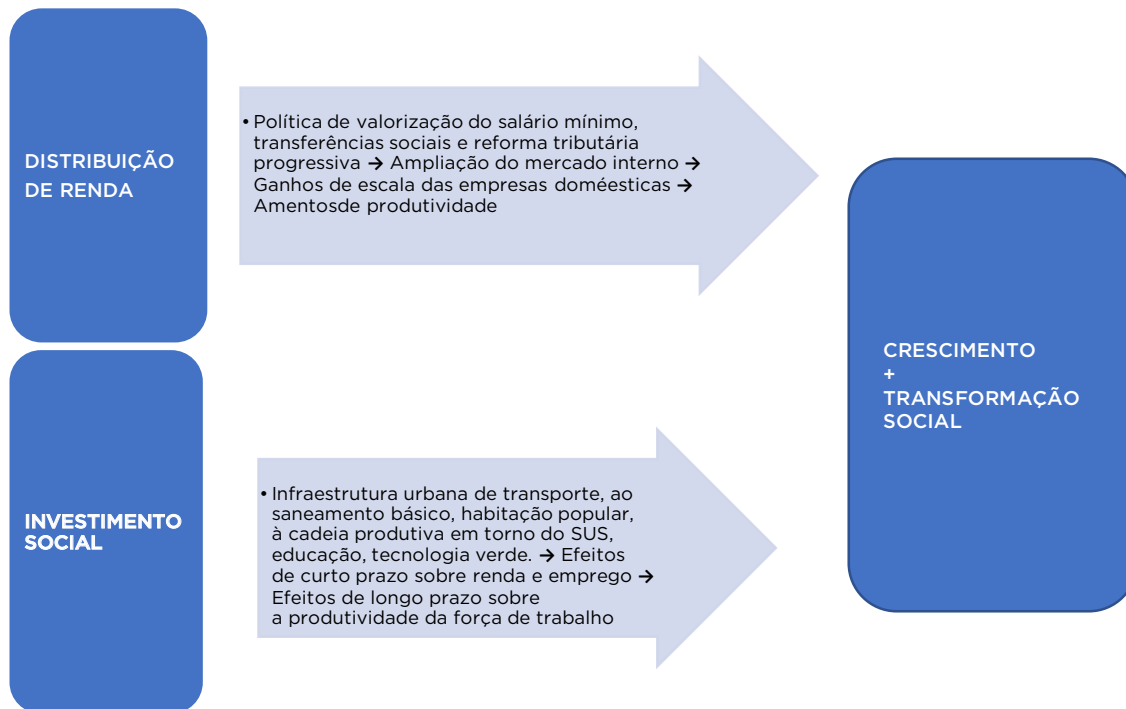
Definida a direção do desenvolvimento, faz-se necessário pensar um projeto que descreva a lógica de crescimento da economia brasileira de longo prazo. O trabalho de Bielschowsky (2014) nos ajuda a pensar estrategicamente esse processo por meio do conceito de “frentes de expansão”, que constituem “motores” do crescimento econômico. O autor identifica três frentes de expansão para a economia brasileira: um amplo mercado interno; uma forte demanda interna e externa por nossos abundantes recursos naturais; e perspectivas favoráveis quanto à demanda estatal e privada por investimentos em infraestrutura (econômica e social) Nesse desenho conceitual proposto, cabe ao Estado atuar sobre esses “motores” de crescimento para fomentar o desenvolvimento econômico e social.

A partir da ideia de “frentes de expansão”, é possível pensar uma nova lógica de operação da economia brasileira que garanta, simultaneamente, dinamismo econômico de longo prazo e profunda transformação social. Nesse novo desenho conceitual, recuperam-se as frentes de expansão propostas por Bielschowsky (2014), mas com novas orientações e com a requalificação de termos presentes na literatura sobre desenvolvimento.

Para essa estratégia de desenvolvimento a atuação pública deve estar voltada principalmente para dois motores essenciais do crescimento esquematizados na Figura 4 e explicadas a seguir.



**FIGURA 4 – PRINCIPAIS MOTORES DO DESENVOLVIMENTO PARA UM PROJETO SOCIAL**



### Distribuição da renda

A distribuição da renda pode ser o primeiro “motor” do crescimento. A ampliação da renda das famílias fomenta o mercado interno de consumo de massas induzindo os investimentos privados na ampliação da produção, impulsionando a geração de emprego e renda que revertem em mais consumo, investimento e renda.

A constituição de um mercado de consumo de massas foi estratégia econômica deliberada dos governos do Partido de Trabalhadores e foi explicitada no programa de governo do partido em 2002 e nos planos plurianuais (PPA) elaborados ao longo do governo Luis Inácio “Lula” da Silva (2003–2006) (BIELSCHOWSKY, 2014).

A expansão do mercado interno foi importante indutor do ciclo de crescimento recente. Essa expansão foi impulsionada pela redução da desigualdade da renda do trabalho, resultado da conjugação do crescimento econômico e seus impactos em quatro núcleos da estratégia de proteção social. O primeiro foi a *ampliação do gasto social*, em decorrência do aumento da arrecadação e seus reflexos na melhoria das contas públicas. O segundo foi a *recuperação do mercado de trabalho* que experimentou forte geração de empregos formais, redução da taxa de desocupação, elevação da renda do trabalho (também por força da política de valorização do salário mínimo). O terceiro foi a *potencialização dos efeitos redistributivos da Seguridade Social* instituída pela Constituição de 1988, a afirmação da democracia e as novas gerações de políticas sociais. O quarto núcleo foi o combate à pobreza extrema (CALIXTRE E FAGNANI, 2017).

Segundo Carvalho e Rugitsky (2015), a aceleração do crescimento brasileiro a partir de 2004 teve contribuição crucial do processo redistributivo, assim como do papel do crédito, que reforça o elo entre redistribuição e consumo. Esse fato decorre de uma aceleração do circuito da renda resultado da transferência de recursos para uma

parcela mais pobre da população que tem maior propensão a consumir e cuja cesta de consumo tem composição menor de bens importados. Ao longo do processo de inclusão no mercado consumidor, a ampliação da demanda gera aumento do volume de vendas e ganhos de escala das empresas domésticas, que proporcionam aumentos de produtividade e crescimento econômico. Como já argumentado por Furtado (1983:83) “aumentar o consumo de massa significa difundir uso de produtos já conhecidos, cuja produção muito provavelmente está na fase de retornos crescentes”.

No entanto, há limites para a redução da desigualdade de renda apenas pelo lado das transferências públicas, sendo necessário alterar as estruturas que reproduzem a desigualdade no Brasil. Como mencionado, a carga tributária no Brasil é extremamente regressiva, o que reforça e institucionaliza a forte concentração de riqueza explicitada nos estudos recentes baseados nos trabalhos de Thomas Piketty.<sup>10</sup> Portanto, uma reforma tributária que não apenas torne mais progressiva a carga tributária, mas também contribua para melhor distribuição da riqueza é imprescindível para amplificar os efeitos redistributivos da política fiscal e reduzir a desigualdade.

10. Ver Medeiros *et al.* (2015) e Morgan (2017).

Como discutido por Furtado (1983) também é preciso repensar a articulação dos padrões de consumo com outros aspectos do desenvolvimento econômico, favorecer formas coletivas de consumo e reduzir desperdícios provocados pela extrema diversificação dos padrões de consumo privado dos grupos privilegiados. Essa reorientação pode ser calibrada por meio da política fiscal, em especial a política tributária, com tratamento discriminatório de determinados bens e serviços de acordo com suas externalidades positivas ou negativas. Além disso, as políticas de comércio exterior podem auxiliar na manutenção do equilíbrio externo e no melhor aproveitamento dos efeitos dinâmicos do mercado interno.

Segundo Medeiros (2015), no ciclo distributivo recente, apesar da difusão de padrões de consumo privado, persistiu um elevado comprometimento da renda com bens sociais como moradia, transportes, saúde e educação, o que nos remete ao segundo motor do desenvolvimento.<sup>11</sup>

11. "... a crescente homogeneização nos padrões de consumo, por meio da difusão da posse dos bens, ocorrida no país na última década entra em contraste com a elevada precariedade das condições de habitação, que ainda o distinguem. Esta resulta do alto custo das moradias que apresentam infraestrutura adequada – derivado da renda do solo urbano e os custos de construção –, em face do poder de compra dos rendimentos da massa trabalhadora. Além disso, a progressiva privatização nos transportes (expansão do transporte privado alternativo e uso do automóvel ou da motocicleta) – ao mesmo tempo que as tarifas do transporte urbano se elevam – tem impacto importante sobre o custo de vida e o salário real. Deste modo, a insuficiência da oferta do SUS e a privatização da assistência à saúde têm embutido nos gastos com os planos de saúde o excedente de renda das famílias que atingem patamar intermediário de renda. A partir deste nível de renda, os gastos com a educação privada assumem um crescente peso" (MEDEIROS, 2015:75).

### Investimento social

O investimento social pode ser o segundo “motor” do crescimento. Esses investimentos podem ter enorme efeito dinâmico de curto prazo: por meio dos multiplicadores de gasto e da geração de empregos e são, portanto, um vetor de saída para a atual crise econômica. Mas também tem amplos efeitos positivos sobre o crescimento econômico no longo prazo, por meio da melhora da qualidade de vida das pessoas e da produtividade do sistema. Trata-se de uma força de trabalho com mais saúde, mais educação, mais lazer, mais cultura. São trabalhadores que demoram menos tempo para ir e voltar do trabalho, com serviços de transporte de mais qualidade, etc.

A carência de oferta de serviços manifesta-se em todos os setores sociais. Nesse caso, há reais possibilidades de se enfrentarem deficiências estruturais na oferta de serviços públicos de boa qualidade, pois as políticas sociais apresentam lacunas e vazios de oferta de serviços.

No caso da Educação, além das conhecidas insuficiências ligadas ao ensino e ao aprendizado, destaca-se a inadequação física das escolas. Neto, Ribeiro, Karuno e Andrade (2013) propõem uma escala para analisar a infraestrutura das mais de 194 mil unidades de ensino básico no Brasil, públicas e privadas: elementar, básica, adequada e avançada,

de acordo com a qualidade da infraestrutura. Concluem que somente 0,6% das unidades de ensino possuem infraestrutura “avançada”, com recursos como laboratório de ciências e dependências que atendam estudantes com necessidades especiais. Na posição oposta, 44% das instituições de educação básica foram classificadas na categoria “elementar”.

A área da saúde também pode ser campo promissor do investimento público. Desde o nascedouro do SUS, os três entes federativos do poder Executivo não priorizaram investimentos na ampliação da oferta pública de serviços, especialmente, nos sistemas de média e alta complexidade. Diversos segmentos da população não têm acesso adequado aos serviços de saúde. Também se destaca as possibilidades abertas pelo “Complexo Industrial da Saúde” (GADELHA E MALDONADO, 2008; GADELHA E COSTA, 2012) que se constitui numa estratégia mais ampla, que parte da premissa de que as políticas públicas para a Saúde devem articular o avanço do conhecimento tecnológico com o desenvolvimento produtivo nacional e com a promoção das condições de saúde da população.

“É preciso adequar o padrão científico, tecnológico e de inovação do país ao modelo de sociedade que desejamos construir”, afirma Carlos Gadelha, coordenador das Ações de Prospecção da Fiocruz, onde lidera Grupo de Pesquisa sobre Desenvolvimento, Complexo Econômico e Industrial da Saúde e Inovação em Saúde (FIOCRUZ, 2017). É possível articular as dimensões social e econômica do desenvolvimento e subordinar a lógica financeira ao propósito de construir um sistema de saúde universal no Brasil. Para isso, é preciso adequar o padrão científico, tecnológico e de inovação do país ao modelo de sociedade que desejamos construir. “Devemos inverter a lógica: em vez de questionar se o Estado de bem-estar cabe no PIB, é preciso entendê-lo como alavanca para um projeto de desenvolvimento dinâmico, equitativo, inovador e inclusivo”, afirma Gadelha.<sup>12</sup>

A mobilidade urbana nunca contou com políticas nacionais baseadas na cooperação dos entes federativos e portadora de recursos financeiros na magnitude dos problemas que se acumularam desde a década de 1950, em decorrência da rápida urbanização do país. Ao contrário da experiência internacional, inclusive de países subdesenvolvidos, as metrópoles brasileiras não dispõem de sistemas de alta capacidade, como metrô e trens metropolitanos (FAGNANI, 2017).

O Brasil também nunca contou com efetiva Política Nacional de Habitação Popular, que fosse portadora de recursos financeiros e institucionais compatíveis com a magnitude dos problemas crônicos acumulados desde meados do século passado. O ponto em comum da experiência da ditadura militar e dos governos democráticos é que as sucessivas políticas se mostraram inacessíveis às famílias situadas nas classes de rendimento mensal familiar *per capita* inferior ou igual a três salários mínimos. A gravidade desta constatação é evidente, se consideramos que mais de 80% das famílias brasileiras auferem rendimento mensal familiar *per capita* igual ou abaixo de três salários mínimos (IBGE, 2017). Da mesma forma, note-se que 83,4% do déficit habitacional existente no País (2013) dizem respeito às famílias situadas nessa faixa de rendimento (FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, 2016: 35).

A agenda de desenvolvimento deve enfrentar o fato de que o Brasil nunca contou tampouco com políticas nacionais de saneamento ambiental que fossem portadoras de recursos financeiros e institucionais compatíveis com os problemas estruturais agravados desde meados do século passado. Atualmente cerca de 40% da população total não tem acesso adequado ao abastecimento de água; 60% não têm domicílios com esgotamento sanitário satisfatório; e 40% não dispõem de manejo de resíduos sólidos urbanos (HELLER, 2013).

12. “A Saúde movimenta mais de 10% do PIB, índice que deveria ser ainda superior, se houvesse mais investimento do Estado. O setor emprega formalmente 16 milhões de trabalhadores e detém grande parte da capacidade nacional para gerar conhecimentos e patentes, por exemplo, em Nanotecnologia, Biotecnologia, Química Fina e Tecnologias da Informação, que conformam a quarta revolução tecnológica. É a Saúde que produz as inovações que vão determinar a inserção do Brasil na economia global do século 21. Então, em um momento em que se discute de forma míope se o Estado de bem-estar cabe no PIB, a Fiocruz e a rede Brasil Saúde Amanhã, por meio deste livro, vêm reforçar outra perspectiva: o Estado de Bem-estar é parte da solução para o crescimento e o desenvolvimento do país a longo prazo, em termos econômicos, sociais e de inovação. Devemos inverter a lógica: em vez de questionar se o Estado de Bem-estar cabe no PIB, é preciso entendê-lo como alavanca para um projeto de desenvolvimento dinâmico, equitativo, inovador e inclusivo”. Carlos Gadelha (Entrevista). *Bem-estar social como oportunidade de desenvolvimento*. Fiocruz: Saúde Amanhã, 17 de maio de 2017. [https://saudeamanha.fiocruz.br/bem-estar-social-como-oportunidade-de-desenvolvimento/#.WpP3\\_We5eUn](https://saudeamanha.fiocruz.br/bem-estar-social-como-oportunidade-de-desenvolvimento/#.WpP3_We5eUn)

Os investimentos sociais podem e devem estar articulados com políticas ambientais sustentáveis, para que se privilegiem alternativas como a tecnologia verde, a energia limpa, a matriz de transportes não poluente, os sistemas mais avançados de reciclagem de saneamento, por exemplo.

Em suma, estes são apenas alguns exemplos de como o investimento poderia ser impulsionado, não apenas para ativar a demanda agregada e, portanto, o crescimento, mas também para corrigir mazelas crônicas na oferta de serviços públicos de boa qualidade, voltadas para a construção de uma sociedade mais homogênea.

Para garantir o funcionamento desse motor do desenvolvimento, é necessário mobilizar instrumentos fiscais. Para isso a política fiscal exerce papel fundamental, tanto do lado do gasto, em especial o gasto social e o gasto em investimento, quanto do lado da arrecadação. Como discutido, uma reforma tributária para o desenvolvimento social deve, simultaneamente, promover o processo de distribuição da renda e garantir o financiamento do investimento social.

Mas o investimento social também depende da mobilização dos bancos públicos e de políticas voltadas ao setor privado. Contudo, a política econômica em geral, e a política industrial, tecnológica em particular, devem estar subordinadas aos objetivos do projeto social de desenvolvimento e devem servir para dar coerência e equilíbrio para os dois motores de crescimento econômico.

No caso da política industrial, é preciso repensar sua forma tradicional de concepção, como uma política voltada à promoção de setores, empresas e tecnologias tidas como chaves para o desenvolvimento socioeconômico. Para isso, propõe-se uma inversão da forma de organização e gestão dessas políticas com base na ideia de “política orientada por missões” (MAZZUCATO E PENNA, 2015) destinadas a solucionar problemas históricos da sociedade brasileira. Ou seja, uma política industrial deve construir novas formas de apoio político a partir da geração de benefícios sociais diretos de médio e longo prazo para a população.

Dessa forma, os dois objetivos (redução da desigualdade e aumento do investimento social) são funcionais ao crescimento econômico. Além disso, do ponto de vista da justiça social e reparação histórica, a implantação de um projeto de desenvolvimento social tem enorme potencial de dinamizar a economia brasileira dada a enorme concentração de renda e carência de infraestrutura social, bem como os efeitos do progresso técnico poupador de mão de obra nos setores industriais e de uma enorme demanda por mão de obra em setores importantes de infraestrutura social e nos serviços subsequentes, em especial, saúde e educação, bem como na própria construção dos equipamentos. Nesse sentido, há um potencial de décadas de investimentos sociais a serem executados, para que essa possa atingir níveis adequados, assim como há um longo caminho redistributivo para que os níveis de desigualdade sejam aceitáveis.

## 2.2. Os efeitos “multiplicadores” do gasto social<sup>13</sup>

Além da capacidade para redistribuir renda e forjar uma sociedade mais igualitária, as políticas sociais demonstram capacidade para desencadear efeitos macroeconômicos que lhes dão funções análogas às outras políticas econômicas que buscam sustentar o crescimento de longo prazo.

13. Os autores agradecem a Juliana Moreira (Doutoranda em Desenvolvimento Econômico pelo Instituto de Economia da Unicamp) por sua contribuição ao desenvolvimento deste tópico.

O primeiro efeito macroeconômico é desencadeado diretamente pela capacidade do gasto social para alterar o perfil distributivo da renda, ampliando a massa de rendimentos disponível para consumo, funcionando como os demais instrumentos econômicos de administração da demanda agregada, pois a elevação da “propensão marginal a consumir” tem impactos positivos sobre os níveis gerais de atividade econômica, rendimento e emprego.

O segundo efeito é percebido pelo papel do gasto social como “estabilizador automático da renda”, evitando grandes choques e flutuações na demanda agregada e garantindo-lhe, assim, um patamar relativamente mais estável e sustentável no tempo. Esse efeito é desempenhado, sobretudo, pelas transferências de renda às famílias – como, por exemplo, o programa de seguro-desemprego, acionado nos momentos em que a economia desemprega. Trata-se de instrumento anticíclico, pois contribui para a estabilização dos níveis de consumo e, conseqüentemente, da demanda por produtos ofertados pelo setor privado, suavizando e amortecendo os efeitos do ciclo econômico recessivo.

O terceiro efeito macroeconômico da política social é o seu papel de “multiplicador da renda”, na medida em que gasto social pode iniciar um processo encadeado de fluxos de renda que tem efeitos adicionais sobre o PIB, a desigualdade e a renda das famílias. Estudos realizados pelo Ipea (2010; 2011), que procuram captar esses efeitos multiplicadores do gasto do governo, encontraram resultados significativos.

A Figura 5 mostra que um incremento de 1% do PIB nos gastos com educação e saúde, por exemplo, gera crescimento do PIB de 1,85% e 1,70%, respectivamente. Além de impulsionar a economia, o gasto social amplia a renda das famílias: o aumento de 1% do PIB nos gastos dos programas Bolsa Família e Previdência Social (INSS) eleva a renda das famílias em 2,25% e 2,10%, respectivamente. E, finalmente, o gasto social reduz a desigualdade da renda: um aumento de 1% do PIB nos gastos com Saúde Pública e no programa Bolsa Família reduz a desigualdade em -1,50% e -2,20%, respectivamente.

Portanto, o gasto social pode gerar um canal endógeno de ampliação da demanda agregada, pois se converte em consumo de alimentos, serviços e produtos com capacidade para dinamizar a produção do setor privado, estimulando emprego e multiplicando renda. Nesse sentido, o gasto social não deve ser tratado como um fardo para as contas públicas. Combinado aos demais instrumentos de política econômica, ele pode ser importante mecanismo de sustentação do crescimento.

**FIGURA 5 – EFEITO MULTIPLICADOR DO GASTO SOCIAL (PIB E A RENDA DAS FAMÍLIAS) E IMPACTO NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE DA RENDA DO TRABALHO (ÍNDICE DE GINI)**

Em %  
SIMULAÇÕES BASEADAS EM 2006  
BRASIL

TIPO DE GASTO	MULTIPLICADOR SOBRE O PIB	MULTIPLICADOR SOBRE A RENDA DAS FAMÍLIAS	REDUÇÃO MARGINAL DO ÍNDICE DE GINI
Gastos em Educação Pública	1,85	1,67	-1,10%
Gastos em Saúde Pública	1,70	1,44	-1,50%
Bolsa Família (Transferências Diretas)	1,44	2,25	-2,20%
Transferências Constitucionais	1,23	2,20	-2,30%
Seguridade Social (Setor Privado)	1,23	2,10	-1,20%
Investimento em Construção Civil	1,54	1,14	0%
Exportações de <i>Commodities</i>	1,40	1,04	0%
Juros da Dívida Pública	0,71	1,34	0,10%

Fonte: Ipea (2010 e 2011). Baseado nas Contas Nacionais-IBGE e POF-IBGE

Essa sinergia entre o gasto público e o setor privado é especialmente importante em momentos de recessão. Se o nível de investimento não for suficiente para assegurar o pleno emprego, os gastos sociais podem contribuir para reverter o quadro de desaceleração e dar estímulos aos investimentos privados. Essa capacidade para fazer investimentos autônomos, isto é, independentemente do nível de atividade e de renda corrente, contribui para melhorar o desempenho da economia, tanto no curto prazo, ao evitar queda brusca e recuperar o nível de atividade, como no longo prazo, porque os gastos sociais podem servir como eixos dinâmicos do crescimento de setores econômicos.

Assim, além de ter capacidade para agir como instrumento de administração da demanda agregada no curto prazo enfrentando situações conjunturais adversas, a política social pode contribuir para criar sinergias com o setor privado e alavancar um ciclo de crescimento no longo prazo, ao estruturar vetores de crescimento que ampliam a capacidade instalada, a produtividade e o PIB, ao mesmo tempo em que melhoram as condições de vida da população.

Entretanto, é importante ressaltar que os beneficiários das políticas sociais são também seus principais financiadores, o que reflete a dramática regressividade do sistema de impostos: 56% do valor dos gastos sociais voltam para o caixa do Tesouro na forma de tributos e contribuições sociais, depois de percorrido todo o processo de multiplicação de renda que este mesmo gasto social engendrou. Isso demonstra que o efeito de multiplicação do PIB permite um aumento das receitas do governo, fazendo com que parte do gasto social se pague no futuro. Em última instância, os ricos não pagam a conta social. São os pobres, sempre, que empurram as engrenagens para fazer a receita retornar ao Estado (CASTRO, 2013).

A política social brasileira tem papel estratégico como força motriz do crescimento. Os direitos introduzidos pela Constituição Federal de 1988 e as políticas sociais posteriores exigiram grande esforço para mobilização de recursos. Atualmente, o gasto social (três esferas de governo) representa 25% do PIB. Em função dessa dimensão, a política social pode contribuir em duas poderosas frentes, para incentivar o crescimento econômico. A primeira é fortalecer o mercado interno de consumo de massas. A segunda é ampliar os investimentos na expansão da infraestrutura, para enfrentar as deficiências estruturais na oferta de serviços públicos de boa qualidade.

## NOTAS FINAIS

A experiência internacional ensina que o desenvolvimento não decorre da livre ação do mercado, mas da intenção política deliberada coordenada pelo Estado e viabilizada por instrumentos de política econômica. Dentre esses instrumentos, destaca-se o sistema tributário, por seu papel na indução da equidade e do crescimento. Um sistema de impostos progressivo que distribui renda e financia o regime de Estado de Bem-estar e os investimentos da infraestrutura social e econômica atua diretamente sobre os principais vetores do crescimento e sobre os mecanismos necessários para a transformação social na perspectiva da equidade.

Nesse sentido, um projeto social de desenvolvimento para o Brasil requer, necessariamente, Reforma Tributária de caráter progressivo, percebida pela maior participação relativa da tributação direta sobre a renda, a propriedade e a riqueza, que atinge os extratos mais ricos da sociedade, e menor participação relativa da tributação indireta sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços, que penaliza as camadas de menor renda.

Portanto, a justiça fiscal é ponto de partida para a implantação de um projeto social de desenvolvimento. Essa contudo é condição necessária, mas insuficiente, pois, também é necessário que o sistema tributário forneça suporte financeiro para o Estado Social em decorrência do seu papel na melhoria dos padrões de bem-estar, tanto na ampliação da oferta pública de bens e serviços sociais básicos, quanto na redução das desigualdades da renda pelas transferências monetárias diretas (Seguridade Social) e indiretas (Saúde, Educação, etc.) proporcionadas pela “desmercantilização” das relações sociais (ESPING-ANDERSEN, 1991) que ocorre quando os indivíduos, tendo acesso à oferta pública, deixam de comprar esses bens e serviços no mercado privado.

É importante ressaltar que, contrariando a experiência internacional e a literatura especializada disponível, as diversas propostas de Reforma Tributária que estão sendo elaboradas por representantes do poder econômico, e respaldadas pelo governo e pelo Parlamento, simplesmente desconsideram o papel do Estado Social na redução das desigualdades de renda, como demonstrado neste artigo.

Ao contrário, aquelas propostas de Reforma Tributária, além de não enfrentarem a injustiça fiscal, caminham no sentido de aniquilar de vez o Estado Social de 1988, pela asfixia de suas bases de financiamento. Na prática, a “simplificação” do sistema pela extinção de diversos tributos indiretos substituídos por um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) acaba com a vinculação constitucional de fontes de financiamento para a proteção social introduzida pela Constituição de 1988, o que fragilizará o financiamento da educação e o Orçamento da Seguridade Social, afetando a sustentação dos gastos em setores como Previdência Social, Assistência Social, Saúde e programa Seguro-Desemprego.

Como se sabe, a destruição do Estado Social de 1988 é um dos propósitos do projeto liberalizante que está sendo encenado em diversos atos, como, por exemplo, nas reformas trabalhista e previdenciária e na imposição do limite de teto de gastos não financeiros por vinte anos. São medidas que caminham no sentido de destruir as pontes para o futuro, inviabilizar um projeto de desenvolvimento e preservar o cativeiro social. |

## BIBLIOGRAFIA

- ANFIP e DIEESE (2017). *Previdência: reformar para excluir? Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência social brasileira*. Brasília: Anfip – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil: Dieese – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. 212p. <http://plataformapoliticasocial.com.br/previdencia-reformar-para-excluir-completo/>
- AUSTERIDADE E RETROCESSO – *Finanças públicas e política fiscal no Brasil* (2016). São Paulo: Fórum, 21; Fundação Friedrich Ebert Stiftung (FES); GT de Macro da Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP); e Plataforma Política Social. <http://plataformapoliticasocial.com.br/austeridade-e-retrocesso/>
- BIELSCHOWSKY, R. (2014). *Estratégia de desenvolvimento e as três frentes de expansão no Brasil: um desenho conceitual*. In: Calixtre, A.; Biancarelli, A.; Cintra, M. A.. (Org.). *Presente e Futuro do Desenvolvimento Brasileiro*. 1ed. Brasília: Ipea (pp. 195-225).
- CALIXTRE e FAGNANI (2017). *A política social e os limites do experimento desenvolvimentista (2003-2014)*. Campinas: IE-Unicamp (Texto para Discussão 295). <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=3524&tp=a>
- CARVALHO, L. RUGITSKY, F. (2015) *Growth and distribution in Brazil the 21st century: revisiting the wage-led versus profit-led debate*, DEPARTMENT OF ECONOMICS, FEA-USP, WORKING PAPER SERIES N° 2015-25.
- CASTRO, J. *Política social, distribuição de renda e crescimento econômico* in: FAGNANI, E. & FONSECA, A (ORG). (2013). *Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho*. São Paulo, Fundação Perseu Abramo.
- CEPAL, (2015) *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015 – Dilemas y espacios de políticas*, Cepal Nações Unidas.
- ESPING-ANDERSEN, Gosta (1991) *As três economias políticas do Welfare state*. In: *Lua Nova*. Rio de Janeiro, n° 24.
- FAGNANI, E. (2017). *Mobilidade urbana e subdesenvolvimento: soluções paliativas para problemas estruturais*. Campinas: Instituto de Economia (Texto para Discussão, 302). <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=3531&tp=a>
- FIOCRUZ (2017). *Brasil Saúde Amanhã – Complexo Econômico-Industrial da Saúde*. Organizado por Carlos Gadelha, Paulo Gadelha, José Carvalho de Noronha e Telma Ruth Pereira. Rio de Janeiro: Fiocruz. <https://portal.fiocruz.br/pt-br/content/brasil-saude-amanha-complexo-economico-industrial-da-saude>
- FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO (2016). *Déficit habitacional no Brasil 2013-2014* / Fundação João Pinheiro. Centro de Estatística e Informações – Belo Horizonte 92 p. Modo de acesso: <http://www.fjp.mg.gov.br/index.php/docman/cei/informativos-cei-eventuais/634-deficit-habitacional-06-09-2016/file>
- FURTADO (1983). *O Mito do Desenvolvimento Econômico*, Paz e Terra: Rio de Janeiro.
- GADELHA C.A, COSTA L.S. (2012). *Saúde e desenvolvimento nacional: a gestão federal entre 2003 e 2010*. In: Machado CV, Baptista TWF, Lima LD, organizadores. *Política de saúde no Brasil: continuidades e mudanças*. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz.
- GADELHA C.A, MALDONADO J.M. (2008). *Complexo industrial da saúde: dinâmica de inovação no âmbito da saúde*. In: Giovanella L, Escorel S, Lobato LVC, ET AL, organizadores. *Políticas e sistemas de Saúde no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz.
- GOBETTI, S. e ORAIR, R. (2015) *Jaboticabas tributárias e desigualdade no Brasil*. Valor, 31 de julho <http://www.valor.com.br/opiniao/4157532/jaboticabas-tributarias-e-desigualdade-no-brasil>
- GOBETTI, S. ORAIR, R. (2016) *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*, Texto para discussão Ipea, n°2190.
- HELLER, L.(2013). *Saneamento básico: a dívida social crônica e persistente*. In: FAGNANI, E. & FONSECA, A (ORG). (2013 – B). *Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: educação, seguridade social, infraestrutura urbana, pobreza e transição demográfica*. São Paulo, Fundação Perseu Abramo (ISBN, 978-85-7643-178-7).
- IBGE (2017). *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua)*. Rio de Janeiro: IBGE. <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html>



IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2010). **Os efeitos econômicos do gasto social no Brasil**. In *Perspectivas da Política Social*. Brasília: Ipea (Capítulo 3).

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2011) **Gastos com a Política Social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda**. Comunicado n. 75. Brasília: Ipea.

LAGARDE, Christine (2015). **Erguer os Pequenos Barcos**. Discurso da Diretora-Geral, FMI nas *Grandes Conférences Catholiques*. Bruxelas, 17 de junho. <http://www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf>

LOZANO, C. (2017) **Sin Impuesto no hay igualdad**, *Nueva Sociedad*, n° 272, Buenos Aires.

**MAPA DA VIOLÊNCIA: OS JOVENS NO BRASIL (2014)**. Julio Jacobo Waiselfisz (ORG.) Rio de Janeiro: Flasco Brasil. [http://www.mapadaviolencia.org.br/pdf2014/Mapa2014\\_JovensBrasil\\_Preliminar.pdf](http://www.mapadaviolencia.org.br/pdf2014/Mapa2014_JovensBrasil_Preliminar.pdf)

MARICATO, E. (2013). **Cidades no Brasil: neodesenvolvimentismo ou crescimento periférico predatório?** São Paulo: Plataforma Política Social (*Revista Política Social e Desenvolvimento*, 1). <http://revistapoliticasoaledesenvolvimento.com/>

MAZZUCATO, M. E PENNA, C. (2015) **Estado vs. Mercados: uma falsa dicotomia**. São Paulo: Plataforma Política Social (*Revista Política Social e Desenvolvimento*, 21). <http://revistapoliticasoaledesenvolvimento.com/>

MEDEIROS, C. (2015) **Inserção Externa, Crescimento e Padrões de Consumo na Economia Brasileira**, Ipea: Brasília.

MEDEIROS, M., SOUZA, P.H.G. E CASTRO, F.A. (2015). **O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012)**. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, vol. 58, no 1, 2015.

NETO, J; RIBEIRO DE JESUS, G.; KARUNO, C.; ANDRADE, D. (2013) **Uma escala para medir a infraestrutura escolar**. UNB/UFSC. (<http://www.fe.unb.br/noticias/a-infraestrutura-escolar-brasileira>).

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. e BIASOTO JR (2015). **Reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação**. São Paulo: Plataforma Política Social (*Revista Política Social e Desenvolvimento*, 25). <https://revistapoliticasoaledesenvolvimento.com/2015/11/10/25/>

OLIVEIRA, Tiago. (2013). **Subdesenvolvimento e mercado de trabalho no Brasil: impasses e desafios atuais**. In: FAGNANI, E. & FONSECA, A (ORG). (2013- A). *Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: economia, distribuição da renda, e mercado de trabalho*. São Paulo, Fundação Perseu Abramo (ISBN, 978-85-7643-178-7).

ORAIR E GOBETTI (2017) **Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate**, mimeo.

ORAIR, R. (2015) **Desonerações em alta com rigidez da carga tributária: o que explica o paradoxo do decênio 2005-2014?** Texto para Discussão n° 2117. Rio de Janeiro: Ipea, 2015.

OXFAM (2017). **A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo: Oxfam Brasil.

PIKETTY, Thomas (2014). **O capital no século XXI** / Thomas Piketty; tradução Monica Baumgarten de Bolle. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 672 p.

SILVEIRA, F. G. *et al.* (2011) **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais**. Comunicados do Ipea n° 92. Elaboração própria.

SILVEIRA, F.G. (2012) **Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social**, XVII PRÊMIO TESOUREIRO NACIONAL, ESAF.

WALTENBERG, F. (2013). **Igualdade de oportunidades educacionais no Brasil: quão distantes estamos e como alcançá-la?** In: FAGNANI, E. & FONSECA, A (ORG). (2013 – B). *Políticas sociais, universalização da cidadania e desenvolvimento: educação, seguridade social, infraestrutura urbana, pobreza e transição demográfica*. São Paulo, Fundação Perseu Abramo (ISBN, 978-85-7643-178-7).

ZOCKUN, M. (2017) **Equidade na Tributação**, em AFONSO, J. *et al.* *Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio.

PARTE **4**

FINANCIAMENTO  
DO GASTO SOCIAL



# O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DA DEMOCRACIA E DA CIDADANIA: A IMPORTÂNCIA DAS VINCULAÇÕES<sup>1</sup>

**FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA**

Doutor em Economia pela Unicamp, membro da Plataforma de Política Social, colaborador do Brasil Debate e autor, dentre outros, do livro *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

1. Trabalho apresentado no III Simpósio de Orçamento Público e Políticas Sociais: o Controle Social como Instrumento Político na Gestão do Orçamento Público. Londrina, 17 e 18 de outubro de 2017.

## RESUMO

Este trabalho analisa as origens do orçamento, a evolução dos princípios que o regem e as funções que desempenha como instrumento de administração e controle das contas públicas. Procura mostrar como, de controle das ações do Estado, o orçamento evoluiu para se tornar, nas sociedades democráticas, um instrumento de escolhas orçamentárias e de planejamento, refletindo a correlação das forças políticas e sociais expressa nas políticas que adota, seja no campo tributário ou de gastos. A análise do processo orçamentário no Brasil desde a sua instituição, em 1831, até os dias atuais é feita à luz destes seus papéis, concluindo pela necessidade de fortalecer os mecanismos de participação da sociedade civil na sua elaboração, por considerar que o mesmo recebe maior influência dos setores mais poderosos econômica e politicamente que dominam o Congresso e o Poder Executivo.

**Palavras-Chave:** Estado; Orçamento; Tributação; Gastos públicos.

## INTRODUÇÃO: O EMBRIÃO DO ORÇAMENTO

Poucos sabem, mas o orçamento, na sua origem, surgiu como instrumento para coibir, entre outras coisas, a voracidade e a cobrança indiscriminada de impostos por parte do Estado. Foi no longínquo ano de 1215, quando o capitalismo nem mesmo havia-se constituído como modo de produção, que o rei da Inglaterra, conhecido como João Sem Terra, alcunha adquirida por ter sido ignorado por seu pai, Henrique 2º (1133-1189), na partilha de sua herança, teve de se render às pressões da igreja e, principalmente da nobreza, para estabelecer formalmente seus direitos e privilégios, a liberdade de ir e vir dos cidadãos, e limitar a cobrança indiscriminada de impostos do reino, sob pena de ser deposto de seu cargo. Nascia, ali, a Carta Magna de 1215, com a qual ele se comprometia que aumentos e criação de novos impostos deveriam contar com a aprovação dos Conselhos formados por representantes destes segmentos, ao mesmo tempo em que eram estabelecidos limites claros para o financiamento dos gastos pessoais do rei. Data, portanto, dessa época, o surgimento do embrião do orçamento e, também importante, do consentimento, pelos representantes da sociedade, da cobrança de impostos pelo Estado, ou, de forma mais clara, do *imposto consentido* (OLIVEIRA, 2012: 83-88).

A Carta Magna de 1215 foi confirmada várias vezes por diversos soberanos, embora com algumas modificações em suas cláusulas, mas acabou sendo obliterada na dinastia dos Stuart, que substituiu Elizabeth I, última representante da dinastia Tudor, no início do século XVII, quando Jaime I (1603-1625), identificado com o regime político do absolutismo, ou de que o poder real tem origem divina, começou a desmontar as

prerrogativas do parlamento. Tendo falecido em 1625, seu sucessor, Carlos I (1625-1649) deu continuidade a essa mesma política, mas acabou enfrentando um movimento revolucionário contra o absolutismo, que entrou para a história como Revolução Puritana de 1641-1649, a qual culminou com a sua decapitação em 1649 e a instalação do regime republicano comandado por Oliver Cromwell. Com o falecimento deste em 1658, seu filho o substituiu no poder, mas foi rapidamente deposto, com a dinastia dos Stuart retomando o poder, com Carlos II (1660-1685), filho do rei decapitado, assumindo a realeza e restaurando a monarquia na Inglaterra. Seu irmão e sucessor, Jaime II (1685-1688), seguindo a mesma trilha política dos Stuart, usando e abusando do poder em vários aspectos, terminou desencadeando a Revolução Gloriosa de 1688, que o depôs e restabeleceu os termos da Carta Magna de 1215 (OLIVEIRA, *idem*, p. 83-8).

Embora a Carta Magna trate de direitos e assuntos bem mais amplos do que os que dizem respeito às finanças do Estado, a evolução deste tema desde a sua promulgação até a Revolução Inglesa de 1688 é notável: pensada inicialmente para limitar o poder indiscriminado na cobrança de impostos por parte do Estado, evoluiu, em 1648, para tornar mais claras essas regras, e estendeu-as, em 1688, para controlar também os seus gastos, separando as finanças do rei das finanças do reino, dando início à estruturação de mecanismos para que a sociedade, por meio de seus representantes políticos, exercesse controle mais efetivo sobre suas ações e sobre a destinação de seus recursos. Resultado de um longo processo de aprimoramento, o orçamento moderno, tal como o conhecemos na atualidade, em que se fixam e se autorizam as receitas e despesas em cada exercício, só viu este processo ser concluído, na Inglaterra, em 1822, quando apresentado pela primeira vez, dessa forma, para aprovação do parlamento.

Não foi diferente em outros países, assim como não foram os motivos para a instituição deste instrumento. Na França, somente após a Revolução de 1789, que deu fim à ordem feudal, é que foi adotado o princípio do consentimento popular na cobrança do imposto, dando origem ao orçamento para a administração e controle das contas do Estado. Processo, no entanto, que só foi concluído em 1831, quando o controle parlamentar sobre as finanças do governo se tornou completo. Nos Estados Unidos, foi após a conquista da independência, em 1776, motivada também pelo excesso de impostos cobrados pelo governo inglês, que a instituição orçamentária começou a ser erguida, processo que, aprimorado no início do século XIX, consolidou-se a partir de 1865, com a distribuição, para várias comissões no Congresso, do poder de decisão sobre a alocação de recursos e de controle dos gastos do governo. No Brasil a primeira exigência de elaboração formal do orçamento data de 1824, mas, efetivamente, somente em 1830 foi apresentado, pelo Poder Executivo, para aprovação do parlamento, a previsão de receitas e despesas para o exercício fiscal de 1831 (OLIVEIRA, *idem*: 83-8).

## 1. PAPÉIS E FUNÇÕES DO ORÇAMENTO

Deste breve relato histórico, fica evidente que o orçamento desempenha funções que vão muito além de seu uso como mero instrumento de registro contábil das contas do governo. Além de servir como peça de *escrituração contábil*, considerando que o governo deve prestar contas à sociedade sobre o uso dos recursos que dela retira, por meio da tributação, para o financiamento de suas atividades, ele representa, na sua origem, uma arena onde é negociado o montante da riqueza que será transferida para o Estado, definindo o seu tamanho, a distribuição entre os membros da sociedade dos custos que representa, bem como os setores que se beneficiarão com os seus gastos. Nessa visão, o orçamento pode ser visto como o espelho da vida política de uma sociedade, uma vez

que registra e revela, em sua estrutura de gastos e receitas, as classes e/ou frações de classes que arcarão com o maior ou menor ônus da tributação, assim como as que mais se beneficiam com a destinação destes recursos.

Para compreender melhor isso, deve-se considerar que a tributação representa um ônus para a sociedade, enquanto os gastos do governo, um bônus. Os impostos, que equivalem aos custos de seu financiamento, podem ser estabelecidos, em função de suas bases de incidência – renda, patrimônio, consumo –, de forma a serem suportados pela população mais rica, pela mais pobre, ou por ambas, neste caso de forma mais equilibrada ou com gradações diferentes, caso se pretenda tornar o sistema tributário mais equitativo. Os gastos, por sua vez, podem ser prioritariamente destinados para favorecer as camadas mais pobres da sociedade, com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais, para as camadas mais ricas, por meio de programas mais nobres e seletivos, mas neste caso, aprofundando as desigualdades existentes, assim também como pode beneficiar o setor produtivo, ou o capital. Como essa equação vai ser estabelecida depende, por outro lado, não somente da natureza do Estado, mas principalmente de como essas forças sociais estão representadas no parlamento, pois serão os seus representantes, em regimes democráticos, que irão negociar e decidir essas questões.

O pensamento liberal procurou encontrar, com base na experiência da Carta Magna, uma solução para a diversidade de interesses existentes na sociedade e, ao mesmo tempo, para regular as ações do Estado. A fórmula consagrada por Montesquieu (1773) de repartição dos poderes – do Executivo, Legislativo e Judiciário –, teve, como objetivo garantir, pelo voto, essa representação democrática. Se os Conselhos formados a partir da Carta Magna eram ocupados pela elite dominante, como a nobreza, sem representação dos estratos sociais menos favorecidos, o parlamento passaria a contar também com a participação de todos os segmentos da sociedade que decidiriam sobre os limites de atuação do Executivo e também sobre a feitura do orçamento.

Ora, se assim fosse, poderia ser um pouco mais fácil, o que não quer dizer menos complexo, definir aquela equação, caso essas decisões fossem tomadas apenas no parlamento. As coisas não são, no entanto, bem assim. A não ser no caso em que vigora o regime parlamentarista, no qual ao Poder Executivo é atribuída a tarefa de executor das decisões legislativas, quando ambos poderes dispõem de prerrogativas para influenciar e definir a peça orçamentária, configurando o que se chama de *orçamento do tipo misto*, os interesses destes distintos atores estão também representados nos aparelhos daquele poder, que é o responsável pela elaboração e encaminhamento para sua aprovação pelo Legislativo. Isso significa que, dependendo das regras e dos limites que são estabelecidos para o Congresso modificar o orçamento, sua margem de manobra para defender os interesses de seus representados é menor do que seria no caso de ser o ator exclusivo de sua confecção.

É compreensível essa distribuição de poderes na definição da peça orçamentária. Em sociedades democráticas, candidatos a cargos presidenciais geralmente apresentam e defendem programas de governo e, sendo um deles escolhido pela população, por meio da manifestação do voto, nada mais natural que este seja contemplado no orçamento como expressão da vontade da maioria que o elegeu, assumindo, assim, o papel de *instrumento de planejamento* do governo, e ficando o Congresso com autonomia para corrigir eventuais desvios entre os objetivos perseguidos e os meios definidos para atingi-los, realizar os ajustes necessários no orçamento e também para defender os interesses dos setores que dele se encontram excluídos. Neste sentido, a cooperação que se estabelece entre os poderes executivos e legislativo, além de salutar para o processo democrático é fundamental para manter a coesão social.

Este seria um arranjo que até poderia funcionar melhor num país democrático, apesar dos setores economicamente mais poderosos disporem de melhores condições para eleger seus representantes no Congresso e, por isso, contarem, geralmente, com maior número de votos, pois o Executivo, enquanto expressão da maioria da população, estaria em condições de implementar o programa eleito, compensando as desvantagens existentes entre as classes sociais. Isso pressupõe, contudo, um Estado pairando acima dos interesses de classes, o que não condiz com a realidade, pois este é interpenetrado por estes mesmos interesses, ou seja, tende a ser o espelho da correlação das forças sociais, e, assim como ocorre com o Legislativo, também o Executivo é capturado por essas mesmas forças sociais mais poderosas, que nele ocuparão cargos que irão estabelecer as principais diretrizes da política econômica e fiscal do governo.

## 2. OS PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

O pensamento liberal foi, no entanto, mais longe, acreditando ser este o caminho correto para se ter maior controle das ações do Estado e para a tomada de decisões sobre o orçamento, estabelecendo uma série de princípios para garantir, ao orçamento, o cumprimento das funções para os quais foi criado. Entre esses se destacam: o da *unicidade orçamentária*; o da não *afetação das receitas*; o do *registro das contas por seus valores brutos*; e os da *transparência, da clareza e da publicidade*. Caso não respeitados, perdem-se elementos que permitiriam ao orçamento desempenhar suas funções como instrumento de controle das ações do Estado, como campo de escolhas orçamentárias, como instrumento de planejamento e, até mesmo, como instrumento de escrituração contábil.<sup>2</sup> Explica-se a razão.

2. Para uma discussão mais detalhada destes papéis do orçamento, consultar o trabalho de Oliveira (2012).

Pelo *princípio da unicidade orçamentária*, o Estado deve elaborar e apresentar o orçamento de suas receitas e despesas dispostas em uma peça única para ser submetido à aprovação do Congresso. Quando isso não ocorre, com o orçamento fragmentando-se em várias peças, distribuídas entre seus órgãos de atuação, nem todos sendo obrigados a apresentá-las e submetê-las à aprovação do parlamento, como aconteceu no Brasil, especialmente no período da última ditadura (1964-1984), perde-se o controle sobre suas ações, parte de seus recursos deixam de ser motivos de escolhas dos representantes da sociedade, o planejamento se enfraquece, por não serem integradas as suas ações, e nem mesmo se tem clareza nem da dimensão dos recursos que mobiliza para suas atividades, porque escondidos em orçamentos paralelos, nem de sua efetiva situação financeira.

O *princípio da não afetação das receitas*, por sua vez, aparentemente um princípio inofensivo, foi criado com o objetivo de impedir que as receitas arrecadadas pelo Estado fossem previamente carimbadas, com destinação assegurada, fechando a janela para a definição e/ou redefinição de prioridades, por meio de negociações no âmbito do Legislativo, enfraquecendo ou até mesmo anulando, em caso extremo, seu poder.

Já o *princípio do orçamento bruto* visa a impedir que os valores arrecadados e gastos pelo Estado sejam lançados por seus valores líquidos, seja devido a subsídios e incentivos concedidos em programas governamentais, seja por transferências realizadas para o setor privado ou mesmo entre as esferas governamentais, por exemplo, à medida que se perderia não somente informações sobre o montante de recursos efetivamente mobilizado como também dos setores que com eles estariam sendo beneficiados.

Entre os princípios apontados, os da *clareza* e da *transparência* são essenciais para tornar o orçamento uma peça de leitura mais fácil para os cidadãos, assim como para dar-lhes informações mais confiáveis sobre as ações do governo, enquanto o da *publicidade* é

indispensável para permitir, aos mesmos, maior acesso às suas contas para que possam exercer o papel de controle e de fiscalização do Estado. No Brasil, somente com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, esses princípios ganharam relevância, com os governos, em seus diversos níveis, passando a ser obrigados não somente a avançar no processo de sua simplificação como também a disponibilizar os orçamentos para a população, em geral, seja por meio eletrônico ou através dos órgãos de imprensa.

### 3. A REALIDADE DO ORÇAMENTO

O fato, no entanto, é que a fórmula consagrada por Montesquieu pressupõe igualdade de condições econômico-financeiras dessas classes e de suas frações para eleger seus candidatos, o que não é bem a característica de uma sociedade capitalista marcada pela desigualdade entre os seus membros, na qual o capital, juntamente com as classes mais ricas consegue, via de regra, eleger maior número de candidatos no Legislativo e ocupar cargos no Poder Executivo, que vão decidir sobre o orçamento, geralmente nele expressando mais os seus interesses. Isso gera uma representação desequilibrada dessas forças nos aparelhos do Estado, cujos resultados podem ser avaliados na sua estrutura de receitas e de gastos, que constituem a expressão tanto das classes que mais conseguem nele inscrever seus interesses e definir os rumos das políticas econômicas a serem implementadas como revelam a correlação das forças políticas vigente na sociedade civil.

Como coloca Miliband (1969) a este respeito (MILIBAND *apud* Przeworski, 1995: 116): “[...] a classe dominante consegue, por seu poder econômico, colocar uma ‘elite no poder’ para defender seus interesses; e é essa ‘elite’ – políticos eleitos, funcionários nomeados (a burocracia), juízes etc. – que vai tomar decisões para preservar e garantir as condições de reprodução do sistema e de valorização do capital, sendo, portanto, altamente funcional para sua existência”. Na vida real, portanto, o Estado não se encontra descolado destes interesses de classe, sendo apenas seu reflexo, com o orçamento fazendo parte da grande casa de negócios por ele comandada, na qual convivem Executivo e Legislativo, pela qual transita parcela apreciável da riqueza produzida pela sociedade. E são, geralmente, os setores mais poderosos econômica e politicamente que detêm o controle sobre os seus aparelhos e sobre as decisões tomadas a respeito dessas questões, estabelecendo as principais diretrizes tanto para a cobrança de imposto como para a definição dos setores que serão mais beneficiados com os seus gastos.

Por essa razão, os princípios orçamentários atendem mais os setores que exercem maior controle sobre o Estado, em especial o que se refere à não vinculação de receitas, para que o espaço orçamentário permaneça livre para a tomada de destinação de recursos, já que essas, pelo maior poder de influência que têm tanto sobre o Executivo quanto sobre o Legislativo, serão prioritariamente beneficiadas. Vinculações de receitas para financiamentos de políticas sociais são consideradas, dessa maneira, como perniciosas para a gestão orçamentária e para o processo de escolhas orçamentárias, as quais tendem, pelas razões apontadas, a beneficiar as forças que comandam efetivamente o Estado.

Assim, embora idealmente o orçamento seja um instrumento que poderia ser operado em favor do conjunto da sociedade, na prática ele tende a se transformar num instrumento que beneficia mais os interesses das classes e frações de classes que exercem maior controle do Estado, quer na definição da natureza dos impostos que serão cobrados ou nas suas decisões de gastos, sendo essas tomadas, geralmente, no domicílio oculto dos donos do poder político – os governantes e o Legislativo, em geral –, ao qual poucos têm acesso, para usar uma expressão de Braudel (1981 *apud* Arrighi, 1996: 25). Por isso, a necessidade



de a sociedade civil, e mais especificamente as classes de menor poder econômico e político, melhor se organizar não somente criando canais próprios de representação, à margem dos poderes constituídos, do tipo *orçamento participativo*, ou de participação em fóruns de debates específicos sobre este tema, tanto para influenciar a sua feitura como também para fiscalizar sua execução.

#### 4. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL

Apesar de iniciado em 1831, o orçamento no Brasil, pelo menos até 1988, não passou de uma peça de ficção. Problemas técnicos de operacionalização, políticos e macroeconômicos impediram que ele, efetivamente, fosse capaz de desempenhar as funções para as quais foi criado e, assim, para se constituir como um instrumento da democracia e da cidadania.

Ao longo de sua história, o país viu-se governado por diversos regimes autoritários – Império, ditadura Vargas (1937-1945), regime militar (1964-1984) –, nos quais o orçamento nada mais era do que a expressão do Poder Executivo. Da mesma forma, na primeira fase do período republicano (1889-1930), o comando do Estado e da política econômica esteve nas mãos de apenas dois estados (São Paulo e Minas Gerais), responsáveis por darem as cartas e definir os destinos do país. Mesmo nos períodos de maior descentralização e democracia (1946-1964), por exemplo, problemas de operacionalização do orçamento e macroeconômicos (crise fiscal, alta inflação) impediram uma gestão eficiente do orçamento.

Na realidade, foi apenas com a Constituição de 1988, na qual se deu um lugar de destaque para o capítulo orçamentário, visando a resgatar suas funções, que foram criadas, *potencialmente*, as condições para que o mesmo pudesse desempenhá-las, seja a de planejamento, de campo de escolhas orçamentárias e de controle das ações do Estado. Mas, novamente, problemas surgidos em sua gestão, somados a graves problemas macroeconômicos – asfixia fiscal, ameaça de um processo hiperinflacionário, compromissos assumidos com a geração de elevados superávits primários –, e também em virtude da forte vinculação de recursos estabelecida com a Constituição para o financiamento de determinadas políticas, esvaziaram este potencial.

Sem ter se preparado adequadamente para administrar o novo modelo orçamentário que nasceu com a Constituição, mesmo por que não era de seu interesse e nem do Executivo, o Legislativo continuou a manejá-lo como instrumento do qual extraía vantagens para os seus membros, num quadro caótico de crise fiscal e hiperinflação que frustrava qualquer tentativa de fiscalização dos recursos públicos. O escândalo dos “anões do orçamento” nessa época, um grupo responsável dentro do Congresso por sua administração, que o utilizava em proveito próprio, e que deu origem à CPI do Orçamento em 1993, foi a mostra mais clara de que este instrumento se encontrava distante dos ideais dos constituintes de 1988.

Os resultados desta CPI, com a qual foram estabelecidas regras mais rígidas para sua gestão, somados ao quadro de estabilidade monetária registrado no país com o lançamento do Plano Real, a partir de 1994, e, posteriormente, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), indicaram que, finalmente, se poderia contar com uma gestão orçamentária mais eficiente e de que este instrumento estaria em condições de desempenhar suas funções, inclusive pelo fato de a LRF estabelecer a participação da sociedade civil na sua elaboração e fiscalização, por meio de audiências públicas, da criação do orçamento participativo e da formação dos Conselhos Gestores de Política Fiscal. Ledo engano.

Os constituintes de 1988, com o objetivo de assegurar fontes estáveis de recursos para as políticas sociais, notadamente para a Seguridade Social – saúde, previdência, assistência –, num país especialista em colocá-las num segundo plano, vincularam, no capítulo da Ordem Social, seu financiamento à arrecadação de impostos específicos – as contribuições sociais –, estreitando a margem de recursos a serem negociados e decididos entre o Executivo e o Legislativo. Medida benéfica para as políticas sociais, considerando o histórico do país em dar-lhes um tratamento secundário e do capital e das classes mais ricas de se apoderarem de maiores fatias do orçamento, a mesma foi considerada – e continua sendo considerada – uma aberração para estes setores da sociedade, já que, ao tornar cativos os recursos para aquelas políticas, estreitou consideravelmente suas possibilidades de apropriação dos mesmos. Tal situação se tornaria mais grave porque a ela se somaram outras vinculações previstas no orçamento fiscal tradicional, caso do financiamento da educação, reduzindo ainda mais o espaço do orçamento como campo de escolhas orçamentárias e de definição de prioridades públicas, que, como visto, pela dinâmica deste processo, tende mais a beneficiar os setores política e economicamente mais poderosos da sociedade.<sup>3</sup> Não levaria, no entanto, muito tempo, para que essas vinculações começassem a ser questionadas e desmontadas.

3. Para uma análise da importância que essas vinculações assumiram no orçamento, consultar o trabalho de Rezende, Oliveira e Araújo (2007).

Comprometido, a partir de 1999, com a realização de um ajuste fiscal confiável, visando a atender as demandas do mercado e assegurar recursos, no orçamento, para o pagamento dos juros da dívida pública e, assim, impedir o crescimento temerário de seu estoque, o país passou a gerar elevados e crescentes superávits primários para essa finalidade, com estes se transformando, sendo aprovados inclusive anualmente na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA), em *compromissos sagrados*, com *status* superior a todas as demais despesas. A expulsão do orçamento do compromisso de financiamento dessas políticas, que se havia iniciado, em 1994, com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), com o qual se apartou 20% de seus recursos antes de sua distribuição para as áreas sociais, avançou, a partir deste ano de 1999, porque, uma vez estabelecida a meta do superávit a ser atingida, qualquer desvio em relação à mesma passou a exigir que o orçamento fosse ajustado para garanti-la, cortando-se outras despesas. Cortes que sempre tenderam a recair, inicialmente, sobre as despesas de caráter discricionário – de investimentos, custeio da máquina e de políticas sociais não protegidas –, os quais, com o passar do tempo, mostraram-se insuficientes para essa finalidade, exigindo a desmontagem dessas vinculações para se garantir, no orçamento, espaço necessário para o pagamento dos juros da riqueza financeira (REZENDE, OLIVEIRA & ARAÚJO, 2007).

A verdade é que, com este arranjo que brotou da Constituição de 1988 e que se ampliou com a utilização do orçamento como um instrumento de ajuste fiscal, mais de 90% do orçamento federal se encontra atualmente previamente comprometido tanto com as vinculações de receitas para o financiamento de determinadas políticas quanto com o pagamento do serviço da dívida, restando muito pouco espaço para a aprovação de novas políticas, para a redefinição de prioridades por parte do Estado e para a atividade do planejamento, questões que constituem sua essência. Como consequência, tanto o Poder Executivo quanto o Legislativo também se encontram, nessa situação, limitados em seu poder de influenciar a sua feitura, assim como as iniciativas da sociedade civil, como as do orçamento participativo e das audiências públicas para dela participar e expressar as suas escolhas. Se se considera que essas iniciativas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal foram praticamente esquecidas, apesar de algumas experiências pioneiras de alguns municípios no orçamento participativo, e também que os Conselhos Gestores de Política Fiscal sequer foram regulamentados, não estranha que a sociedade praticamente continue mantendo-se à margem deste processo que tanto afeta a sua vida.

A grave crise econômica em que mergulhou a economia brasileira a partir de 2014 e que perdura até os dias atuais deve acarretar ainda mais dificuldades tanto para a atual gestão orçamentária como para os anos futuros, pois, além da queda significativa da arrecadação – 11% em termos reais entre 2014 e 2016 –, essa tem sido insuficiente para cobrir sequer as despesas primárias do governo, significando que o estoque da dívida, como proporção do PIB, deve continuar avançando temerariamente para a casa dos 90-100%, exigindo maior espaço no orçamento no futuro para honrar seu pagamento e de seus encargos. Não foi por outra razão que o governo Temer, apoiado no mantra da necessidade de um ajuste fiscal para trazer de volta os investimentos e para a economia voltar a crescer, congelou em termos reais os gastos primários do governo até 2037. Procurou, assim, garantir que, com a inevitável redução de sua participação relativa no orçamento, e a do Estado restrita à condição de um *Estado mínimo*, com o processo de privatização das estatais, expulsão do orçamento com gastos sociais e políticas de desenvolvimento, a riqueza financeira possa nele recuperar seu espaço e ser recompensada pelos anos em que deixou de receber sua remuneração.

## CONCLUSÕES

O orçamento foi um instrumento idealizado, na sua origem, para controlar as ações do Estado, conter sua voracidade de recursos, por meio da tributação e do endividamento e, ao mesmo tempo, para fornecer, à sociedade civil, as informações necessárias sobre a sua atuação e sua situação financeira. Afinal, é essa que financia suas atividades e, pelo volume significativo da riqueza produzida que por ele transita, são inevitáveis os efeitos sobre a vida econômica e social em decorrência da cobrança de impostos e da realização de gastos.

Essa dimensão política do orçamento, de servir como instrumento de controle das ações do Estado e também de campo de escolhas orçamentárias, à medida que a cobrança de tributos bem como a realização de suas despesas afetam, de forma diferenciada, as classes e frações de classes da sociedade, por não se tratarem de iguais, demanda, assim, um arranjo de representação das mesmas no seio do Estado para que essas decisões não despertem conflitos acentuados que comprometam a estabilidade social.

A fórmula consagrada por Montesquieu (1773) de separação dos poderes, que teve com objetivo exatamente garantir essa representação democrática, falha por pressupor uma igualdade apenas jurídica entre as classes sociais e as frações de classes em um sistema marcado por grandes desigualdades econômicas entre os seus membros, desequilibrando, assim, as decisões tomadas pelos seus membros. Nessas condições, mesmo contrariando o princípio orçamentário de não afetação das receitas, a sua vinculação ao financiamento de políticas que beneficiam as camadas menos favorecidas da sociedade representa uma garantia de que os recursos do Estado não serão integralmente, ou pelo menos em boa parte, apropriado pelas classes dominantes.

É bem verdade que, no capitalismo, o Estado não pode ignorar os interesses das classes dominadas, por ser o agente responsável por garantir o equilíbrio, ainda que instável, entre as classes sociais, sendo obrigado a atender também suas demandas (ou pelo menos parte delas) para manter a coesão social e legitimar-se politicamente. Isso não representa, contudo, nenhuma garantia, especialmente em países nos quais o orçamento é de caráter autorizativo, como é o caso do Brasil, de que os recursos previstos serão efetivamente destinados para políticas dessa natureza, pois, além do Executivo contar com vários expedientes orçamentários para cortá-las, como o do contingenciamento de gastos, por exemplo, no caso de se considerar que essas são

desfavoráveis para as classes dominantes ou que prejudicam a economia, prevalecerá a voz dos que comandam os aparelhos do Estado, tendo-se, neste caso, de sacrificá-las, mesmo sob pena de acentuar os conflitos políticos e sociais.

A decisão do governo Temer de congelar, em termos reais, os gastos primários do Estado federal por vinte anos, bem como as propostas insistentes de se colocar um ponto final nas vinculações de receitas para o financiamento das áreas sociais, apoiado na justificativa de ser necessário um ajuste fiscal para a economia voltar a crescer, quando o que se procura, na verdade, é libertar o espaço orçamentário do suposto ônus que representam, para atender as demandas do mercado e para que o Estado volte a ter condições de proteger e remunerar a riqueza financeira, representa um claro exemplo de como o orçamento pode ser ajustado para satisfazer as classes dominantes. Porque, neste caso, o objetivo não é bem o de sanear as finanças do Estado, mas o de resgatar o orçamento para nele acomodar os interesses das classes dominantes, neste caso precipuamente do capital financeiro, sacrificando as políticas sociais e as camadas mais pobres da sociedade. |

## BIBLIOGRAFIA

ARRIGHI, Giovanni. *O longo século XX: dinheiro, poder e as origens do nosso tempo*. São Paulo: Contraponto-Editora Unesp, 1996.

BRAUDEL, Fernand. *The structures of everyday Life*. Nova York: Harper & Row, 1981.

MILIBAND, Ralph. *The state in capitalist society*. Nova York: Basic Books, 1969.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de [1748]. *Do espírito das leis*. São Paulo: Abril Cultural, 1973 (Coleção Os pensadores).

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura*. São Paulo: Editora Hucitec, 2012.

PRZEWORSKI, Adam. *Estado e economia no capitalismo*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1995.

# REFORMA TRIBUTÁRIA E FINANCIAMENTO DA POLÍTICA SOCIAL

## EDUARDO FAGNANI

Professor do Instituto de Economia da Unicamp e pesquisador do Centro de Estudos Sindicais e do Trabalho (Cesit).

## FLÁVIO TONELLI VAZ

Especialista em Orçamentos Públicos, assessor técnico na Câmara dos Deputados, membro da Plataforma Política Social.

## JORGE ABRAHÃO DE CASTRO

Doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), membro da Plataforma Política Social. Foi Diretor da Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea e Diretor de Temas Sociais da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do Ministério do Planejamento (MP).

E-mail: jorge.abraha057@gmail.com

## JULIANA MOREIRA

Doutoranda em Desenvolvimento Econômico pelo Instituto de Economia da Unicamp.

## RESUMO

O objetivo deste artigo é apresentar contrapontos técnicos à visão liberal hegemônica, presente nas diversas propostas de Reforma Tributária em debate na sociedade brasileira, que desconsideram o papel da proteção social na redução da desigualdade da renda e buscam aniquilar o Estado Social de 1988 pela asfixia de suas bases de financiamento. O artigo subdivide-se em quatro partes. A primeira (*Efeitos redistributivos da política social*) apresenta estudos sobre a incidência da política fiscal na distribuição da renda, ressaltando que as transferências monetárias da proteção social são o principal mecanismo de redução da desigualdade no Brasil e na América Latina. Na segunda parte (*Tributação e Estado de Bem-estar Social: a experiência internacional*), destaca-se que os países capitalistas que obtiveram maior êxito relativo em seu processo de desenvolvimento combinaram tributação progressiva com regimes de bem-estar social. Na terceira (*Tributação e Estado de Bem-estar Social: a experiência brasileira*) salienta-se que a experiência brasileira antagoniza-se com esse padrão em função de fatores históricos e estruturais, sendo que é nesse contexto que se percebe o período iniciado pela Constituição Federal de 1988 como um ciclo inédito de avanços formais na construção da cidadania social. Na quarta parte (*Gasto Social, democracia e industrialização*) sublinha-se que o crescimento do gasto social é fenômeno global observado desde o final do século XIX nos países desenvolvidos em compasso com o avanço de constituição de nações industrializadas e democráticas sendo, portanto, injustificável o argumento de que o gasto social no Brasil é “um ponto fora da curva” da experiência internacional. Finalmente, são apresentados subsídios para a formulação de reforma tributária, necessariamente, imbricada com a sustentação do financiamento da proteção social.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; Desigualdades sociais; Projeto de país; Desenvolvimento econômico e social; Economia do bem-estar social.

## INTRODUÇÃO

Não existem perspectivas favoráveis para a construção de uma sociedade mais igualitária, se este projeto não for pensado na perspectiva da democracia e da gestão macroeconômica voltada para a criação de um ambiente favorável para o objetivo de reduzir continuamente a desigualdade. Não há na história econômica do capitalismo, nenhum caso de país que se tenha desenvolvido sem o concurso expressivo de seu Estado nacional. No caso brasileiro, historicamente o país “nunca deu saltos se não com impulsos do próprio Estado” que “sempre foi a nobreza do capital intelectual, da qualidade técnica, da capacidade para formular políticas públicas transformadoras”, ensina a professora Maria da Conceição Tavares (2018).

A história econômica revela que o desenvolvimento das nações sempre decorreu de decisão política deliberada coordenada pelo Estado e viabilizada por instrumentos de política econômica, dentre os quais o sistema tributário. Nos países em que houve esse desenvolvimento, o sistema de impostos teve caráter progressivo (incidência proporcionalmente maior sobre a renda das camadas mais ricas da população), percebido pela maior participação relativa da tributação direta (sobre a renda, a propriedade e a riqueza) sobre a tributação indireta (sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços).

Assim, a reforma tributária necessária para o Brasil requer a correção desse caráter regressivo do sistema de impostos. Porém, a experiência internacional revela que o combate às desigualdades não pode prescindir do Estado Social, por seus impactos na melhoria os padrões de bem-estar, dado o potencial de transferir renda, ampliar a oferta pública de bens e serviços e promover o desenvolvimento. Nesta perspectiva, o sistema tributário nacional também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social.

As diversas propostas de Reforma Tributária que estão sendo elaboradas no Brasil descon sideram esse pressuposto, amplamente comprovado como necessário, pela literatura especializada analisada na primeira parte deste artigo. O objetivo precípua dessas iniciativas é simplificar o sistema, pela substituição de diversos tributos indiretos por um Imposto sobre o Valor Agregado. O problema é que os tributos constitucionalmente vinculados para a proteção social serão substituídos por novo tributo sem essa vinculação, desmontando as bases de financiamento das políticas sociais asseguradas pela Constituição de 1988 e por legislações anteriores. A concretização dessas mudanças fragilizará o financiamento da educação e o Orçamento da Seguridade Social, afetando a sustentação dos gastos em setores como Previdência Social, Assistência Social, Saúde e Programa Seguro-Desemprego. Em suma, a reforma tributária que tramita na Câmara dos Deputados extingue as fontes exclusivas e a vinculação de recursos para a Seguridade Social. No final das contas, mantém um perverso sistema tributário, regressivo, sem qualquer compensação via a garantia dos gastos sociais. Esse fato, além de acentuar a assimetria entre a captura de recursos públicos pelo poder econômico e pela sociedade, poderá destruir o mais poderoso mecanismo de combate às desigualdades da renda do trabalho no Brasil.

O objetivo deste artigo é apresentar contrapontos técnicos a essa visão hegemônica e apresentar propostas que contemplem o fortalecimento dos mecanismos de financiamento da proteção social conquistada em 1988.

Nesse sentido, a primeira parte (*Efeitos redistributivos da política social*) sublinha que a política fiscal (impostos e gasto social) é importante mecanismo de redução das desigualdades. Estudos sobre a incidência da política fiscal na distribuição da renda realizados pela Comissão Econômica para a América Latina (Cepal) revelam que, após a ação da política

fiscal, o coeficiente de Gini declina, em média, de 0,47 para 0,24 na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pelos impactos acumulados dos impostos diretos e do gasto social. Em contraste, em média, na América Latina, o coeficiente de Gini declina de 0,51 para 0,42. Esse resultado discreto é obtido preponderantemente pelo gasto social, dado o caráter regressivo dos impostos.

O Brasil apresenta a melhor posição relativa dentre os países latino-americanos quanto à efetividade da política fiscal, cujo efeito final resulta em queda do coeficiente de Gini de 16,4 pontos percentuais. O maior impacto redistributivo é o gasto com educação, seguido pelas aposentadorias e pensões públicas e pelo gasto com saúde, sendo que a contribuição dos impostos diretos é praticamente nula. O caso brasileiro se caracteriza, assim, por carga tributária regressiva e gasto público social progressivo, que se constitui no principal instrumento de redução da desigualdade. Por isso, a Reforma Tributária deve simultaneamente, corrigir as iniquidades do sistema de impostos e assegurar a sustentação financeira da proteção social.

Na segunda parte (*Tributação e Estado de Bem-estar Social: a experiência internacional*), destaca-se que, a despeito de fatores históricos e estruturais específicos de cada formação social, os países capitalistas que obtiveram maior êxito relativo em seu processo de desenvolvimento combinaram tributação progressiva com regimes de bem-estar social. A transferência da renda pela via tributária progressiva tornou-se requisito para o bom funcionamento dos regimes de bem-estar.

Na terceira parte (*Tributação e Estado de Bem-estar Social: a experiência brasileira*), salienta-se que a experiência brasileira antagoniza-se com esse padrão, em decorrência de fatores históricos e estruturais próprios de uma sociedade de longo passado escravocrata. É neste contexto que se percebe o período iniciado pela Constituição Federal de 1988 como um ciclo inédito de restauração da democracia, de ampliação dos espaços públicos e de avanços formais na construção da cidadania social. Apesar do contínuo processo de contrarreformas liberais e conservadoras, ocorrido no pós-1988, foi possível construir patamares mínimos de proteção, conformando um sistema de proteção complexo e abrangente do ponto de vista institucional, financeiro e redistributivo.

Na quarta parte (*Gasto Social, democracia e industrialização*), destaca-se que o crescimento do gasto social é fenômeno global e observado desde o final do século XIX nos países desenvolvidos em decorrência da industrialização e do avanço dos regimes democráticos. Em muitos países desenvolvidos, os gastos sociais aumentaram expressivamente, em relação ao PIB, entre 1945 e 1975 e continuaram a crescer no período de predomínio da doutrina neoliberal e após a crise financeira internacional de 2007-2008. Neste sentido, o gasto social no Brasil não é “um ponto fora da curva” na história das nações industrializadas e democráticas. A visão liberal, que elege o gasto fiscal pós 1993 como sendo o vilão das contas públicas, desconsidera que esse ano coincide com a distensão do represamento secular dos direitos sociais que ocorreu com a vigência da Constituição de 1988.

Finalmente, com base na argumentação realizada nos tópicos anteriores, são apresentados subsídios para a formulação de reforma tributária que, necessariamente, deve estar imbricada com o financiamento da proteção social. Argumenta-se que reforma tributária requer, obrigatoriamente, a correção do caráter regressivo do sistema de impostos. Entretanto, não basta corrigir essas iniquidades, pois o sistema tributário também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer o estado de bem-estar social. Nesse sentido, propõe-se a criação de fontes de receita específicas e constitucionalmente vinculadas ao financiamento da proteção social que combinam percentuais de tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a riqueza financeira.



## 1. EFEITOS REDISTRIBUTIVOS DA POLÍTICA SOCIAL

Em economias de mercado, a maior parte da população depende da renda obtida no mercado de trabalho para prover seu sustento, não possuindo outra escolha que não seja ofertar sua mão de obra em troca de um salário. No entanto, não há garantias de que a economia ofertará vagas suficientes para empregar todos os indivíduos aptos a trabalhar, na medida em que a quantidade de ocupações deriva do volume de produção, cujo nível é determinado não pelos trabalhadores, mas pelos empresários em suas decisões de investimento.

O investimento é a variável determinante da expansão da capacidade produtiva e do emprego. Com efeito, é também o principal fator de instabilidade da economia, pois os determinantes do investimento são influenciados pelas expectativas dos agentes acerca de um futuro incerto. Trata-se, portanto, de um sistema inerentemente instável e cíclico, que gera crises recorrentes que afetam o emprego e as condições de vida da massa de trabalhadores (KEYNES, 1936).

Sendo a existência de um contingente de força de trabalho excedente um dos fenômenos mais dramáticos e evidentes das sociedades capitalistas, o risco de cair em situações que dificultem ou impossibilitem a inserção no mercado de trabalho pode ampliar a marginalidade e a destituição.

Nesse sentido a proteção social nasce destinada a reduzir ou mitigar riscos e vulnerabilidades a que qualquer indivíduo está exposto em uma sociedade de mercado, que limitam o seu sustento e de sua família em decorrência de eventos como o desemprego, velhice, morte, invalidez e doença, por exemplo.

Na história dos países desenvolvidos, a conjuntura trágica de duas guerras mundiais parece ter trazido à tona justamente a compreensão do significado da condição social em uma sociedade de mercado. Formou-se à época o consenso de que o capitalismo não pode ser deixado à própria sorte, pois pode criar condições impróprias para sobrevivência dos membros da comunidade. A política social tornou-se peça do propósito de abolir os “cinco monstros” que afrontam a sociedade – fome, doença, ignorância, miséria e ociosidade –, para o que se fazia necessário ampliar e assegurar o acesso a determinados bens e serviços ofertados pelo setor público, independentemente da renda ou da posição alcançada no mercado de trabalho. Esse entendimento orientou a construção dos regimes de *Welfare State*, que esteve na base de sustentação do modelo de acumulação nos chamados 30 anos gloriosos do capitalismo (BEVERIDGE, 1942 e 1944).

Para garantir um padrão de vida mínimo comum a todos os membros da sociedade, duas inovações são decisivas do ponto de vista da atuação do setor público. Primeiro, o compromisso com o pleno emprego que se desdobrou na responsabilidade do Estado por coordenar a taxa de investimento da economia e assegurar os investimentos totais suficientes para manter níveis elevados de mão-de-obra ocupada. Segundo, o compromisso com a universalização dos direitos sociais culminou na criação de um sistema de proteção assentado no princípio da Seguridade Social, financiado por sistema de impostos progressivos de forma a viabilizar a ampliação do escopo da proteção social.

A instituição desse modelo de capitalismo regulado baseado em uma articulação virtuosa entre políticas econômicas voltadas para o pleno emprego, tributação progressiva e regimes de *Welfare State* revelou efeitos sistêmicos dinâmicos até então desconhecidos. Além da capacidade para redistribuir renda e forjar uma sociedade mais igualitária, as políticas sociais demonstraram capacidade para desencadear efeitos macroeconômicos que lhes dão funções análogas às políticas econômicas (fiscal, monetária e cambial) na

sustentação do crescimento de longo prazo. O sistema de proteção social, ao redistribuir renda, amplia a “propensão marginal ao consumo” e ativa a demanda agregada. Ele também opera como “estabilizador automático da renda”, instrumento anticíclico que contribui para assegurar patamares mínimos de consumo e produção e suavizar os efeitos do ciclo econômico recessivo (KEYNES, 1936; CARVALHO, 2005 e 2006). Além disso, o gasto social funciona como instrumento “multiplicador da renda” que tem efeitos positivos sobre o PIB, a desigualdade e a renda das famílias (CASTRO, 2018; FAGNANI e ROSSI, 2018).

Outro efeito macroeconômico (redistributivo) do gasto social público está associado à “desmercantilização” das relações sociais, que “ocorre quando a prestação de um serviço é vista como questão de direitos ou quando uma pessoa pode manter-se sem depender do mercado” (ESPING-ANDERSEN, 1991:101). Como se verá nos próximos itens, tanto na OCDE quanto na América Latina, além das transferências monetárias da Seguridade Social, a oferta pública universal e gratuita de serviços sociais amplia a renda disponível das famílias, pois reduz os gastos comprometidos com a compra desses serviços no mercado, operando como poderoso instrumento redistributivo.

### Efeitos redistributivos da política fiscal na OCDE e na América Latina

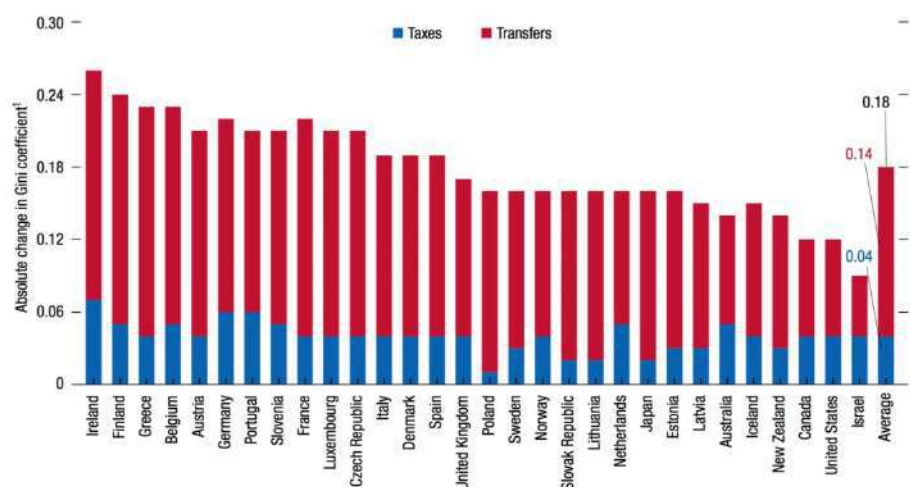
Estudo realizado pelo FMI (2017) salienta que a política fiscal pode ser efetiva na redução das desigualdades, tanto pela magnitude dos impostos progressivos diretos sobre a renda pessoal, quanto pelas transferências monetárias sociais e pela oferta pública de educação e saúde.

Em média, para um conjunto de países desenvolvidos selecionados, o coeficiente de Gini declina de 0,49 para 0,31 (18 pontos percentuais) por conta da ação da política fiscal (Figura 1, FMI). Aproximadamente dois terços dessa redistribuição são alcançados pelos efeitos das transferências monetárias, sendo que cerca da metade dessa redistribuição foi proporcionada pelos benefícios de aposentadoria e pensão (FMI, 2017:7).

**FIGURA 1 – IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS EM ECONOMIAS AVANÇADAS**

2015 OU ÚLTIMO ANO

Fonte: FMI, 2017:7



Fonte: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, Banco de Dados de Distribuição de Renda.

1. Calculado como coeficiente de Gini para o rendimento do mercado menos o coeficiente de Gini para o rendimento disponível.

Os estudos sobre a incidência da política fiscal na distribuição da renda na América Latina realizados nas últimas três décadas (GÓMEZ, SABAINI E MORÁN, 2013) foram aprofundados na primeira década do século XXI para diversos países do continente (HANNI, MARTNER E PODESTÁ, 2017).<sup>1</sup>

A Cepal (2015) apresenta visão geral dos resultados desses estudos que utilizam o parâmetro metodológico utilizado pela OCDE, no qual a incidência da política fiscal sobre a distribuição da renda, medida pelo coeficiente de Gini, pode ser apurada em cinco etapas ou conceitos de renda.<sup>2</sup>

Há diferenças profundas na efetividade da política fiscal nos países da OCDE e da América Latina. Mas o ponto de partida é praticamente o mesmo: antes da ação da política fiscal, os países latino-americanos (média de 17 países) possuem coeficiente de Gini (0,51) um pouco superior ao da OCDE (0,47) (média de 16 países).

As semelhanças desaparecem após a ação da política fiscal. No conceito de “Renda Bruta” (após transferências monetárias e impostos diretos), o coeficiente de Gini cai de 0,47 para 0,30 na OCDE (17 pontos percentuais) e de 0,51 para 0,48 na América Latina (3 pontos percentuais). Esse resultado reflete, especialmente, o caráter redistributivo do sistema tributário da OCDE, por um lado, e o caráter regressivo da tributação na América Latina, por outro – que, nesse caso, seria ainda pior, caso o estudo da Cepal, além do imposto de renda, também avaliasse o efeito redistributivo da tributação indireta.

Quando se considera o conceito de “Renda Disponível Estendida” (que incorpora a distribuição do gasto público em educação e saúde), a queda do coeficiente de Gini é de 6 pontos percentuais, tanto na OCDE quanto nos países latino-americanos.

A Figura 2 (CEPAL, 2015) mostra que após a ação da política fiscal – desde a etapa inicial da “renda de mercado” até a “renda disponível estendida” – o coeficiente de Gini declina de 0,47 para 0,24 (OCDE); de 0,49 para 0,23 (EU) e de 0,51 para 0,42 na América Latina. Com base nesses dados, conclui-se que, especialmente na América Latina, o papel redistributivo do gasto social é mais acentuado que outros componentes da política fiscal, como os impostos diretos.<sup>3</sup>

A Figura 3 (CEPAL, 2015) mostra que a desigualdade da “Renda do Mercado” é mais pronunciada no Brasil (0,57) e outros países (República Dominicana, Honduras, Chile, Panamá e Argentina), onde os coeficientes de Gini superam a média da região (em torno de 0,51).

A desigualdade da “Renda Bruta” – quando se adicionam as transferências públicas (aposentadorias e outras transferência de renda) – cai pouco para a América Latina em seu conjunto, exceto em alguns países, com destaque para o Brasil, onde o coeficiente de Gini declina de 0,573 para 0,518 (redução de 5,5 pontos percentuais).

A desigualdade da “Renda Disponível” – que incorpora os efeitos dos impostos sobre a renda da pessoa física e as contribuições sociais dos trabalhadores – praticamente não se altera, o que demonstra que os impostos diretos têm reduzido impacto redistributivo. No caso do Brasil, o coeficiente de Gini mantém-se praticamente estável (de 0,518 para 0,502). Esse resultado seria ainda pior, caso o estudo da Cepal também considerasse os efeitos dos impostos indiretos que são altamente regressivos para o caso brasileiro.

Por fim, a desigualdade da “Renda disponível estendida” – que acrescenta as transferências em serviços públicos de saúde e educação – cai de forma mais pronunciada.

1. Consultar: Barreix, Roca y Villela (2006); Barreix, Bès y Roca (2009); Jorratt (2010).

2. Conceitos de renda: (A) “Renda de fatores”: rendas provenientes de salários (incluindo o trabalho por conta própria) e do aluguel da propriedade. (B) “Renda do Mercado”: (a) mais as pensões privadas e as transferências privadas. (C) “Renda Bruta”: (b) mais as transferências públicas monetárias (incluídas as aposentadorias e pensões do sistema público). (D) “Renda Disponível”: (c) mais os impostos sobre a renda da pessoa física e as contribuições sociais dos trabalhadores. (E) “Renda disponível estendida”: (d) mais as transferências públicas em espécie, principalmente pelo gasto público em saúde e educação.

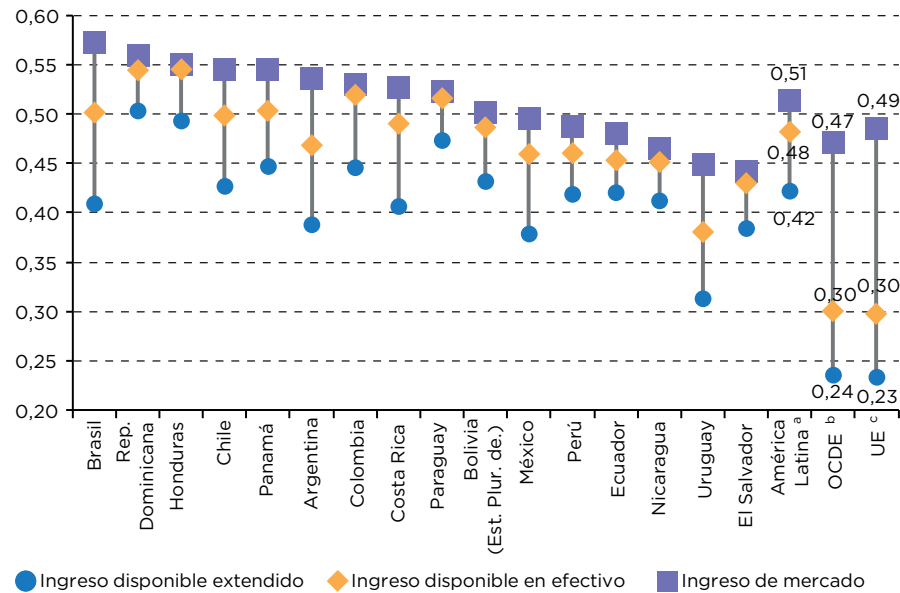
3. “En definitiva, los resultados sugieren que la política fiscal beneficia a los grupos de ingresos más bajos de la población principalmente a través del gasto público en educación y salud, seguido por las jubilaciones y pensiones públicas y por otras transferencias directas en efectivo, ya que el efecto por medio del impuesto a la renta y las contribuciones a la seguridad social es más acotado” (CEPAL, 2015: 92).

**FIGURA 2 – DESIGUALDADE MEDIDA PELO COEFICIENTE DE GINI DA RENDA DO MERCADO E DAS RENDAS DISPONÍVEIS EM ESPÉCIE E ESTENDIDA DA POPULAÇÃO TOTAL**

AMÉRICA LATINA (16 PAÍSES), OCDE E UNIÃO EUROPEIA (UE)

EM TORNO DE 2011

Fonte: CEPAL (2015:94)



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.

a. Média simples de 16 países.

b. Média simples de 25 países. Não inclui o Chile ou o México.

c. Média simples de 15 países

**FIGURA 3 – COEFICIENTES DE GINI ANTES E DEPOIS DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS PÚBLICAS**

AMÉRICA LATINA (17 PAÍSES)

EM TORNO DE 2011

Fonte: CEPAL (2015:93)

PAÍS	INGRESSO DE MERCADO (A)	INGRESSO BRUTO SOLO CON PENSIONES (B) (B=A+PENSIONES PÚBLICAS)	INGRESSO BRUTO (C) (C=B+TRANSFERÊNCIAS PÚBLICAS EN EFECTIVO)	INGRESSO DISPONÍVEL EN EFECTIVO (D) (D=C-IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL-CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL)	INGRESSO DISPONÍVEL EXTENDIDO (E) (E=D+GASTO PÚBLICO EN EDUCACIÓN Y SALUD)
Argentina	0,536	0,490	0,484	0,469	0,388
Bolívia (Estado Plurinacional de)	0,502	0,493	0,491	0,487	0,432
Brasil	0,573	0,528	0,518	0,502	0,409
Chile	0,546	0,526	0,510	0,499	0,427
Colômbia	0,531	0,537	0,531	0,520	0,446
Costa Rica	0,528	0,510	0,503	0,491	0,407
Ecuador	0,481	0,467	0,461	0,453	0,421
El Salvador	0,442	0,445	0,443	0,430	0,384
Honduras <sup>a</sup>	0,551	...	...	0,546	0,493
México	0,496	0,494	0,484	0,460	0,379
Nicaragua	0,465	0,464	0,465	0,452	0,412
Panamá	0,546	0,524	0,519	0,504	0,447
Paraguay	0,523	0,524	0,523	0,520	0,473
Perú	0,487	0,485	0,482	0,461	0,419
República Dominicana	0,560	0,555	0,551	0,545	0,503
Uruguay	0,449	0,411	0,400	0,381	0,313
Venezuela (República Bolivariana de) <sup>b</sup>	0,393	0,384	0,384	0,379	...

Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.

a. No caso de Honduras, não foi possível estimar o efeito sobre o coeficiente de Gini das aposentadorias.

b. No caso da República Bolivariana da Venezuela, não pôde ser estimado o efeito sobre o coeficiente Gini de gastos públicos em educação e saúde.

No caso brasileiro, o coeficiente de Gini declina de 0,502 para 0,409 (queda de 9,3 pontos percentuais).

Em síntese, a redução das desigualdades de renda na América Latina, desde a “renda de mercado” ate a “renda disponível efetiva” decorre substancialmente dos impactos da proteção social, conclui a Cepal:

*“Em média, dois terços da redução do coeficiente de Gini da renda do mercado provêm de transferências públicas em espécie (gasto público em educação e saúde); 21% provem das transferências de dinheiro (incluídas as pensões públicas) e os 13% restantes correspondem ao efeito do imposto sobre a renda e do pagamento das contribuições para a segurança social. Esse resultado, em que as despesas sociais públicas têm maior papel redistributivo que os impostos diretos, é consistente com os resultados de outros estudos regionais na América Latina, bem como nos países da OCDE “ (CEPAL, 2015:96).*

### A efetividade da política fiscal no Brasil

A Figura 4 (CEPAL, 2015) mostra que o efeito final da política fiscal (impostos diretos e transferências sociais em previdência, pensões, programas de combate à pobreza, educação e saúde) é relativamente maior no Brasil, Argentina e Uruguai e, em menor escala, na Costa Rica, Chile e México. Nesses casos, a ação conjunta desses instrumentos, reduz o coeficiente de Gini entre 12 e 16 pontos percentuais.

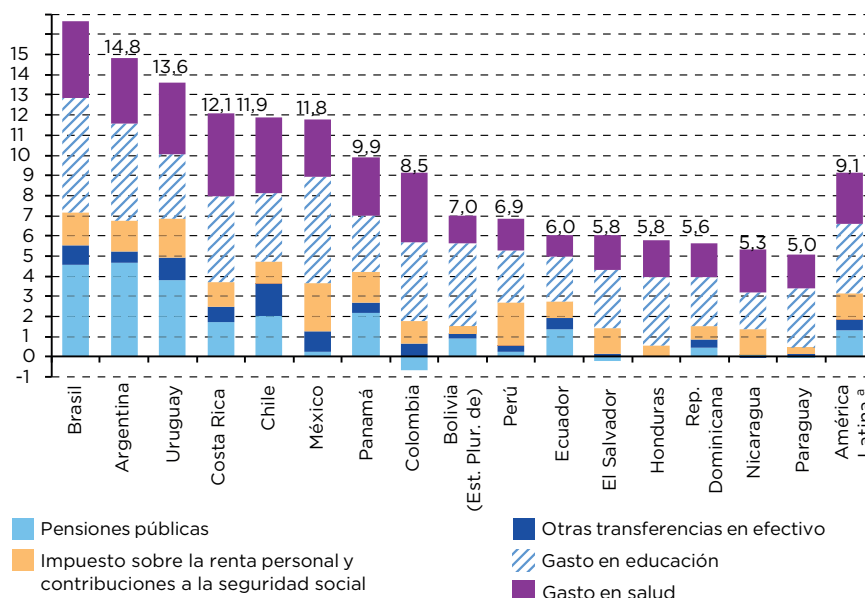
O Brasil apresenta a melhor posição relativa dentre os países da região quanto à efetividade da política fiscal, cujo efeito final é queda de 16,4 pontos percentuais no coeficiente de Gini. O maior impacto redistributivo é o gasto com educação, seguido pelas aposentadorias e pensões públicas e pelo gasto com saúde. A contribuição do sistema tributário (imposto sobre a renda das pessoas físicas e contribuições sociais) é absolutamente residual.

**FIGURA 4 – REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SEGUNDO INSTRUMENTOS DE POLÍTICA FISCAL, EM PONTOS PERCENTUAIS DO COEFICIENTE DE GINI**

AMÉRICA LATINA (16 PAÍSES)

EM TORNO DE 2011

Fonte: CEPAL (2015:95)



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.  
a. Média simples.

4. Ver especialmente: Silveira (2003, 2010, 2012); Silveira *et al.* (2011); Silveira e Dinis (2005).

O caso brasileiro se caracteriza por carga tributária regressiva e por gasto público social extremamente progressivo, que reduz a desigualdade social. Essa disparidade, confirmada pelos estudos da Cepal, ratifica as conclusões de Fernando Gaiger Silveira, em estudos pioneiros realizados sobre o caso brasileiro.<sup>4</sup>

### Os efeitos redistributivos dos gastos com Previdência, Saúde e Educação

Os efeitos dos impostos diretos e das transferências monetárias provenientes da seguridade social, incluindo aposentadorias e pensões, notórios no caso da população em idade de trabalhar, são mais expressivos no caso da população com mais de 65 anos. Em média, o coeficiente de Gini da população em idade de aposentadoria cai de 0,75 para 0,26 (em 25 países da OCDE), e de 0,57 para 0,47 (em 16 países latino-americanos). A efetividade da política fiscal no caso da população em idade de aposentadoria é relativamente maior no Brasil, Argentina, Uruguai e Chile, onde o coeficiente de Gini apresenta queda muito superior (em torno de 30%) que a média da região (Figura 5, CEPAL)

5. “Es evidente que la acción fiscal tiene mayores efectos en la distribución del ingreso en aquellos países donde se han producido avances importantes en el esfuerzo por universalizar la cobertura de pensiones, pues la mayoría de los adultos mayores no cuentan con ingresos propios significativos”(CEPAL, 2015: 102).

Para a Cepal, o alto grau de cobertura dos sistemas públicos de aposentadoria e pensões (no Brasil cerca de 80% dos idosos estão cobertos) “tem uma alta incidência da distribuição da renda disponível”, ainda que isso dependa das taxas de dependência de cada país.<sup>5</sup> Esses resultados são relevantes se consideramos a transição demográfica em curso no Brasil que caminha no sentido do maior envelhecimento populacional. A expansão da cobertura previdenciária desse contingente terá impactos significativos na redução do coeficiente de Gini do país.

6. Com base nesses resultados, a Cepal (2015: 108) alerta: “Como se ha reiterado en numerosos documentos y foros, la debilidad, relativa y absoluta, del impuesto sobre la renta es el principal problema estructural de los sistemas tributarios de América Latina. La política tributaria ha privilegiado la eficiencia, pretendiendo que el impuesto sobre la renta afecte lo menos posible las decisiones de ahorro e inversión y aproximando, en ciertos casos, la base imponible a una base de consumo en vez de la tradicional base de ingresos. En el camino, por cierto, se han sacrificado los atributos de equidad y simplicidad; el principal aspecto que afecta la equidad del impuesto a la renta es el tratamiento preferencial que reciben las rentas de capital, que produce una asimetría respecto de la tributación de las rentas del trabajo. (...). Para lograr una mejora sustantiva de la equidad tributaria es fundamental incrementar la tributación de las rentas del capital. En tal sentido, las propuestas de reforma tributaria han de apuntar a incrementar las tasas medias de los últimos deciles y centiles, que son comparativamente muy bajas. En consecuencia, es importante evaluar las reformas bajo el prisma de la equidad de la distribución del ingreso disponible (...)”.

A Figura 6 (CEPAL, 2015) apresenta as taxas médias do gasto público em educação e saúde, por *decis* de renda para países latino-americanos selecionados, demonstrando enorme capacidade redistributiva.

No caso da educação, os gastos direcionados às pessoas que pertencem aos 10% da população mais pobre representam, em média, 74% da sua renda disponível. Nos casos do Brasil, Argentina e Bolívia, “o valor do benefício obtido supera a renda disponível dessas famílias”.

No caso do gasto público em saúde, em média, o benefício por serviços públicos que chegam ao *decil* inferior equivale a 43% da renda disponível desse grupo populacional, sendo que no Brasil, Costa Rica e Colômbia, essa relação ultrapassa 60% .

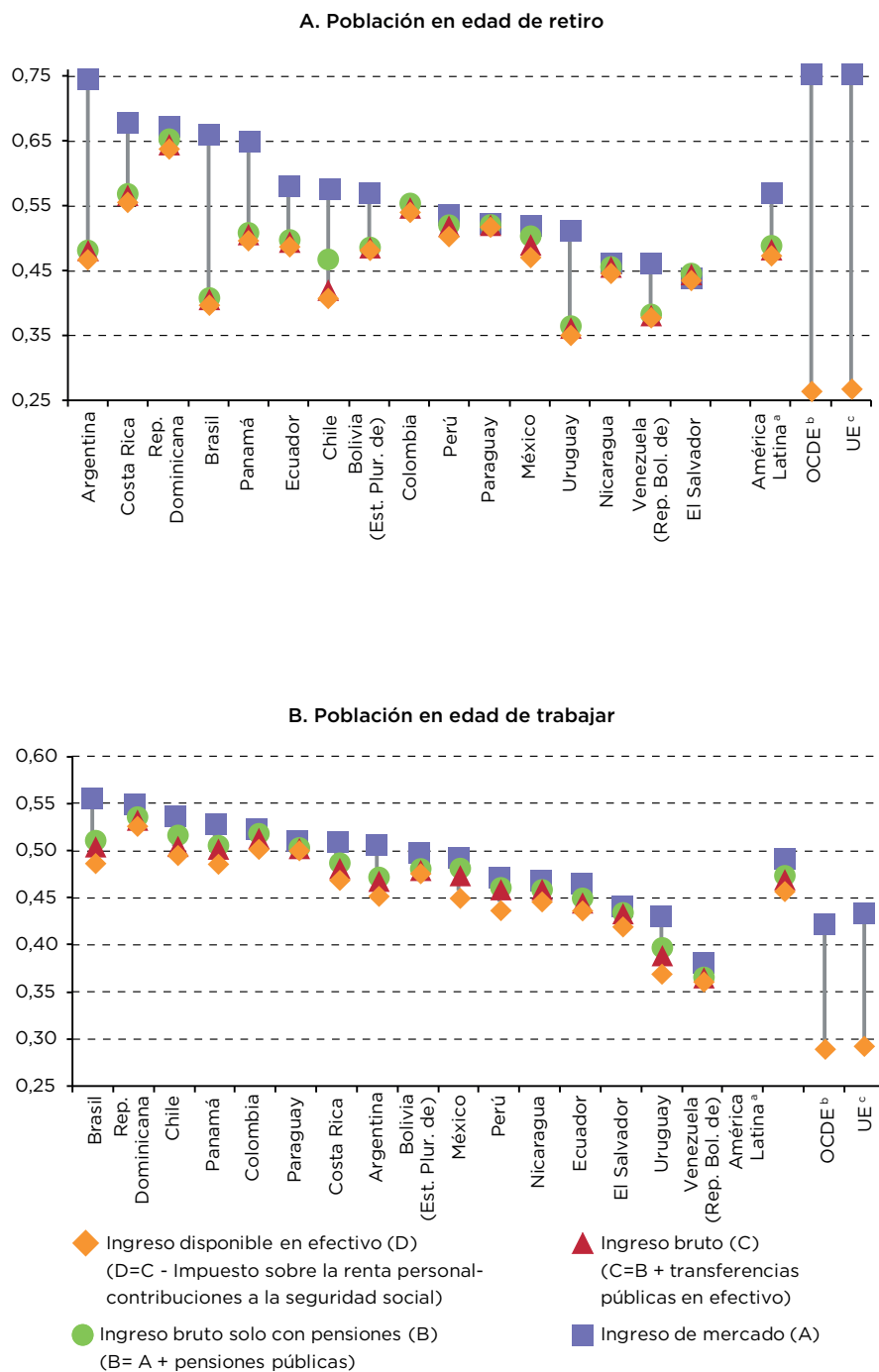
### O baixo efeito redistributivo do imposto sobre a renda das pessoas físicas

Embora as taxas marginais máximas do imposto sobre a renda das pessoas físicas se situarem entre 25% e 40% nos países latino-americanos, “as taxas efetivas pagas pelo *decil* superior são baixas, devido à evasão, a isenções e deduções e ao tratamento preferencial dado à renda do capital, que em alguns países não são tributados e em outros estão sujeitos a alíquota menor do que a renda do trabalho” (CEPAL, 2015:107).

Em consequência, o impacto redistributivo do imposto sobre a renda é muito limitado, como se pode observar ao comparar as taxas médias e seus efeitos sobre o coeficiente de Gini, que se reduz, em média, 2% pelo efeito desse imposto (Figura 7, CEPAL, 2015). No Brasil, a redução é ainda inferior à média do continente (em torno de 1,7%).<sup>6</sup>

**FIGURA 5 – DESIGUALDADE MEDIDA PELO COEFICIENTE DE GINI DA RENDA DE MERCADO, DA RENDA BRUTA E DA RENDA DISPONÍVEL EM DINHEIRO**

POR FAIXAS ETÁRIAS  
AMÉRICA LATINA (16 PAÍSES)  
EM TORNO DE 2011  
Fonte: CEPAL (2015:101)



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.

a. Média simples de 16 países.

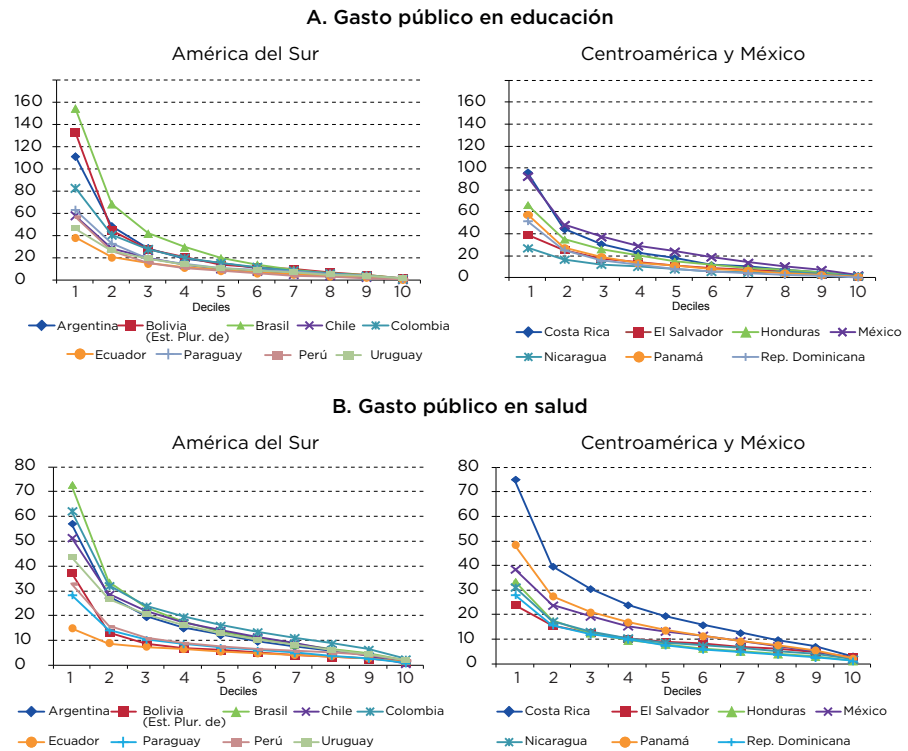
b. Média simples de 25 países. Não inclui o Chile ou o México.

c. Média simples de 15 países.

**FIGURA 6 – TAXAS MÉDIAS DE GASTOS PÚBLICOS EM EDUCAÇÃO E SAÚDE POR DECIS DE RENDA**

EM PORCENTAGENS DE RENDA DISPONÍVEL EM DINHEIRO  
AMÉRICA LATINA (16 PAÍSES)

EM TORNO DE 2011  
Fonte: CEPAL (2015:104)

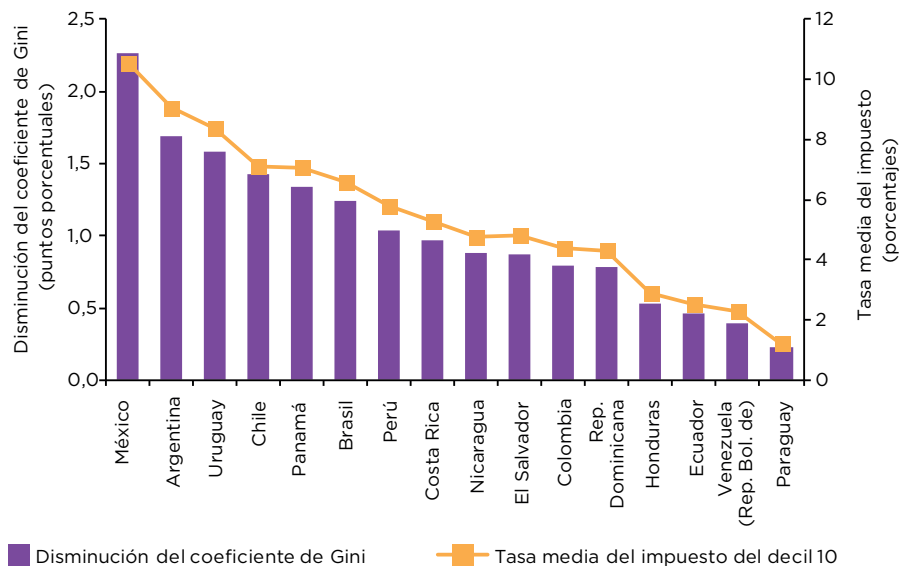


Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.

**FIGURA 7 – TAXA MÉDIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PESSOAS FÍSICAS DO 10º DECIL E REDISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

EM PONTOS PERCENTUAIS DO COEFICIENTE DE GINI E PORCENTAGENS  
AMÉRICA LATINA (16 PAÍSES)

EM TORNO DE 2011  
Fonte: CEPAL (2015:107)



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.



### O papel distributivo do crescimento e da política social no Brasil (2001-2014)

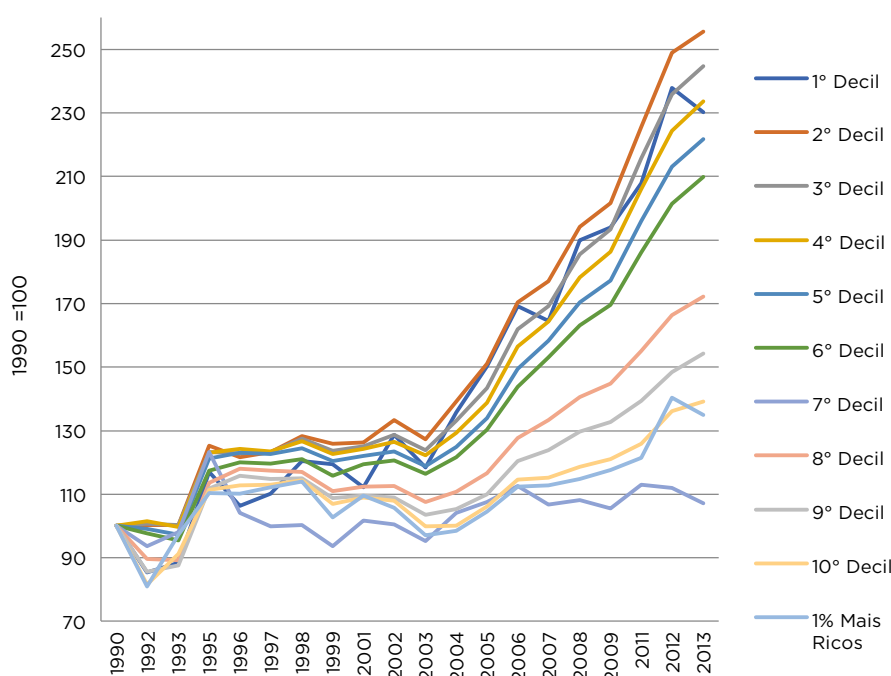
Análise mais abrangente da evolução das desigualdades da renda do trabalho entre 1960 e 2014 revela que o coeficiente de Gini apresenta três momentos distintos: entre 1960 e 1980 (a desigualdade aumenta de 0,54 para 0,59); entre 1980 e 2001 (ela se estabiliza em torno de 0,60); e a partir de 2001 (cai de 0,60 para 0,51).

Ao contrário do período 1960-1980, as mudanças entre 2001-2014 ocorreram num contexto de reconstrução da ordem democrática, crescimento da economia e início da vigência dos direitos sociais da Constituição da República. O crescimento ativou o mercado de trabalho e potencializou os efeitos redistributivos do Estado Social de 1988 e dos programas sociais adotados posteriormente. Apesar da gestão ortodoxa da economia e da baixa intensidade da mudança no conflito na distribuição das rendas, houve melhor conjugação entre objetivos econômicos e sociais, percebida pelos reflexos positivos do crescimento em quatro núcleos da estratégia de proteção social: ampliação do gasto social; recuperação do mercado de trabalho e valorização do salário mínimo; potencialização dos efeitos redistributivos da Seguridade Social; e combate à pobreza extrema (CALIXTRE e FAGNANI, 2017).

O crescimento do PIB *per capita* e os efeitos encadeados desses núcleos da estratégia de proteção social foram determinantes para que ocorressem melhorias na distribuição da renda. Após ficar estagnada, a partir de 2003, a renda *per capita* tendeu a aumentar nos níveis de renda médio-baixos e baixos com intensidade bem maior que nos níveis médio-altos e altos, criando o padrão dispersivo mostrado na Figura 8.

**FIGURA 8 – EVOLUÇÃO DA RENDA DOMICILIAR PER CAPITA, POR DECIS**

BASE 1990=100  
BRASIL



Fonte: PNAD-IBGE/IPEADATA.

Estudo do Ipea (2013) que investiga as principais causas das variações e distribuições da renda *per capita* domiciliar revela que o mercado de trabalho (geração de empregos e elevação da renda do trabalho) foi fator determinante para esse crescimento (respondeu por 71% da elevação), seguido pelas transferências de renda da Previdência (contribuição de 23%) e pelas transferências de renda do programa Bolsa Família e Benefício de Prestação Continuada (contribuição de 4%). No tocante à redução do coeficiente de Gini, o estudo revela que o mercado de trabalho respondeu por 47% da queda, seguido pelas transferências de renda constitucionais para a Assistência Social (24%) e para a Previdência (15%) (Figura 9).

**FIGURA 9 – DECOMPONDO AS CONTRIBUIÇÕES LÍQUIDAS AO CRESCIMENTO DA RENDA E À REDUÇÃO DA DESIGUALDADE DE RENDA (GINI)**

BRASIL  
1992-2012

FATORES	CRESCIMENTO DA RENDA DOMICILIAR PER CAPITA	REDUÇÃO DO ÍNDICE DE GINI
Mercado de Trabalho	71%	47%
Previdência	23%	15%
Transferências de Renda (BPC e Bolsa Família).	4%	24%
Outros	2%	13%

Fonte: Ipea (2013), baseado em PNAD-IBGE.

Em síntese, a ampliação da renda e a redução das desigualdades, combinada com a queda da pobreza, foi resultado da conjugação de melhorias no mercado de trabalho, decorrentes da adoção de um modelo de crescimento com geração de emprego e crescimento da renda; da valorização do salário mínimo; da ampliação da seguridade social e de políticas de transferência de renda; de investimentos em infraestrutura social e do efeito das demais políticas sociais, que impulsionaram o crescimento da renda das famílias, com maior intensidade nas regiões mais pobres e entre as parcelas menos favorecidas da população.

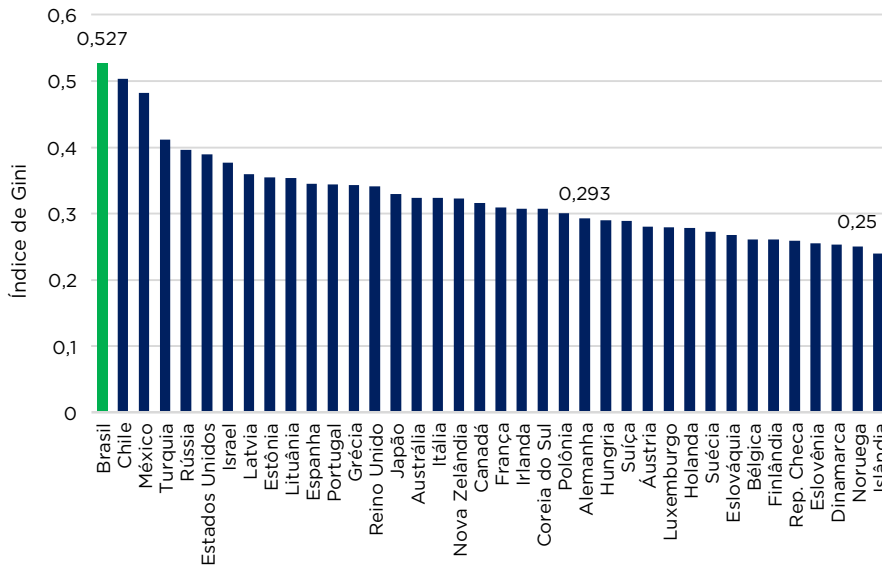
Essas são as razões que nos levam nesse artigo a sublinhar que o combate à desigualdade social no Brasil deve ser pensado no bojo de uma reforma tributária que, simultaneamente, corrija as iniquidades do sistema de impostos e assegure fontes de financiamento constitucionais vinculadas para a promoção do bem-estar social.

## 2. TRIBUTAÇÃO E ESTADO DE BEM-ESTAR: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

“O século XX foi o século da redução das desigualdades” para a Europa e os EUA, afirma Rosanvallon (2012). Além dos aspectos estruturais específicos da constituição dessas sociedades, a combinação da tributação progressiva com regimes de bem-estar social foi um dos fatores que contribuíram para a “redução espetacular” da desigualdade. Em grande medida, essa convergência explica o maior êxito relativo alcançado por esses países em seu processo de desenvolvimento, refletido em indicadores como riqueza por habitante, desigualdade da renda do trabalho e padrões de bem-estar social.

É verdade que com a globalização e a hegemonia da doutrina neoliberal, “depois de um século de redução das desigualdades”, hoje, “podemos inclusive falar de uma mundialização das desigualdades”, afirma Rosanvallon (2012). Porém, essas sociedades continuam a apresentar melhores indicadores relativos de bem-estar. A Figura 10 mostra que na maior parte dos países da OCDE o coeficiente de Gini é inferior a 0,35, muito superior ao encontrado no Brasil (0,52).

**FIGURA 10 – ÍNDICE DE GINI**  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
2013

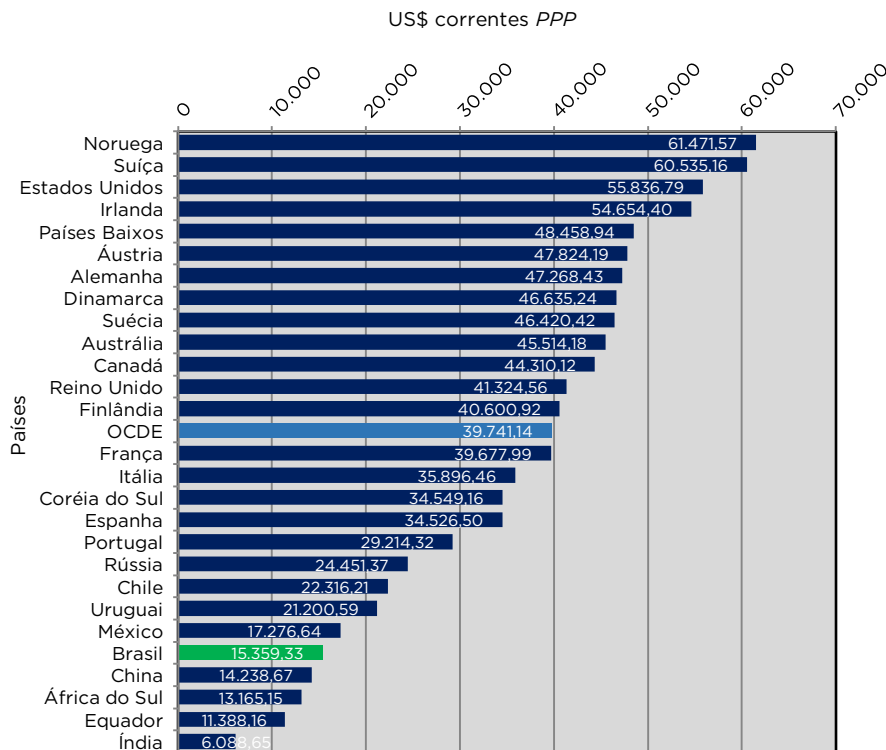


Fonte: OECDStat e Ipea. Anfip e Dieese (2017).

Com relação ao estágio atual de geração da riqueza nacional por habitante (PIB *per capita* em US\$ correntes PPP)<sup>7</sup>, observe-se que, em 2015, a média da OCDE era mais de duas vezes superior à brasileira (Figura 11).

7. A Paridade do Poder de Compra (ing. PPP – *Purchasing Power Parity*) refere-se a estatísticas que comparam valores entre países considerando não apenas a taxa de câmbio, mas também a diferença no poder de compra de uma mesma moeda em diferentes contextos nacionais.

**FIGURA 11 – PIB PER CAPITA**  
Em US\$ Correntes PPP  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
2015

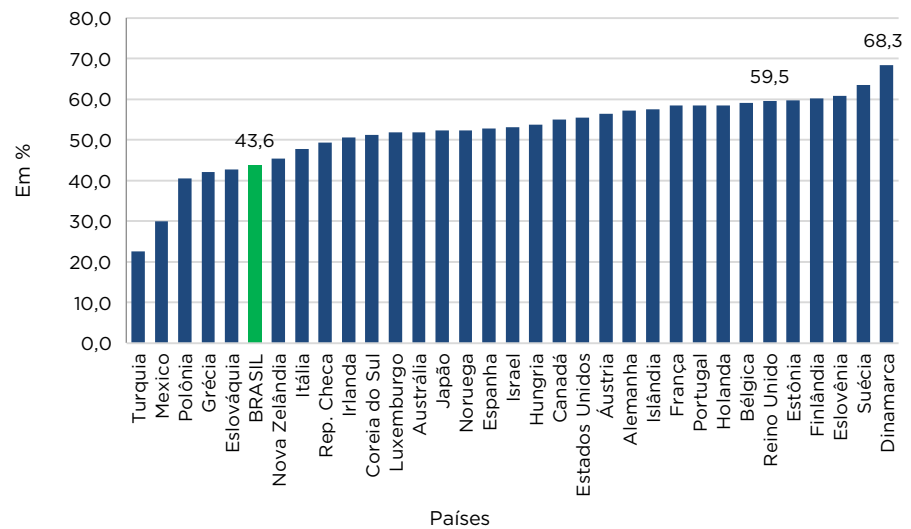


Fonte: Banco Mundial (ICP-DATABASE). (ANFIP e DIEESE, 2017).

A distribuição funcional da renda entre o trabalho (participação relativa dos rendimentos do trabalho na renda nacional) e o capital (a participação relativa dos rendimentos com lucros, juros e dividendos) apresenta menor grau de disparidade (Figura 12).

**FIGURA 12 – PARTICIPAÇÃO DOS SALÁRIOS NO PIB**

Em %  
BRASIL E OCDE  
2009



Fonte: OECDStat e Contas Nacionais – IBGE (ANFIP e DIEESE, 2017)

Da mesma forma, os demais indicadores sociais (mercado de trabalho, educação, saúde, expectativa de vida, etc.) são relativamente mais satisfatórios.

Melhores indicadores relativos de bem-estar também se refletem nos demais indicadores sociais (mercado de trabalho, educação, saúde, expectativa de vida, etc.), bem como no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), índice composto que incide sobre três dimensões básicas do desenvolvimento humano: esperança de vida ao nascer, média de anos de escolaridade e renda nacional bruta *per capita*.

O Relatório de 2014 (PNUD, 2015) apresenta o IDH de 185 países classificados em quatro níveis. A maior parte dos países da OCDE está classificada como “IDH muito elevado”. O Brasil é classificado com “IDH elevado” (média nacional), mas cerca de 65% dos municípios brasileiros são classificados com IDH “Médio” (semelhante ao de Botsuana e Iraque, por exemplo), IDH “Baixo” (padrão verificado em Zâmbia e Nigéria, por exemplo) e ainda com o IDH “Muito Baixo” (algo próximo do Senegal e Etiópia, por exemplo). Assim, além de extremamente desigual, o Brasil também é extremamente heterogêneo (em termos regionais, socioeconômico e demográfico), o que reforça a necessidade de políticas públicas específicas voltadas para a mitigação dessas disparidades.

## 2.1. Tributação progressiva

Nos países capitalistas centrais, no período posterior à Segunda Guerra Mundial assistiu-se a uma mudança no paradigma acerca do papel dos tributos, que passaram a ter papel mais ativo na correção das desigualdades da renda bem como no financiamento da

oferta de bens públicos e dos regimes de *Welfare State*. Esse enfoque distributivo da tributação foi gerado, especialmente, pelo fortalecimento da incidência sobre os rendimentos por meio da majoração das alíquotas, tanto das pessoas como das empresas (SILVEIRA, PASSOS E GUEDES, 2018).

A despeito da guinada conservadora na política fiscal e tributária que se tem verificado a partir da década de 1980 em grande parte dos países capitalistas desenvolvidos, a progressividade dos sistemas de impostos permanece nos dias atuais. Estudo elaborado por Oliveira (2017) aponta que, no conjunto dos países da OCDE, a participação relativa dos impostos diretos (Renda e Patrimônio) na arrecadação total atingiu 39,6% em 2015; e, dentre os impostos indiretos, os cobrados sobre o consumo representaram 32% (Figura 13).

**FIGURA 13 – COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA, POR TIPO DE IMPOSTOS**

Em %  
OCDE e BRASIL  
2015

PAÍSES	RENDA %	PATRIMÔNIO %	CONSUMO %	OUTROS %	TOTAL %	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	100,0	37,1
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	100,0	44,8
Chile	36,4	4,4	54,1	5,1	100,0	20,5
Coreia do Sul	30,3	12,4	28,0	29,3	100,0	25,2
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	100,0	45,9
Espanha	28,3	7,7	29,7	34,3	100,0	33,8
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	100,0	26,2
França	23,5	9,0	24,3	43,2	100,0	45,2
Holanda	27,7	3,8	29,6	38,9	100,0	37,4
Irlanda	43,0	6,4	32,6	18,0	100,0	23,1
Itália	31,8	6,5	27,3	34,4	100,0	43,3
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	100,0	30,7
Noruega	39,4	2,9	30,4	27,3	100,0	38,3
Portugal	30,2	3,7	38,4	27,7	100,0	34,6
Reino Unido	35,3	12,6	32,9	19,2	100,0	32,5
Suécia	35,9	2,4	28,1	33,6	100,0	43,3
Turquia	20,3	4,9	44,3	30,5	100,0	25,1
Média OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	100,0	34,0
Brasil (1)	21,0	4,4	49,7	24,9	100,0	32,6

Oliveira (2017)

Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2,5);

Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Cetad – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros.

(1) Carga Tributária de 2015.

Observe-se que em alguns países, como Dinamarca e Estados Unidos, por exemplo, a participação relativa dos impostos diretos na arrecadação total é, respectivamente, de 69,3% e 59,4%. Também se destacam os casos do Reino Unido (47,9%) e da Noruega (42,3%).

Comparado aos países da OCDE, o sistema tributário brasileiro apresenta forte contraste, pois, a participação relativa dos impostos diretos (Renda e Patrimônio) e dos impostos indiretos (cobrados sobre o consumo) na arrecadação total é de, respectivamente, 25,4% e 49,6%.

## 2.2. Estado de Bem-estar Social

A origem dos regimes de *Welfare State* remonta ao modelo implantado por Otto Von Bismarck – primeiro-ministro do reino da Prússia (1862-1890) que unificou a Alemanha –, que reconheceu o poder dos sindicatos, instituiu o primeiro sistema de previdência social da história contemporânea e adotou diversas legislações específicas voltadas para a proteção dos trabalhadores contra doenças, invalidez e acidente de trabalho.

A segunda etapa de impulso desses regimes ocorreu após a Primeira Guerra Mundial (1914-1918) e especialmente entre 1930 e 1945, sobretudo nos EUA e na Suécia, que expandiram os sistemas de proteção social como instrumentos de política econômica para enfrentar a crise social e buscar o pleno emprego no contexto da Grande Depressão (Crise de 1929).

O terceiro e mais longo período de desenvolvimento do *Welfare State* ocorreu no período entre 1945 e 1975, considerados como “os anos gloriosos” do capitalismo regulado, que emergiu no bojo condições geopolíticas específicas geradas pelo término da Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Nesse contexto, políticas econômicas keynesianas visando ao pleno emprego e instituições do estado de bem-estar social passaram a ser aceitas como instrumentos para lidar com disfunções decorrentes da economia de mercado (FLORA, 1986; TITMUS, 1963; PIERSON, 1991).

O clássico “Relatório sobre o seguro social e serviços afins” (BEVERIDGE, 1942) exerceu grande influência nas mudanças dessa etapa. A proteção social passou a ser vista como direito da cidadania (MARSHAL, 1967), assegurado a todos os membros da sociedade (caráter universal). O princípio de que somente os indivíduos que contribuem têm direito aos serviços sociais (“Seguro Social”) foi ultrapassado pelo princípio de que todos os membros da sociedade são portadores desses direitos, mesmo aqueles sem capacidade contributiva (“Seguridade Social”).

Com o novo pacto social, a solidariedade passou a ser partilhada por toda a sociedade que tinha deveres e responsabilidades de proteger o conjunto dos seus membros. Esse fato se reflete nos sistemas de impostos que passaram a ter caráter progressivo com o propósito de financiar as políticas de desenvolvimento e, ao mesmo tempo, servir de suporte financeiro para os programas de bem-estar social. O bom funcionamento dos regimes de *welfare state* exigia, como requisito, a existência de sistemas tributários progressivos.

No cenário da formatação da nova ordem econômica no pós-guerra, destaca-se a “Conferência Monetária e Financeira das Nações Unidas” (1944) realizada na cidade de Breton Woods no Estado de New Hampshire, nos EUA, que resultou, dentre outros aspectos, na criação do Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento (mais tarde dividido entre o Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização das Nações Unidas (ONU).

Em 1944, a Organização Interacional do Trabalho (OIT) alterou a sua constituição, para adequar o seu mandato ao novo paradigma (“Declaração da Filadélfia”). Nesse mesmo ano, a OIT editou um conjunto de recomendações nas quais, “pela primeira vez na história, a comunidade mundial declarou seu compromisso de estender a todos a seguridade social” (OIT, 2011:12).

Essa etapa inédita de capitalismo regulado (1945-1975) é marcada pela adoção de políticas Keynesianas que visavam ao pleno emprego, obtido pela administração da demanda, sobretudo pela elevação dos gastos governamentais e dos benefícios fiscais e creditícios e pela redução das desigualdades tanto pela via do sistema de impostos como pela ampliação da rede de serviços sociais gerados pelo estado de bem-estar.

De acordo com Pierson (1991), os “anos de ouro” foram “um período de crescimento sem precedentes e sem paralelos na economia capitalista internacional”. Nos sete maiores países do OCDE, a taxa de crescimento médio anual do PIB foi de 4,4% (anos 1950) e de 5,5% (entre 1960 e 1973). Com isso, houve redução da taxa de desemprego que,

entre 1950 e 1967, permaneceu em torno de 2,8%. Ao induzir investimento de capital, estimular atividades econômicas em níveis que assegurassem o pleno emprego e criar fontes de recursos para aumentar gastos em saúde, educação, bem-estar e serviços sociais, o crescimento econômico “fez a reconciliação dos interesses opostos entre capital e trabalho ser viável e sustentável”, afirma o autor.

### O modelo de financiamento do Estado de Bem-estar Social

O maior peso dos impostos diretos (sobre a renda e a propriedade) na estrutura de impostos criou as bases financeiras adequadas e necessárias para o financiamento da Educação e da Seguridade Social (previdência, saúde, assistência social e proteção ao trabalhador desempregado), especialmente daqueles programas e ações voltados para as classes sociais sem capacidade contributiva. Impostos progressivos financiavam os direitos daqueles que não podiam contribuir para ter acesso ao mínimo de proteção.

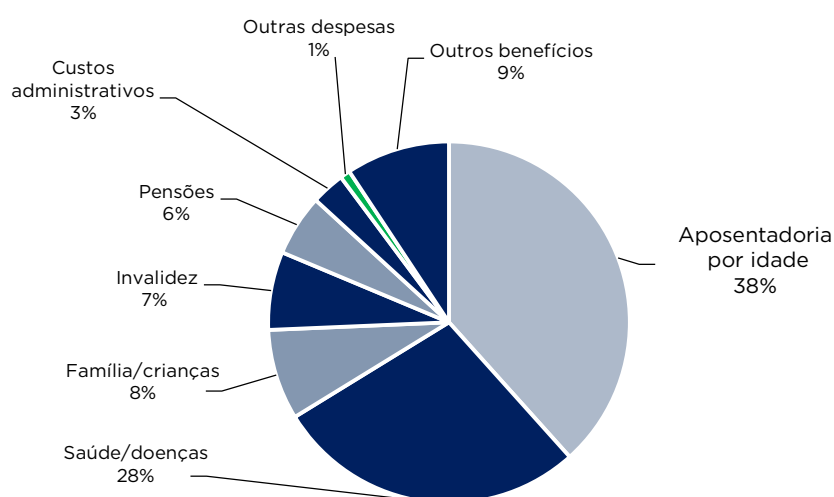
Com a progressividade tributária, o financiamento dos regimes de bem-estar foi assentado no clássico modelo tripartite (contribuição dos empregados, dos empregadores e do governo pela via de recursos gerais progressivos pagos pela sociedade), pelo qual, todos os membros da sociedade são igualmente responsáveis pelo financiamento das políticas públicas que integram seus sistemas nacionais de proteção. A Figura 14 mostra que a estrutura das despesas com a Proteção Social em 28 países da Europa contempla um conjunto de benefícios e programas sociais muito semelhantes aos garantidos no Brasil pela Seguridade Social introduzida pela Constituição Federal de 1988 (Artigo 194 da CF-88).

#### FIGURA 14 – PROTEÇÃO SOCIAL NA OCDE (EU-28)

ESTRUTURA DA DESPESA

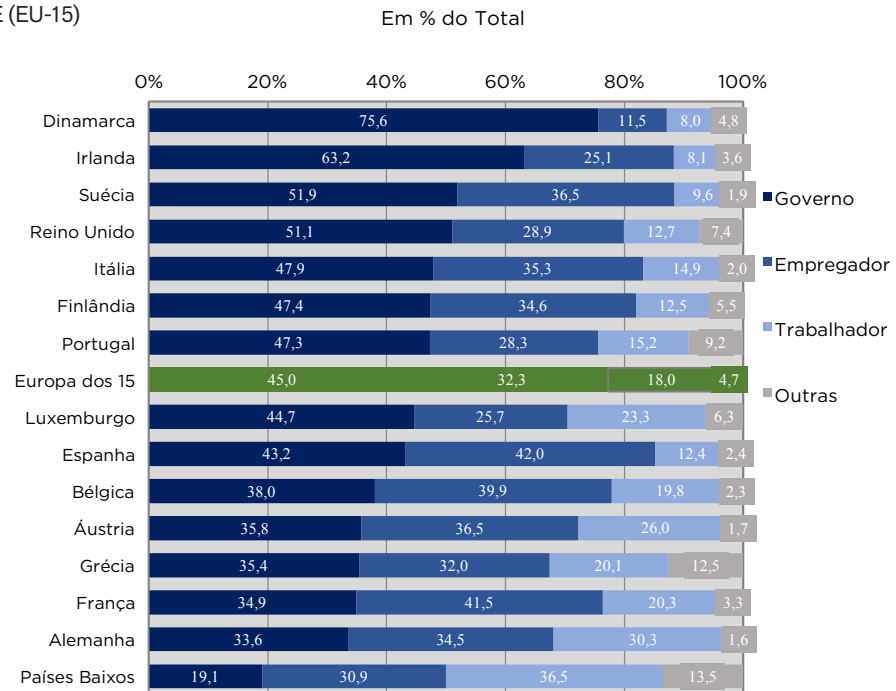
Em %

2012



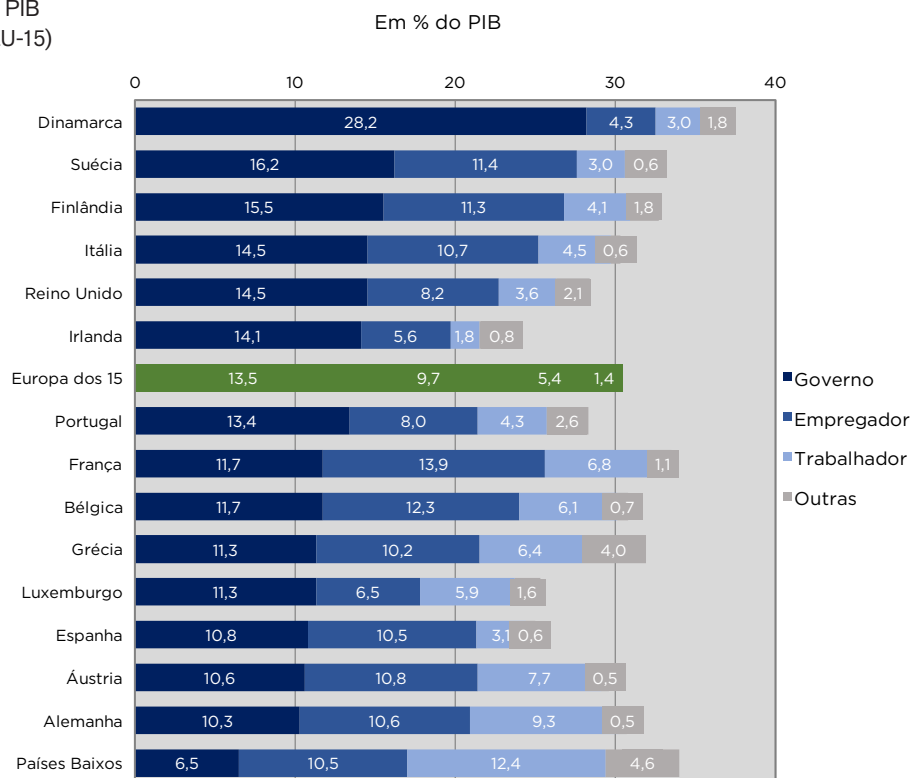
Fonte: Eurostat. (ANFIP e DIEESE, 2017).

As semelhanças também são grandes no que diz respeito aos mecanismos de financiamento. Em um conjunto de 15 desses países, a participação média relativa da “contribuição do governo” no financiamento da Seguridade Social, em 2012, foi de 45% do total, seguida pela contribuição dos empregadores (34,6%) e dos trabalhadores (18%) (Figura 15). No caso extremo – o da Dinamarca –, a participação relativa do governo atingiu 75,6% do total das despesas, seguida pela contribuição dos empregadores (11,5%) e dos trabalhadores (8,0%).

**FIGURA 15 – FONTES DE RECEITA DA PROTEÇÃO SOCIAL**PARTICIPAÇÃO %  
OCDE (EU-15)  
2012

Fonte: Eurostat. (ANFIP e DIEESE, 2017).

Já como proporção do PIB, verifica-se que, em média, o gasto desses 15 países com a Seguridade Social correspondeu a 30% da riqueza nacional, em 2015, que é valor muito superior à média brasileira. Além disto, observa-se que a “contribuição do governo” no financiamento desse gasto (através de impostos gerais pagos pela sociedade) representa, em média, 13% do PIB (quase a metade dos gastos totais) desses países, seguida pela participação dos empregadores (9,7% do PIB) e dos trabalhadores (3,0% do PIB) (Figura 16).

**FIGURA 16 – FONTES DE RECEITA DA PROTEÇÃO SOCIAL**Em % do PIB  
OCDE (EU-15)  
2012

Fonte: Eurostat. (ANFIP e DIEESE, 2017).



No caso extremo da Dinamarca, a participação relativa do governo atinge 28,2% do PIB, seguida pela participação dos empregadores (4,3% do PIB) e dos trabalhadores (5,4% do PIB).

### **3. TRIBUTAÇÃO E ESTADO DE BEM-ESTAR: A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA**

A experiência brasileira antagoniza-se com o padrão dos países centrais, tanto no tocante ao sistema tributário, quanto no desenvolvimento tardio de seu Estado Social. Propostas de Reforma Tributária devem caminhar no sentido de se corrigirem esses limites estruturais ao desenvolvimento nacional.

#### **3.1. Tributação regressiva**

O Brasil é uma das sociedades mais desiguais do mundo, como demonstra a ampla literatura disponível.<sup>8</sup> Como exemplo, observe-se que o topo da pirâmide social é formado por 71.440 pessoas com renda mensal superior a 160 salários mínimos, totalizando rendimentos de R\$ 298 bilhões e patrimônio de R\$ 1,2 trilhão em 2013. Da renda desse estrato, apenas 34,2% são tributados (incluindo aqueles rendimentos tributados exclusivamente na fonte) e os outros dois terços são isentos de impostos pela nossa legislação. Essa camada paga, proporcionalmente, menos impostos que os estratos intermediários e os situados na base da pirâmide social (GOBETTI e ORAIR, 2015).

8. Consultar, especialmente: Gobetti e Orair (2015 e 2016); Oliveira (1991 e 1995); Orair (2015); Oxfam (2017); Silveira, Passos e Guedes (2018); e Zockun (2017).

Este cenário, cujas raízes remontam às reformas realizadas ainda na ditadura militar, foi ampliado a partir dos anos de 1990, quando os governos se deixaram seduzir pelo pensamento conservador, segundo o qual, no contexto da globalização, a tributação deixou de representar um campo propício para a prática de políticas redistributivas, pelas “distorções” que provoca na economia. A crença liberal é de que haveria fuga de capitais para países cujos sistemas tributários não incidem sobre a riqueza, lucros e patrimônio. De acordo com essa orientação, para não afugentar os capitais, a política econômica (fiscal, monetária e cambial) deve exclusivamente proteger a riqueza financeira (pagamento dos juros da dívida e produção de superávits primários).

Segundo Oliveira (2018), este tem sido o caminho que o Brasil tem trilhado desde a década de 1990. Nenhum governo ousou mudar essa equação, que se transformou em fonte de degenerescência da estrutura tributária e em obstáculo para o crescimento econômico e a justiça fiscal.

#### **3.2. Estado Social Tardio**

Em mais de cinco séculos de história, o país conviveu com quase quatro séculos de escravidão. No início do século XX, a sociedade era majoritariamente formada de uma massa de analfabetos agrários destituída de direitos elementares. A democracia vigorou por modestos cinquenta anos, em dois breves ciclos intermediados pela ditadura civil e militar (1964–85) e a formação da cidadania no Brasil não seguiu o percurso clássico percorrido pelos países centrais, como a Inglaterra, por exemplo, onde os direitos civis, políticos e sociais desenvolveram-se, progressivamente, ao longo dos séculos 18, 19 e 20, respectivamente (MARSHAL 1967). Aqui, ironicamente, os direitos sociais precederam os demais (CARVALHO, 2001), emergindo a partir de 1930 e se consolidando

durante o “Estado Novo” (1937-1945), que inaugurou um longo período de “cidadania regulada” (SANTOS, 1979), que excluía a totalidade das classes subalternas do campo e a maioria das que habitavam as cidades.

É neste contexto histórico-estrutural que se percebe o período iniciado pela Constituição Federal de 1988 como um ciclo inédito de restauração da democracia, de ampliação dos espaços públicos e de avanços formais na construção da cidadania social. Abriram-se perspectivas para que o incipiente processo civilizatório construísse, ao menos no plano legal, direitos assegurados para maior número de beneficiários e se contrapusesse ao estágio de barbárie imposto pelo anterior padrão de colonização, pela velha república e pelos desdobramentos posteriores, marcados pelo enorme descompasso entre o grau de desenvolvimento produtivo e os padrões de vida da maioria da população (TAVARES E SERRA, 1971).

No campo da proteção social, houve um esforço para estruturar políticas inspiradas em alguns valores dos regimes de estado de bem-estar social experimentados, sobretudo, pela socialdemocracia europeia a partir de 1945. Esse processo ganhou impulso a partir de meados de 1970, pela ação das forças que lutavam contra a ditadura civil e militar instaurada em 1964. Após marchas e contramarchas, a Constituição de 1988 restabeleceu os direitos civis e políticos e desenhou o embrião da proteção social inspirada nos princípios da cidadania, universalidade e seguridade social. Nesta quadra, o Brasil seguiu a rota inversa do neoliberalismo, em função do protagonismo das forças políticas internas que queriam acertar as contas com a ditadura (FAGNANI, 2005).

A nova Constituição inovou em diversos pontos. Seu Art. 1º reza que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; o pluralismo político.

Os objetivos fundamentais são construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (Art. 3º).

Um dos seus princípios fundamentais é a cidadania política. No capítulo dos Direitos Individuais e Coletivos, pela primeira vez o Brasil passou a considerar como direitos sociais “a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados” (Art. 6º).

A Constituição estabelece que o salário mínimo nacional e unificado, definido em lei, deve atender as necessidades vitais dos trabalhadores (Art. 7º). Ela vinculou o salário mínimo ao piso dos benefícios previdenciários e assistenciais. No caso da Previdência Social, ela determina que “nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo” (Art. 201). No caso da Assistência Social, estabelece “a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei” (Art. 203).

As conquistas nos direitos trabalhistas e sindicais são particularmente expressivas. Os direitos dos trabalhadores urbanos foram estendidos aos rurais, fato até então inédito. A jornada semanal de trabalho foi reduzida. A demissão sem motivos foi punida.

A licença-maternidade foi assegurada. A autonomia sindical e o direito de greve foram consagrados (Art. 7, 8 e 9).

O capítulo sobre a Ordem Econômica e Financeira determinou como princípios da atividade econômica a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e regionais e a busca do pleno emprego (Art. 170).

A Carta Magna também trouxe avanços na política educacional de caráter universal e gratuita e incorporou garantias aos segmentos mais vulneráveis da sociedade, especialmente os idosos, os deficientes, as crianças e os adolescentes. Os avanços no setor da saúde também foram substantivos. Inspirado na experiência da social democracia europeia do pós-guerra, o Sistema Único de Saúde (SUS), universal e gratuito, substituiu o modelo privatizado vigente na ditadura.

Na Previdência Social destaca-se a extensão aos trabalhadores rurais dos mesmos direitos dos trabalhadores urbanos. A Previdência Rural passou a ser um benefício não contributivo, típico da Seguridade Social. A Assistência Social inovou com o Programa Benefício de Prestação Continuada, voltado aos idosos pobres e aos portadores de deficiências, cujo acesso também prescinde de contribuição individual. Na proteção ao trabalhador desempregado, foram criados mecanismos de financiamento sustentáveis para o Programa Seguro-Desemprego.

### **Seguridade Social inspirada nos Regimes de Estado de Bem-Estar**

Houve uma tentativa de articular as políticas de Seguridade Social e de vincular fontes de financiamento sustentáveis para o seu desenvolvimento. Para organizar e financiar a Seguridade, os constituintes de 1988 inspiraram-se nos regimes de estado de bem-estar social desenvolvidos, especialmente, pela socialdemocracia europeia após a Segunda Guerra Mundial. Como analisado anteriormente, a estrutura das despesas com a Proteção Social em 28 países da Europa, contempla um conjunto de benefícios e programas sociais muito semelhantes aos garantidos no Brasil pelo Art. 194 da CF-88.

As semelhanças também são grandes no que diz respeito ao clássico modelo tripartite de financiamento da Proteção Social introduzido no final do século XIX na Alemanha e que, posteriormente se difundiu e se consolidou na maior parte dos países centrais, sendo, inclusive, adotado no Brasil na década de 1930. Nesse “modelo tripartite”, trabalhadores, empregadores e Estado são igualmente responsáveis pelo provimento das fontes de financiamento das políticas públicas que integram seus sistemas nacionais de proteção. Como mencionado, em 2015, em um conjunto de 15 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a participação média relativa das “contribuições do governo” no financiamento da Seguridade Social foi de 45% do total, seguida pela “contribuição dos empregadores” (34,6%) e pela “contribuição dos trabalhadores” (18%).

Inspirando-se nesse modelo, a CF-88 estabelece que a Seguridade Social seja integrada pelos setores da Previdência, Saúde, Assistência Social e Seguro-Desemprego (Art. 194).<sup>9</sup> E, para financiar a Seguridade Social, instituiu-se o Orçamento da Seguridade Social, integrado pela contribuição do governo, do empregador e do trabalhador (Art. 195). Com base neste modelo europeu, esse artigo da CF-88 institui o Orçamento da Seguridade Social como peça composta pelas seguintes fontes de receitas:

9. Observe-se o que reza o Art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I– universalidade da cobertura e do atendimento; II– uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III– seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV– irredutibilidade do valor dos benefícios; V– equidade na forma de participação no custeio; VI– diversidade da base de financiamento; VII– caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados”.

- Contribuições previdenciárias para o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), pagas pelos empregados e pelas empresas sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta de vendas;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL);
- Contribuição Social Para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cobrada sobre o faturamento das empresas;
- Contribuição para o PIS-Pasep para financiar o Programa de Seguro-Desemprego e os programas de desenvolvimento do BNDES, também cobradas sobre o faturamento das empresas;
- Contribuições sobre concurso de prognósticos; e
- Receitas próprias de todos os órgãos e entidades que participam desse orçamento.

É importante ressaltar que, antes da Carta de 1988, o ordenamento jurídico brasileiro já contemplava a “Contribuição da União” para o custeio da proteção social. Desde a década de 1930, o financiamento dos chamados Institutos de Aposentadoria e Pensão (IAP) – inicialmente restritos a Previdência Social e que, gradativamente, passaram a ofertar serviços de Saúde e Assistência Social– baseiam-se no “modelo tripartite” clássico, segundo o qual o Estado, os empregadores e os trabalhadores contribuíam em partes iguais. Esse modelo foi mantido pela ditadura militar (1964-85). A CF-88 aperfeiçoou esse modelo conferindo-lhe *status* constitucional.

Estudos realizados pela Anfip e Dieese (2017) revelam que entre 1988 e 2016 a Seguridade Social sempre foi superavitária, mesmo com a crescente subtração das suas receitas pela incidência da Desvinculação das Receitas da União (DRU) e pelas desonerações tributárias sobre as suas fontes de financiamento. O suposto “déficit” da Previdência Social surge ao não se contabilizarem como receita previdenciária as contribuições cabíveis ao Estado. Desde 1989, só são consideradas, nas contas apresentadas para a previdência social, o orçamento da Previdência as contribuições dos trabalhadores e dos empregadores sobre a folha de salário. Em outras palavras: o governo chama de “déficit” a parte cujo aporte é dever do Estado no esquema de financiamento tripartite instituído pela Constituição – mas que o governo não aporta. Portanto, o déficit é desprezo à ordem constitucional. Se o mesmo desprezo ocorresse na Dinamarca, o “déficit” na Seguridade Social nesse país atingiria 28,2% do PIB, como apresentado anteriormente.

### **A manutenção do sistema tributário regressivo em 1988**

É importante ressaltar que, em 1988, não houve correlação de forças favorável para se instituir um sistema tributário progressivo no Brasil. Assim, como examinado anteriormente, não se caminhou no sentido seguido por muitos países centrais, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, nos quais os sistemas de tributação serviram de suporte financeiro dos regimes de *Welfare State*, selando uma combinação virtuosa de transferência da renda pela via dos impostos e das políticas sociais.

Dessa forma, não se cumpriu esse requisito para o funcionamento da proteção social brasileira pós 1988. Diante do fato, a forma encontrada foi a criação das fontes exclusivas para o financiamento do gasto social, livrando-as da disputa alocativa com outras despesas, como investimentos em infraestrutura, segurança, defesa entre outros. Repetiu-se o modelo de vinculação criado pela Constituição de 1934 para a educação. Assim, para que o governo cumprisse a sua parte no financiamento tripartite da Seguridade, foram criadas duas novas contribuições (CSLL e Cofins). Além disso, parte do PIS-Pasep, já

existente, passou a ser constitucionalmente vinculado para o financiamento do Programa Seguro-Desemprego.

Mais grave é que, apesar da CF ter determinado a obrigatoriedade de apresentação de três orçamentos da União (o Orçamento Fiscal, o das Empresas Estatais e o da Seguridade Social) (§5º do Art. 165), os sucessivos governos brasileiros têm incluído na lei orçamentária anual enviada ao Congresso Nacional apenas duas peças: o Orçamento das Estatais e, de modo agregado, o Orçamento Fiscal e da Seguridade.

### **Efeitos redistributivos da Seguridade Social**

A Seguridade Social brasileira é o mais importante mecanismo de proteção social do País e poderoso instrumento do desenvolvimento. Além de transferências monetárias para as famílias (Previdência Rural e Urbana, Assistência Social, Seguro-Desemprego) contempla a oferta de serviços universais proporcionados pelo Sistema Único de Saúde (SUS), pelo Sistema Único de Assistência Social (Suas) e pelo Sistema Único de Segurança Alimentar e Nutricional (Susan).

Um dos pilares da Seguridade Social é a Previdência Social. Em 2015, o Regime Geral da Previdência Social (RGPS) mantinha 28,3 milhões de benefícios diretos (19 milhões urbanos e 9,3 milhões rurais). Para o IBGE, para cada benefício efetivamente pago há, em média, 2,5 pessoas beneficiadas indiretamente (membros da família). Portanto, além dos 28,3 milhões de benefícios diretos, estima-se que, indiretamente, outros 70,7 milhões de brasileiros são favorecidos. Ou seja, o RGPS beneficia aproximadamente 99 milhões de pessoas, quase a metade da população do país.

A Seguridade Social tem abrangência ainda maior. Se aplicarmos a mesma estimativa de beneficiários diretos e indiretos constatada pelo IBGE no caso da Previdência Social (1 beneficiário direto e 2,5 beneficiários indiretos, membros da família), para o Benefício de Prestação Continuada (4,2 milhões de benefícios diretos) e para o Programa Seguro-Desemprego (7,2 milhões de benefícios diretos) e adicionarmos os beneficiários diretos da Previdência urbana (19,0 milhões de benefícios diretos) e Rural (9,3 milhões de benefícios diretos) pode-se estimar que a Seguridade Social beneficiou 40,2 milhões de famílias e que, indiretamente, ela beneficiou outras 100 milhões de pessoas (demais membros da família).

Dessa forma, direta e indiretamente, ela transferiu renda para 140,6 milhões de indivíduos, cujos benefícios, próximos do piso do salário mínimo, transformam a Seguridade Social brasileira num dos maiores e mais bem-sucedidos programas de proteção social de países não desenvolvidos, no mundo (Figura 17).

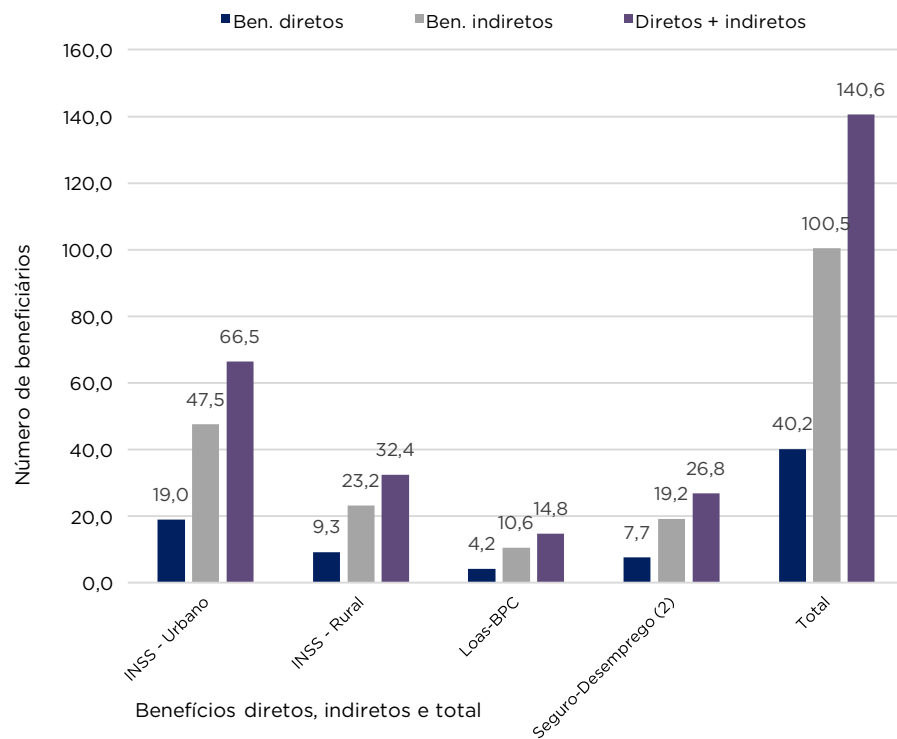
Mais de dois terços dos 40,2 milhões de benefícios diretos concedidos pela Seguridade Social equivalem ao piso do salário mínimo. No segmento rural e no Benefício de Prestação Continuada, praticamente 100% dos benefícios correspondem ao piso do salário mínimo; no segmento urbano, esse percentual é de 56,7%. A elevação real de mais de 70% do valor do salário mínimo ocorrida entre 2005 e 2015 ampliou significativamente a renda destas famílias.

### **Complexidade e abrangência da Política Social**

A Constituição de 1988 representou uma etapa fundamental da viabilização do projeto das reformas socialmente progressistas. Com ela, desenhou-se no plano legal e

**FIGURA 17 – SEGURIDADE SOCIAL: BENEFÍCIOS DIRETOS CONCEDIDOS E ESTIMATIVA DE BENEFICIADOS (DIRETOS E INDIRETOS) (1) E (2)**

Em Milhões de Pessoas  
POSIÇÃO EM DEZEMBRO DE 2015



(ANFIP e DIEESE, 2017).

Fonte: MPS. Boletim Estatístico da Previdência Social. V.20, n.12 e MTE. CGSAP/DES/SPPE/MTE

Notas: (1) Segundo o IBGE, para cada benefício efetivamente pago há, em média, 2,5 pessoas beneficiadas indiretamente. (2) Utilizou-se o total de segurados e não de requerentes.

institucional o embrião de políticas inspiradas em alguns traços dos regimes de Estado de Bem-estar Social. Seu âmago reside nos princípios da universalidade (em contraposição à focalização exclusiva), da seguridade social (em contraposição ao seguro social) e da compreensão da questão social como um direito da cidadania (em contraposição à caridade e ao assistencialismo). Para financiar os novos direitos, a Carta instituiu novas fontes de financiamento não reembolsáveis e vinculadas aos programas sociais.

Entretanto, a redemocratização do país e as reformas da proteção social coincidiram com o esgotamento do “Estado Nacional Desenvolvimentista”. A crise internacional de 1982 ampliou a vulnerabilidade externa, o endividamento e as pressões inflacionárias. Colocado no epicentro da crise, o Estado perdeu o comando da política macroeconômica e da iniciativa do crescimento.

Este cenário foi agravado a partir de 1990, quando o Brasil aderiu ao consenso favorável às políticas de ajuste e às reformas propugnadas pela doutrina neoliberal. No campo econômico, as bases materiais e financeiras do Estado foram destruídas em consequência das privatizações, do baixo crescimento, dos juros elevados e do endividamento crescente. A abertura financeira e comercial expôs a indústria à competição desigual que provocou internacionalização e destruição das cadeias produtivas de setores estratégicos.

No campo da cidadania social, a Constituição de 1988 era incompatível com a doutrina liberalizante e, entre 1990 e 2014, a proteção social brasileira passou a viver as tensões entre paradigmas antagônicos (Estado Mínimo *versus* Estado Social), apresentando

singularidades em cinco momentos: *contrarreforma truncada* (1990-94); *retomada da contrarreforma liberalizante* (1995-2002); *continuismo econômico e ambiguidades na proteção social* (2003-06); *crescimento e inclusão social* (2007-10); e *recrudescimento das tensões* (2011-14) (FAGNANI E CALIXTRE, 2017).

Apesar das diversas tentativas de contrarreforma liberais e conservadoras e dos muitos retrocessos impostos, mesmo assim, entre 1988 e 2014, a sociedade brasileira obteve êxitos na ainda incipiente tarefa de construir patamares mínimos de proteção social. Como aponta Castro (2018), até 2014, o Estado brasileiro desenvolvia um conjunto diversificado de políticas públicas voltadas para a promoção e para a proteção social.

Na ausência de reforma tributária que corrigisse o caráter regressivo do sistema de impostos, a Constituição de 1988 buscou diversificar as bases tributárias e ampliar o peso das contribuições sociais na composição do orçamento social. Também houve esforços no sentido de se vincular constitucionalmente fontes de financiamento para o gasto social, necessárias para criar condições materiais para a efetivação dos novos direitos sociais. Um resumo dos principais mecanismos de financiamento do gasto social pode ser visto na Figura 18.

#### FIGURA 18 – POLÍTICA SOCIAL

PRINCIPAIS PROGRAMAS, GASTOS E FONTES DE FINANCIAMENTO  
BRASIL  
2014

POLÍTICAS	PRINCIPAIS PROGRAMAS/ AÇÕES	GASTO (% PIB)	FONTES DE FINANCIAMENTO
<b>Regime Geral da Previdência Social (RGPS)</b>	Aposentadorias, pensões, outros benefícios à população urbana e rural.	7,1	Contribuição de empregadores e empregados para previdência social (CETSS) e outras fontes do Orçamento da Seguridade Social (OSS)
<b>Proteção e Promoção do trabalhador</b>	Abono, Seguro-Desemprego, Intermediação e Qualificação Profissional e geração de emprego e renda.	0,9	Contribuição do PIS/Pasep destinada ao FAT + aplicação financeira do FAT + recursos fiscais ordinários
<b>Saúde</b>	Sistema Único de Saúde – SUS	3,8	Vinculação da Receita Corrente Líquida (RCL) da União e das receitas dos Estados e Municípios
<b>Assistência Social</b>	Sistema Único de Assistência Social- Suas, BPC e PBF.	1,4	Não tem fontes vinculadas específica, mas faz parte do Orçamento da Seguridade Social (OSS).
<b>Educação</b>	Educação Básica, Ensino Superior, Educação de Jovens e Adultos, Analfabetismo.	5,0	Vinculação específica das receitas de impostos da União, Estados e Municípios + Contribuição do Salário Educação.
<b>Desenvolvimento Rural</b>	Reforma agrária, apoio ao pequeno produtor rural, e outros benefícios.	0,2	Não tem fontes vinculadas específica. Recursos fiscais ordinários
<b>Cultura</b>	Promoção do desenvolvimento cultural e artístico e acesso à cultura	0,1	Não tem fontes vinculadas específica. Recursos fiscais ordinários
<b>Infraestrutura Social</b>	Infraestrutura urbana, moradia e saneamento básico.	1,8	Fundo de Garantia de Tempo de Serviço- FGTS + recursos fiscais ordinários

Fonte: Ipea e Ministério do Planejamento (CASTRO, 2018)

A partir da Constituição de 1988, há um crescimento gradativo da expansão dos bens e serviços sociais, que prossegue no período 2002-2014. A abrangência da política social brasileira, em 2014, pode ser constatada pela Figura 19, que sintetiza diferentes tipos de

benefícios ofertados a milhões de cidadãos cobertos pelas ações e programas implantados em diversas políticas públicas da área subdivididas em três tipos básicos: garantia de renda; garantia da oferta de bens e serviços sociais; e regulação (CASTRO 2018).

### FIGURA 19 – TIPOS BÁSICOS DE INTERVENÇÃO DA POLÍTICA SOCIAL E EXPANSÃO DE BENS E SERVIÇOS

BRASIL  
2002-2014

TIPOS BÁSICOS	TRANSFERÊNCIAS, BENS E SERVIÇOS.	2002(1)	2014(1)
GARANTIA DE RENDA	<b>ASSISTÊNCIA SOCIAL</b>		
	Famílias beneficiárias do programa Bolsa Família (2)	3,6 milhões (2003)	14,0 milhões
	Beneficiários do BPC e RMV (3)	2,3 milhões	4,3 milhões
	<b>PREVIDÊNCIA</b>		
	Beneficiários do Regime Geral Previdência Social (4)	18,9 milhões	27,8 milhões
	<b>TRABALHO E RENDA</b>		
	Beneficiários do Seguro-Desemprego	4,8 milhões	8,9 milhões (2013)
	Beneficiários do Abono Salarial	6,5 milhões	21,3 milhões (2013)
GARANTIA DE OFERTA DE BENS E SERVIÇOS	<b>SAÚDE</b>		
	Procedimentos Ambulatoriais	1.883,5 milhões	3.794,2 milhões (2013)
	Atendimentos na Atenção Básica	868,0 milhões	1.200,8 milhões (2013)
	Atendimentos na Atenção Especializada	146,4 milhões	447,0 milhões (2013)
	Internações Eletivas	1,5 milhão	2,2 milhões
	Internações de Urgência (5)	10,6 milhões	8,5 milhões
	<b>EDUCAÇÃO (6)</b>		
	Matrículas na Educação Infantil	4,4 milhões	5,5 milhões
	Matrículas no Ensino Fundamental Regular (7)	33,3 milhões	24 milhões
	Matrículas no Ensino Fundamental em Tempo Integral (8)	1,3 milhão (2010)	4,4 milhões
	Matrículas no Ensino Médio Regular	7,6 milhões	7,2 milhões
	Alimentação Escolar- Alunos Beneficiados	36,9 milhões	42,2 milhões
	Livros Didáticos Adquiridos	96 milhões (2005)	135,5 milhões
	Caminho da Escola- Ônibus Adquiridos	2.391 (2008)	4.078
	Matrículas na Educação Profissional de Nível Médio (9)	279.143	1,7 milhão
	Matrículas no Ensino Superior	1,1 milhão	2,4 milhões (2013)
	Fies- Contratos Firmados	65.921	732.348
	Prouni- Bolsas Ocupadas	95.612 (2005)	223.493
	<b>DESENVOLVIMENTO URBANO</b>		
	Moradias do Minha Casa Minha Vida (10)	-	2,0 milhões
	<b>DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO</b>		
	Contratos pelo Pronaf	0,9 milhão	1,5 milhão (2014-2015)

Elaboração: Castro (2018)

Fonte: MEC, MS, MDS, MPS, MCidades, MDA, MTE.

Notas:

(1) Quando os dados de 2002 ou 2014 não estavam disponíveis, utilizou-se o dado do ano indicado entre parênteses.

(2) Em 2002, existiam outros programas de transferência de renda (Bolsa Escola, Bolsa Alimentação, Auxílio Gás). O Programa Bolsa Família foi criado pela Medida Provisória n. 132/2003.

(3) Benefício de Prestação Continuada – BPC e da Renda Mensal Vitalícia – RMV.

(4) Benefícios emitidos em dezembro de cada ano, no âmbito do Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

(5) A redução das internações de urgência deve-se a uma mudança de modelo assistencial no SUS, em que a atenção ambulatorial, em especial a da atenção básica, ganha maior importância e resolubilidade.

(6) Os números de matrícula citados referem-se à rede pública. Programas da educação citados: Programa Nacional de Alimentação Escolar – Pnae; Programa Nacional do Livro Didático – PNLD; Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar – Pnate; Fundo de Financiamento Estudantil – Fies; e Programa Universidade para Todos – Prouni.

(7) A redução de matrículas deve-se à melhoria do fluxo escolar e à diminuição da quantidade de crianças e adolescentes no período considerado (mudança na base da pirâmide etária brasileira).

(8) Essas matrículas são um subgrupo das Matrículas no Ensino Fundamental Regular.

(9) Consideradas as modalidades integrada, concomitante e subsequente.

(10) O Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV só foi instituído em 2009 pela Lei n. 11.977/2009.

Apesar da contrarreforma liberal permanente, mesmo assim, a partir da vigência dos novos direitos constitucionais, da ampliação dos gastos e dos novos programas implantados posteriormente, houve significativa expansão de benefícios e melhoria nos indicadores de bem-estar (Figura 20).



**FIGURA 20 – EVOLUÇÃO DE INDICADORES SOCIAIS SELECIONADOS**BRASIL  
1992-2004-2014

POLÍTICAS SOCIAIS	INDICADORES	RESULTADOS/VALORES		
		1992	2004	2014
Previdência Social	% da PIA (16 a 60 anos) coberta	-	62,9	72,6
	% de cobertura da pop. de 60 anos ou mais	-	81,9	82,6
	% Razão de dependência (idoso)	14,9 (1991)	14,4	16,5 (2012)
Assistência Social	% da população vivendo com menos de R\$ 140 <i>per capita</i>	27,3 (1995)	21,5	7,0
	% da população vivendo com menos de R\$70 <i>per capita</i>	10,7 (1995)	7,1	2,6
	% da população de 10 a 17 anos que só estuda	60,2 (1992)	76,5	83,7
Saúde	Taxa de Mortalidade Infantil (por mil Nascidos Vivos)	41,9	21,5	15,3 (2011)
	Taxa de Mortalidade na Infância (por mil Nascidos Vivos)	47,8	25,0	17,7 (2011)
	Razão de mortalidade materna (por 100 mil)	-	76,1	64,8
	Esperança de Vida ao Nascer (anos)	67,3	71,6	75,1 (2012)
Trabalho e Renda	Taxa de desemprego aberto	6,2	8,7	6,4
	Taxa de formalidade	-	45,7	57,7
	Rendimentos médios reais em todas as fontes da população maior de 15 anos (Em R\$1,00)	773,0	858,0	1.223,0
Educação	Taxa de frequência à escola (0 a 3 anos)	7,5 (1995)	13,4	24,6
	Taxa de frequência à escola (4 a 6 anos)	53,4 (1995)	70,5	87,5
	Taxa de frequência à escola (7 a 14 anos)	86,6	97,1	98,7
	Taxa de frequência à escola (15 a 17 anos)	59,7	81,8	84,3
	Taxa de frequência à escola (18 a 24 anos)	22,6	32,2	30,0
	Taxa de analfabetismo (15 anos ou mais)	17,2	11,5	8,3
Desenvolvimento Agrário	Número médio de anos de estudos (15 anos ou mais)	5,2	6,8	8,1
	Concentração Fundiária (Gini para propriedade da terra)	0,838 (1998)		0,816 (2003)
Desenvolvimento Urbano	% Abastecimento de Água (urbano)	75	87,0	95,0
	% Esgoto Sanitário (urbano)	52	65,0	75,0
	% Coleta de Lixo (urbano)	79,8	nd	92,2
	% Domicílios urbanos com condições de moradia adequada	50,7	62,5	42,3
	% Déficit Habitacional total (% de domicílios)	-	10,0 (2007)	8,0 (2012)
Renda e Desigualdade	% renda domiciliar <i>per capita</i> menor/igual a 1/2 SM	58,8	50,7	28,7
	% renda domiciliar <i>per capita</i> menor/igual a 1/4 SM	33,4	25,4	10,3
	% da renda nacional detida pelo 1% mais ricos	13,2	12,9	11,3
	% da renda nacional detida pelos 50% mais ricos	13,1	13,8	17,0
	Desigualdade de renda- Gini	0,612 (1990)	0,569	0,518
	Razão 20/20	26,0	22,2	17,4

Fonte: IPEA (2010a), IPEA (2010c) e IPEADATA, IDB. (CASTRO, 2018)

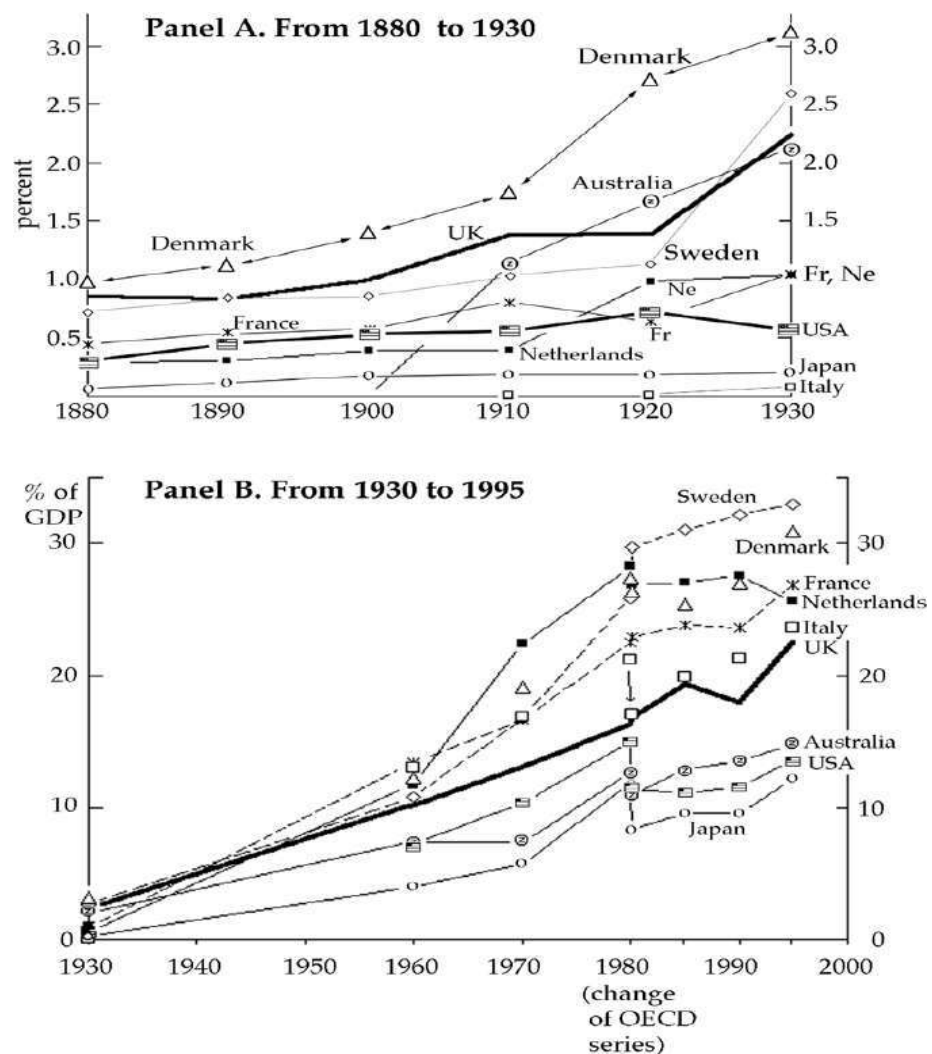
#### 4. DEMOCRACIA, INDUSTRIALIZAÇÃO E GASTO SOCIAL

No livro “*Growing Public- Social Spending and Economic Growth Since the Eighteenth Century*”, Peter Lindert (2004) aponta que o “grande avanço” das transferências sociais como porcentagem do PIB ocorrido em diversos países entre 1880 e 1930 reflete “o aparecimento tardio e parcial do estado de bem-estar”. Esse fenômeno foi impulsionado, dentre outros fatores, pelo contínuo avanço do processo de “democratização que moldou a história pré-1880” (Figura 21-A). Mais impressionante é o aumento dos gastos sociais em relação ao PIB ocorrido entre 1945 e 1975. Em muitos países essa relação saltou de menos de 10% para mais de 20% (Figura 21-B).

Analisando especificamente o período 1945-1975, Persson (1991) destaca que o aumento do gasto social “foi um dos mais marcantes fenômenos do desenvolvimento capitalista de pós-guerra”. Nos países da OCDE, a taxa média anual de crescimento dos gastos sociais, em torno de 0,9% (entre 1950-1955), cresceu para 6,5% (1960-1975). No período de maior expansão (1960-1975), em muitos países, a proporção do PIB destinada ao gasto social aumentou de 12% para 23%.

Entretanto, o fato mais relevante é que, mesmo no contexto da globalização, da hegemonia da doutrina neoliberal e da crise financeira internacional de 2007-2008 – quando o Estado teve de salvar o capitalismo desregulamentado das mãos dos capitalistas –, na maior parte os países centrais o gasto social continuou a crescer no período entre 1990 e 2015 (Figura 22).

**FIGURA 21 – TRANSFERÊNCIAS SOCIAIS COMO PROPORÇÃO DO PIB**  
1880-1995



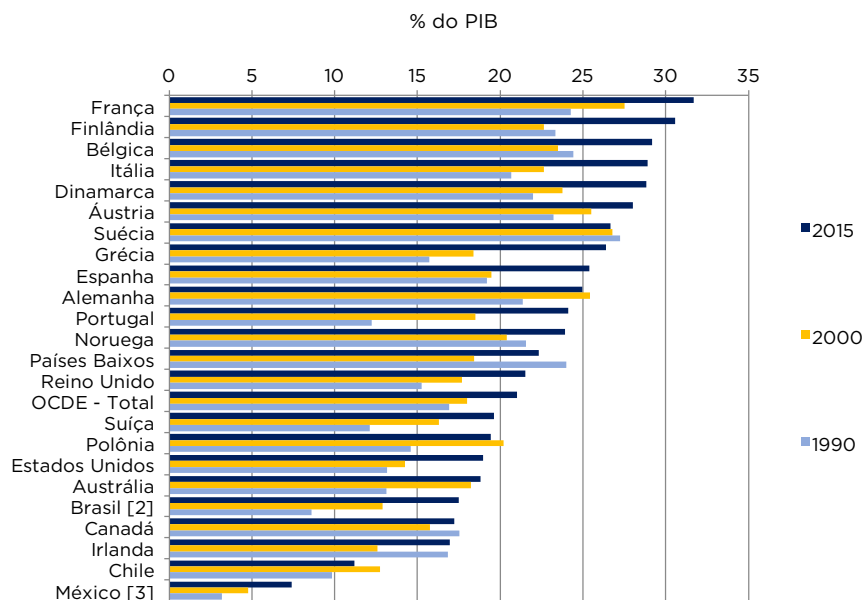
Esse comportamento, que mostra a força das demandas sociais da democracia, não deixa de ser um paradoxo no contexto da “austeridade” imposta para enfrentar o brutal endividamento público para a salvação das instituições financeiras privadas.

### Por que o gasto social no Brasil cresce a partir de 1993?

O imperativo do ajuste fiscal encobre o real propósito de alterar o modelo de sociedade pactuado em 1988. Essa marcha foi deflagrada no início dos anos 1990 e, nesse sentido, a atual estratégia de implantar o projeto neoliberal turbinado no Brasil nada tem de novidade. A mesma estratégia foi tentada sempre com êxito incompleto nos governos Collor, Itamar, Fernando Henrique e em parte do primeiro mandato de Lula. Em 2016, a ofensiva do mercado reaparece, como reedição do passado, no documento “Uma Ponte para o Futuro” (PMDB, 2016).

**FIGURA 22 – GASTO SOCIAL PÚBLICO DIRETO (1)(2)(3)**

Em % do PIB  
OCDE- PAÍSES SELECIONADOS  
1990, 2000 e 2015



(Anfip e Dieese, 2017).

Fontes:

Estatísticas da OCDE. Gasto Social (SOCX) (somente gasto público direto); Base de Datos de Inversión Social (Cepal); Gasto Social do Governo Central (2002-2015) (Secretaria do Tesouro Nacional/Siafi/Disor)

Notas:

[1] Social Expenditure (SOCX)– Dados agregados. Somente gasto público direto.

[2] 1990 (Cepal), 2002 (STN), 2015 (STN).

[3] 1990 (Cepal), 2015 (Cepal)

Metodologia – O Banco de Dados sobre Gastos Sociais da OCDE (SOCX) é construído com a intenção de garantir dados comparáveis internacionalmente. As estatísticas incluem o gasto público e o gasto privado (compulsório e voluntário) dos 35 países membros desde 1980. Os dados agregados sintetizam informações sobre todos os programas sociais ativos destinados às seguintes finalidades: Aposentadorias por idade e tempo de contribuição; Pensões por morte, doença ou invalidez; Saúde; Família; Mercado de Trabalho; Desemprego; Habitação; entre outros. O Banco de Dados é descrito em detalhe por Adema, W, P. Fron and M. Ladaique (2011) (ver Methodology Part II). Para efeito comparativo, os dados de México e Brasil foram obtidos do Banco de Dados de Investimento Social da Cepal – que inclui gastos com Previdência, Assistência, Saúde e Habitação – e de relatório oficial da Secretaria do Tesouro Nacional, baseado em dados do Siafi/Sidor.

Assim, desde 1990, o modelo econômico que as elites financeiras tentam implantar aparece traduzido na política de ajuste fiscal na qual as classes dominantes acertam-se em torno de uma agenda de desconstrução de direitos sociais, sindicais, trabalhistas, humanos, ambientais e culturais.

No caso da proteção social, a mudança no modelo de sociedade pactuado em 1988 tem por propósito acabar com o embrionário Estado Social e implantar o Estado Mínimo Liberal. Para isso, economistas liberais utilizam-se do falso consenso de que os gastos constitucionais “obrigatórios” (previdência social, assistência social, saúde, educação, seguro-desemprego, dentre outros) teriam crescido num ritmo que comprometeria as contas fiscais. Por esse raciocínio, a estabilização da dinâmica da dívida pública exigiria modificar o “contrato social da redemocratização” (ALMEIDA, COIMBRA e PESSOA, 2015).

Argumentam que a crise atual decorreria da trajetória “insustentável” de aumento dos gastos públicos desde 1993, por conta dos direitos sociais consagrados pela Carta de

1988. A visão de que “o Estado brasileiro não cabe no PIB” ou que “as demandas sociais da democracia não cabem no orçamento” vende a falsa ideia de que a questão fiscal somente será resolvida se se extinguirem os direitos sociais de 1988.

Como analisado, o comportamento do gasto social no Brasil a partir da Constituição Federal não é “um ponto fora da curva” na história das nações industrializadas e democráticas. O que ocorreu no Brasil a partir de 1988 guarda semelhanças com a experiência de muitos países da Europa e da América desde 1880 e, mais acentuadamente, a partir de 1945.

A visão liberal desconsidera que o ano de 1993 coincide com a distensão do represamento secular dos direitos sociais que ocorreu a partir desse ano por força de decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou o cumprimento imediato da Constituição de 1988. Em mais de 500 anos de história, pela primeira vez os trabalhadores rurais passaram a ter os mesmos direitos previdenciários que o segmento urbano. Com o início da vigência das aposentadorias rurais o número de concessões salta de um patamar anual de 120 mil para 900 mil. Após o reconhecimento desses direitos, a concessão de benefícios se manteve num patamar em torno de 300 mil anuais.

A partir de 1993 também passou a vigorar o Programa Seguro-Desemprego, adotado no Brasil com mais de meio século de atraso em relação às nações desenvolvidas. Atualmente são concedidos cerca de sete milhões de benefícios.

Com a regulamentação da Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) em 1994, deu-se início à implantação do programa Benefícios de Prestação Continuada (BPC), que atende atualmente quase cinco milhões de famílias com renda *per capita* inferior a  $\frac{1}{4}$  do salário mínimo e pessoas portadoras de deficiências.

Também passaram a vigorar as novas regras da Previdência Social urbana, com destaque para a introdução do piso de aposentadoria equivalente ao salário mínimo.

A série de dados iniciada em 1993 também não leva em conta fatores atípicos como, por exemplo, a notável “corrida às aposentadorias” urbanas ocorrida nos anos que precederam a Reforma da Previdência ensaiada pelo governo Collor e realizada pelo governo de FHC (Emenda Constitucional 20 de 1998).

No período atual, assiste-se à nova “corrida às aposentadorias”, uma reação ante a proposta excludente da Previdência que tramita no Congresso. Historicamente observa-se que reformas da Previdência sempre agravaram as dificuldades e tornaram ainda mais difícil o ajuste fiscal.

Talvez por conflito de interesses, os adeptos da visão de que os direitos sociais “não cabem no PIB” não escrevem uma linha sequer sobre os formidáveis mecanismos de transferência de renda para os ricos que poderiam ser contidos, por quem se interessasse em algum ajuste fiscal real. A taxa real de juros (Selic) continua elevada, quando o mundo pratica juros reais negativos. Faz falta uma reforma tributária que enfrente o crônico caráter regressivo do sistema de impostos. Todo ano o governo federal abre mão de cerca de 20% das suas receitas, em isenções fiscais que dá a segmentos econômicos específicos (em 2015, foram R\$282 bilhões, 4,9% do PIB, doados como ‘isenções’). Segundo estudos do Banco Mundial a sonegação de impostos no Brasil chega a 13,4% do PIB, cerca de R\$ 500 bilhões anuais. Não há empenho do governo em conter e recuperar o estoque de recursos capturados pelos sonegadores, refletidos na

Dívida Ativa da União que atinge cerca de R\$1,8 trilhão. Só no caso da Previdência, esse estoque beira R\$ 500 bilhões. A alternativa é retomar o crescimento e combater os favores que privilegiam os donos da riqueza financeira. Essa é a “meia-entrada” que o Brasil tem de combater.

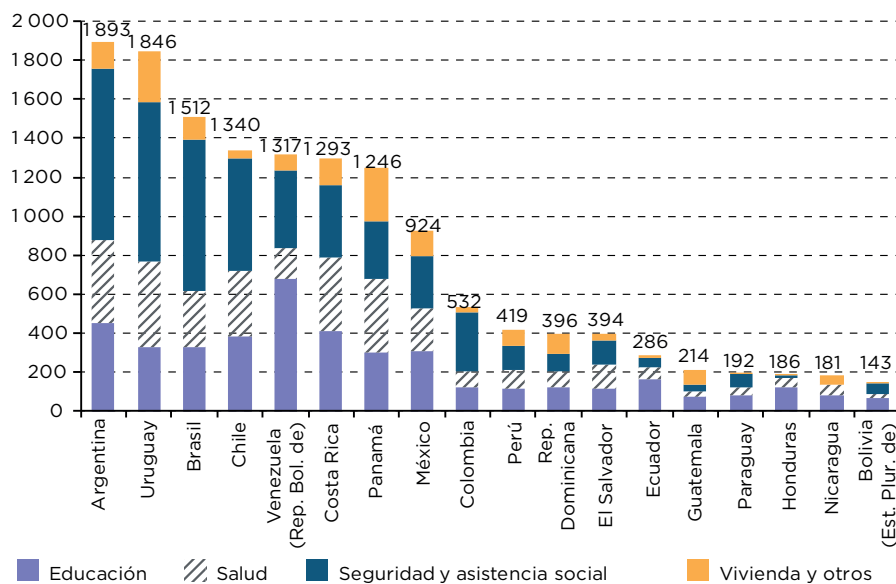
### O gasto social do Brasil não é elevado, na comparação internacional

Ao contrário da visão financista, o comportamento recente do gasto social do país não difere das demais nações, além de não ser elevado na comparação internacional. Esse fato, ilustrado na Figura 22, foi reconhecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), organismo vinculado ao Ministério da Fazenda. O documento revela que, entre 2002 e 2013, “o gasto social do Governo Central aumentou mais de 11% em todos os grupos de países no período analisado” [Europa Emergente, Zona do Euro, Países Nórdicos e América Latina Emergente], com exceção da Ásia emergente (STN, 2016:59).

Além disso, o estudo demonstra que o patamar do gasto social do Governo Central no Brasil não é elevado na comparação internacional. Ele é superior ao realizado pelos países emergentes da Ásia e encontra-se em patamar próximo dos países emergentes da América Latina. Entretanto, “em relação aos países europeus e seu estado de bem-estar social, o gasto social brasileiro ainda é relativamente baixo” (STN, 2016:60). De fato, a Figura 23 mostra que gasto social *per capita* do Brasil é inferior ao verificado na Argentina e no Uruguai (CEPAL, 2015).

**FIGURA 23 – GASTO PÚBLICO SOCIAL ANUAL PER CAPITA ANUAL, POR SETORES (A)**

Em Dólares de 2005  
AMÉRICA LATINA (18 PAÍSES) (a)  
2011-2012  
Fonte: CEPAL (2015:84)



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base no Panorama Social da América Latina, 2013 (LC / G.2580), Santiago do Chile. Publicação das Nações Unidas, nº de vendas: S.14.II.G.6.  
a. Não inclui Cuba e Haiti.

Por outro lado, o Brasil continua sendo um dos países mais desiguais do mundo. O estudo da STN ressalta que o índice Gini do Brasil “ainda se apresenta expressivamente superior ao dos grupos de países desenvolvidos e, até mesmo, das regiões emergentes do

mundo”. Nesse sentido, “mesmo com os significativos avanços com relação ao combate à desigualdade nos últimos anos, o Brasil ainda tem grande potencial para aprimoramento nesse indicador” (STN, 2016:63).

## 5. PROPOSTAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

Nas democracias avançadas que serviram de inspiração para os Constituintes de 1988, o financiamento da proteção social segue o clássico modelo tripartite. As fontes de financiamento proveem da “contribuição do empregador”, da “contribuição do trabalhador” e, sobretudo, da “contribuição do governo” (impostos gerais progressivos pagos pela sociedade).

O que distorce essas contas no Brasil, é que, embora a contribuição estatal para a Seguridade seja alta, os recursos estatais provêm de um sistema tributário injusto, altamente regressivo e, assim, também se originam dos trabalhadores e dos estratos de renda mais baixos da população.

O resultado é uma grande distorção em total desrespeito à capacidade econômica do contribuinte. O aumento da contribuição do governo, nesta proposta de reforma corrige a distorção atual porque será resultado de uma tributação progressiva, capaz de onerar o grande capital, as grandes fortunas, os ganhos financeiros.

Essa mudança se justifica pelo caráter regressivo da folha de salário (transferência dos custos para o consumidor) e, mais grave, pela tendência de redução das receitas de impostos que incidem sobre a base salarial. A Quarta Revolução Industrial, em curso, é possivelmente uma onda que, ao automatizar os processos produtivos e eliminar postos de trabalho, aprofundará a corrosão da base salarial e tenderá a perpetuar o desemprego estrutural.<sup>10</sup>

No caso brasileiro, essa tendência de corrosão será acelerada pelos impactos da reforma trabalhista e da Terceirização, recém-aprovadas pelo Congresso Nacional. Nos próximos anos, deverá haver forte transição dos empregos formais com carteira assinada para contratos flexíveis, precários e de curta duração, com menor salário, período contributivo e valor da contribuição, o que rebaixará as receitas governamentais provenientes dessa fonte.

### **Mudar a incidência dos impostos, da base salarial, para taxaço sobre a renda e riqueza financeiras**

Neste cenário, o desafio de financiar a Proteção Social no século XXI requer, dentre outras medidas, ampliar as receitas oriundas de tributos incidentes sobre a renda e a riqueza financeira. Há mais de meio século essa transição foi operada pela maioria dos países desenvolvidos portadores de sistemas tributários progressivos.

### **Criação de Fundo de Financiamento da Política Social**

Pelas razões expostas, propõe-se a criação de fontes de receita específicas, e constitucionalmente vinculadas, para o financiamento da proteção social que combinam percentuais de tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a riqueza financeira (ativos de capital, distribuição de dividendos, juros sobre capital próprio), que se somarão às contribuições tradicionais de trabalhadores e empregadores.

10. Relatório da consultoria McKinsey apresentado no Fórum Econômico Mundial de 2018 estima que entre 11% e 23% da população economicamente ativa global (entre 400 milhões e 800 milhões de trabalhadores) será afetada pela automação até 2030. No Brasil, estima-se que 15,7 milhões de trabalhadores serão afetados pela automação até 2030. Desde 2010, o número de robôs industriais cresce a uma taxa de 9% ao ano. Com a extinção grande de trabalhos que exigem pouca qualificação, a tendência é de aumento da desigualdade e redução das receitas provenientes da base salarial. Entre 2005 e 2014, dois terços dos domicílios das economias avançadas sofreram queda ou estagnação da renda fruto de salários e capital, o maior retrocesso desde os anos 1970, diz a consultoria. Automação vai mudar a carreira de 16 milhões de brasileiros. Fernanda Perrin, Folha de S. Paulo, 21/01/2018. <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1951904-16-milhoes-de-brasileiros-sofrerao-com-automacao-na-proxima-decada.shtml>

A criação de Fundo para o Financiamento da Política Social deve ter como cláusula pétrea a preservação e o aperfeiçoamento das conquistas de 1988 e deve ser construído no bojo do processo de formulação de Reforma Tributária, orientada para assegurar maior progressividade do sistema tributário, pela ampliação da participação relativa dos impostos diretos (incidentes sobre a renda das pessoas físicas situadas no topo da pirâmide social, dos tributos diretos que incidem sobre a renda das pessoas jurídicas e sobre a propriedade, a riqueza e as transações financeiras) e pela redução da participação relativa dos impostos indiretos que incidem sobre o consumo (mudanças na tributação sobre bens e serviços e sobre a folha pagamento). Também se coloca a necessidade de reestabelecer o equilíbrio federativo, revisar as renúncias fiscais e reforçar a administração tributária e o aparato fiscal coercitivo com o propósito de ampliar a arrecadação, a eficiência e o combate à sonegação.

A alocação dos recursos do Fundo cobriria além dos gastos com saúde, previdência social e assistência social, que compõem o Orçamento da Seguridade Social, outras funções de governo muito importantes no novo modelo de desenvolvimento, como educação, ciência e tecnologia. A alocação dos recursos do Fundo alcançaria outras áreas muito carentes, como saneamento básico, mobilidade e transporte coletivo nas grandes e médias cidades, e outras prioridades determinada a cada PPA– Plano Plurianual – uma Lei votada a cada quatro anos, que determina os programas de governo e os investimentos que serão realizados no quadriênio.

Como boa parcela significativa desses serviços é prestada por estados e municípios, a alocação correspondente dos recursos será entregue, conforme os critérios legais, para essas unidades federativas, contribuindo para o reequilíbrio entre a justa repartição de recursos e de responsabilidades no conjunto da Federação.

O Fundo seria composto por recursos resultantes da maior participação relativa da tributação direta sobre lucros, grandes fortunas, renda financeira, contribuições econômicas específicas, as parcelas dos *royalties* e do Fundo Social do pré-sal que hoje já é destinada à saúde e à educação e por repasses do Orçamento Fiscal.

### **Por que é necessário assegurar recursos constitucionais ao gasto sociais?**

Como mencionado, as propostas de Reforma Tributária que estão em debate extinguem as vinculações constitucionais de recursos para as políticas sociais, o que acentuará a assimetria entre a captura de recursos públicos pelo poder econômico e pela sociedade, aprofundando a desigualdade da renda.

A história aponta vários exemplos nesse sentido. Um dos mais emblemáticos é percebido no caso da Educação, onde, desde a Constituição de 1934, tem prevalecido a obrigatoriedade constitucional de se aplicarem percentuais mínimos das receitas de impostos da União, dos estados e dos municípios. A ditadura militar (1964–85) desobrigou os governos federal e estadual dessa destinação constitucional. Devido a isso os recursos da educação caíram bastante. Esse fato contribuiu para a aglutinação de grupos políticos e ideológicos de diferentes correntes em torno de um movimento reivindicando “mais verbas para a educação”. É nesse contexto que em 1976 ocorre a primeira tentativa do senador José Calmon, de aprovar emenda que restabelecia a vinculação constitucional. Em 1983 a chamada “Emenda Calmon” foi reapresentada e aprovada pelo Congresso Nacional. Posteriormente, a Constituição de 1988 restabeleceu a prática inaugurada pela Constituição de 1934.

Outro exemplo emblemático é a experiência do SUS no início dos anos de 1990, quando o Ministério da Previdência decidiu utilizar integralmente as contribuições de empregados e empregadores sobre a folha de salários para cobrir exclusivamente os benefícios previdenciários. O chamado ‘buraco negro’ no financiamento do SUS permaneceu até 1996, quando o Congresso Nacional aprovou a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF). Mas, como se sabe, uma vez aprovada como contribuição “vinculada” ao SUS, a área econômica do Governo FHC passou a utilizar a CPMF na gestão das contas públicas. A CPMF cresceu, as suas alíquotas passaram dos iniciais 0,20 para 0,38. Em seus últimos exercícios de vigência, financiava as três áreas da Seguridade Social (0,20 para a saúde, 0,10 para a previdência rural e 0,08 para o fundo de erradicação da pobreza). Mas, em atenção às prioridades da área econômica, o governo FHC cortava outras fontes de recursos e os substituiu pelos recursos novos vinculados que chegavam da CPMF (isto sem falar da DRU, que apropriava 20% de todas as contribuições sociais até 2000). Na Saúde, nos primeiros anos da CPMF, os seus recursos não conseguiram representar um aumento de recursos novos, por conta dessa substituição. Nesse cenário, em 2002, o movimento em defesa do SUS conseguiu aprovar a Emenda Constitucional n. 29, que estabeleceu vinculação dos orçamentos nos três entes federativos. Mas basicamente manteve o mesmo baixo padrão de custeio federal.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Como ressaltado neste artigo, o desenvolvimento não é decorrência espontânea do crescimento. A experiência de nações que lograram maior êxito relativo nesse processo aponta que ele não decorreu da livre ação do mercado, mas da intenção política deliberada coordenada pelo Estado e viabilizada por instrumentos de política econômica que convergiam para esse propósito, com destaque para o sistema tributário, peça fundamental para reduzir as desigualdades sociais, financiar o bem-estar, transformar a estrutura produtiva e estimular o crescimento. Nesses países, o sistema de impostos tem caráter progressivo (incidência proporcionalmente maior sobre a renda das camadas mais ricas da população), percebido pela maior participação relativa da tributação direta (sobre a renda, a propriedade e a riqueza) sobre a tributação indireta (sobre o consumo de mercadorias, bens e serviços). Por outro lado, estudos recentes revelam a importância dos gastos públicos sociais para sustentar o próprio crescimento econômico e reduzir as desigualdades da renda.

Nesse sentido, a reforma tributária necessária para o Brasil requer a correção do caráter regressivo do sistema de impostos, o que reduz a desigualdade, amplia a renda das famílias, potencializa o mercado interno e fortalece a demanda efetiva necessária para o crescimento econômico. Mas o combate às desigualdades da renda também requer capacidade fiscal para promover o bem-estar. O Estado Social melhora os padrões de vida, pelo seu potencial de transferir renda, ampliar a oferta pública de bens e serviços básicos, reduzir as desigualdades e promover o desenvolvimento. Nesta perspectiva, o sistema tributário nacional também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social.

Esse é o principal diferencial dessa proposta de Reforma Tributária, com as demais elaboradas por setores do *mercado*, do governo e do parlamento que, ao contrário, visam a aniquilar o Estado Social de 1988 pela extinção das fontes exclusivas e a vinculação de recursos para a Seguridade Social e a Educação, preservando-se o sistema tributário, regressivo, sem qualquer compensação via a garantia dos gastos sociais.



Entende-se que em hipótese alguma os avanços inscritos na Carta Constitucional devem ser ameaçados, mas mantidos, revisados, atualizados e aperfeiçoados, sobretudo em decorrência da tendência de redução das receitas de impostos que incidem sobre a base salarial provocada pela Quarta Revolução Industrial e intensificada no Brasil pelos impactos da reforma trabalhista e da Terceirização, recém-aprovadas pelo Congresso Nacional. Neste contexto, deve-se acelerar a transição do financiamento incidente sobre a base salarial para o financiamento incidente sobre a renda e a riqueza financeira.

É nesta perspectiva que se propõe a criação de um fundo para o financiamento do bem-estar, com fontes de receita específicas, e constitucionalmente vinculadas, para o financiamento da proteção social que combinam percentuais de tributos incidentes sobre a renda, o patrimônio e a riqueza financeira (ativos de capital, distribuição de dividendos, juros sobre capital próprio), que se somarão às contribuições tradicionais de trabalhadores e empregadores que tendem a declinar. |

## BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, M; LISBOA, M; PESSOA, S. (2015). *Ajuste inevitável*. Folha de S.Paulo, 17 de junho. <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/ilustrissima/226576-ajuste-inevitavel.shtml>
- ANFIP e DIEESE (2017). *Previdência: reformar para excluir? Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência social brasileira*. Brasília: Anfip – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil: Dieese – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. 212p. <http://plataformapoliticasocial.com.br/previdencia-reformar-para-excluir-completo/>
- BARREIX, A., J. ROCA Y L. VILLELA (2006). *La equidad fiscal en los países andinos*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID) / EUROsociAL.
- BARREIX, A., M. BÈS Y J. ROCA (2009). *Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROsociAL.
- BEVERIDGE, W. (1942). *Social Insurance and Allied Services*. Londres: His Majesty's Stationery Office.
- BEVERIDGE, W. (1944) *Pleno empleo em uma sociedade livre*. Informe de Lord Beveridge II. Madri: editora: Ministerio de Empleo y Seguridad Social (1 de janeiro de 1989). ISBN-10: 8474345294
- CALIXTRE e FAGNANI (2017). *A política social e os limites do experimento desenvolvimentista (2003–2014)*. Campinas: IE/Unicamp (Texto para Discussão 295). <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=3524&tp=a>
- CARVALHO, F. J. C. (2005). *Keynes como Reformador Social: o Debate em torno do How to Pay for The War*. In *Teoria Geral Setenta Anos depois. Ensaios sobre Keynes e Teoria Pós-Keynesiana*.
- CARVALHO, F. J. C. (2006). *Keynes and the Reform of Capitalist Social Order*, Rio de Janeiro, IE/UFRJ.
- CARVALHO, J.M. (2001). *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- CARVALHO, L. RUGITSKY, F. (2015) *Growth and distribution in Brazil the 21st century: revisiting the wage-led versus profit-led debate*, DEPARTMENT OF ECONOMICS, FEA-USP, WORKING PAPER
- CASTRO, Jorge A. (2018). *Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico*. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 10). <http://plataformapoliticasocial.com.br/politica-social-no-brasil-distribuicao-de-renda-e-crescimento-economico/>
- CEPAL (2015). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015– Dilemas y espacios de políticas*. Santiago de Chile: Comisión económica para la América Latina y el Caribe (Cepal).
- ESPING-ANDERSEN, G (1991). *As três economias do Welfare State*. *Lua Nova* n. 24. p. 85–115. 1991.
- EVANS, P. (2010). *Constructing the 21st century Developmental State: Potentialities and Pitfalls in Edigheji , Omano (ed). Constructing a Democratic Developmental State in South Africa Potentials and Challenges*. HSRC Press, Capetown, South Africa. 2010.
- FAGNANI, E (2005). *Política social no Brasil (1964–2002): entre a cidadania e a caridade*. Campinas: IE/UNICAMP, Tese de Doutorado (PARTE I – Capítulos 1 e 2).
- FAGNANI, E. e ROSSI, P. (2018). *Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil*. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 20).
- FLORA, P. (1986) (org.) *Growth to limits: the western European Welfare States since world war II*. New York: the Gruyter.
- FMI (2017) *Fiscal monitor (October, 2017). Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. Washington, DC: International Monetary Fund.
- GOBETTI, S. e ORAIR, R. (2015) *Jabuticabas tributárias e desigualdade no Brasil*. *Valor*, 31 de julho <http://www.valor.com.br/opiniaio/4157532/jabuticabas-tributarias-e-desigualdade-no-brasil>
- GOBETTI, S. ORAIR, R. (2016) *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*, Texto para discussão Ipea, n. 2190.
- GÓMEZ SABAINI, J.C Y D. MORÁN (2013), *Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas*, serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 133 (LC/L.3632), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal).

HANNI, MICHAEL; MARTNER, RICARDO; PODESTÁ, ANDREA (2017). *La incidencia distributiva de la fiscalidad en América Latina*. In Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina, Juan Carlos Gómez Sabaini, Juan Pablo Jiménez e Ricardo Martner (editores). Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal).

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (2013). *Duas décadas de desigualdade e pobreza no Brasil medidas pela PNAD-IBGE*. Brasília: Ipea, Comunicado n. 159.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R.; SILVEIRA, F. G (org.). *Tributação e desigualdade*. Letramento: Rio de Janeiro, 2017.

JIMÉNEZ, Juan Pablo; PODESTÁ, Andrea. *La tributación sobre la renta en América Latina: desafíos y perspectivas*. In: SABAINI, Juan C. G.; JIMÉNEZ, Juan Pablo; MARTNER, Ricardo (Eds.). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Cepal, Santiago, 2017.

JORRATT, M. (2010). *Equidad fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*. Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

JORRATT, M. (2010). *Equidad fiscal en Chile: un análisis de la incidencia distributiva de los impuestos y el gasto social*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

KEYNES, J. M. (1936) *A Teoria Geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo, Abril Cultural, 1983.

LINDERT, PETER (2004). *Growing Public: Social Spending and Economic Growth Since the Eighteenth Century*. Vol. 1: The Story. Cambridge: Cambridge

MARSHALL, T.H. (1967). *Política Social*, São Paulo: Zahar Ed.

OIT (2011). *Seguridad social para la justicia social y una globalización equitativa*. Discusión recurrente sobre la protección social (seguridad social) en virtud de la Declaración de la OIT relativa a la justicia social para una globalización equitativa, Sexto punto del orden del día. Oficina Internacional del Trabajo. Ginebra.

OLIVEIRA, Fabrício A. (2017). *As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez*. São Paulo:

Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 4). <http://plataformapoliticasocial.com.br/as-reformas-tributarias-no-plano-internacional-a-marcha-da-insensatez/>

OLIVEIRA, Fabrício Augusto (1991). *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. 2ª edição. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto (1995). *Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional*. Campinas: Editora da Unicamp.

OXFAM (2017). *A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo: Oxfam Brasil.

PIERSON, Christopher (1991). *Beyond the Welfare State?* University Park: The Pennsylvania State Univ. Press.

PMDB (2016). *Uma ponte para o futuro*. São Paulo: Fundação Ulysses Guimarães.

PNUD (2015). PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. *Relatório do Desenvolvimento Humano 2015– O trabalho como motor do desenvolvimento humano*. [http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr15\\_overview\\_pt.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr15_overview_pt.pdf)

ROSANVALLON, P (2012). *A desigualdade se mundializou*. Entrevista com Pierre Rosanvallon. São Leopoldo: Instituto Humanitas Unisinos – IHU. <http://www.ihu.unisinos.br/172-noticias/noticias-2012/516110-a-desigualdade-se-mundializou-entrevista-com-pierre-rosanvallon>

SANTOS, W.G. (1979). *Cidadania e Justiça. A Política Social na Ordem Brasileira*. Rio de Janeiro: Ed. Campus.

SILVEIRA, F. G. et al. (2011) *Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais*. Comunicados do Ipea n. 92. Elaboração própria.

SILVEIRA, F. G; PASSOS, L.; GUEDES, D. (2018). *Justiça fiscal no Brasil: rota para promoção da equidade* (no prelo).

SILVEIRA, F.G. (2012) *Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*, XVII PRÊMIO TESOURO NACIONAL, ESAF.

SILVEIRA, Fernando G.; DINIZ, Bernardo C. *A incidência da tributação direta no País: o que dizem os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2002/03*. *Informações Fipe*, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, São Paulo, n 297, junho de 2005.

SILVEIRA, Fernando Gaiger (2003). *Impacto das transferências governamentais e da tributação na distribuição de renda no Brasil*. *Econômica, Revista da Universidade Federal Fluminense*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p.171-184, jun.

SILVEIRA, Fernando Gaiger (2010). *Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos*. In: CASTRO, Jorge A.; SANTOS, Cláudio H.; RIBEIRO, José A. C. *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea.

STN (2016). SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *Gasto Social do Governo Central de 2002 a 2015*. Brasília: Ministério da Fazenda.

TAVARES, Maria da Conceição; SERRA, José. (1971) *Além da estagnação*. In: TAVARES, Maria da Conceição. Da substituição de importações ao capitalismo financeiro. Rio de Janeiro: Zahar.

TAVARES. MARIA DA CONCEIÇÃO (2018). *Restaurar o Estado é preciso*. <http://www.vermelho.org.br/noticia/307343-2>

TITMUS, R. (1963). *Essays on the Welfare State*. Londres: Allen &Unwin.

ZOCKUN, M. (2017) *Equidade na Tributação*, em AFONSO, J. *et. al*. *Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio.

# POLÍTICA SOCIAL NO BRASIL: DISTRIBUIÇÃO DE RENDA E CRESCIMENTO ECONÔMICO<sup>1</sup>

**JORGE ABRAHÃO DE CASTRO**

Doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), membro da Plataforma Política Social. Foi Diretor da Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea e Diretor de Temas Sociais da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do Ministério do Planejamento (MP). E-mail: jorge.abraha057@gmail.com

## RESUMO

Este artigo examina a relação entre política social e economia, principalmente no que diz respeito à distribuição da renda e ao crescimento econômico para o caso brasileiro, no período que vai até 2014. Para tanto, procura-se inicialmente dar uma definição e dimensão concreta da política social praticada no Brasil, mostrar sua abrangência em termos de benefícios oferecidos, além dos gastos e formas de financiamento realizado. A seguir, demonstra-se que essas políticas contribuem de forma significativa ao crescimento econômico e à redistribuição da renda no país.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária; Desenvolvimento; Estado de bem-estar social; Políticas sociais e Desigualdades.

## INTRODUÇÃO

Políticas sociais, como mecanismos institucionais construídos pelas sociedades de cada país, no âmbito do Estado, no decorrer de sua história, resultam em grande parte da força dos movimentos sociais e da luta política, com o objetivo de proteger e/ou promover socialmente a população. Essas políticas são implementadas por meio de ações do Estado e estão constantemente no centro do debate político, dentre outros motivos porque respondem por fração considerável do gasto público, o que as torna alvo de disputas acirradas na divisão dos recursos orçamentários.

A amplitude e a forma de distribuição dos benefícios das políticas sociais podem tornar significativas as conexões entre essas políticas e a economia dos países, principalmente quando o gasto social se transforma em elemento importante para impulsionar uma melhoria na distribuição da renda e tem papel a ser considerado para o ritmo de expansão da atividade econômica. Neste sentido, é importante tentar dimensionar e qualificar até que ponto tais políticas podem afetar tanto a demanda agregada e o crescimento da economia.

Em sociedades heterogêneas como a brasileira, quanto mais amplas forem as rendas manejadas e destinadas às camadas inferiores do estrato de renda, maior a capacidade para alteração do padrão de consumo, gerando a possibilidade de ampliação da demanda agregada, com capacidade para criar um amplo mercado interno de consumo. Em contrapartida, também é importante para a expansão da economia a garantia da oferta de bens e serviços sociais, pois, para que sejam implementados, é necessário aumentar os gastos na contratação de pessoal, construção, manutenção e equipamentos em escolas, hospitais, postos de saúde, compra de livros, medicamentos e outros insumos estratégicos, etc.

1. Este texto é uma versão atualizada de: *Social Policy in Brazil: social rights, income distribution and economic growth. In: Social Protection for Sustainable Development: dialogues between Africa and Brazil.* UNDP World Centre for Sustainable Development (RIO+ Centre). Rio de Janeiro, Brazil. 2016.

Sob tal perspectiva, este texto procura demonstrar essa relação entre política social e a economia, principalmente no que diz respeito à distribuição da renda e ao crescimento econômico para o caso brasileiro, no período que vai até 2014. Para tanto, procura-se inicialmente dar uma definição e dimensão concreta da política social praticada no Brasil, mostrar atual abrangência em termos de benefícios oferecidos, além dos gastos e formas de financiamento realizado. A seguir, busca-se demonstrar as conexões dessas políticas com a distribuição de renda e o crescimento econômico.

## 1. POLÍTICA SOCIAL NO BRASIL

Um passo inicial e fundamental para alcançar o objetivo deste trabalho é adotar um conceito organizador do que será entendido por política social. Essa tarefa é mais complicada do que parece à primeira vista, considerando a complexidade da malha formada pelas instituições governamentais, seus respectivos âmbitos de atuação e o aparato jurídico que dá suporte à estruturação das políticas públicas.

Além disso, as políticas públicas têm aspectos bastante dinâmicos, uma vez que em sua trajetória histórica cada sociedade incorpora o reconhecimento de determinadas contingências, riscos sociais e igualdades desejáveis, exigindo que o Estado e outros entes sociais assumam a responsabilidade pela sua defesa e proteção. Tais processos constituem, em cada país, sistemas de proteção e promoção social com maior ou menor abrangência, mas que são dinâmicos, estando na maior parte do tempo em construção ou em reforma. Compreende-se, a partir daí, por que elaborar uma definição de política social é tarefa complexa.

Na literatura sobre o assunto, são tão diversas as interpretações, quanto são as abordagens teóricas dos autores. Apesar de reconhecer essas dificuldades e limitações, adotaremos aqui o entendimento da política social como sendo composta de um conjunto de programas e ações do Estado, que se manifestam em oferta de bens e serviços, transferências de renda e regulação, com o objetivo de atender as necessidades e os direitos sociais<sup>2</sup> que afetam vários dos componentes das condições básicas de vida da população, inclusive aqueles que dizem respeito à pobreza e à desigualdade. Cabe salientar, entretanto, que bens e serviços similares aos oferecidos pelo Estado podem também ser oferecidos por entidades privadas, que visem ao lucro ou não.

No caso brasileiro a estruturação de acordos políticos que permitiu a gestação de um conjunto amplo de políticas de Estado no âmbito das políticas sociais é muito recente, sendo a Constituição Federal de 1988 o marco institucional de maior magnitude, tanto em possibilidades de ampliação de acesso quanto em tipos de benefícios sociais. A partir dessa Constituição, as políticas sociais brasileiras têm como uma de suas finalidades mais importantes dar cumprimento aos objetivos fundamentais da República, previsto no Art. 3º. Assim, por intermédio da garantia dos direitos sociais, se buscaria construir uma sociedade mais livre, justa e solidária, erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, e promover o bem de todos, sem preconceitos ou quaisquer formas de discriminação. Para tanto, a Constituição combinou medidas que garantiam uma série de direitos sociais, ampliavam o acesso da população a determinados bens e serviços públicos e garantiam a regularidade do valor dos benefícios. No Capítulo dos Direitos Individuais e Coletivos, o Art. 6º estabeleceu como direitos a “educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”. A Constituição estabeleceu no Art. 7º (inciso IV) o salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de

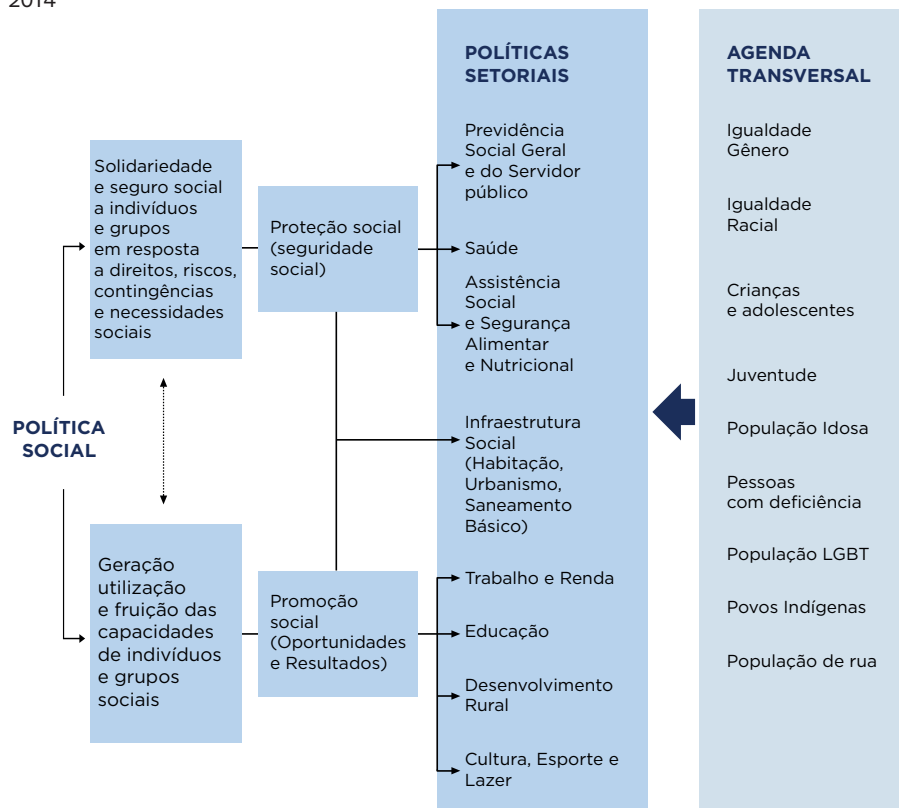
2. Para Esping-Andersen (1991), “a introdução dos direitos sociais modernos, por sua vez, implica um afrouxamento do status de pura mercadoria dos indivíduos.” Para Marshal (1967), os direitos sociais corresponderiam ao direito a um mínimo de bem-estar econômico, ao direito de participar, por completo, na herança social e levar a vida de um ser civilizado de acordo com os padrões que se estabelecem na sociedade.

atender a necessidades vitais dos trabalhadores e estabeleceu o princípio da vinculação entre salário mínimo e o piso dos benefícios previdenciários e assistenciais permanentes. Na parte de financiamento, reconheceu a importância da área de educação, Art. 212, ao aumentar a vinculação de recursos federais para a educação e, principalmente criou o orçamento da Seguridade Social.

Para atingir os objetivos mencionados, o Estado brasileiro atualmente desenvolve um conjunto diversificado de políticas públicas, que são apresentadas resumidamente na Figura 1. Para dar resposta ao objetivo – *proteção social* –, agrupam-se as políticas sociais vinculadas à Seguridade Social, destinadas a reduzir e mitigar os riscos e vulnerabilidades a que qualquer indivíduo está exposto numa sociedade de mercado, tal como o de não poder prover o seu sustento e de sua família através do trabalho, seja por velhice, morte, doença ou desemprego: essa categoria engloba os diferentes programas e ações da Previdência Social (aposentadorias, pensões e auxílios) geral e do setor público, Saúde, Assistência Social e Seguro-Desemprego. A geração da solidariedade social está diretamente relacionada à expansão do sistema de garantia de renda e da garantia da oferta de bens e serviços sociais, que buscam fortalecer a proteção social dos indivíduos, famílias e grupos sociais, quando estes se defrontam com uma série de situações de riscos, contingências e necessidades, que os colocam em dependência e vulnerabilidades.

**FIGURA 1 – POLÍTICAS SETORIAIS E TRANSVERSAIS DA POLÍTICA SOCIAL**

BRASIL  
2014



Fonte: Ipea (2010a) e Ministério do Planejamento (MP). Elaboração própria.

Para o objetivo – *promoção social* –, agrupam-se as políticas que, a partir de determinados instrumentos, pretendem garantir aos cidadãos oportunidades e resultados mais amplos e mais equânimes de acesso aos recursos e benefícios conquistados pela sociedade em seu percurso histórico. Tais políticas compreendem um vasto espectro de ações que abarca desde a formação e desenvolvimento do cidadão – casos da Educação, do acesso

à Cultura e das políticas de Trabalho e renda que buscam a qualificação profissional e regulação do mercado de Trabalho –, até a democratização do acesso a ativos – como as políticas voltadas à Agricultura Familiar (acesso a crédito, extensão rural, reforma agrária), à Economia Solidária, à Habitação, à Mobilidade Urbana.

Já a geração de igualdades está relacionada à ideia de que a expansão da oferta de bens e serviços sociais, principalmente a escolarização e o acesso à saúde, são elementos centrais na promoção e geração de habilidades e capacidades em indivíduos e/ou grupo social. No entanto, apenas isso não é suficiente para garantir a geração de igualdade, sendo necessário também garantir através das políticas públicas, o exercício dessas capacidades, mediante as políticas de inclusão produtiva de diversos tipos e padrões, seja no meio rural ou nas cidades. Esses são elementos primordiais para promoção social, pois permitem a ampliação de oportunidades e a obtenção de melhores resultados pessoais e coletivos. Este pressuposto só vai ser atingido se, em seu processo de universalização, conseguir atingir as populações mais pobres.

Além disso, são desenvolvidas uma série de políticas de corte mais *transversais*, que podem ter caráter tanto de proteção como de promoção social, como são as ações voltadas para a igualdade de gênero e para a igualdade racial, assim como aquelas destinadas especificamente às etapas do ciclo de vida, como são as políticas voltadas para as crianças, adolescentes, juventudes e idosos. Além daquelas voltadas às Pessoas com deficiência, LGBT e populações de rua.

## **2. GESTÃO, ORGANIZAÇÃO E APARATO INSTITUCIONAL DA POLÍTICA SOCIAL**

Para cumprir os objetivos enunciados inicialmente na Constituição foram sendo implementadas e recriadas ao longo dos anos uma série de políticas, que atualmente têm a aparência apresentada no esquema anterior. Essas políticas se manifestam de forma concreta seja no aparato técnico/burocrático que foi preciso criar, seja no tamanho dos recursos financeiros, humanos, e tecnológicos aportados para dar conta dos benefícios sociais requeridos pela sociedade, de acordo com o seu avanço econômico, democrático e social.

No que diz respeito aos aparatos técnicos/burocráticos que estruturam e organizam a prestação dos bens e serviços pelo Estado, assim como procedem às transferências de renda, o grande desafio é a capacidade técnico/política envolvida em cada setor da política social para a montagem de sistemas públicos de prestação de bens e serviços sociais. É importante salientar que nas políticas que mais avançaram as institucionalidades construídas buscaram estruturar-se como sistemas nacionalmente organizados, podendo assumir a forma de sistemas únicos ou então federativos. É importante salientar que a institucionalidade brasileira permite a atuação de entidades privadas, lucrativas ou não, na oferta de bens e serviços de caráter social.

No campo da *proteção social* a previdência social é a política mais antiga, e nos seus mais de 80 anos de estruturação no país, há muito que se constitui num *sistema*, que conta com recursos expressivos e estáveis ao longo do tempo, com critérios de acesso explícitos, e uma institucionalidade organizacional e jurídica que viabiliza sua implementação. O Regime Geral de Previdência Social (RGPS) é uma política de gestão centralizada, a cargo do governo federal, ainda que os órgãos públicos envolvidos tenham capilaridade regional. Por exemplo, o sistema conta atualmente com número expressivo de agências de prestação de serviços previdenciários espalhadas em todo o país.



A legislação brasileira também permite a operação de Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), voltados para os servidores públicos. Existe a possibilidade de configuração de regimes de previdência para servidores, nas três esferas de governo, com regras diferenciadas das vigentes para o RGPS. No governo federal, os detalhes das regras previdenciárias para o servidor variam de acordo com o poder ao qual está vinculado o servidor – Executivo, Judiciário ou Legislativo – e também se ele é civil ou militar. Nos 27 estados e em cerca de 1.900 municípios, vigoram Regimes Próprios de Previdência Social. Além disso, existe ainda a questão da Previdência Complementar, que atinge milhões de pessoas que, vinculadas ou não ao RGPS ou ao RPPS, contribuem para os fundos privados de previdência.

Na área da saúde, que compõe a seguridade social, ocorreram significativas mudanças, no escopo da proteção oferecida, ao longo dos últimos anos e, também se constitui num sistema. Nesta área, a instituição do Sistema Único de Saúde (SUS), promoveu a unificação dos serviços públicos da área, assim como a universalização do acesso a eles. Além disso, organizou sua oferta de forma descentralizada, com a participação pactuada dos diversos níveis de governo: união, estados e municípios. Após iniciar-se com uma vocação fortemente municipalizante nos anos 90, o processo de descentralização das políticas de saúde adquiriu nos últimos anos maior ênfase na organização regional das redes de serviços, buscando a melhoria das condições de acesso e de integralidade. Além disso, prevê a integralidade das suas ações e a participação social na sua gestão, através da interação direta com representantes dos seus usuários no planejamento, acompanhamento e avaliação dos serviços.

A Assistência Social é parte integrante da Seguridade Social, sendo responsável por garantir alguns direitos e o acesso das populações necessitadas a uma série de serviços e às transferências tais como o Benefício de Prestação Continuada (BPC) e ao Programa Bolsa Família (PBF).

Entretanto, no campo da prestação de serviços a assistência ainda está em processo de consolidação, sendo a implantação do Sistema Único de Assistência Social (Suas), uma tentativa de enfrentamento de problemas crônicos como o subfinanciamento e a necessidade de maior regulação e produção estatal, para que a ampliação da cobertura se estenda ao campo da prestação de serviços. Nesse sistema, a assistência social passa a contar com equipamentos públicos responsáveis por prestarem serviços diretamente à população – os Centros de Referência em Assistência Social (Cras) e Centros de Referência Especializada de Assistência Social (Creas) –, bem como por se articularem e atuarem como coordenadores da rede de serviços públicos e privados desta natureza no território sob sua competência. Diferentemente do BPC, executado de modo centralizado, os serviços assistenciais são de responsabilidade municipal. Mas, em paralelo às instituições governamentais, parcela importante dos serviços é ofertada por entidades privadas das mais diferentes origens, naturezas e tamanhos. Certamente a forte presença de instituições privadas filantrópicas no setor constitui um desafio para uma maior coordenação e sinergia na prestação de serviços assistenciais.

Coordenado pelo Governo Federal o Programa Bolsa Família conta com a participação efetiva das três esferas de governo em um modelo de gestão compartilhada, onde os municípios afirmam-se como responsáveis pelo processo de cadastramento dos beneficiários e acompanhamento das condicionalidades, entre outras atribuições. Além disso, vários estados e municípios possuem os seus próprios programas de transferência de renda e combate à pobreza: nesses casos, torna-se necessário um processo de pactuação que permita a integração entre os programas locais e o federal. Apesar dos desafios de

coordenação e dos riscos de fragmentação, o esforço de gestão descentralizada vem-se traduzindo em efetivos ganhos em relação à implantação e gestão do programa.

No campo da *promoção social*, as políticas típicas de Trabalho e Renda no Brasil, restringiram-se, durante muitos anos, aos seguros previdenciários, que alcançavam os trabalhadores com carteira assinada e servidores públicos, contribuintes do sistema. No que se refira às políticas típicas de um Sistema Público de Emprego (SPE) ao estilo europeu, somente nos anos 80 foram implementadas algumas políticas, tais como o Sistema Nacional de Emprego (Sine), com as atribuições de intermediação e qualificação profissional. Esta rede se ampliou com a criação do Seguro-Desemprego, para trabalhadores formais de empresas privadas. A partir dos anos 90, com a existência de fontes de financiamento pré-estabelecidas, o Estado brasileiro amplia a estratégia e passa a adotar também as chamadas “políticas ativas de mercado de trabalho”, destinadas à geração de novas oportunidades de trabalho e renda. Com isso a área de Trabalho, mesmo ainda distante, pode ser vista como sendo organizada em torno da ideia de um SPE, com os eixos: intermediação de mão de obra – representada pelo Sine; qualificação profissional; capitalização de pequenos negócios urbanos e rurais, destinados a trabalhadores por conta-própria e o Seguro-Desemprego.

No que refere à organização e gestão dos programas do SPE, as diretrizes variam para cada componente da política. Na Intermediação de Emprego, os Sines estaduais ganharam algum fôlego com uma típica política de gestão descentralizada com aportes financeiros mediante prescrições definidas centralmente. O componente Qualificação Profissional é bastante descentralizado; no caso do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial, a política é claramente centralizada, com sua regulamentação e financiamento de responsabilidade federal, ainda que a fase da habilitação seja partilhada com os Sines estaduais. O aparente paralelismo entre as ações descentralizadas permite considerar que esta área ainda carece de uma regulamentação mais sólida, à semelhança das Leis Orgânicas da Saúde e da Assistência Social.

A área de educação é um dos principais componentes da ideia de promoção social e um dos setores onde primeiro se instituiu um aparato profissional para a oferta de bens e serviços como objeto de política pública. Conta com serviços públicos estruturados de alfabetização, educação básica, educação superior e pós-graduação. Tem um grande aparato físico e humano envolvido e faz-se acompanhar da distribuição de alimentos e refeições, livros e materiais didáticos, de serviços de transporte escolar e do acesso aos meios digitais de aprendizagem e à internet para alunos da rede pública da educação básica.

A trajetória da organização e gestão do sistema educacional também é muito particular, pois se constitui como um sistema federativo composto de três subsistemas: federal, estadual e municipal, cada um com responsabilidades diferentes e que teoricamente deveriam cooperar. A gestão do sistema é atualmente descentralizada com grande importância dada ao governo federal. A rede municipal é absolutamente hegemônica na educação infantil; no ensino fundamental, as redes municipais lideram a oferta, mas as redes estaduais ainda respondem por mais de um terço das vagas – sendo de fato maiores do que as redes municipais em algumas localidades. As redes estaduais se direcionaram cada vez mais para o ensino médio, e o ensino superior está a cargo fundamentalmente do governo federal e de alguns estados da federação. Mas mesmo não sendo responsável pela oferta direta de vagas na educação básica, a liderança do governo federal é imprescindível para a configuração de um federalismo mais cooperativo que é fundamental para uma política tão descentralizada quanto a Educação e que no caso brasileiro tem deixado muito a desejar.

As demais políticas são voltadas à promoção social, ações e programas. A área de Habitação e Saneamento atualmente vem fortalecendo seu aparato institucional, com a criação de um ministério que tem a responsabilidade de tocar as ações e programas e um agente de financiamento das ações como a Caixa Econômica federal, além de ter programa de grande prioridade que está em implantação. Já área do desenvolvimento agrário, apesar de não se constituir em sistema, desenvolveu um esquema de gestão e organização da política voltada para seu público-alvo, que foi intitulado Territórios da Cidadania, mas que teve muitas dificuldades de implementação.

### **A ação privada na organização da oferta de bens e serviços sociais**

No caso brasileiro, sempre foi permitida a participação das forças de mercado na prestação de bens e serviços sociais. Essa participação vai ser maior ou menor dependendo das condições de mercado e da oferta pública em quantidade e qualidade desejada pela população. Em relação aos projetos de incorporação da iniciativa privada empresarial, verificam-se desempenhos variados, dependendo das políticas sociais envolvidas.

Estas configurações exigem que o Estado atue na regulação desses setores, para proteger o público usuário, garantir a estabilidade e manutenção dos serviços, e cuidar para que a coexistência dos setores público, filantrópico e empresarial em áreas sociais não seja caótica ou entrópica. Estes objetivos não vêm sendo alcançados adequadamente nos últimos tempos. O setor privado prestador de serviços sociais assumiu, certamente, um tamanho muito maior e muito mais complexo do que se poderia prever no momento em que a Constituição de 88 manteve a área social disponível à atuação privada lucrativa e não lucrativa.

Na área de Proteção Social, o exemplo mais típico de grande participação do setor privado ocorre na área de Saúde, onde se chegou ao ponto de já não ser possível traçar uma política nacional para a área sem considerar, detidamente, as interações com o setor privado – viciosas ou virtuosas. Ademais, por paradoxal que pareça, o setor privado de atenção à saúde conta com importantes aportes de recursos públicos, de forma direta ou indireta, o que fortalece ainda mais esse mercado: mediante renúncia fiscal, facultada às pessoas físicas a dedução de seus gastos com assistência médica e odontológica, para fins de aferição do Imposto de Renda; renúncia similar no IRPJ é oferecida às empresas quando estas prestam assistência médica e odontológica a seus empregados e familiares ou, o que é mais comum, participam dos custos dos planos de saúde de seus empregados; finalmente, o próprio poder público, como patrão, mantém centros de atendimento médico específicos para seus servidores – como por exemplo os ambulatórios existentes no interior de alguns órgãos públicos – além de subsidiar a contratação de planos e seguros-saúde para seus servidores.

No caso da Previdência, ressalte-se a importância dos fundos de Previdência Privada, tanto pelo volume dos recursos e ativos que detêm, quanto pelo protagonismo que assumem no mercado acionário e na participação na administração das maiores empresas do país. Na área da Assistência verifica-se que a ainda restrita provisão estatal de serviços impõe à área um relacionamento tenso com as instituições privadas filantrópicas, cujo encaminhamento é um dos maiores desafios que se colocam à consolidação do Suas.

Na promoção social também o setor privado é forte participante, como pode ser constatado para a área de Educação, principalmente a parte relativa ao ensino superior, que é em sua maioria oferecida pelo setor privado lucrativo. Neste caso, um dos maiores

sucessos dos últimos tempos – o Programa Universidade para Todos (Prouni) – nasce justamente de alterações na abordagem regulatória e tributária do Estado frente às instituições privadas de ensino superior.

Na área de Trabalho e Renda, a atuação do setor privado lucrativo e não lucrativo, em funções típicas de SPE, não deve ser menosprezada. Recursos tributários são repassados a uma abrangente e consolidada estrutura de qualificação profissional privada – o conhecido “Sistema S”;<sup>3</sup> outras instituições lucrativas e não lucrativas se apresentam na prestação de serviços de qualificação profissional e geração de emprego e renda e, nos segmentos mais estruturados e dinâmicos do mercado de trabalho, há ainda espaço para a atuação de empresas privadas de intermediação e recolocação profissional.

3. O “Sistema S” é composto das seguintes instituições: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai); Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac); Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); Serviço Nacional de Aprendizagem no Transporte (Senat); e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

### 3. ABRANGÊNCIA DA POLÍTICA SOCIAL BRASILEIRA

A abrangência da política social brasileira, em 2014, chama a atenção para o conjunto dos mais diferentes tipos de benefícios ofertados diariamente a milhões de cidadãos cobertos pelas ações e programas implementados pelas diversas políticas públicas da área. Tais políticas operam principalmente de modo estável e sustentado no tempo, com regras e instituições estabelecidas, mas podem às vezes se apresentar fragmentadas. Parte dos benefícios têm estatuto de direitos e exigem capacidade instalada, com aplicação diária de recursos materiais, humanos e financeiros na sua produção e provisão, ainda que nem sempre no volume e na qualidade desejados.

Essas políticas circunscrevem-se no interior de organismos estatais que estão preparados para efetuar uma série de ações e programas de três tipos básicos: (i) garantia de renda; (ii) garantia da oferta de bens e serviços sociais; e a (iii) regulação. As duas primeiras ocorrem principalmente mediante gastos públicos pelo aparato do Estado, e a última envolve poucos gastos e mais recursos de poder para regular o comportamento dos agentes econômicos. Estes tipos estão detalhados na Figura 2, a seguir.

As políticas de *garantia de renda* ocorrem principalmente na modalidade transferências monetárias, das quais as mais comuns são as aposentadorias, pensões, Seguro-Desemprego, auxílio monetário à família – consistem de transferências em dinheiro que os beneficiários podem gastar no mercado segundo suas preferências sem restrições ou determinações políticas. Algumas transferências, contudo, como no caso do Programa Bolsa Família (PBF) não são transferências incondicionadas, uma vez que os indivíduos necessitam cumprir certos requisitos para se beneficiarem de alguns programas. Existem também ações de Garantia de Renda não monetárias, que buscam ofertar condições aos indivíduos e grupos para que eles possam gerar sua própria renda, como o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf).

Os números dos beneficiários envolvidos neste tipo de política são bastante expressivos, como pode ser constatado de forma bem resumida na Figura 2. Por exemplo: no Regime Geral de Previdência Social (RGPS) são distribuídos mensalmente cerca de 27,4 milhões de benefícios e no Regime Público de Previdência Social (RPPS) são distribuídos cerca de 4,3 milhões de benefícios, ou seja, somente esses dois regimes distribuem cerca de 31,7 milhões de benefícios, sendo grande parte deles bem superiores ao Salário Mínimo (SM), e absorvem 11,5% do PIB. Além disso, o Benefício de Prestação Continuada (BPC) da assistência social atende a 4,3 milhões de pessoas, sendo 2,3 milhões de pessoas com deficiências e 2,0 milhão de idosos. A transferência direta de renda associada à política de assistência social, ainda inclui o Programa Bolsa Família (PBF) que é voltado

a famílias em situação de grande vulnerabilidade. A relevância desse programa advém especialmente da extensão da população alcançada, de mais de 14 milhões de famílias, com recursos disponibilizados de forma contínua. Estima-se que esse programa alcance cerca de 50 milhões de pessoas.

**FIGURA 2 – TIPOS BÁSICOS DE INTERVENÇÃO DA POLÍTICA SOCIAL**

BRASIL  
2002-2014

TIPOS BÁSICOS	TRANSFERÊNCIAS, BENS E SERVIÇOS	2002 (1)	2014 (1)
GARANTIA DE RENDA	<b>ASSISTÊNCIA SOCIAL</b>		
	Famílias beneficiárias do Programa Bolsa Família (2)	3,6 milhões (2003)	14,0 milhões
	Beneficiários do BPC e RMV (3)	2,3 milhões	4,3 milhões
	<b>PREVIDÊNCIA</b>		
	Beneficiários do Regime Geral Previdência Social (4)	18,9 milhões	27,8 milhões
	Beneficiários do Regime Próprio de Previdência Social	-	4,3 milhões
	<b>TRABALHO E RENDA</b>		
	Beneficiários do Seguro-Desemprego	4,8 milhões	8,9 milhões (2013)
	Beneficiários do Abono Salarial	6,5 milhões	21,3 milhões (2013)
	GARANTIA DE OFERTA DE BENS E SERVIÇOS	<b>SAÚDE</b>	
Procedimentos Ambulatoriais		1.883,5 milhões	3.794,2 milhões (2013)
Atendimentos na Atenção Básica		868,0 milhões	1.200,8 milhões (2013)
Atendimentos na Atenção Especializada		146,4 milhões	447,0 milhões (2013)
Internações Eletivas		1,5 milhão	2,2 milhões
Internações de Urgência (5)		10,6 milhões	8,5 milhões
<b>EDUCAÇÃO (6)</b>			
Matrículas na Educação Infantil		4,4 milhões	5,5 milhões
Matrículas no Ensino Fundamental Regular (7)		33,3 milhões	24 milhões
Matrículas no Ensino Fundamental em Tempo Integral (8)		1,3 milhão (2010)	4,4 milhões
Matrículas no Ensino Médio Regular		7,6 milhões	7,2 milhões
Alimentação Escolar – Alunos Beneficiados		36,9 milhões	42,2 milhões
Livros Didáticos Adquiridos		96 milhões (2005)	135,5 milhões
Caminho da Escola – Ônibus Adquiridos		2.391 (2008)	4.078
Matrículas na Educação Profissional de Nível Médio (9)		279.143	1,7 milhão
Matrículas no Ensino Superior		1,1 milhão	2,4 milhões (2013)
Fies – Contratos Firmados		65.921	732.348
Prouni – Bolsas Ocupadas		95.612 (2005)	223.493
<b>DESENVOLVIMENTO URBANO</b>			
Moradias do Minha Casa Minha Vida (10)		-	2,0 milhões
<b>DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO</b>			
Contratos pelo Pronaf		0,9 milhão	1,5 milhão (2014-2015)

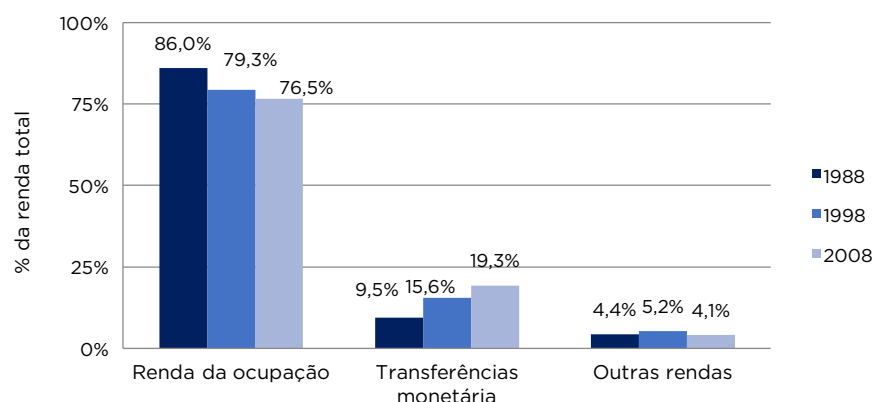
Fonte: MEC, MS, MDS, MPS, MCidades, MDA, MTE.

Notas:

- (1) Quando os dados de 2002 ou 2014 não estavam disponíveis, utilizou-se o dado do ano indicado entre parênteses.
- (2) Em 2002, existiam outros programas de transferência de renda (Bolsa Escola, Bolsa Alimentação, Auxílio Gás). O Programa Bolsa Família foi criado pela Medida Provisória nº 132/2003.
- (3) Benefício de Prestação Continuada – BPC, e da Renda Mensal Vitalícia – RMV.
- (4) Benefícios emitidos em dezembro de cada ano, no âmbito do Regime Geral de Previdência Social – RGPS.
- (5) A redução das internações de urgência deve-se a uma mudança de modelo assistencial no SUS, em que a atenção ambulatorial, em especial a da atenção básica, ganha maior importância e resolubilidade.
- (6) Os números de matrícula citados referem-se à rede pública. Programas da educação citados: Programa Nacional de Alimentação Escolar – Pnae; Programa Nacional do Livro Didático – PNLD; Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar – Pnate; Fundo de Financiamento Estudantil – Fies; e Programa Universidade para Todos – Prouni.
- (7) A redução de matrículas deve-se à melhoria do fluxo escolar e à diminuição da quantidade de crianças e adolescentes no período considerado (mudança na base da pirâmide etária brasileira).
- (8) Essas matrículas são um subgrupo das Matrículas no Ensino Fundamental Regular.
- (9) Consideradas as modalidades integrada, concomitante e subsequente.
- (10) O Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV só foi instituído em 2009 (Lei nº 11.977).

Essas políticas ampliaram de forma expressiva a importância relativa das transferências monetárias na composição da renda das famílias. Dados do Ipea (2010f) apresentados na Figura 3 mostram que as transferências provenientes das políticas de garantia de renda aumentaram sua importância relativa, de 9,5% em 1988, para 19,1% em 2010, graças à entrada em vigor dos novos dispositivos constitucionais, e ao grande impacto da política de recuperação do salário mínimo,<sup>4</sup> bem como ao importante aumento da cobertura de programas de transferência de renda focalizados, como o PBF e outros análogos, implementados pelas esferas subnacionais de governo.

4. Ao qual estão vinculados o piso dos benefícios previdenciários e o benefício assistencial do BPC e uma parte do Seguro-Desemprego.

**FIGURA 3 – COMPOSIÇÃO DOS RENDIMENTOS FAMILIARES**BRASIL  
1988, 1998 E 2008

Fonte: Ipea (2010f)

Nesse sentido, embora as rendas do trabalho continuem majoritárias e sejam a maior fonte de renda das famílias brasileiras, o sistema de garantia de renda da seguridade social brasileira, ao ocupar espaço maior, permitiu compensar as perdas de rendimento observadas nos anos 1980 e 1990, recompondo a renda familiar. Essa expansão da importância das transferências como parcela da renda das famílias reflete também uma expansão importante no percentual de domicílios/famílias alcançadas por essas políticas sociais.

5. A provisão pública não requer necessariamente produção pública – por exemplo, o governo pode garantir, por meio do financiamento público, o atendimento a um paciente que necessite de uma cirurgia que só pode ser realizada em hospital particular, essa separação requer, contudo, adequada regulação e fiscalização da produção privada, para que esta não se afaste das metas fixadas pelas autoridades públicas.

Além deste vetor da política social, outro tipo de política social importante é o da *Garantia da oferta de bens e serviços sociais* que pode dar-se de duas formas: (i) Produção: implica a participação direta de organismos estatais na fabricação de bens e oferta de serviços (exemplo: educação pública, saúde); (ii) Provisão de bens e serviços: implica o Estado destinar os recursos financeiros para viabilizar bens e serviços à comunidade.<sup>5</sup>

Neste tipo de ação da política social, ganha relevância a política de educação mediante a inclusão de grupos populacionais cada vez maiores nas escolas e universidades, em condições que, se ainda longe das ideais, melhoraram nos últimos anos. Pode-se dizer que o número de matrículas ampliou-se em todos os níveis educacionais. Para tanto, conta com serviços públicos estruturados de alfabetização, educação básica, educação superior e pós-graduação. O número de escolas disponíveis no sistema chega próximo a 180 mil, e as matrículas na educação básica se aproximam de 40 milhões. No ensino superior público as matrículas cresceram bastante, chegando a 2,4 milhões. O aparato físico e humano que presta esses serviços faz-se acompanhar de uma ampla distribuição de alimentos e refeições, livros e materiais didáticos, de serviços de transporte escolar e do acesso aos meios digitais de aprendizagem e à internet para alunos da rede pública da educação básica.

Na área da política de saúde, a instituição do Sistema Único de Saúde (SUS), promoveu a unificação dos serviços públicos da área, assim como a universalização do acesso a eles. Além disso, organizou sua oferta de forma descentralizada, com a participação pactuada dos diversos níveis de governo: união, estados e municípios.

A prioridade à Atenção Básica incorporou às suas responsabilidades atividades de vigilância sanitária e epidemiológica, assistência farmacêutica e promoção da saúde bucal. Com a introdução do programa Saúde da Família – principal instrumento da política de Atenção Básica – a cobertura à saúde foi significativamente ampliada, especialmente nos municípios e localidades distantes dos grandes centros. Em termos de benefícios oferecidos observa-se que o SUS realiza, em média, 3,7 bilhões de procedimentos ambulatoriais por ano; 1,2 bilhões de atendimentos da atenção básica e 10,7 milhões de internações. Tanto na linha da atenção básica quanto na de medicamentos mais complexos, o SUS tem contribuído para ampliar o acesso a remédios e tratamentos.

Outras políticas importantes neste tipo são aquelas voltadas a Habitação e Saneamento que atualmente vêm fortalecendo seu aparato institucional, com a criação de um ministério que tem a responsabilidade de tocar as ações e programas e um agente de financiamento das ações como a Caixa Econômica federal, além de ter programa de grande prioridade que está em implantação. O programa Minha Casa Minha Vida (MCMV) já propiciou moradia para cerca de 2 milhões de pessoas.

Por último, tem-se a *Regulação* que se baseia na fixação de normas que regulem o comportamento dos agentes econômicos privados e públicos – um exemplo de mecanismo regulador é o controle de qualidade sobre a produção e a comercialização de medicamentos, alimentos, etc. As políticas de regulação estão ganhando importância crescente no papel a ser desempenhado pelo Estado, mas ainda constituem-se práticas recentes; por isso, os gastos desse tipo de ação referem-se apenas à manutenção das atividades do órgão regulador.

Neste âmbito, ressalta a política de Salário Mínimo (SM) que tem influência sobre o mercado de trabalho e é um elemento determinante do valor dos benefícios previdenciários (pensões e aposentadorias) e da assistência social e do Seguro-Desemprego. O SM surge no Brasil em princípios dos anos 30, mediante uma legislação que regula sua instituição. Mas foi em 1940, que se fixaram os valores monetários e o salário mínimo que entrou em vigor a partir desse mesmo ano. Outro grande momento de reafirmação institucional se produziu com a Constituição de 1988, cujo Art. 7º estabeleceu os direitos dos trabalhadores brasileiros. Ademais, a legislação atual prevê a possibilidade de as Unidades Federadas (UF) fixarem o SM. Está em vigor a partir de 2011 uma política de valorização do SM, a regra de ajuste estabelecida segue o seguinte procedimento: *se considera a inflação do período e mais o crescimento do PIB de dois anos atrás*. Os níveis regionais têm uma periodicidade definida pelas UFs.

A influência do SM para a população brasileira pode ser vista na Figura 4. Os resultados para 2013 mostram, no que diz respeito às políticas do Estado, uma influência direta de 25,8 milhões de pessoas que recebem benefícios sociais com base no SM, todos os meses. Considerando que cada beneficiário é responsável por um determinado número de pessoas que fazem parte de sua família, esse valor sobe para 79,5 milhões de pessoas, o que corresponde a um grau de influência em 39% da população brasileira. Os gastos com esses benefícios conjuntamente correspondem a 4,5% do PIB brasileiro.

Os dados também mostram uma influência crescente da regulação direta do SM no mercado de trabalho, impactando diretamente no emprego de 8,9 milhões de pessoas em 2013, o que representa cerca de 10% da PEA ocupada. Também considerando que cada beneficiário é responsável por um conjunto de pessoas, tem-se um grau de influência em 16% da população brasileira.

**FIGURA 4 – POPULAÇÃO AFETADA PELA POLÍTICA DO SALÁRIO MÍNIMO**  
BRASIL  
1995 E 2013

Discriminação	Benefícios	Ano	Pessoas (milhões)	Família (pessoas)	População (milhões)	% população	
<b>Estado</b>	Total	1995	14,3		51,8	34	
		2013	25,8		79,5	39	
	Política Social	Previdência e Assistência Social (1)	1995	9,3	3,2	29,8	20
			2013	17,7	2,8	49,6	25
		Seguro-Desemprego (2)	1995	4,7	4,4	20,7	14
			2013	7,4	3,7	27,4	14
Emprego Público (3)	1995	0,3	4,4	1,3	1		
	2013	0,7	3,7	2,6	1		
<b>Mercado de Trabalho</b>	Regulação Direta (4)	1995	6,8	4,4	29,9	20	
		2013	8,9	3,7	32,9	16	
<b>Total</b>		1995	21,1		81,7	54	
		2013	34,7		112,5	56	

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Pesquisa Nacional de Amostragem Domiciliar (PNAD); Ministério do Trabalho e Emprego (Secretaria de políticas públicas de emprego); e Ministério da Previdência Social (AEPS: infologo. Base de dados históricos da previdência social).

Notas:

(1) Número de Beneficiários (RGPS e RPPS) que recebem 1 Salário Mínimo (SM).

(2) Trabalhador Formal: total de segurados com benefício que variam entre 1 a 3 SM.

(3) Funcionário público e militar que recebem 1 SM.

(4) Empregados; trabalhador doméstico; Conta Própria e Empregador que recebem 1 SM.

Em conjunto observa-se que a regulação do SM impactou mais pessoas, pois o número de pessoas influenciadas diretamente sobe de 21,1 milhões, em 1995, para 34,7 milhões em 2013. Mesmo assim, a importância relativa se manteve constante no período, girando em torno de 55% da população brasileira. É importante salientar que a ampliação da influência se deu principalmente devido à ação do Estado, subindo de 14,3 milhões, em 1995, para 25,8 milhões, em 2013.

#### 4. GASTO E FINANCIAMENTO PÚBLICO COM A POLÍTICA SOCIAL

A extensão e manutenção do conjunto de benefícios sociais mencionados exigiram, de modo análogo, a mobilização de recursos financeiros compatíveis para efetuar os gastos necessários ao seu provimento.

6. O Gasto Público Social (GPS) compreende os recursos financeiros brutos empregados pelo setor público no atendimento de demandas sociais o qual corresponde ao custo de bens e serviços - inclusive bens de capital - e transferências, sem deduzir o valor de recuperação-depreciação e amortização dos investimentos em estoque ou recuperação do principal de empréstimos anteriormente concedidos.

Por isso, se tem observado que o patamar do Gasto Público Social (GPS)<sup>6</sup> no Brasil vem sendo significativamente alterado desde o final dos anos 1980. Sobretudo a partir do efetivo início da implementação das políticas previstas pela Constituição Federal de 1988 – SUS, Lei Orgânica da Assistência Social (Loas), Previdência Rural entre outras –, os gastos sociais passam a aumentar de maneira sustentada.

Refletindo tal tendência, os dados apresentados na Figura 5 apontam uma tendência de crescimento do GPS, de 6,0 pontos percentuais do PIB entre os anos de 1995 e 2010.

Tomando-se o volume de recursos, observa-se também que o núcleo da política social, em 2010, está localizado nas políticas de Previdência Social Geral, Benefícios a Servidores Públicos, Saúde, Assistência Social, Educação e Habitação e Saneamento. Juntas, essas áreas absorvem algo em torno de 95,0% do gasto no período de 1995 a 2010.

Já os gastos vistos pela ótica dos tipos de intervenção das políticas sociais (transferências monetárias e bens e serviços) e uma estimativa dos gastos efetuados com a gestão e



administração do sistema, tomando como base os gastos federais, que é apresentado na Figura 6, a seguir, mostra que o sistema de garantia de renda (transferências monetárias) absorve parcela expressiva dos recursos 51,9% do gasto social (13,1% do PIB). A oferta de bens e serviços ficou com 43,4% (10,9% do PIB) e a gestão e administração do sistema absorveram 4,7% (1,2% do PIB) dos gastos.

**FIGURA 5 – GASTO PÚBLICO SOCIAL TOTAL E POR ÁREAS DE ATUAÇÃO**

Em % do PIB

BRASIL

1995, 2005 E 2010



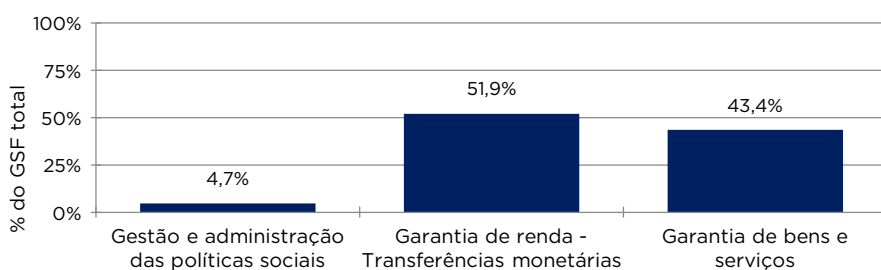
Fonte: Castro (2008) e Sistema Integrado de Dados Orçamentários (Sidor) do MPOG.

**FIGURA 6 – GASTOS DO GOVERNO SEGUNDO TIPOS DE POLÍTICAS E GESTÃO ADMINISTRATIVA**

Em % do gasto social federal total

BRASIL

2008



Fonte: Castro (2008) e Sistema Integrado de dados Orçamentários (Sidor) do MPOG.

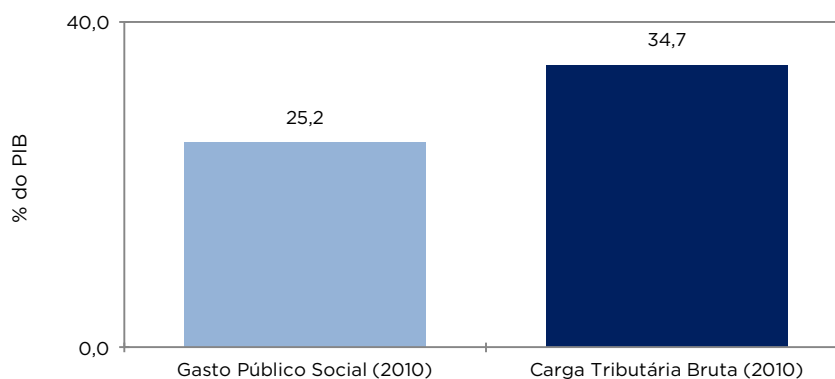
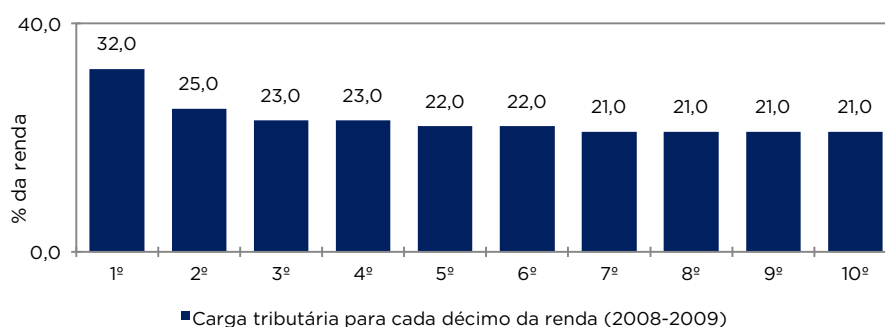
Quanto à estrutura de financiamento das políticas sociais no Brasil é importante referir que ela foi alterada, a partir da Constituição de 1988, rumo a promover certo incremento de recursos apoiado na diversificação de bases tributárias. Isto, aliado a vinculações sociais específicas, estabeleceria melhores condições materiais para a efetivação dos direitos inscritos na ideia de seguridade e na prática da universalização. Existe, de fato, certa diversidade de fontes de recursos para a área social, bem como uma grande primazia das contribuições sociais na composição final do orçamento social, principalmente no governo federal. Além disso, existe grande diferenciação na forma de financiamento de cada área específica, por exemplo, previdência, trabalho e habitação são principalmente financiados por contribuições, já educação e saúde contam mais com recursos de impostos.

A Figura 7, a seguir, permite uma rápida visualização da dimensão do GPS, em 2010, em contraste com a Carga Tributária Bruta (CTB), no mesmo ano – GPS corresponde a cerca de 73% da CTB.

**FIGURA 7 – GASTO PÚBLICO SOCIAL (GPS) E CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB) POR CADA DÉCIMO DE RENDA**

BRASIL

2008-2009



Fonte: Castro (2012) e Silveira *et al.* (2011).

No sistema atual de financiamento da política social duas questões que constitui grave desafio ao avanço da situação social brasileira são importantes mencionar: as dificuldades impostas pelo anacronismo do atual pacto federativo; e a regressividade da carga tributária brasileira, que pode ser comprovada na Figura 7.

No caso brasileiro, o sistema tributário se mostra regressivo, tendo efeitos prejudiciais sobre a distribuição de renda. Os dados apresentados (Figura 7) constataram que a carga tributária é mais pesada para os décimos de menor renda (32% para o 1º décimo da renda), e mais leve para os decimais de maior renda (21% para o último décimo da renda), o que é explicado pelo enorme desequilíbrio entre o volume arrecadado por meio de tributos diretos (renda e patrimônio) – que tendem a ser progressivos; *vis-à-vis* o que se arrecada por meio de tributos indiretos (consumo e circulação de mercadorias) – que tendem a ser regressivos. Mesmo com o ônus dos tributos diretos crescendo à medida que a renda se eleva, seu efeito final não é suficiente para contrabalançar o forte impacto dos tributos indiretos sobre a renda das famílias mais pobres.

Portanto, o sistema tributário, tal como configurado no Brasil, constitui um sério limitador à capacidade das políticas sociais em alterar a realidade social brasileira. Afinal, mesmo que as políticas sociais protejam os cidadãos mais vulneráveis, seus efeitos redistributivos serão parcialmente comprometidos pelo fato de que os beneficiários das políticas sociais são, em certa medida, também seus principais financiadores. Vista sob esse prisma, a dicotomia entre “contribuintes e não contribuintes” perde muito do seu significado, pois todos são contribuintes, pois mesmo os mais pobres sustentam a arrecadação tributária devido à tributação indireta.

## 5. POLÍTICA SOCIAL E ECONOMIA: CONEXÕES

A política social na busca de cumprir seus objetivos: (i) solidariedade social, em grande parte resultante dos esquemas de transferência de renda da previdência e da assistência social; (ii) ampliação das capacidades resultante da educação e das demais políticas sociais; e (iii) distribuição de renda e combate a pobreza, tem influência direta na economia, tanto em seus aspectos relativos à demanda quanto à oferta. Dependendo do tamanho da cobertura e da qualidade dos bens e serviços ofertados tornar-se elemento importante a ser considerado para o ritmo de expansão da atividade (crescimento econômico) e, também, para a qualidade dessa expansão (aumento da produtividade).<sup>7</sup>

Neste enfoque a demanda agregada (consumo, gastos do governo, investimentos e exportações líquidas) cumpre um papel proeminente para explicar o processo de crescimento. Na determinação da demanda o padrão de atuação do governo é um elemento importante e, quanto maior o compromisso social do governo maior vai ser a importância dos gastos sociais. Ou seja, à demanda agregada é afetada diretamente quando o gasto com as transferências de renda e com a prestação de bens e serviços permitem a manutenção/alteração da distribuição pessoal e funcional da renda,<sup>8</sup> com consequências para o respectivo padrão de consumo dos indivíduos, famílias e grupos. Em sociedades heterogêneas, quanto mais amplas forem as rendas manejadas e destinadas às camadas mais pobres, maior a capacidade para alteração do padrão, gerando a possibilidade de ampliação da demanda agregada, com capacidade para criar um amplo mercado interno de consumo.<sup>9</sup> Em contrapartida, também é importante para a economia a garantia da oferta de bens e serviços sociais, pois, para sua implementação, trazem consigo a necessidade do aumento dos gastos na contratação de pessoal, na construção e manutenção de escolas, hospitais, postos de saúde, etc.

De acordo com o modelo de Kalecki algumas restrições são importantes a serem consideradas, uma vez que a melhor distribuição da renda e o aumento da demanda de bens dos trabalhadores elevariam a demanda agregada para um patamar superior, e isso apenas significaria crescimento sustentável se houvesse capacidade de oferta desses mesmos bens.

7. Esse tipo de enfoque segue Kalecki (1954), Kalecki (1974), Thirlwall (1975) e Tavares (1998a). Mais recentemente, na mesma perspectiva, o Ipea (2010e) e os trabalhos de Amitrano (2011) e Bruno et. al. (2009) são interessantes por buscarem uma abordagem específica ao estudo do crescimento econômico de médio e longo prazo que leva em conta elementos de demanda, de oferta e fatores institucionais, bem como a interação entre eles.
8. De acordo com Cepal (2000), “*El gasto público social es el principal instrumento a través del cual el Estado influye sobre la distribución del ingreso. (...) dicho impacto dependerá de la magnitud del gasto social, su distribución y financiamiento, así como de la eficiencia en el uso de los recursos correspondientes*”.
9. “A hipótese de que os recebimentos de renda de cidadania transformam-se em gasto em bens de consumo popular, equipara a assertiva ‘os trabalhadores gastam o que ganham’ a outra equivalente: ‘os pobres gastam o que ganham’”. Esta tese nos leva, admitindo o princípio da demanda efetiva (sentido de determinação da renda e produto pelas variáveis de gasto macroeconômico), a atribuir sentido causal ao gasto social. A causalidade aqui tem a ver com as variações de curto prazo do gasto social, co-determinando[sic] a renda dos familiares pobres e sustentando a produção e o consumo popular de bens-salários” (DELGADO e THEODORO, 2005).

Ou seja, esse mecanismo funciona se houver capacidade ociosa para atendimento, caso a economia esteja em pleno emprego, esse crescimento da demanda acarretará pressões inflacionárias, sem que ocorra crescimento da economia. O resultado é que o processo de distribuição será anulado, pois a inflação corroerá o salário real do trabalhador. Uma saída seria uma maior demanda por produtos estrangeiros, o que acarretará um aumento das importações. Logicamente para países em desenvolvimento que tradicionalmente têm escassez de divisas essa pressão pode levar a aprofundamento dos desequilíbrios no Balanço de Pagamentos, que teria sérias repercussões negativas para o país e seu processo de crescimento.

Pelo lado da oferta agregada, argumenta-se que a política social, principalmente em seu objetivo de ampliação das habilidades, capacidades e inclusão produtiva da população, é também, um elemento importante para o progresso técnico e auxiliar no aumento da produtividade do trabalho, fatores relevantes para o crescimento econômico, além de facilitar a elevação dos salários e a queda da pobreza. Ademais, também pode significar melhor distribuição de renda com queda da desigualdade, a depender, no caso, do que tenha resultado em termos de ampliação da renda do fator trabalho<sup>10</sup>.

Esse é o processo previsto no plano teórico, mas que tem que ser coadunado com o mundo real observando o estágio de cada país, que depende das trajetórias históricas, pois cada sociedade dependendo das lutas políticas vai incorporar o reconhecimento de determinadas necessidades sociais e igualdades desejáveis, exigindo que o Estado assuma a responsabilidade pela produção, provisão e regulação de sua defesa e promoção. Tais processos constituem, em cada país, processos diferenciados com maior ou menor abrangência, mas que são dinâmicos, estando na maior parte do tempo em construção.

## 6. POLÍTICA SOCIAL, DISTRIBUIÇÃO DA RENDA E CRESCIMENTO ECONÔMICO

Para cumprir o objetivo deste trabalho pretende-se a seguir apresentar as conexões e resultantes entre a política social descrita anteriormente e a economia brasileira, tendo como preocupação dois efeitos fundamentais, a distribuição da renda e o crescimento econômico e suas inter-relações.

Como já foi apresentando a ação do governo nas políticas sociais mediante seus gastos e na regulação do mercado, podem ser um dos elementos importante para efetuar a distribuição de renda (funcional e pessoal) e, como sugerido é um dos componentes importantes da demanda agregada, conseqüentemente pode ser um elemento importante para promover o crescimento econômico.

Por outro lado, a expectativa de que o crescimento seja o resultado obtido no circuito econômico, deve-se ao fato de que maiorias dos gastos sociais são relativas a transferências monetárias a pessoas/famílias dos estratos inferiores da renda, a compra de bens e serviços e a remuneração de servidores que para manter a si e suas famílias realizam seus gastos no mercado. Neste processo de realização dos gastos ocorre o fortalecimento do circuito de multiplicação de renda, pois estes estratos tendem a consumir menos importados e poupar menos, o que implica maior propensão a consumir, em geral, e principalmente mais produtos nacionais, em particular, o que propicia maiores vendas, mais produção e mais emprego gerado no país. Portanto, o gasto com as políticas sociais tem reflexo de caráter estritamente econômico, em dois sentidos: em termos de seu multiplicador para o crescimento do PIB e da renda das famílias.

10. Nessa mesma perspectiva, a Cepal no começo da década de 1990 já expressava preocupação com o tema: "A fim de melhorar a produtividade nos setores atrasados, e como complemento às políticas agregadas, parece imprescindível empreender algumas ações específicas, entre elas programas de crédito, comercialização e assistência técnica, bem como um investimento maciço na formação e na qualificação. O esforço de modernização tecnológica é crucial, não apenas pelas exigências da competitividade internacional, mas também pela necessidade de melhorar a qualidade dos empregos e os níveis salariais" (CEPAL, 1992).

## 6.1. Efeito distribuição de renda

No que diz respeito à distribuição da renda é importante salientar que a literatura da área – que se concentra mais na discussão da distribuição pessoal –, mostra que tanto as transferências monetárias quanto a oferta de bens e serviços, apesar de em grande parte serem universais, atingem mais fortemente as populações dos estratos mais baixo da renda. Nesta perspectiva, por exemplo, o efeito distribuição de renda dos gastos com as políticas sociais brasileiras foi tratado por Silveira *et al.* (2011), mediante a análise de cinco estágios da renda, desde o primeiro estágio denominado de renda original – que é constituído dos rendimentos de caráter privado – até o último estágio denominado de renda final, que reflete o impacto na renda de todas as transferências e bens e serviços sociais da política social e também dos tributos (diretos e indiretos).

As simulações efetuadas por Silveira *et al.* (2011) (Figura 8) mostram que os gastos com a política social têm importante papel distributivo, alterando principalmente a renda do segmento de menor renda (1º. Quinto), que inicialmente apropriam apenas 1,0% da renda, mas principalmente com os gastos sociais passam a obter 4,2% da renda, valor ainda bem distante de uma distribuição de renda igualitária. O segundo e terceiro quintos também têm ganhado, apesar de serem menos expressivos. Apesar de toda a importância que têm hoje os gastos sociais do governo, a renda no Brasil ainda é muito desigual: 63,5% de toda a renda (“Renda Final”) ainda é retida pelos 20% com maior poder aquisitivo (5º quinto).

**FIGURA 8 – DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DOMICILIAR MONETÁRIA PER CAPITA PARA OS DIFERENTES ESTÁGIOS DA RENDA, SEGUNDO QUINTOS DA RENDA**

BRASIL  
2008-2009

ESTATÍSTICAS	PARCELA DA RENDA APROPRIADA POR CADA QUINTO DA RENDA (%)				
	RENDA ORIGINAL(1)	RENDA INICIAL (2)	RENDA DISPONÍVEL (3)	RENDA PÓS-TRIBUTAÇÃO (4)	RENDA FINAL (5)
<b>QUINTOS</b>					
1º	1,0	2,4	2,6	2,2	4,2
2º	4,6	5,9	6,2	5,7	7,2
3º	9,4	10,4	10,9	10,3	10,4
4º	18,1	18,3	18,8	18,3	14,7
5º	67,0	63,0	61,6	63,5	63,5
<b>COEFICIENTE DE GINI (%)</b>	<b>64,3</b>	<b>59,1</b>	<b>57,6</b>	<b>59,8</b>	<b>50,0</b>
<b>MÉDIA (R\$ JANEIRO 2009)</b>	<b>596,49</b>	<b>733,04</b>	<b>662,38</b>	<b>561,56</b>	<b>663,5</b>

Fonte: Silveira *et al.* (2011)

Notas:

- (1) Renda original auferida no trabalho, vendas, juros, alugueis, doações, etc. (anterior à intervenção estatal)
- (2) Renda inicial é a renda original mais aposentadorias, pensões, auxílios, bolsas, seguro desemprego e outros
- (3) Renda disponível é a renda inicial menos os impostos diretos.
- (4) Renda pós-tributação é a renda disponível menos os impostos indiretos.
- (5) Renda final é a renda pós-tributação mais os gastos com educação e saúde.

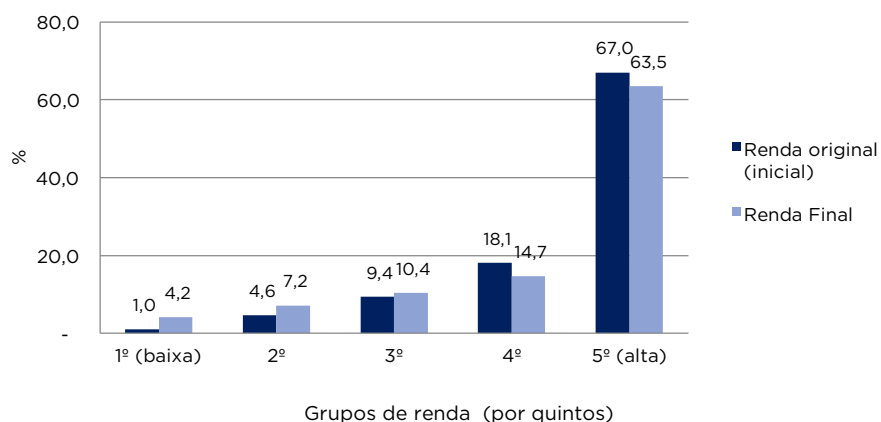
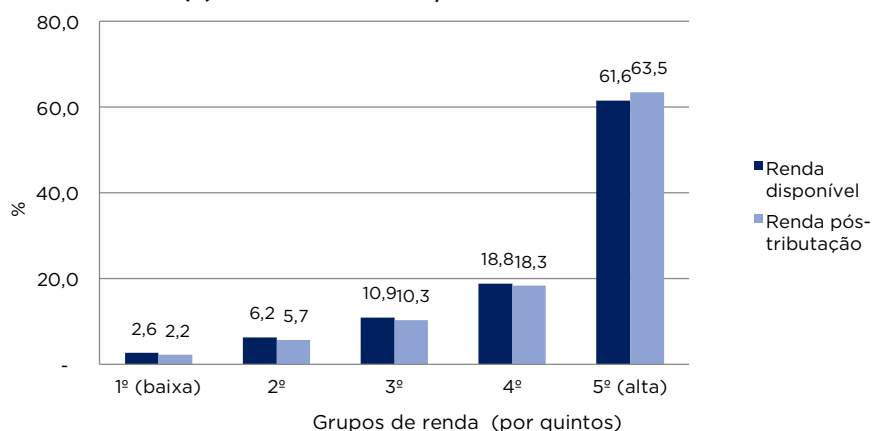
Outro aspecto importante, também que pode ser constatado neste trabalho é que esses resultados poderiam ser bem melhores se os impostos indiretos fossem menos regressivos que a renda pós-tributação diminui para os para a população dos quatro primeiros quintos, sendo acrescido para a do quinto de maior rendimento (Figura 9).

A mudança entre a renda original e a final tem muito haver, com resultado, distributivo dos gastos do governo com as transferências monetárias e a oferta de bens e serviços de saúde e educação.

**FIGURA 9 – DISTRIBUIÇÃO DE RENDA DOMICILIAR MONETÁRIA PER CAPITA POR DIFERENTES ESTÁGIOS DA RENDA, SEGUNDO QUINTOS DA RENDA**

BRASIL

2008-2009

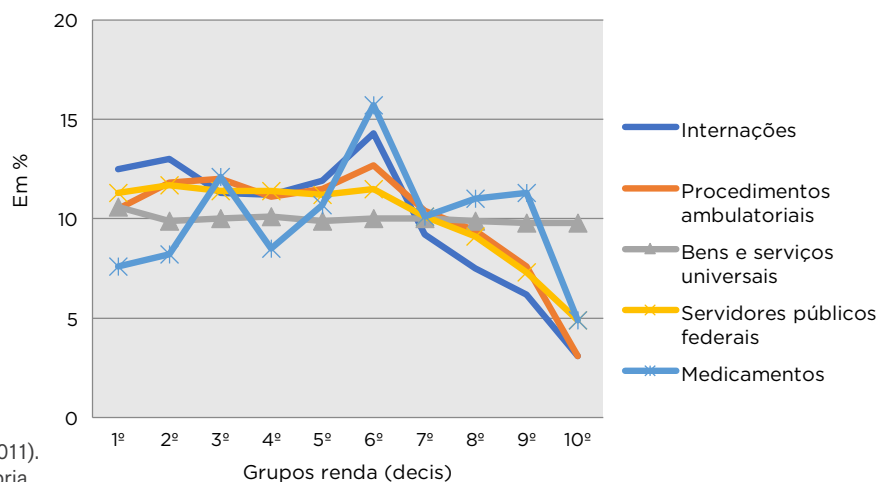
**(A) CICLO COMPLETO DA REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA****(B) EFEITO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DA RENDA**Fonte: Silveira *et. al.* (2011)

A Figura 10, a seguir, mostra o caso da saúde, onde o que se observa é que grande parte dos tipos de gastos se distribuem homogeneamente até o 7º décimo (entre 10% a 15%) e que partir deste décimo começa a cair, reduzindo bem no último décimo. Como era de se esperar os bens e serviços universais se distribuem de forma homogênea no decorrer de toda a distribuição

**FIGURA 10 – EFEITO DISTRIBUIÇÃO DO GASTO PÚBLICO SEGUNDO TIPOS DE GASTO EM SAÚDE**

BRASIL

2008



Fonte:  
Silveira *et. al.* (2011).  
Elaboração própria.

Os resultados obtidos neste trabalho são muito importantes por trazer evidências de como a estrutura tributária brasileira é altamente regressiva acarretando serias perdas de renda e bem-estar ao conjunto da população brasileira de menor renda anulando em parte os efeitos distributivos dos gastos sociais. Neste sentido, o coeficiente de Gini varia bastante durante os estágios da renda, caindo com a entrada em cena dos gastos com as transferências monetárias e os impostos diretos, mas voltando a subir com os impostos indiretos que repõem a desigualdade. Ao final os gastos em bens e serviços por serem bem distributivos fazem o Gini cair bastante.

Na perspectiva também de ver os resultados distributivos dos gastos sociais, outro estudo que traz achados bastante relevantes é o do Ipea (2010d), que obteve o multiplicador da renda de cada um dos grupos de famílias investigadas (mesclando o local de residência e a escolaridade do chefe) e assim, foi possível saber a variação na distribuição de renda ocorrida a partir do incremento de cada tipo de gasto com a política social.

Os resultados da simulação efetuados no trabalho são apresentados na Figura 11, que mostra que no caso da saúde e educação, incorporando-se o consumo destes serviços à renda familiar,<sup>11</sup> ambos são fortemente progressivos: o choque de 1% do PIB no gasto com saúde enseja uma diminuição de 1,5% no índice de Gini; no caso da educação, a queda é um pouco menor, 1,09%, devido à educação superior, onde é maior a presença de famílias de maior renda. Entre as transferências, os gastos incrementais no BPC e no PBF são claramente os que mais contribuem para a queda da desigualdade (-2,33% e -2,15%, respectivamente). A previdência social tem efeitos benéficos sobre a desigualdade, reduzindo o índice em 1,2%.

**FIGURA 11 – DESIGUALDADE DE RENDA ENTRE GRUPOS DE FAMÍLIAS SEGUNDO O TIPO DE GASTO, APÓS AS SIMULAÇÕES**

BRASIL  
2006

TIPO DE GASTO	GINI DA RENDA INICIAL (G0)	GINI ENTRE OS GRUPOS (G1)	VARIAÇÃO DO GINI EM RELAÇÃO À RENDA INICIAL = (G1 - G0) / G0
Renda inicial total	0,3805	0,3805	-
Benefício de Prestação Continuada		0,3716	-2,33%
Programa Bolsa Família		0,3723	-2,15%
Saúde		0,3749	-1,47%
Previdência (RGPS)		0,3759	-1,22%
Educação		0,3764	-1,09%
Investimento em construção civil		0,3806	0,04%
Exportações de <i>commodities</i>		0,3807	0,05%
Juros sobre a dívida pública		0,3809	0,11%

Fonte: Ipea (2010d). Elaboração própria.

Já os gastos não sociais como, por exemplo, o investimento em construção civil e as exportações de commodities, têm efeitos basicamente neutros, ou seja, geram crescimento, porém corroborando os altos níveis de desigualdade de renda em que vivemos. Por outro lado, os gastos com juros da dívida são regressivos.

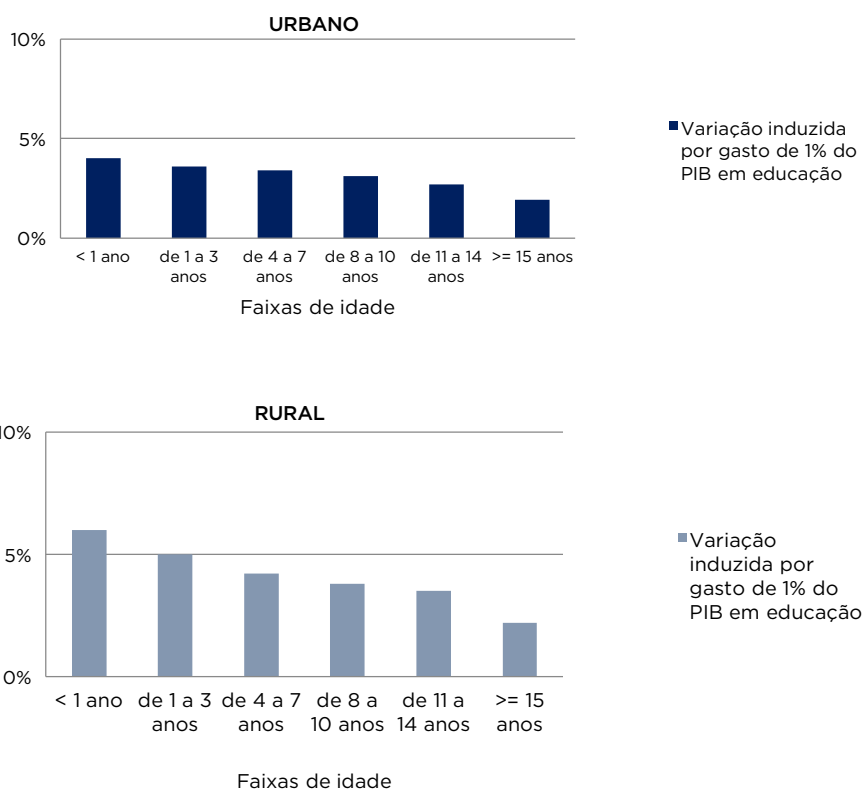
A explicação para os bons resultados distributivos dos gastos sociais podem ser mais bem visualizado, por exemplo, tomando os efeitos distributivos do gasto em educação quando eles são apropriados, por imputação, à renda das famílias (Figura 12).

De acordo com esses resultados observa-se que as famílias que mais se beneficiam com o incremento de gastos em educação são aquelas que estão no setor rural e principalmente são as mais pobres (tomando a escolarização como sinônimo de renda). Famílias

11. É preciso fazer a apropriação do gasto do governo à renda das famílias beneficiárias destes gastos porque estes se comportam como uma transferência às famílias dedicada ao consumo de educação e saúde. Afinal, o consumo do governo não é propriamente dele, mas sim das famílias que se beneficiam desta provisão pública. Se não o fizermos, a comparação dos efeitos dos agregados estudados sobre a distribuição fica prejudicada, sobrestimando os efeitos das transferências diretas de renda e subestimando o impacto do acesso a bens e serviços sociais.

com menos de 1 ano de escolaridade chegam a sofrer efeitos que são o triplo daqueles que famílias com maior escolaridade e maior renda vão ter com os gastos do governo na educação.

**FIGURA 12 – EFEITO DISTRIBUIÇÃO DO GASTO PÚBLICO EM EDUCAÇÃO RURAL E URBANO**  
BRASIL  
2006



12. Como mencionado em Ipea (2010d) "o esforço de relacionar fluxos de renda e gasto em um sistema de contabilidade social é bem estabelecido e está presente na prática dos macroeconomistas desde pelos menos os anos 1950. O exercício mais recorrente é a análise dos coeficientes técnicos da matriz insumo-produto, que relaciona todos os fluxos de renda entre as atividades produtivas. A matriz de contabilidade social é uma expansão da matriz insumo-produto: trata-se de uma matriz quadrada que congrega todos os fluxos de renda e gasto da economia em um determinado ano de referência, incluindo, além dos diversos setores produtivos e produtos, outras agregações relevantes, como os fluxos referentes aos fatores produtivos (capital e trabalho) e aos diferentes setores institucionais (famílias, governo, empresas e resto do mundo) (...). A análise dos efeitos multiplicadores parte do princípio de que uma vez perturbada a estabilidade inicial por um advento exógeno, externo, independente da renda corrente, a matriz satisfará a restrição orçamentária de cada agente e, por meio dos "vazamentos" deste impulso inicial, convergirá para um novo nível de renda e gasto. A relação do novo nível de renda e o montante do impulso inicial é justamente o efeito multiplicador."

Fonte: Ipea (2010d). Elaboração própria.

Portanto, esse trabalho demonstra que são significativas as contribuições de cada política social para a queda da desigualdade. Para que se possa ter um parâmetro de comparação, a melhora recente da desigualdade brasileira entre 2003 e 2008, medida pelo Gini, ocorreu com velocidade média de -1,3% ao ano. Ou seja, alguns gastos sociais mais progressivos, se expandidos, ainda podem contribuir substancialmente para a desconcentração de renda no Brasil.

## 6.2. Efeito crescimento econômico (PIB e a renda das famílias)

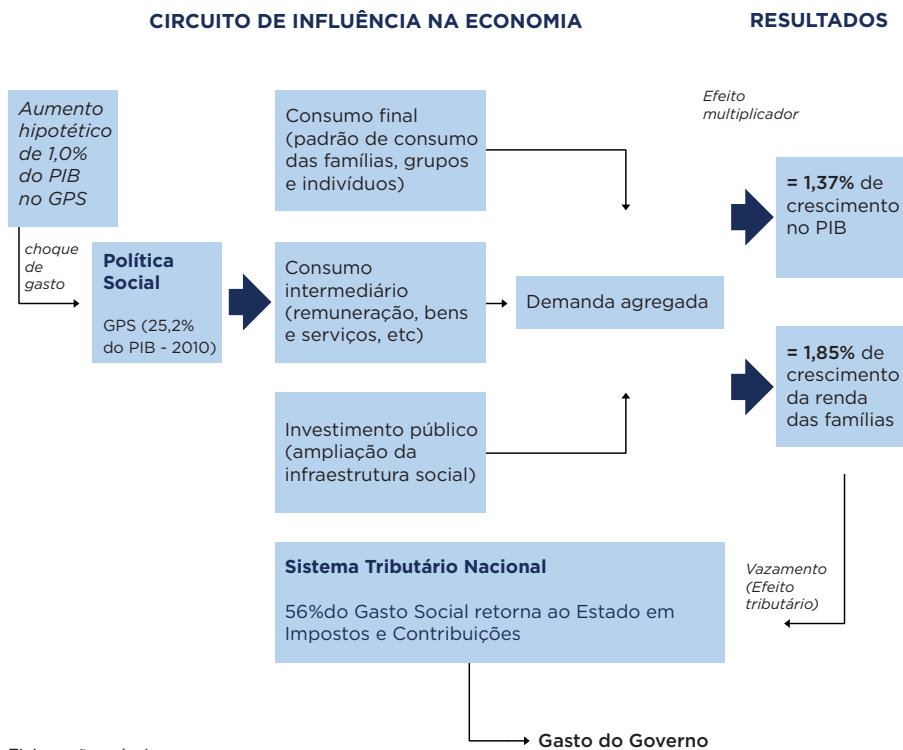
Para captar o efeito dos gastos com a política social para o crescimento econômico (PIB) e sobre a renda das famílias, um estudo recente e que trouxe resultados importantes nesta perspectiva é o do Ipea (2010) que simulou choques de gastos em alguns tipos de despesas sociais e reconstruiu o ciclo econômico, utilizando uma Matriz de Contabilidade Social (Social Accounting Matrix, ou SAM) para o Brasil, para o ano de 2006.<sup>12</sup>

A Figura 13, a seguir, é uma representação simplificada para expressar a utilização dessa metodologia para a apuração dos efeitos (multiplicadores) dos gastos sociais no ciclo econômico. Os resultados do modelo é que o choque de um aumento hipotético de 1%



do PIB, em gastos sociais, acarretaria um multiplicador do PIB, de aproximadamente 1,37%. Isso significa que, a cada novo R\$1,00 gasto pelo governo na área social, podem ser gerados R\$1,37 de PIB, quando se completa o ciclo<sup>13</sup>.

**FIGURA 13 – CIRCUITO MULTIPLICADOR DA RENDA DO GASTO COM A POLÍTICA SOCIAL**



Elaboração própria.

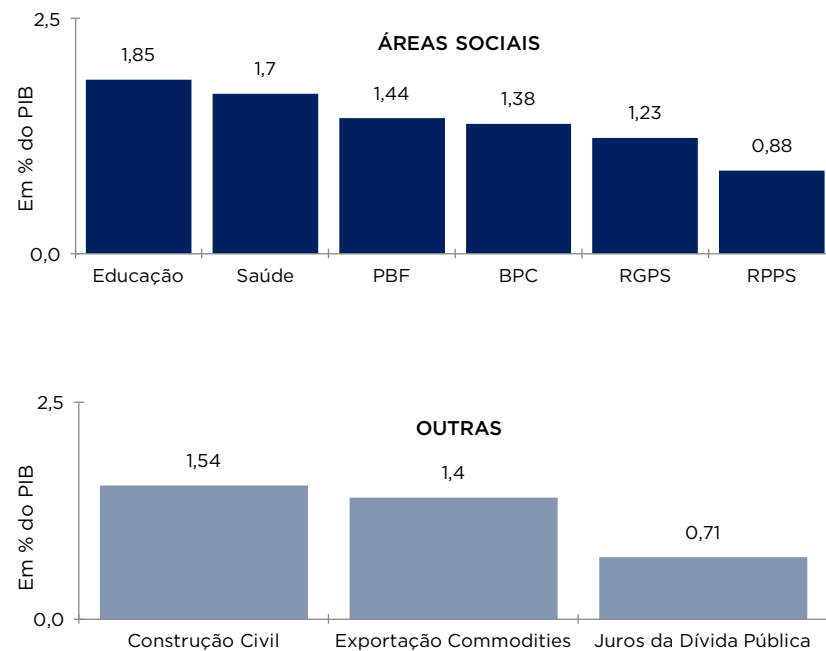
Outro importante resultado é também o que acontece com os *impostos, taxas e contribuições sociais* do sistema tributário do país. A matriz de contabilidade social revelou que 56% do valor dos gastos sociais voltam para o caixa do tesouro na forma de tributos e contribuições sociais, depois de percorrido todo o processo de multiplicação de renda que este mesmo gasto social engendrou.<sup>14</sup> Ou seja, isso demonstra que o efeito de multiplicação do PIB permite um aumento das receitas do governo, fazendo com que parte do gasto social se pague no futuro.

Realizando o ciclo econômico de forma distinta para cada área social, têm-se os resultados que são apresentados na Figura 14. Esses dados mostram que algumas áreas possuem multiplicadores do PIB bem superiores as outras. Por exemplo, a área de educação e de saúde tem os maiores multiplicadores e os gastos com o RPPS são aqueles de pior multiplicador. Ou seja, gastar em algumas áreas sociais é melhor para crescimento da economia que em outras.

Quando se compara o resultado das simulações para os gastos nas áreas sociais com os resultados de gastos de outros setores tais como: construção civil, exportação de *commodities* e juros da dívida, observa-se que os gastos de educação e saúde continuam tendo melhores multiplicadores e que o PBF e o BPC se aproximam do multiplicador das exportações de commodities. Por outro lado, esses dados também revelam como os gastos com juros da dívida são ruins para o crescimento, pois têm o pior multiplicador. Ou seja, esses resultados demonstram que os principais gastos na área social são importantes para dinâmica da economia nacional, principalmente pelos seus efeitos sobre o mercado interno.

13. De acordo com Ipea (2010d) "usando-se os agregados econômicos do Sistema de Contas Nacionais do IBGE, para o ano de 2006, o multiplicador médio dos gastos autônomos, em geral, (investimento, exportações e gasto do governo) era de 1,57. Ou seja, a cada R\$ 1 investido, demandado pelo exterior e gasto pelo governo será gerado R\$ 1,57 adicional de PIB; em outras palavras, cada gasto equivalente a 1% do PIB, provoca em média um crescimento de 1,57% no PIB apenas pelo processo acima explicitado de multiplicação da renda, inalteradas todas as outras condições. No que tange à renda das famílias, que é um agregado mais apropriado para analisar-se o bem-estar dos brasileiros, o multiplicador médio do gasto autônomo é de 1,17%, ou seja, ao gerar 1% do PIB em mais investimento, exportações ou gasto do governo, as famílias terão sua renda aumentada, em média, em 1,17%."

14. Considerando-se uma elasticidade PIB da receita tributária igual a 1. Essa elasticidade foi maior que 1 nos anos recentes, o que aumentaria ainda mais o percentual de retorno aos cofres públicos.

**FIGURA 14 – EFEITO MULTIPLICADOR DOS GASTOS DAS ÁREAS SOCIAIS E OUTRAS ÁREAS SELECIONADAS NO PIB**BRASIL  
2006

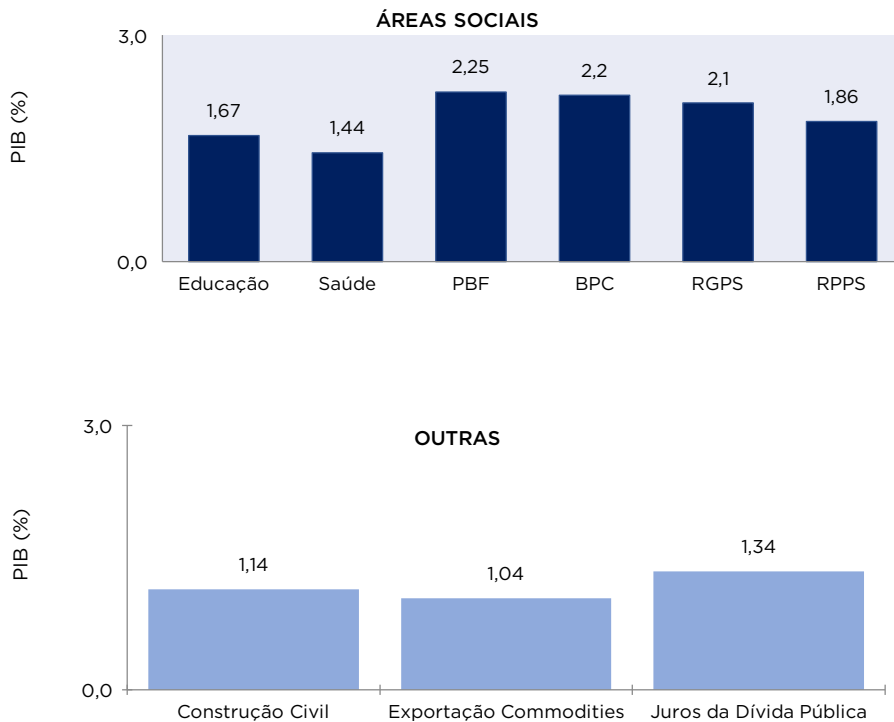
Fonte: Ipea (2010d). Elaboração própria.

Em trabalho recente Neri *et al.* (2013) mostraram resultados mais favoráveis ao Programa Bolsa Família que passa a ser, a transferência de renda com maior efeito: na simulação, o PIB aumentaria R\$ 1,78 para um choque marginal de R\$ 1,00 no PBF. Ou seja, se a oferta for perfeitamente elástica e os demais pressupostos forem respeitados, um gasto adicional de 1% do PIB no PBF se traduziria em aumento de 1,78% na atividade econômica. O BPC, o Seguro-Desemprego e o Abono Salarial vêm em seguida, com multiplicadores também maiores do que um. As transferências previdenciárias – tanto do RGPS quanto do RPPS – e o FGTS ocupam os últimos lugares, com efeitos abaixo de um. Ou seja, o uso de dados mais recentes e a desagregação produzem resultados diferentes e mais favoráveis ao PBF.

Quanto ao que ocorre com a renda das famílias, as simulações demonstraram que um incremento de 1% do PIB nos programas e políticas sociais detalhados eleva a renda das famílias em 1,85%, em média – sabe-se que a renda das famílias constituiu cerca de 81% do PIB em 2006.

Os resultados para renda das famílias para cada área social (Figura 15) mostram resultados bem distintos dos anteriores; agora, as transferências de renda são bem superiores que os demais e os gastos do PBF e do BPC são bem superiores em termos de importância para a renda da família, comparados aos demais gastos sociais.

Quando se compara o resultado das simulações para os gastos nas áreas sociais com os resultados de gastos de outros setores, tais como: construção civil, exportação de commodities e juros da dívida, observa-se que esses gastos têm menor importância para renda das famílias que qualquer gasto das áreas sociais. Esses resultados demonstram que os principais gastos na área social são extremamente importantes para a renda das famílias.

**FIGURA 15 – EFEITO MULTIPLICADOR DOS GASTOS EM ÁREAS SOCIAIS E OUTRAS SELECIONADAS NA RENDA DAS FAMÍLIAS**BRASIL  
2006

Fonte: Ipea (2010d). Elaboração própria.

No entanto, é importante salientar assim como alerta Ipea (2010d) que “não se trata de contrapor o gasto social aos gastos alternativos, pois cada um tem a sua função específica na dinâmica social e econômica do país. Afinal, uma das consequências do investimento é justamente a renovação da capacidade ociosa, que é um efeito dinâmico não incorporado ao nosso modelo, se não como pressuposto. Também no caso das exportações, o acesso às divisas internacionais e eventual acúmulo de reservas tem-se mostrado de suma importância para a estabilização dos ciclos econômicos no Brasil e, portanto, para a própria estabilidade do gasto social. Trata-se, outrossim, de demonstrar que a ideia de que o gasto social é economicamente inútil não é uma verdade.”

### 6.3. Efeitos combinados: distribuição e crescimento

A discussão e o esforço de relacionar a distribuição da renda e o crescimento econômico estão presentes na prática dos economistas já há bastante tempo no Brasil. Veja a controvérsia em torno do trabalho de Langoni (1973) sobre essa questão, para os anos 70 no Brasil. Na tradição de trabalhos que utilizam como metodologia a matriz de insumo-produto para estimar as relações entre distribuição de renda e crescimento são encontrados também muitos outros estudos.<sup>15</sup> Nesta perspectiva, por exemplo, Tauile e Young (1991), considerando o princípio da demanda efetiva que exigiram adaptações na matriz, aplicaram o valor do multiplicador obtido para o ano de 1970 (melhor distribuição) aos dados de demanda final de 1975 (pior distribuição) do caso brasileiro. O resultado obtido pelas simulações mostrou que se não tivesse ocorrido uma piora na distribuição da renda o crescimento da economia brasileira teria sido 3,2% maior do que de fato ocorreu no período, demonstrando a importância da distribuição de renda para o crescimento.

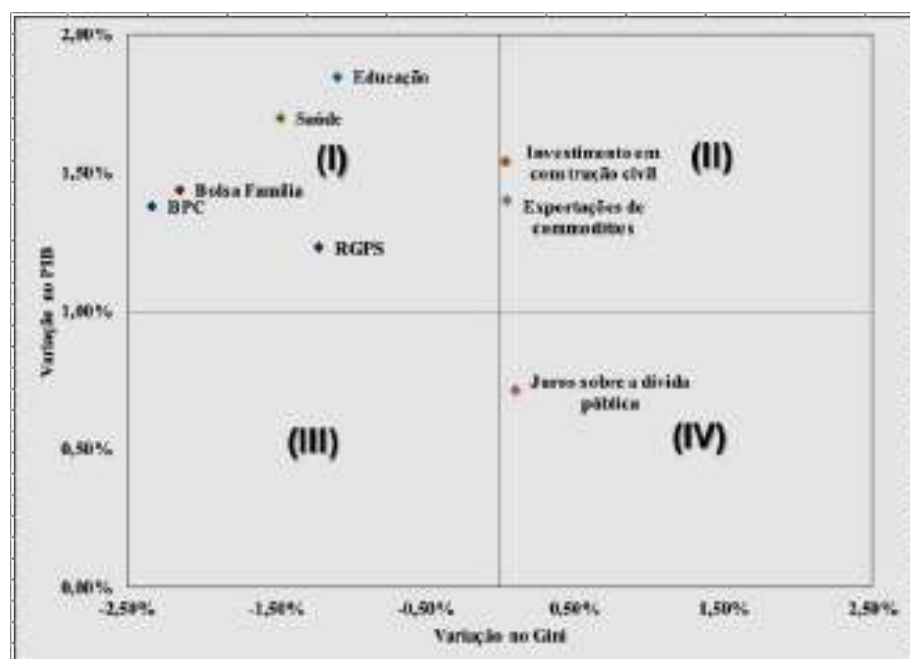
15. Vejam os estudos realizados por Bonelli e Cunha (1981), Tauile e Young (1991), Berni (1995), Cavalcanti (1997), Tourinho (2006) e Tourinho (2008).

Seguindo essa mesma tradição, Sant'anna (2003) também buscou estimar a relação entre distribuição e crescimento econômico brasileiro optando “por trabalhar com simulações a partir dos dados relativos à distribuição de 1990 (melhor distribuição), uma vez que esse foi o ano que apresentou maior participação dos salários na repartição da renda. Dessa maneira, a ideia é apresentar como o crescimento econômico de 1990 até 1996 teria sido afetado caso a distribuição de renda de 1990 tivesse permanecido inalterada. Seus resultados, também mostraram que o aumento no consumo dos trabalhadores decorrente do aumento da participação dos salários na renda geraria um nível de renda 3% maior do que o efetivamente. Vale destacar que esse resultado é considerável, sobretudo quando comparado às baixas taxas de crescimento da década de 90, por exemplo, o crescimento real de 1996 foi de 2,7%. Portanto, se houvesse um retorno à distribuição de 1990, o crescimento no ano de 1996 teria sido da ordem de 5,7%, em contraponto ao valor observado.”

Nesta mesma perspectiva metodológica os resultados de Ipea (2010d), considerando apenas os gastos do governo com a política social brasileira, mostraram resultados positivos acerca do papel virtuoso do gasto em bens e serviços educacional, saúde e, mais especificamente, das transferências monetárias direcionadas para os mais pobres em seu papel distributivo e de crescimento.

A Figura 16 mostra o cruzamento dos dados: no eixo vertical, temos a variação percentual do PIB provocada pelo choque de 1% em diversas áreas sociais e não sociais; no eixo horizontal, temos a variação percentual do índice de Gini “estilizado” decorrente do mesmo choque.

**FIGURA 16 – EFEITOS COMBINADOS DE GASTOS DAS ÁREAS SOCIAIS E OUTRAS ÁREAS SELECIONADAS SOBRE O CRESCIMENTO ECONÔMICO E A DISTRIBUIÇÃO DA RENDA BRASIL 2006**



Fonte: Ipea (2010d). Elaboração própria.

Se assumirmos que uma das metas de desenvolvimento nacional é conseguir unir maior crescimento econômico e menor desigualdade de renda, então todos os gastos do quadrante (I) à esquerda contribuem para este ideal. Vemos que não há, em absoluto, um *trade-off* entre crescimento e desigualdade, muito pelo contrário: o incremento dos gastos

em saúde e educação públicas geram desdobramentos muito positivos tanto em termos de crescimento quanto de distribuição de renda; já o incremento no gasto do PBF e no BPC, por exemplo, provocam, ao mesmo tempo, uma grande variação positiva do PIB e a maior queda na desigualdade. O Regime Geral da Previdência Social RGPS fica um pouco atrás em ambos os quesitos, mas também desempenha um papel positivo.

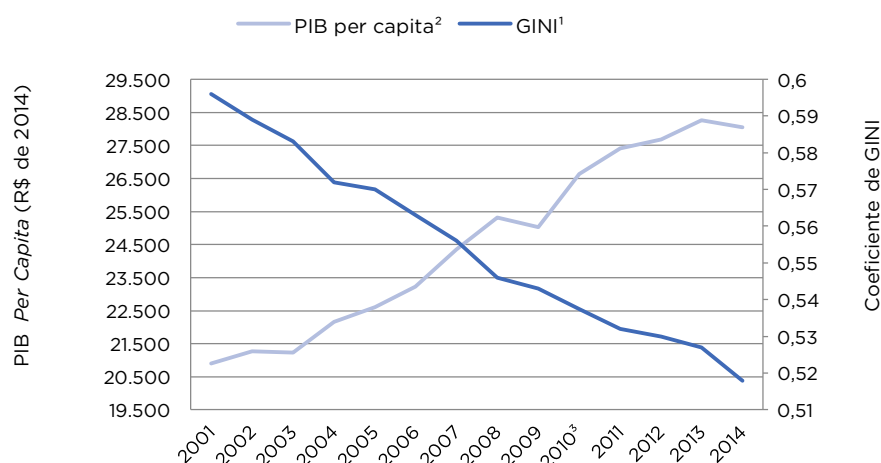
O investimento no setor de construção civil e as exportações de commodities agrícolas e extrativas, como pode ser visto no quadrante (II), promovem crescimento do PIB, mas reproduzem o nível de desigualdade. Já um incremento no pagamento de juros, quadrante (IV) contribui pouco para o crescimento e aumenta a concentração de renda, manifestando-se como o pior tipo de gasto que o governo pode realizar.

Esses resultados são importantes para demonstrar que o gasto com as políticas sociais ao cumprir seu propósito central de proteção e promoção social é, ao mesmo tempo, um elemento muito importante para dinâmica da economia nacional, principal daquele voltada para o mercado interno e para a diminuição da desigualdade.

O resultado desse processo também pode ser conferido na Figura 17, que ilustra a trajetória para o período 2001-2014, quando ocorreu contínuo crescimento do PIB *per capita* e a queda da desigualdade de renda, espelhada pela redução do índice de Gini, que atingiu um de seus menores valores dos últimos anos.

**FIGURA 17 – EVOLUÇÃO DO PIB *PER CAPITA* REAL E DO ÍNDICE DE GINI**

BRASIL  
2001-2014



Fonte: PNAD-IBGE e Contas Nacionais-IBGE. Elaboração SPI-MP.

<sup>1</sup> Coeficiente de Gini da Renda domiciliar *per capita* entre os indivíduos.

<sup>2</sup> PIB *per capita* real (preços R\$ de 2014).

<sup>3</sup> PNAD não foi coletada em 2010, devido à realização do Censo Demográfico.

A ampliação da renda e a redução das desigualdades, combinada com a queda da pobreza foi resultado da conjugação de melhorias no mercado de trabalho, decorrentes da adoção de um modelo de crescimento com geração de emprego e crescimento da renda; da valorização do salário mínimo; da ampliação da seguridade social e de políticas de transferência de renda; de investimentos em infraestrutura social e do efeito das demais políticas sociais, que impulsionaram o crescimento da renda das famílias, com maior intensidade nas regiões mais pobres e entre as parcelas menos favorecidas da população.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O grau de complexidade da política social estruturada no Brasil foi bem evidenciado pelos dados e informações apresentadas neste trabalho. Essas políticas contam com uma gama expressiva de recursos físicos, financeiros, humanos e institucionais fundamentais para possibilitar a estruturação de um amplo e diversificado conjunto de mecanismos de proteção e promoção social que estão sendo fundamentais para ampliar a justiça social, com melhorias substantivas nas condições básicas de vida da população. Apesar dos avanços, o sistema atual ainda está distante para propiciar um alto padrão de bem para a população brasileira.

O conjunto de direitos e benefícios sociais que tiveram expansão, sobretudo a partir da implementação das políticas sociais previstas pela Constituição Federal de 1988, exigiram uma crescente mobilização de recursos monetários para bancar os gastos necessários ao seu provimento. Os dados mostram que nas últimas três décadas, o gasto público na área social quase dobrou de valor, atingindo cerca de 25% do PIB. Este esforço de ampliação dos gastos esteve mais concentrado nas transferências monetárias de renda às famílias do que na produção/provisão de bens e serviços públicos.

Ao atingir tal dimensão em diversidade e escala o gasto social passou a constituir um dos vetores importantes da demanda agregada com capacidade para criar um amplo mercado interno de consumo, dinamizando a produção, estimulando o emprego, multiplicando a renda e diminuindo a desigualdade e, por consequência, fomentando o crescimento econômico. As transferências monetárias às famílias voltadas, principalmente, a estratos populacionais de baixa renda, ampliam a renda e o consumo de bens e serviços desta parcela da população, e a produção/provisão de bens e serviços públicos universais implica aumento de emprego na área social e aquisição de mercadorias e serviços no mercado interno. Neste processo ocorre o fortalecimento do circuito de multiplicação de renda, pois as camadas mais pobres, ao pouparem menos do que a média da população e consumirem bens e serviços com maior conteúdo nacional, reforçam o multiplicador do gasto, propiciando maiores vendas, mais produção e mais emprego gerado no país.

Os impulsos dinâmicos gerados pelo gasto social, contudo, se deparam com restrições importantes, uma vez que a elevação e sustentação da demanda agregada em um patamar superior necessitam de elevação e reestruturação da capacidade de oferta para seu atendimento. Sem ampliação e reestruturação da capacidade de produção de bens consumo não duráveis e duráveis e sem melhoria da infraestrutura, de um lado, o aumento da demanda pode esbarrar em pressões inflacionárias, o que reverte parte da redistribuição de renda; de outro lado, sem resposta adequada da produção interna, a ampliação do consumo pode gerar maior demanda por produtos estrangeiros e, possivelmente, desequilíbrios no balanço de pagamentos. Em um e outro caso, não há contraposição entre gasto social e investimento em expansão da capacidade e infraestrutura. Em vez disso, é na busca de sinergias entre estes dois componentes da demanda que reside a chave da sustentação do crescimento.

Por fim, os resultados apresentados permitem afirmar que a política social tem papel estratégico como força motriz do desenvolvimento nacional, mediante seus resultados na ampliação da justiça social, na distribuição da renda e no crescimento da economia, reafirmando-se como indispensável e estratégica, não apenas para enfrentar situações conjunturais adversas, como também para criar os alicerces da construção de uma nação econômica e socialmente mais forte e justa. Diante aos aspectos mencionados compreende-se que os gastos sociais, além do já conhecido papel na ampliação da justiça social, também têm papel relevante no crescimento sustentável da economia desde que leve em consideração as restrições apresentadas, principalmente em relação ao papel do investimento para a dinâmica econômica. |

## BIBLIOGRAFIA

- AMITRANO, C. *Regime de crescimento, restrição externa e financeirização: uma proposta de conciliação*. Brasília, Ipea. 2011 (Texto para Discussão 1612).
- ARRETCHE, M.. *Emergência e desenvolvimento do Welfare State: teorias explicativas*. BIB, n. 39, p. 3-40, 1995.
- BÊRNI, D.A. “Análise contrafactual da distribuição da renda no Brasil”. *Revista de Economia Política*, v.15, n.3 (59), pp. 66-83; 1995
- BRASIL, Presidência da República, Observatório da Equidade. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.
- BRUNO, M. *et. al. Finance-led growth regime no Brasil: estatuto teórico, evidências e consequências macroeconômicas*. Brasília: Ipea, dez, 2009 (Texto para Discussão 1455).
- BONELLI, R. & CUNHA, P.V.; *Crescimento Econômico, Padrão de consumo e Distribuição de Renda no Brasil: uma abordagem Multissetorial para o Período 1970/75*. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v.11, n.3, pp. 703-756, 1981.
- CASTEL, R. *A metaformose da questão social*. Rio de Janeiro, Vozes, 1998.
- CASTRO, J. A. *Política social e desenvolvimento no Brasil*. Economia e Sociedade, Campinas. V.21. Número Especial, p. 1011-1042, dez, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Política Social: alguns aspectos relevantes para discussão*. In: *Concepção e gestão da proteção social não contributiva no Brasil*. Brasília, Ministério do Desenvolvimento Social, junho de 2009.
- \_\_\_\_\_. *et. alli. Política Social: vinte anos da constituição federal de 1988*. Brasília: Ipea, Dezembro de 2008.
- CAVALCANTI, J. *Distribuição setorial da renda: seus efeitos de indução na economia brasileira*. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v.27, n.1, pp.141-184, 1997.
- COMISSION ECONOMICA PARA A AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL) *Panorama social de America Latina*, 2007. Santiago, Chile, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Cohesión social: inclusión y sentido de pertenencia em America Latina y el Caribe*. Santiago, Chile, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Equidad, desarrollo y ciudadanía*. Santiago, Chile, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Educación y conocimiento: eje de la transformación productiva com equidad*. Santiago, Chile, 1992.
- CHANG, H. *Chutando a escada: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica*. São Paulo, Editora Unesp. 2004.
- DELGADO, G. e THEODORO, M. *Desenvolvimento e Política Social*. In: *Jaccoud, L. Questão Social e Políticas Sociais no Brasil Contemporâneo*. Brasília, Ipea. 2005.
- DRAIBE, S. *Rumos e metamorfoses: estado e industrialização no Brasil 1930-1960*. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1985.
- \_\_\_\_\_. ; AURELIANO, L. *A especificidade do Welfare State Brasileiro*. In: *A Política Social em Tempo de Crise, Economia e Desenvolvimento 3*, Brasília: MPAS-CEPAL, 1989.
- ESPING-ANDERSEN, G. *As três economias do Welfare State*. *Lua Nova* n. 24. p. 85-115. 1991.
- EVANS, P. *Constructing the 21st century Developmental State: Potentialities and Pitfalls in Edigheji, Omano (ed). Constructing a Democratic Developmental State in South Africa Potentials and Challenges*. HSRC Press, Capetown, South Africa. 2010.
- FAGNANI, E. *Política Social e Pactos Conservadores no Brasil: 1964-92*. Campinas: Economia e Sociedade, (8): 183-238, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Ajuste Econômico e financiamento da política social brasileira: notas sobre o período 1993-98*. Campinas: Economia e Sociedade n. 13, dez. 1999.
- FLORA, P. (org.) *Growth to limits: the western European Welfare States since word war II*. New York: the Gruyter. 1986.
- FURTADO, C. *Desenvolvimento e subdesenvolvimento*. Rio de Janeiro. Editora Fundo de Cultura, 1961.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). *Boletim de Políticas Sociais – Acompanhamento e Análise*. Brasília, nº 13, março de 2007.
- \_\_\_\_\_. *Boletim de Políticas Sociais – Acompanhamento e Análise*. Brasília: nº 17, fevereiro, 2010a.

- \_\_\_\_\_. *Distribuição Funcional da Renda Pré e Pós Crise Internacional no Brasil*. Brasília: Comunicado do Ipea nº 47, maio, 2010b.
- \_\_\_\_\_. *PNAD 2009 – Primeiras Análises: Distribuição de Renda entre 1995 e 2009*. Brasília: Comunicado do Ipea nº 63, outubro, 2010c.
- \_\_\_\_\_. *Efeitos econômicos do gasto social no Brasil*. In: *Perspectiva da política social no Brasil*. Brasília: Livro 8, dezembro, 2010d.
- \_\_\_\_\_. *O regime de crescimento econômico brasileiro: uma apreciação sobre o período 1995–2009*. In: *Brasil em Desenvolvimento 2010*. Brasília, 2010e.
- \_\_\_\_\_. *Previdência e assistência social: efeitos no rendimento familiar e sua dimensão nos Estados*. Comunicado do Ipea nº 59, julho de 2010f.
- \_\_\_\_\_. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto Social*. Brasília: Comunicado do Ipea nº 92, maio, 2011.
- JACCOUD, L (org.). *Questão social e Políticas Sociais no Brasil Contemporâneo*. Brasília, Ipea, 2005.
- KALECKI, M. *Theory of Economic Dynamics*. Londres: Allen & Unwin, 1954.
- \_\_\_\_\_. *Crescimento e Ciclo das Economias Capitalistas*. São Paulo: Hucitec, 1975.
- KING, D. *O Estado e as Estruturas Sociais de Bem-Estar em Democracias Industriais Avançadas*. Novos Estudos CEBRAP no. 22. 1988.
- LANGONI, Carlos Geraldo. *Distribuição da renda e desenvolvimento econômico do Brasil*. Rio de Janeiro, Editora Expressão e Cultura, 1973.
- MARSHALL, T.H. *Política Social*, São Paulo: Zahar Ed.1967.
- MISHRA, R. *Social Welfare: national and international dimensions*. International Social Work, London, Sage Journals, v.30, n.2, Apr. 1987.
- NERI, M.; VAZ, F.; SOUZA, P. *Efeito macroeconomicos do Programa Bolsa Família: uma análise comparativa das transferências sociais*. In: *Programa Bolsa Família, uma década de inclusão e cidadania*. Brasília: Ipea, 2013
- POCHMANN, M. (org.). *Desenvolvimento, trabalho e solidariedade. Novos caminhos para a inclusão social*. São Paulo: Cortez e Editora Fundação Perseu Abramo, 2002.
- POLANYI, K. *A Grande Transformação*, R.de Janeiro: Ed.Campus.1980.
- ROSANVALLON, P. *A Nova Questão Social*. Brasília, Instituto Teotônio Vilela.1998.
- SANT'ANNA, A. *Distribuição funcional da renda e crescimento econômico na década de noventa: uma aplicação do modelo departamental de kalecki*. Rio de Janeiro, julho, 2003, (dissertação mestrado, UFRJ)
- SANTOS, W.G. *Cidadania e Justiça. A Política Social na Ordem Brasileira*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2ª edição, 1987.
- SEN, A. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Desigualdade Reexaminada*. Rio de Janeiro: Record. 2001.
- \_\_\_\_\_. *Desenvolvimento como Liberdade*. São Paulo: Cia. das Letras. 2000.
- SKOCZPOL, T. *Social Policy in the United States*, New Jersey, Priceton University Press, 1994.
- SILVEIRA, F.G. et al.. *Qual o impacto da Tributação e dos Gastos Públicos Sociais na distribuição de renda do Brasil? Observando os dois lados da moeda*. In: *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos : elementos para reflexão*. Brasília : Ipea : Sindifisco: DIEESE , 2011
- \_\_\_\_\_. *Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos*. In: *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010.
- SPOSATI, A. *Modelo Brasileiro de proteção social não contributiva: concepções fundantes*. In: *Concepção e Gestão da Proteção Social não Contributiva no Brasil*. Brasília, Unesco-Mds, 2009.
- TAUJLE, J.R. & Young, C. E. F. *Concentração de Renda e Crescimento Econômico: uma Análise sobre a Década de Setenta*. *Cadernos de Economia* n.9, Rio de Janeiro: Ipea, 1991.
- TAYLOR-GOOBY, P. *Equality, Rights and Social Justice*. In: *Alcock, P; Angus, E.; May, M. (edit.), The Students Companion to Social Policy*. London: Blackwell Pub. 1998.



TAVARES, M. C. *Acumulação de capital e industrialização no Brasil*. Campinas: IE-Unicamp. Coleção 30 anos de Economia. 1998a.

\_\_\_\_\_. *Ciclo e crise (O movimento recente da industrialização brasileira)*. Campinas: IE-Unicamp. Coleção 30 anos de Economia. 1998b.

TITMUS, R.. *Essays on the Welfare State*. Londres: Allen &Unwin. 1963.

THIRLWALL, A.P. *A natureza do crescimento econômico. Um referencial para compreender o desempenho das nações*. Brasília: Ipea, 2005

TOURINHO, O. A. F. *Matriz de Contabilidade Social (SAM) para o Brasil de 1990 a 2005*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.12, n.29, 2008

TOURINHO, O A F; SILVA, N L C; ALVES, Y. L.B. *Uma matriz de contabilidade social para o Brasil em 2003*. Rio de Janeiro: Ipea, 2006 (Texto para Discussão, n. 1242)

PARTE  
5

TRIBUTAÇÃO DIRETA



# Capítulo 1.

## Tributação da renda da pessoa física



# TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA: ISONOMIA COMO PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DE JUSTIÇA FISCAL<sup>1</sup>

## **PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Especialista em Economia do Trabalho pela Unicamp.

## **DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS**

Diretor de Relações Institucionais do Instituto Justiça Fiscal, Geólogo pela Unisinos e Pós-graduado em Engenharia de Recursos Hídricos e Saneamento Ambiental pela UFRGS.

## **MARCELO LETTIERI SIQUEIRA**

Diretor Técnico do Instituto Justiça Fiscal, Engenheiro Mecânico-Aeronáutico pelo ITA, Doutor em Economia pela UFPE e Professor Colaborador do CAEN/UFC.

## **ROSA ANGELA CHIEZA**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Doutora em Economia pela UFRGS e Professora da UFRGS.

## **WILSON TORRENTE**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentado.

## **JOÃO CARLOS LOEBENS**

Auditor-Fiscal da Receita Estadual do RS, graduado em Administração de Empresas pela UNISC, mestrado em Administração e Gerência Pública pelo INAP/Espanha e doutorando em Economia pela UAH/Espanha.

## **FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS**

Presidenta do Instituto Justiça Fiscal, Economista pela UFC, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada.

## **CLAIR HICKMANN**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Especialista em Direito Tributário, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada.

## **RESUMO**

Qualquer proposta de reforma tributária no Brasil não pode prescindir de revisão profunda da tributação da renda, que ocupa lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo. Este artigo apresenta uma análise sobre a evolução do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e um diagnóstico sobre os seus principais problemas. Discorre-se, também, acerca do processo de esvaziamento da progressividade do sistema tributário nacional, que se inicia no final da década de 1980, e teve na desoneração do Imposto de Renda para as rendas do capital seu principal fator. A distância que separa o Brasil dos países da OCDE – em termos de participação deste tributo na arrecadação total ou no PIB – decorre, em grande medida, do tratamento não isonômico entre as rendas do trabalho e do capital, desonerando estas e tributando aquelas, de modo que, a partir da faixa de 30 a 40 salários mínimos mensais, as alíquotas efetivas tornam-se regressivas, ou seja, diminuem à medida que as rendas aumentam. A experiência internacional nos ajuda a compreender a importância deste imposto como instrumento de redução de desigualdades e promoção do desenvolvimento com justiça fiscal. Ao final, são apresentadas várias propostas com vistas a introduzir progressividade efetiva

1. Os autores agradecem o trabalho do assistente de pesquisa, Vitor Chagas da Costa, economista pela UFRGS e mestrando pela USP.

à tributação da renda pessoal e elevar a sua participação na Carga Tributária Bruta, de modo a aproximar a configuração do nosso sistema tributário da média praticada pelos países da OCDE. O artigo está organizado nas seguintes partes: breve evolução histórica da tributação da renda das pessoas físicas nos países avançados; a experiência brasileira de tributação da renda; diagnóstico atual do imposto sobre a renda da pessoa física; e propostas e recomendações.

**Palavras-chave:** Tributação da renda pessoal; Isonomia; Desigualdade; Progressividade.

## INTRODUÇÃO

A configuração do sistema tributário em geral, e do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) em particular, diz muito sobre as forças políticas e sociais em cada um dos países capitalistas na atualidade. O financiamento do Estado baseado, principalmente, na tributação progressiva da renda pessoal revela um arranjo social em que prevalece certo equilíbrio político entre as classes, cujo resultado é a menor desigualdade econômica. Ao contrário, onde o imposto de renda sobre os indivíduos não possui relevância para o financiamento das políticas públicas, não apresenta progressividade efetiva – poupando aqueles que recebem maiores rendimentos e detêm grande patrimônio – e a tributação é extraída, sobretudo, da incidência sobre bens e serviços consumidos pelo conjunto da população, certamente, iremos constatar forte assimetria política entre os segmentos da base e do topo da pirâmide social e, conseqüentemente, uma desigualdade econômica exacerbada.

O Brasil se enquadra na segunda hipótese, pois se encontra entre os países com sistema tributário relativamente mais regressivo, pois não tributa as rendas pessoais mais elevadas. Ao mesmo tempo, está entre os mais desiguais do mundo, como apontam diversos estudos sobre concentração de renda. Em 2016, a desigualdade na distribuição da renda no Brasil alcançou surpreendentes 54,3% na relação entre os 10% mais ricos e os 10% mais pobres da sociedade, segundo a Pesquisa Nacional de Amostras Domiciliares.<sup>2</sup> Ou seja, as pessoas que se encontram no décimo superior da escala de renda receberam mais de 50 vezes o valor total recebido pelos que se situam no décimo inferior.

2. Fonte: PNAD Contínua de 2016. IBGE.

A experiência brasileira contrasta com a dos países capitalistas avançados que, em distintas formas e medidas, lograram estabelecer Estados de Bem-Estar Social suportados por forte tributação progressiva. Na Finlândia e Áustria, por exemplo, a desigualdade de renda reduz-se à metade após a incidência do sistema fiscal em suas duas frentes: tributação e efetivação dos gastos públicos sociais. Nos países da OCDE, obtém-se uma redução média na desigualdade de renda da ordem de 35% por meio dos sistemas fiscais (OXFAM, 2014).

Não é possível isolar o debate tributário da conformação histórica de cada país, das questões sociais e políticas e dos conflitos a estas inerentes. A compreensão da pobreza, da miséria e da desigualdade persistentes na sociedade brasileira passa pelo olhar das suas especificidades históricas, tanto no que se refere à estrutura econômica, quanto aos processos políticos que orientaram a ação do Estado e excluíram, ou deixaram em segundo plano, os interesses das classes subalternas.

O bloqueio ao estabelecimento de uma tributação progressiva representa, em particular, um dos determinantes centrais da elevada e persistente desigualdade de renda e riqueza no Brasil. A predominância da tributação sobre o consumo e a reduzida incidência sobre as rendas e a riqueza fazem do sistema tributário brasileiro um instrumento de agravamento das desigualdades econômicas e sociais.

Como bem afirmou Kaldor (1971), a configuração do sistema de tributação, de modo a produzir maior ou menor igualdade econômica, está relacionada ao sentido de justiça social da comunidade e trata-se de uma questão, puramente política, sobre “quanta desigualdade quer tolerar a sociedade”.

Convém, portanto, reafirmar a natureza política do debate tributário e rejeitar a sua condição de tema técnico, circunscrito à jurisdição dos “especialistas”. As abstrações teóricas presentes no debate são orientadas por diferentes visões de mundo, refletidas nas concepções sobre o papel do Estado na organização da sociedade e na divisão dos resultados da produção social. As proposições em disputa não pairam acima dos interesses de classe, ao contrário, estão fortemente determinadas pelos interesses, conflitantes, dos distintos segmentos sociais.

3. Nas suas principais vertentes: a neoliberal e a neoclássica.
4. A eficiência está associada, sobretudo, aos custos de produção, entre estes, o de mão de obra.

No mesmo sentido, cabe desmitificar os princípios de tributação defendidos pelos que tratam a economia como uma ciência exata. Para a teoria convencional ou ortodoxa,<sup>3</sup> o mais importante é a “eficiência”<sup>4</sup> do sistema econômico, a qual a tributação não pode afetar. O princípio de tributação mais caro às correntes ortodoxas é o da *neutralidade*, segundo o qual, a tributação não deve influir nas decisões dos agentes econômicos sobre a alocação de recursos ou sua capacidade de trabalhar, economizar e investir; nesse sentido, impostos que não modifiquem os preços relativos determinados pelo mercado seriam os mais apropriados. Para essa corrente, a tributação também não deve alterar a posição dos agentes econômicos por meio de políticas redistributivas, considerados os momentos anterior e posterior à sua incidência (OLIVEIRA, 2012: 200).

Esta visão pressupõe uma antinomia entre o Estado e o capital. Para Oliveira (2012: 69), trata-se de um equívoco, pois o Estado e o capital são partes integrantes de um mesmo sistema: “O papel desempenhado pelo Estado capitalista tem uma determinação histórica, que só pode ser entendido no contexto das necessidades e crises do sistema e das condições exigidas para sua reprodução”.

A partir da abertura das economias sob o receituário neoliberal, o *mainstream* passou a defender o princípio da competitividade como norma superior da tributação, “com recomendações de exclusão ou redução da incidência/cobrança de impostos da produção que apresentam alta mobilidade espacial, como por exemplo, a mão de obra técnica mais qualificada” (OLIVEIRA, 2012: 199).

Conforme veremos adiante, as reformas econômicas neoliberais e a reconfiguração dos sistemas tributários por meio da redução de incidência sobre as rendas pessoais mais elevadas e rebaixamento das alíquotas máximas incidentes sobre os lucros das empresas não trouxeram os resultados prometidos. Frustrou-se, especialmente, a expectativa de elevação dos níveis de investimento e aceleração do crescimento econômico. Tais premissas foram contrariadas pelos fatos.

De outro lado, aumentou a concentração de renda e riqueza nos países que diminuíram a tributação sobre os mais ricos (PIKETTY, 2014). Por sua vez, o deslocamento do fardo de sustentar a sociedade para os pobres e a classe média foi um dos dez princípios de concentração de renda, riqueza e poder que, postos em prática pela oligarquia nos últimos 40 anos, transformaram os EUA numa plutocracia (CHOMSKY, 2017).

Cabe também um alerta em relação à meta de simplificação tributária. Sempre é conveniente simplificar o modo como o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias. Entretanto, quando alçada à condição de *princípio orientador da tributação*, a



simplificação adquire a substância ideológica que pavimenta o caminho da iniquidade e da regressividade tributária.

A simplificação tributária, à medida que traduz e sintetiza o objetivo central das reformas tributárias que interessam aos mais ricos, funciona como um mantra ou um “samba de uma nota só”. A tributação mais simples, pretendida pelas elites econômicas, é aquela que recai fortemente sobre os consumidores, mas alivia as altas rendas e o elevado patrimônio. A mensagem inscrita no verso do “princípio” da simplificação é a de que, *contrário sensu*, a tributação progressiva é “complexa”.

Não se trata de coincidência que a defesa da eficiência econômica, pela simplificação e uniformização tributárias e redução de alíquotas incidentes sobre os lucros venha acompanhada de propostas de redução do custo da mão de obra como meio de aumentar a competitividade da produção nacional. No arcabouço teórico neoclássico, a redução da desigualdade não é uma prioridade e a importância do mercado interno como principal fator de estímulo aos investimentos é desprezada.

Enfim, nos afastaremos dos princípios da teoria convencional das finanças públicas. Preferimos a visão oposta, de que o Estado deve conduzir, ativamente, a política econômica e coordenar os investimentos; deve exercer plenamente suas funções de alocação, regulação e estabilização, de modo a buscar a ampliação do emprego e da renda; e, principalmente, deve adotar políticas especificamente redistributivas.

O principal objetivo do Estado brasileiro deveria ser o de reduzir as desigualdades econômicas e promover o desenvolvimento socialmente inclusivo. E, para isto, a tributação progressiva, especialmente sobre as rendas pessoais, tem papel central, à medida que financia as políticas públicas, predominantemente, com os recursos dos mais ricos, ao mesmo tempo em que possibilita a redução da incidência tributária sobre bens e serviços, ampliando a renda disponível dos mais pobres, que possuem elevada propensão a consumir, e, assim, fomentam a demanda agregada e o crescimento.

Para tratar dessa discussão, o presente artigo está organizado em cinco sessões, além desta introdução. A primeira apresenta breve evolução histórica da tributação da renda das pessoas físicas nos países avançados a partir do início do século XX e estabelece comparações entre os modelos existentes na atualidade; na seção 2, discorre-se sobre a experiência brasileira de tributação da renda; a seção 3 traça um diagnóstico atual do imposto sobre a renda no Brasil; na seção 4, são apresentadas algumas propostas e recomendações; e a última seção traz algumas considerações finais.

## 1. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

O imposto de renda de caráter progressivo<sup>5</sup> surge entre o final do século XIX e início do século XX, não sem grande resistência das elites econômicas e financeiras da época. Até a Primeira Guerra Mundial, não se atribuía à tributação da renda grande importância e as alíquotas superiores do imposto sobre a renda eram extremamente baixas.<sup>6</sup>

### 1.1. O fortalecimento da progressividade tributária

Após a eclosão do conflito, os EUA e vários países da Europa elevaram substancialmente suas alíquotas marginais de imposto sobre a renda das pessoas físicas. Os EUA criaram

5. Anteriormente, havia impostos sobre a renda, mas de caráter proporcional.

6. Alemanha, EUA e Reino Unido praticavam alíquotas marginais de 3%, 7% e 8%, respectivamente, em 1913. A França somente criou o imposto em 1914, com alíquota máxima de 2% e para um reduzido segmento de contribuintes (PIKETTY, 2014: 486-492 e Tabela 14.1).

alíquotas de 67% (em 1917) e de 77% (em 1918). No Reino Unido e na Alemanha, as alíquotas máximas atingiram 60% e 40%, respectivamente, em 1920. Na Alemanha, a alíquota marginal atingiu 40% em 1920 e na França, chegou a 72% em 1924.

Na segunda metade da década de 1920, com exceção da Alemanha – que manteve sua alíquota marginal em 40% –, os demais países iniciam um movimento de redução de seus percentuais superiores, mas não voltam ao patamar anterior. Nos EUA, que promoveram a maior redução da alíquota marginal, ela caiu para 24% em 1929 (PIKETTY, 2014: Tabela 14.1).

7. Considerados os diferentes adicionais.

8. Neste cálculo, estão considerados os adicionais do imposto cobrados pelos Estados.

A Crise Mundial de 1929 provocou nova reviravolta. O Reino Unido eleva, progressivamente, a alíquota superior de 50% (1928) para 98% (1941). Nos EUA, ela passa de 24% (1929) para 94% (1944)<sup>7</sup>. A média das alíquotas superiores do imposto de renda, praticadas nos Estados Unidos entre 1932 e 1980, foi de 81%.<sup>8</sup>

Piketty (2014) salienta que o objetivo principal do estabelecimento dessas “alíquotas confiscatórias” sobre a renda e o patrimônio não era elevar as receitas fiscais, mas, sim, obstar a concentração de renda e riqueza. Em última instância, tratava-se de inibir esse tipo de renda, julgada excessiva para a sociedade e estéril para a economia (ou, ao menos, tornar muito custoso mantê-la). Segundo Piketty (2014: 492), não se tratava de interdição absoluta ou de uma expropriação. A adoção do imposto acentuadamente progressivo para combater a desigualdade harmonizava-se com o liberalismo praticado pelos países anglo-saxões, pois exprimia o compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

O autor chama a atenção para o fato de que, nos EUA e no Reino Unido, as alíquotas mais elevadas eram aplicadas às “rendas não aferidas”, aquelas oriundas do capital (lucros, dividendos, aluguéis etc.). As “rendas aferidas” do trabalho (*earned income* – salários ou rendimentos de atividades não assalariadas) sofriam incidência ligeiramente inferior. Tal distinção “exprime em linguagem fiscal o grau de suspeita em relação às altas rendas: todas as rendas muito elevadas são suspeitas, mas aquelas que não são aferidas atraem ainda mais desconfiança”. E prossegue o autor: “O contraste com o contexto atual, em que são as rendas do capital que se beneficiam de um regime mais favorável em vários países, especialmente nos europeus, é surpreendente” (PIKETTY, 2014: 494).

9. Na Alemanha, durante os anos da ocupação pelos aliados (1947-1949), no pós-guerra, houve uma situação excepcional em que a alíquota superior foi de 90%. Eram as autoridades americanas quem fixavam as alíquotas.

10. Apesar do patamar mais baixo de alíquotas marginais, estes países desenvolveram outros mecanismos para inibir a desigualdade econômica, como a propriedade pública de empresas, com a fixação dos salários dos diretores pelo governo (PIKETTY, 2014, p.492).

A Figura 1 mostra que, entre 1940 e 1980, EUA, França, Alemanha<sup>9</sup> e Reino Unido, praticaram alíquotas marginais de imposto sobre a renda de pessoas físicas entre 50% e 90%.<sup>10</sup> Nesta quadra, a tributação progressiva da renda e da herança foi a coluna vertebral do Estado Social e principal mecanismo para reduzir a desigualdade e financiar a elevação dos padrões de bem-estar nesses países. Nesse sentido, a tributação foi determinante para se alcançar o pleno emprego, o principal objetivo da política econômica keynesiana adotada nessa fase.

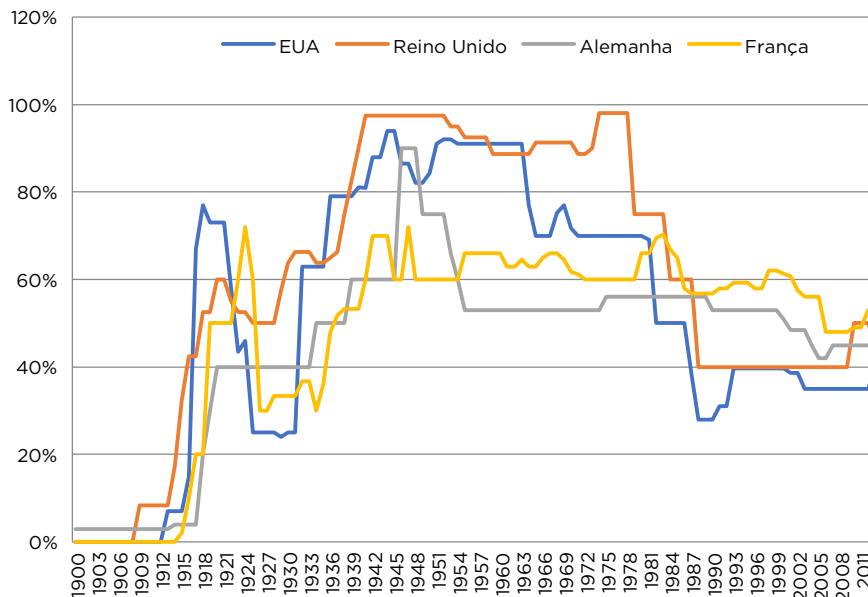
## 1.2. A influência da Teoria da Tributação Equitativa nesta etapa

A Teoria da Tributação Equitativa (TTE) teve grande influência na formulação de sistemas tributários em diversos países desenvolvidos no período entre 1940 e 1970, tendo imbricações claras com o financiamento dos regimes de Estado de Bem-estar Social.

As proposições da TTE fundamentam-se num catálogo de princípios elaborados por Neumark (1970, *apud* Lagemann, 2001), tendo como principal objetivo a justiça tributária e a igualdade, que deveriam ser realizadas segundo a capacidade contributiva dos

**FIGURA 1 – ALÍQUOTAS MARGINAIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA**

Em %  
EUA, REINO UNIDO, ALEMANHA E FRANÇA  
1900-2013



Fonte: PIKETTY (2014: Tabela TS14.1.).

cidadãos. A premissa central é a justa distribuição da carga tributária. Em outras palavras, a contribuição tributária deve seguir as regras de equidade horizontal (quando as pessoas na mesma condição econômica devam ser tratadas igualmente) e de equidade vertical (quando pessoas em situação econômica desigual devam receber tratamento diferente).

A busca pela equidade define “o que tributar” e “como tributar”. A primeira questão requer um indicador que estime a capacidade de pagamento dos contribuintes, igualando-os horizontalmente. Para decidir “como tributar”, definem-se alíquotas e/ou regras especiais para a realização da equidade vertical. A TTE aponta que a renda pessoal é o melhor indicador da capacidade de pagamento individual, seguindo-se o patrimônio e o consumo.

As manifestações de Simons (1951, *apud* Lagemann, 2001), Neumark (1970, *apud* Lagemann, 2001) e Haller (1981, *apud* Lagemann, 2001) a respeito da carga total e da importância de cada imposto na receita total são unânimes: os impostos diretos, principalmente o imposto sobre a renda, deveriam ter uma representação superior aos impostos indiretos na receita tributária total.

As características de cada uma das bases tributáveis não são suficientes para garantir que o resultado geral da tributação seja de fato progressivo. Assim, é relevante ter-se em conta o peso relativo de cada uma dessas bases na carga tributária total. Simons (1951, *apud* Lagemann, 2001) idealiza que a receita do imposto de renda poderia corresponder a 10% do Produto Nacional Bruto (PNB). Para Neumark (1970, *apud* Lagemann, 2001), a configuração ideal seria a seguinte: aproximadamente 50% da Carga Tributária Total deveria ser proveniente do imposto sobre a renda pessoal e sobre o lucro das corporações; e entre 30 a 40% deveria originar-se dos impostos sobre o consumo, recaindo sobre o patrimônio algo entre 10 e 20%.

### 1.3. Retomada liberal: esvaziamento da progressividade tributária

11. Podemos citar, de modo especial, a redistribuição espacial da produção (*global sourcing*), a intensificação do movimento de fusões e aquisições e o avanço da globalização em sua dimensão financeira.

12. Nas palavras de Belluzzo: "... a ação do Estado, particularmente sua prerrogativa fiscal, vem sendo contestada por intenso processo de homogeneização ideológica de celebração do individualismo que se opõe a qualquer interferência no processo de diferenciação de riqueza, da renda e do consumo efetuado através do mercado capitalista" (BELLUZZO, 2009, p. 59).

13. A trajetória de sua alíquota marginal apresenta oscilações durante o período, mas não desceu abaixo de 48% (anos de 2006 a 2008).

14. Com exceção dos anos de 2005 e 2006, em que a taxa superior foi de 42%.

15. Não se desconsidere o protótipo da experiência neoliberal – o Chile, a partir de 1973 – assim como, a experiência da Bolívia, em 1985.

A partir da década de 1970, as alterações estruturais e dinâmicas da economia mundial<sup>11</sup> intensificam a concorrência intercapitalista e provocam a intensificação de uma ofensiva ideológica e política global contra o Estado regulador e os direitos universais dos cidadãos às políticas de bem-estar. Cresce a resistência às transferências fiscais e previdenciárias e, portanto, à capacidade impositiva do Estado.<sup>12</sup>

O movimento de adequação das economias à nova ordem global impôs a reforma liberal do Estado, mediante desregulamentação financeira, privatização de empresas públicas, mercantilização das políticas sociais e, sobretudo, redução da carga tributária sobre o capital e indivíduos de alta renda.

#### Movimento de redução das alíquotas marginais do imposto de renda das pessoas físicas

Na liderança dessa ofensiva, coube novamente aos anglo-saxões iniciarem o movimento de alteração da carga fiscal sobre os mais ricos, desta vez em sentido contrário àquele percorrido nos anos 1930. Na década de 1980, os EUA reduziram sua alíquota marginal do IRPF de 70% para 28%; o Reino Unido diminuiu o percentual superior de 75% para 40% (sendo que, até 1978, a alíquota marginal no Reino Unido era de 98%).

O tombo das alíquotas não foi tão acentuado em outros países desenvolvidos. França e Alemanha, por exemplo, mesmo na fase de predominância do pensamento neoliberal, promoveram reduções menos acentuadas na tributação das pessoas físicas. A França terminou a década de 1970 com alíquota marginal de 66% e chegou à de 53% em 2013.<sup>13</sup> A Alemanha manteve sua alíquota máxima em 56% durante a década de 1980 e iniciou uma lenta redução nas décadas seguintes, mantendo-se no patamar de 45% (2013).<sup>14</sup>

Mesmo nos EUA e no Reino Unido, que promoveram reduções substanciais da tributação sobre a renda das pessoas físicas, as alíquotas máximas foram novamente elevadas nas décadas seguintes. Em 1993, a alíquota máxima nos EUA foi a 39,6%, por iniciativa do governo democrata de Clinton; em 2003, o governo republicano de Bush reduziu-a para 35%; e, em 2010, Obama conseguiu retorná-la a 39,6%. No Reino Unido, a alíquota superior permaneceu em 40% até 2010, quando foi elevada para 50%; em 2013, foi reduzida para 45%.

As reformas neoliberais foram mais profundas nos países do leste europeu. No contexto da dissolução da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), esses países conduziram processos de privatizações, desmonte do Estado social e adoção de sistemas tributários regressivos, especialmente pela fixação de baixas alíquotas máximas do imposto sobre a renda das pessoas físicas. Em alguns casos, sequer foi instituída a tributação sobre a renda pessoal.

Na América Latina, a “virada continental em direção ao neoliberalismo”<sup>15</sup> ocorreu, de fato, em 1988, no México (Salinas), seguido pela Argentina (Menem) e Venezuela (Perez) em 1989, e, logo após, o Peru, com Fujimori, em 1990, e o Brasil, com Fernando Collor, que iniciava seu mandato presidencial neste mesmo ano.

Em 1989, a agenda neoliberal foi reunida num só programa, o denominado Consenso de Washington, recomendado para todos os países da América Latina, e que trazia, entre suas dez recomendações, a de promover reformas tributárias que ampliassem a base e

moderassem a carga marginal. Tais reformas resultaram, em todos os casos, em aumento da regressividade da tributação.

O caso brasileiro é significativo, pois foi além da recomendação de moderar a carga tributária sobre os mais ricos: os lucros e dividendos recebidos pelos sócios e acionistas, mesmo quando remetidos ao exterior, foram completamente desonerados do imposto sobre a renda a partir de 1996. Antecipando-se às medidas regressivas que seriam introduzidas na década de 1990, no ano de 1988 houve uma redução significativa da alíquota marginal do IRPF, de 45% para 25%, a ser aplicada em 1989.

### Tendência de redução da tributação direta na carga tributária total

A análise da evolução da distribuição da carga tributária dos países da OCDE aponta para alterações no sentido de redução da progressividade do sistema tributário. Essa tendência é percebida não somente pelo movimento de rebaixamento das alíquotas máximas incidentes sobre as altas rendas pessoais, como também pela redução da participação relativa dos tributos diretos na carga tributária bruta, em favor da tributação sobre o consumo; e, em consequência dos dois fatores anteriores, pela alteração na composição da tributação sobre a renda entre pessoas físicas e jurídicas.

Ressalta-se que a redução da participação da tributação da renda na arrecadação total, que se observa naqueles países, se dá dentro de um sistema altamente progressivo, de tal forma que, mesmo após este rebaixamento, a tributação direta sobre renda e patrimônio ainda representa em média quase 40% da carga tributária.

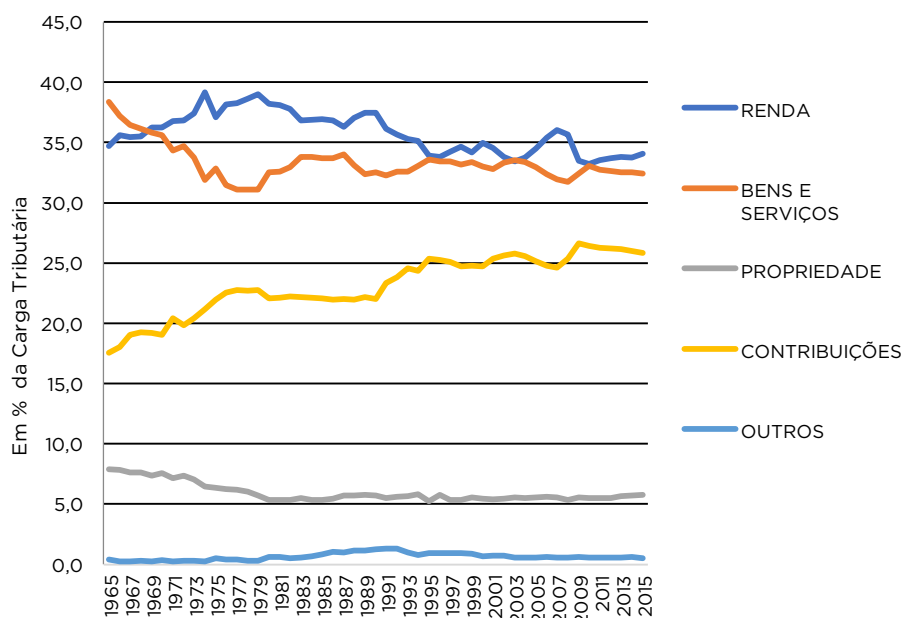
A Figura 2 mostra que, entre 1980 e 2015, a tendência é de queda da participação da tributação sobre a renda na arrecadação total e aumento do ônus tributário sobre o consumo. Entretanto, a carga impositiva sobre a propriedade se mantém estável.

**FIGURA 2 – EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS NA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA**

Em %

MÉDIA DE PAÍSES DA OCDE

1965-2015



Fonte: Elaboração dos autores. Dados da OCDE obtidos do site <https://stats.oecd.org/> (consulta realizada em fevereiro de 2018)

De outro lado, as Figuras 3 e 4 mostram que, a partir da década de 1980, a participação relativa da tributação sobre a renda das pessoas físicas na Carga Tributária Bruta (CTB), e em percentual do PIB, foi reduzida, enquanto a participação das pessoas jurídicas cresceu ligeiramente. A carga impositiva sobre a renda das pessoas físicas declinou de 9,97% para 8,23% do PIB entre as décadas de 1980 e 2000, estabilizando-se na década seguinte. Em relação à renda das pessoas jurídicas, observa-se crescimento da carga, de 2,19% para 3,16% do PIB, entre as décadas de 1960 e de 2000, e decréscimo (2,81% do PIB) entre 2010 e 2015, mantendo-se, entretanto, acima do nível médio praticado na década de 1990.

**FIGURA 3 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (PF), DAS PESSOAS JURÍDICAS (PJ) E TOTAL (PF+PJ)**

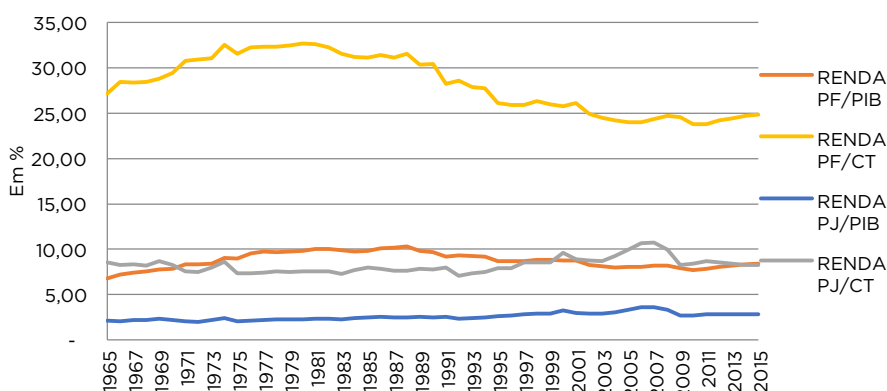
EM PERCENTUAL DO PIB E DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB)  
MÉDIA DE PAÍSES DA OCDE  
1965-2015

TIPO	1965/ 1969	1970/ 1979	1980/ 1989	1990/ 1999	2000/ 2009	2010/ 2015
RENDA TOTAL (% PIB)	9,31	10,92	11,91	11,68	11,60	11,20
RENDA TOTAL (% CTB)	35,84	38,42	37,72	35,29	34,86	33,57
RENDA PF (% PIB)	7,34	8,97	9,97	9,03	8,23	8,10
RENDA PF (% CTB)	28,27	31,56	31,60	27,31	24,73	24,29
RENDA PJ (% PIB)	2,19	2,18	2,42	2,62	3,16	2,81
RENDA PJ (% CTB)	8,42	7,70	7,66	7,91	9,48	8,43

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tables*  
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

**FIGURA 4 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (PJ) E DAS PESSOAS FÍSICAS (PF)**

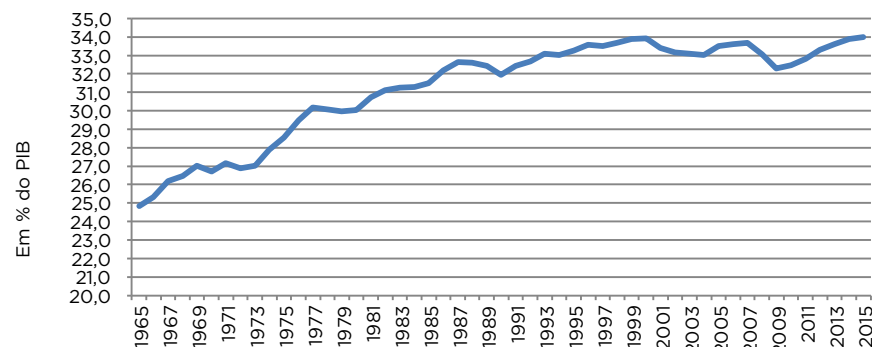
EM PERCENTUAL DO PIB E DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB)  
MÉDIA DE PAÍSES DA OCDE  
1965-2015



Fonte: Elaborado pelos autores com dados da *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tables* (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>).

### Carga tributária total em proporção do PIB

A Figura 5 mostra que no contexto do neoliberalismo (1980–2015) não houve queda da Carga Tributária Bruta (CTB) em proporção ao PIB. É, no mínimo, curioso constatar que a redução da carga tributária alardeada no discurso neoliberal simplesmente não ocorreu. A CTB média dos países da OCDE subiu de 30% do PIB (início da década de 1980) para 34% do PIB (final da década de 1990).

**FIGURA 5 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA MÉDIA DA OCDE**Em % do PIB  
1965-2015

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tables*  
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>,

A Figura 6 mostra que o Brasil é um dos países com menor participação relativa da tributação da renda na carga tributária bruta, ficando na 49ª posição de uma lista de 58 países, que inclui a OCDE e a América Latina.

Note-se que o Brasil, com 21% de participação da tributação sobre a renda em relação à carga tributária bruta, está em posição inferior à média dos países latino-americanos (27%). Observe-se também que a carga sobre bens e serviços no Brasil (41%) é superior à carga média da OCDE (32%), mas é inferior à média da América Latina (49%).<sup>16</sup> Somadas a participação da tributação sobre a renda com a incidente sobre a propriedade, o Brasil fica na 44ª posição da lista de países acima.

16. É preciso considerar, no entanto, que parcela relevante do grupo "Outros" também corresponde à incidência de tributos indiretos, tais como certos tipos de contribuições sociais, tributos sobre folha de pagamentos (patronal) e tributos financeiros.

Mesmo depois da onda neoliberal e de um processo de redução do nível de progressividade nos países da OCDE, pela redução da participação da tributação sobre a renda na arrecadação total, ainda assim, a média daqueles países continua bem acima do nível praticado no Brasil.

#### 1.4. Estrutura do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas

A participação do imposto sobre a renda pessoal na carga tributária bruta é o primeiro fator a determinar o nível de progressividade de um sistema tributário, bem como sua eficácia em relação ao princípio do respeito à capacidade contributiva.

Outro fator a verificar em cada um dos sistemas tributários comparados são as características que conferem maior ou menor progressividade ao próprio tributo: quantidade de alíquotas; alíquota máxima praticada e limite de renda acima do qual incide; e limite de renda mínima que é onerada (limite de isenção).

O tributo será progressivo se a alíquota efetiva média crescer em função do aumento da renda e, regressivo, se esta relação diminuir. Será proporcional ou neutro quando a alíquota efetiva média permanece relativamente constante.

As chamadas alíquotas máximas são aplicadas sobre as parcelas marginais do rendimento, ou seja, gravam de forma mais acentuada as rendas maiores, auferidas pelos indivíduos mais ricos da população.

**FIGURA 6 – PARTICIPAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA, BENS E SERVIÇOS, PROPRIEDADE NA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA**

Em %

PAÍSES DA OCDE E AMÉRICA LATINA

2015

PAIS	RENDA	BENS E SERVIÇOS	PROPRIEDADE	OUTROS
Denmark	63%	32%	4%	1%
Trinidad and Tobago	62%	26%	2%	11%
Australia	57%	28%	11%	5%
New Zealand	56%	38%	6%	0%
United States	49%	17%	10%	24%
Canada	48%	23%	12%	17%
Iceland	47%	32%	5%	15%
Switzerland	46%	22%	7%	25%
Ireland	43%	33%	6%	17%
Norway	39%	30%	3%	27%
Mexico	39%	35%	2%	22%
Chile	36%	54%	4%	5%
Luxembourg	36%	25%	9%	29%
Peru	36%	48%	2%	14%
Sweden	36%	28%	2%	33%
Belgium	36%	24%	8%	32%
United Kingdom	35%	33%	13%	19%
Finland	35%	32%	3%	29%
Jamaica	35%	56%	2%	7%
El Salvador	34%	51%	2%	13%
Italy	32%	27%	6%	34%
Colombia	32%	38%	11%	20%
Israel	31%	38%	11%	20%
Germany	31%	28%	3%	38%
Japan	31%	21%	8%	40%
Korea	30%	28%	12%	29%
Portugal	30%	38%	4%	27%
Austria	30%	27%	1%	41%
Belize	29%	59%	4%	8%
Guatemala	29%	53%	1%	17%
Dominican Republic	29%	66%	4%	0%
Nicaragua	29%	45%	1%	25%
Spain	28%	30%	8%	34%
Netherlands	28%	30%	4%	38%
Barbados	26%	47%	5%	21%
Honduras	26%	55%	2%	17%
Latvia	26%	41%	3%	29%
Panama	26%	30%	4%	41%
France	24%	24%	9%	43%
Estonia	23%	42%	1%	33%
Bolivia	23%	54%	1%	23%
Venezuela	23%	73%	0%	4%
Greece	22%	39%	8%	29%
Ecuador	22%	52%	1%	25%
Uruguay	22%	43%	8%	28%
Slovak Republic	22%	34%	1%	43%
Czech Republic	22%	33%	1%	43%
Brazil	21%	41%	6%	32%
Argentina	21%	47%	9%	23%
Turkey	20%	44%	5%	31%
Poland	20%	36%	4%	39%
Cuba	20%	53%	0%	27%
Costa Rica	19%	40%	2%	39%
Hungary	18%	44%	3%	34%
Slovenia	18%	40%	2%	40%
Paraguay	15%	56%	2%	27%
Bahamas	0%	68%	6%	26%
<b>OECD - Average</b>	<b>34%</b>	<b>32%</b>	<b>6%</b>	<b>28%</b>
<b>Latin America and the Caribbean</b>	<b>27%</b>	<b>49%</b>	<b>4%</b>	<b>20%</b>
<b>Média Geral</b>	<b>31%</b>	<b>40%</b>	<b>5%</b>	<b>24%</b>

 Fonte: Elaborado pelos autores com dados da *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tables* <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>,



A definição da escala de crescimento das alíquotas de uma para outra faixa de renda e do nível da alíquota máxima não se resume a uma questão de matemática ou econometria. Trata-se de uma opção política a depender do arranjo social em cada país, como demonstram os exemplos históricos já mencionados. De um lado, os EUA e o Reino Unido deixaram marcas indelévels na história ao elevar alíquotas marginais de IRPF com o objetivo de reduzir (ou não permitir o avanço) a desigualdade.

De outro, os países que seguiram a orientação neoliberal rebaixaram suas alíquotas máximas de forma a diminuir ou eliminar a tributação sobre a renda dos ricos, sob a premissa de que a desigualdade é um “valor positivo” ao acirrar a competição e fomentar o mérito individual. Entre os dois extremos, encontra-se atualmente a maioria dos países desenvolvidos que ainda praticam alíquotas máximas relativamente altas para altas rendas.

### O imposto sobre a renda pessoal como pilar central da tributação progressiva

A Figura 7 apresenta indicadores de progressividade do imposto sobre a renda da pessoa física em vários países. Os dados demonstram que, mesmo países relativamente menos desiguais (como França, Áustria, Japão, Portugal e Itália), além de possuírem alíquotas elevadas (e bem maiores que o Brasil), também utilizam maior quantidade de alíquotas.

**FIGURA 7 – ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS**

PAÍSES SELECIONADOS DA OCDE E DA AMÉRICA LATINA

2015

PAÍS	IRPF/ PIB (%)	IRPF/ ARRECADADAÇÃO TOTAL (%)	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTA MÍNIMA	ALÍQUOTA MÁXIMA	RENDA MARGINAL (PPC)
Alemanha	9,8%	26,5%	4	5,50%	45,00%	323.940,57
Argentina	3,2%	10,0%	9	9,00%	35,00%	48.455,48
Austrália	11,7%	41,5%	5	2,00%	45,00%	123.034,86
Áustria	10,5%	24,1%	7	25,00%	55,00%	1.254.705,14
Bélgica	12,7%	28,3%	5	25,00%	50,00%	47.719,30
Brasil	2,5%	7,8%	4	7,50%	27,50%	31.482,70
Canadá	11,8%	36,9%	4	15,00%	29,00%	110.603,35
Chile	2,0%	9,8%	8	4,00%	40,00%	219.478,93
Colômbia	1,2%	5,8%	4	19,00%	33,00%	108.561,27
Coreia do Sul	4,3%	17,2%	6	6,00%	40,00%	561.341,11
Equador	-	-	9	5,00%	35,00%	110.190,00
Espanha	7,2%	21,3%	5	9,50%	45,00%	89.955,02
Estados Unidos	10,6%	40,5%	7	10,00%	39,60%	413.200,00
França	8,5%	18,9%	5	8,00%	45,00%	190.325,00
Grécia	5,5%	15,0%	4	22,00%	45,00%	64.935,06
Holanda	7,7%	20,5%	3	8,40%	52,00%	71.445,41
Irlanda	7,3%	31,6%	2	20,00%	40,00%	41.987,58
Islândia	13,5%	36,7%	2	22,68%	46,24%	71.373,49
Israel	6,1%	19,4%	7	10,00%	50,00%	213.347,37
Itália	11,3%	26,0%	5	23,00%	43,00%	103.163,69
Japão	5,8%	18,9%	7	5,00%	45,00%	390.004,19
México	3,3%	20,6%	13	1,92%	40,00%	380.816,38
Nova Zelândia	12,6%	38,1%	4	10,50%	33,00%	48.476,45
Peru	1,8%	10,6%	5	8,00%	30,00%	110.139,86
Polônia	4,7%	14,4%	2	18,00%	32,00%	48.485,26
Portugal	7,3%	21,2%	5	14,50%	48,00%	136.986,30
Reino Unido	9,0%	27,7%	4	20,00%	45,00%	218.023,26
Turquia	3,7%	14,6%	4	15,00%	35,00%	55.555,56
Média	7,2%	22,4%	5	12,5%	41,0%	199.561,88

FONTE: Elaborado pelos autores a partir de dados disponíveis em:

América Latina: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics-in-latin-america\\_ctpa-revlat-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics-in-latin-america_ctpa-revlat-data-en)

<http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=RSLACT&lang=en>;

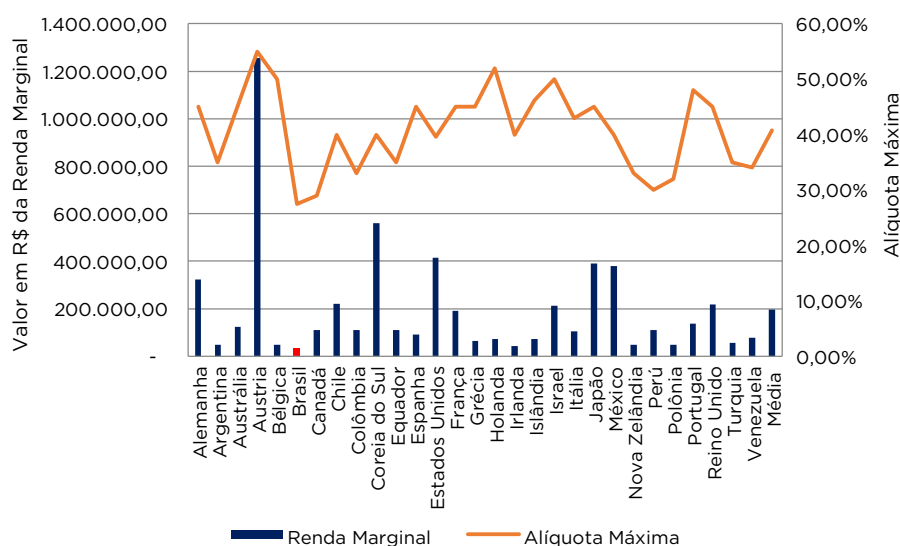
OCDE: [http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I1](http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1)

[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics\\_2522770x](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_2522770x).

Observe-se que em relação aos países da OCDE, o Brasil pratica alíquota máxima (27,5%) muito inferior à média dos países selecionados (41%). Da mesma forma, a renda marginal, sobre a qual incidem as alíquotas máximas na média dos países, é de quase US\$ 200 mil, enquanto, no Brasil, a alíquota máxima é aplicada a partir de US\$ 31 mil. Até mesmo países da América do Sul, como Argentina, Chile, Colômbia, Equador e Peru, possuem alíquotas máximas e rendas marginais superiores às praticadas no Brasil. Segundo estudo da KPMG (2018), 64 países (de um total de 144) praticam alíquotas máximas superiores a 35%; e 84 países praticam alíquotas marginais mais elevadas do que a brasileira (27,5%).

A Figura 8 evidencia a pouca importância atribuída ao IRPF como instrumento de justiça fiscal no Brasil, pois a reduzida alíquota máxima e o baixo limite de renda a partir da qual passa a incidir o imposto praticamente inviabilizam qualquer pretensão de utilização deste tributo para promover a desconcentração de renda.

**FIGURA 8 – ALÍQUOTAS MÁXIMAS E RENDA MARGINAL**  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
2016



Fonte: Elaborado pelos autores – dados da OCDE e RFB.

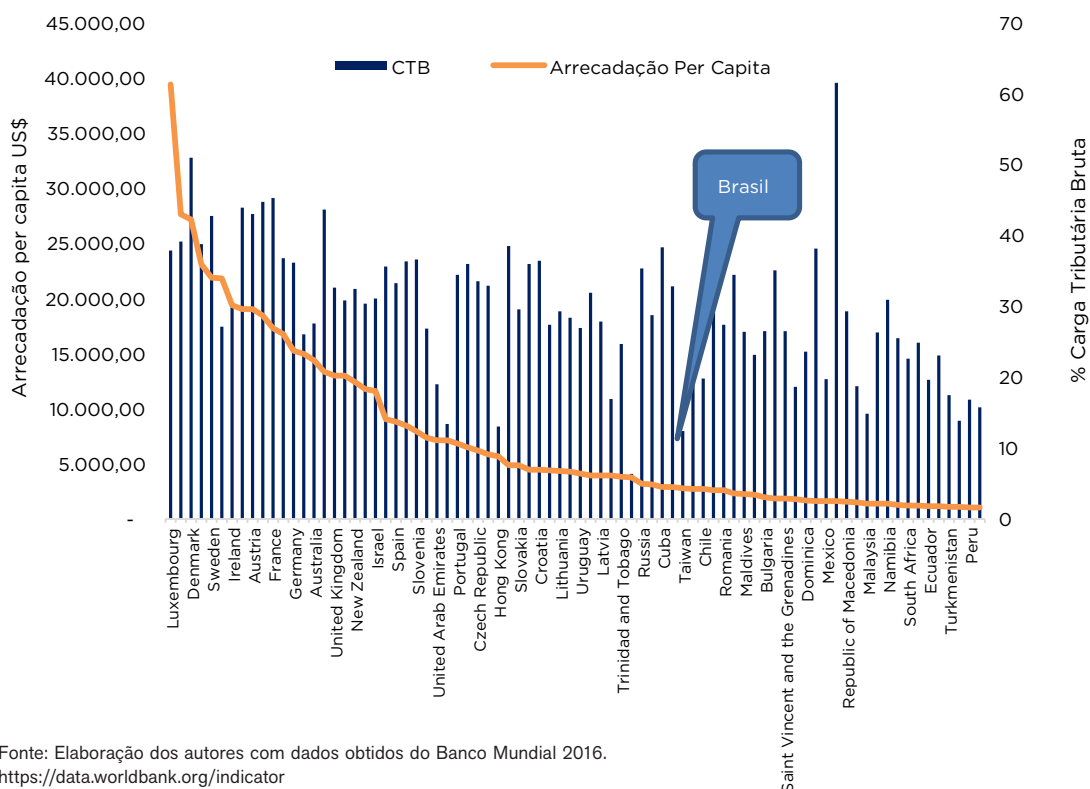
Note-se que, entre os países selecionados, o Brasil é o que possui menor alíquota máxima associada ao menor nível de renda marginal. De fato, a renda sobre a qual incide a alíquota máxima não pode ser considerada marginal, pois engloba a maior parte das rendas tributadas; e tampouco, a alíquota de 27,5% pode ser considerada elevada para os padrões internacionais. As altas rendas, que se concentram no topo da pirâmide social, são tributadas com a mesma alíquota aplicável à classe média. A comparação com a Alemanha, por exemplo, mostra uma alíquota máxima mais de 60% superior à do Brasil. Evidencia também que a renda marginal corresponde a 10 vezes a brasileira.

### Receita tributária *per capita* e desenvolvimento

Além da carga tributária, outro elemento que define a capacidade do estado para promover o bem-estar é a arrecadação *per capita*, ou seja, a quantidade de recursos que o estado dispõe para investir em políticas públicas por cidadão. Como exemplo, observe-se que a Alemanha, com carga tributária semelhante à brasileira, dispunha de

receitas por habitante 5,3 vezes superior: aproximadamente, US\$ 15 mil por cidadão na Alemanha contra 2,8 mil por cidadão no Brasil. Aqui reside uma das explicações do fato de o nível de bem-estar alcançado nos países desenvolvidos ser bem superior ao que já conseguimos atingir no Brasil. Na comparação internacional, o país (a 8ª maior economia do mundo, com a 28ª maior Carga Tributária), ocupava a 50ª posição em termos de arrecadação *per capita* (Figura 9).

**FIGURA 9 – ARRECADAÇÃO PER CAPITA E CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB)**  
(80 PAÍSES SELECIONADOS COM ARRECADAÇÃO PER CAPITA SUPERIOR A US\$ 1.000,00)  
2016



Fonte: Elaboração dos autores com dados obtidos do Banco Mundial 2016.  
<https://data.worldbank.org/indicator>

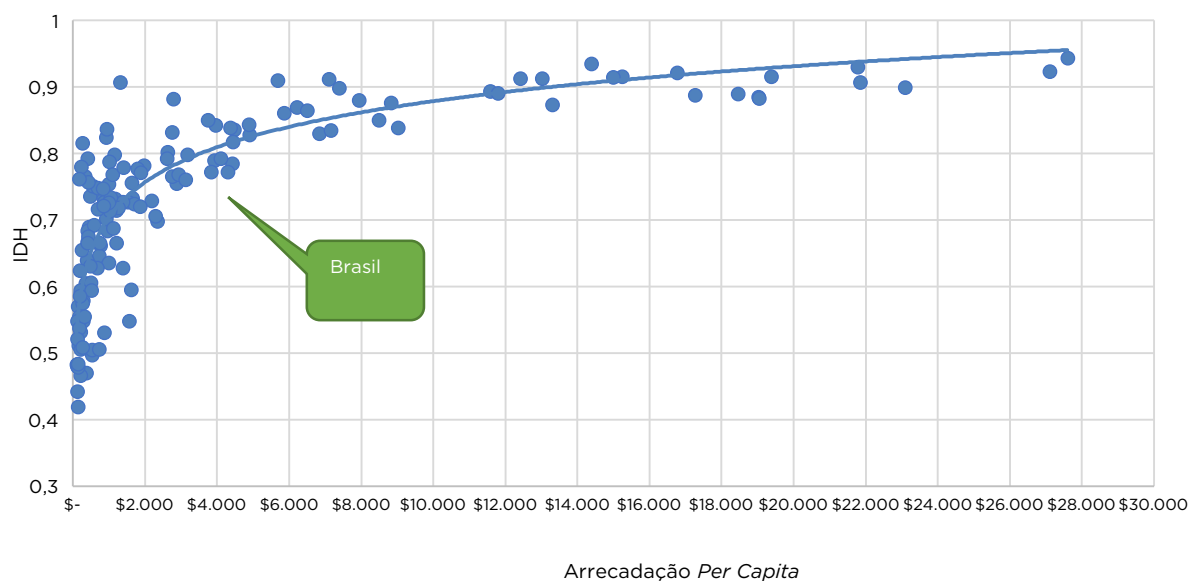
A Figura 10 mostra correlação positiva entre arrecadação *per capita* e bem estar social medido pelo Índice de Desenvolvimento Humano – IDH. Nesse sentido, a elevação da arrecadação *per capita* é requisito para o desenvolvimento brasileiro, o que requer ligeira ampliação da carga tributária pelo crescimento econômico e tributação progressiva.

Diante da ainda insuficiente quantidade de recursos *per capita* disponível, não há como negligenciar a necessidade do combate eficaz à sonegação, e da adoção de critérios rígidos e responsáveis em relação a quaisquer concessões de benefícios e incentivos fiscais, o que, por si só, já contribuiria, tanto para melhorar a qualidade de vida das parcelas mais pobres como para incrementar o mercado interno ampliando as condições de crescimento com desenvolvimento econômico e social.

### 1.5. Modelos de tributação da renda do trabalho e do capital

Alguns países estabelecem distinções entre a tributação da renda do trabalho e da renda do capital (lucros, dividendos, juros, aluguéis, ganhos de capital etc.). A distribuição da carga tributária incidente sobre a renda do trabalho e a renda do capital influencia a medida de progressividade do tributo e afeta a equidade do sistema como um todo.

**FIGURA 10 – CORRELAÇÃO ENTRE A ARRECADAÇÃO PER CAPITA E O IDH**  
BRASIL E 80 PAÍSES COM ARRECADAÇÃO PER CAPITA SUPERIOR A US\$ 1.000,00  
2016



Fonte: elaboração dos autores com dados obtidos do Banco Mundial (2016) e PNUD (2016).

Alguns países utilizam o sistema conhecido como dual, que significa tributar as rendas do trabalho e do capital de forma distinta. O Brasil encontra-se no polo extremo do modelo dual, uma vez que não tributa os lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas. Outros países utilizam o sistema amplo, em que todas as rendas são tratadas da mesma forma.

A Figura 11 apresenta um resumo das principais características dos sistemas de tributação das rendas do capital e do trabalho adotadas em países selecionados.

Observe-se que a Alemanha tributa as rendas de dividendos com uma alíquota proporcional de 25%; na Austrália, todas as rendas são incluídas na mesma tabela de alíquotas progressivas; na Colômbia, as rendas do trabalho são tributadas em tabela progressiva mais branda do que as rendas do capital; e nos EUA, todas as rendas são incluídas numa declaração única, sujeitas a alíquotas progressivas. Assim, não há um sistema predominante. Cada país ajusta a tributação da renda do capital e do trabalho em função de suas peculiaridades, níveis de desigualdade, estágio de desenvolvimento, etc.

Harding (2013) fornece uma síntese sobre a tributação da renda do capital em países da OCDE, analisando como os diferentes sistemas tributários tratam os três principais tipos de renda de capital obtidos por residentes: rendimentos de dividendos de ações ordinárias; receitas de juros de depósitos em dinheiro e títulos do governo; e ganhos de capital realizados em imóveis e ações.

**FIGURA 11 – SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO E DO CAPITAL**

PAÍSES SELECIONADOS

2017

PAÍS	DISTINÇÕES NA TRIBUTAÇÃO ENTRE AS RENDAS DO TRABALHO E DO CAPITAL
<b>Alemanha</b>	Sistema Dual - Taxa única proporcional de 25% sobre rendas de dividendos, retorno de investimentos financeiros, ganhos de capital, entre outros. Quando possível ao contribuinte, esses rendimentos podem ser incluídos na declaração geral e tributados a menor taxa.
<b>Argentina</b>	Isenção - Dividendos, retornos de depósitos, títulos públicos, vendas de ações e outros rendimentos financeiros são isentos. Demais rendas do capital são tributadas pelo sistema progressivo igual aos salários.
<b>Austrália</b>	Sistema Amplo - Todas as rendas são incluídas na declaração única, sujeitas a taxas progressivas. Incentivo fiscal para ganhos de capital de longo prazo.
<b>Canadá</b>	Sistema Amplo - Sem distinção entre o tratamento tributário de rendas do capital e rendas do trabalho.
<b>Chile</b>	Renda do trabalho tributada na fonte mensalmente. Demais rendas seguem alíquotas progressivas, com exceção dos ganhos de capital de longo prazo, que estão sujeitos a alíquotas proporcionais.
<b>Colômbia</b>	Renda do trabalho é tributada por tabela progressiva mais branda, ou por um sistema simplificado também mais branda que o sistema geral. Rendas do capital são tributadas por uma tabela progressiva diferenciada com alíquotas maiores que a da renda do trabalho, e ganhos de capital são tributados a uma taxa proporcional de 10%.
<b>Espanha</b>	Rendas em geral, incluindo a renda do trabalho são tributadas por uma tabela progressiva geral. Rendas de capital mobiliário (dividendos, juros, ganhos de capital, etc.) são recolhidos na fonte ou tributados a uma tabela progressiva mais branda.
<b>Estados Unidos</b>	Sistema Amplo - Todas as rendas são incluídas na declaração única, sujeitas a taxas progressivas. Existe uma tabela de taxas progressivas especial para ganhos de capital de longo prazo, com alíquotas menores.
<b>França</b>	Sistema Amplo - Todas as rendas são incluídas na declaração única, sujeitas a taxas progressivas, com um imposto temporário adicional sobre grandes rendas. Ganhos de capital de longo prazo são tributados a taxa proporcional que depende do tipo de ativo.
<b>México</b>	Tratamento diferenciado entre rendas do trabalho e do capital. Salários são tributados na fonte mensalmente seguindo tabela progressiva. Rendas do capital e rendas financeiras são tributados por alíquotas progressivas ou proporcionais distintas, dependendo do tipo de retorno. Alto grau de especificidade.
<b>Nova Zelândia</b>	Sistema Amplo - Rendas do trabalho e capital são tributados igualmente pela mesma tabela progressiva. Ganhos de capital são isentos.
<b>Portugal</b>	Rendas do trabalho recolhidas na fonte por tabela progressiva. Rendas financeiras (juros, dividendos) são tributados na fonte a taxas menores. Ganhos de capitais sociais são recolhidos na fonte a taxas menores. Demais rendas são declaradas e sujeitas a tabela progressiva.

Fonte OCDE. Elaboração dos autores.

**Tributação sobre dividendos**

A tributação de dividendos ocorre, primeiramente, como renda das pessoas jurídicas (PJ) e, quando são distribuídos aos acionistas, podem ser tributados novamente como renda da pessoa física (PF). Os países da OCDE utilizam uma série de metodologias para integrar o imposto pago pelas PJ ao pago pelas PF, conforme sintetiza Harding (2013):

- Sistema Clássico (CL): a renda de dividendos é tributada na pessoa física da mesma forma que outros tipos de renda do capital (por exemplo, a renda de juros).

- Sistema Clássico Modificado (MCL): a renda de dividendos é tributada na PF com alíquotas mais baixas (em comparação, por exemplo, com a receita de juros).
- Imputação Total (FI): a PF se credita do total do imposto sobre o lucro pago pela empresa relativo à renda de dividendos recebida.
- Imputação Parcial (PI): a PF se credita de parte do imposto sobre o lucro pago pela empresa relativo à renda de dividendos recebida.
- Inclusão Parcial (PIN): uma parte dos dividendos recebidos é incluída como renda tributável da PF.
- Sistema de Alíquotas Divididas (SR): os dividendos distribuídos são tributados a alíquotas mais elevadas do que os lucros acumulados na empresa (reinvestidos).
- Sistema NST: nenhuma tributação de dividendos na PF (nenhum outro imposto que não o imposto sobre os lucros das empresas).
- Dedução Corporativa (CD): a PJ deduz, total ou parcialmente, os dividendos pagos.

Para fins de comparação da carga tributária sobre os dividendos, a OCDE soma as alíquotas nominais incidentes sobre a PF e a PJ. Por este critério, em 2016, as alíquotas nominais máximas totais sobre a renda de dividendos nos países da OCDE variam de 20,0% (Estônia) a 64,4% (França). A média simples para a OCDE é de 42,5%.

É preciso ressaltar, no entanto, que o critério de comparação por meio de alíquotas estatutárias tem como principal limitação o fato de esconder os vários mecanismos, legais ou não, que reduzem a incidência efetiva do imposto de renda da PF ou da PJ.

### **Tributação da renda de juros**

Em relação à tributação da renda de juros, com exceção da Holanda e da Estônia, todos os países da OCDE consideram como base de cálculo o montante da receita de juros recebida, tributando a totalidade ou parte dela. Na Holanda, o imposto sobre a receita de juros é pago sobre um ganho de capital presumido, e a Estônia não tributa a receita de juros. De todos os países da OCDE que tributam os juros, somente Chile, Israel e México não tributam o valor total da receita de juros nominal recebida. No entanto, vários dos que tributam totalmente concedem isenção até certo montante fixo de juros, mas nenhum deles o faz sobre um percentual mínimo definido. As alíquotas estatutárias sobre a receita de juros na OCDE variam de 0%, na Estônia, a 50%, no Reino Unido, com uma média simples de 27,0%. Os rendimentos de juros podem ser tributados diretamente na tabela progressiva, exclusivamente na fonte ou com antecipação na fonte e posterior ajuste (HARDING, 2013).

### **Tributação sobre ganhos de capital realizados em imóveis e ações**

Tal como acontece com a receita de dividendos, o ganho de capital decorrente de ações, derivado de lucros corporativos reinvestidos, é tributado primeiramente como renda da pessoa jurídica e, posteriormente, como renda da pessoa física, quando realizado. O imposto pago na pessoa jurídica reduzirá o valor do ganho para o acionista em relação ao

ganho pré-imposto. Como sintetiza Harding (2013), integrando os níveis de tributação das pessoas físicas e jurídicas, as alíquotas estatutárias combinadas sobre os ganhos de capital de longo prazo (ações) na OCDE variam de 8% na Bélgica (onde os ganhos são tributados apenas na PF) a 60% na França. Em toda a OCDE, a alíquota total média é de 36,8%.

Todos os países da OCDE que tributam os ganhos de capital o fazem quando da sua realização. A tributação é desencadeada pela venda do ativo ou por circunstâncias pré-definidas, como quando um ativo é vendido a outro proprietário ou quando a maioria das ações de uma empresa é vendida. Com exceção dos Estados Unidos,<sup>17</sup> o valor do ganho de capital é dado pela diferença entre os valores nas datas da sua aquisição e de realização. Alguns ajustes podem ser feitos no custo de aquisição ou por depreciação.

Quando se observa a tributação da renda do capital como um todo, tem-se a seguinte distribuição da carga tributária sobre a renda, lucros e Ganhos de Capital para países da OCDE e o Brasil (Figura 12)

17. No caso dos Estados Unidos, o imposto total a pagar sobre ganhos de capital dependerá de uma série de fatores, incluindo o tamanho do ganho, a porção relativa a terrenos e melhorias, o período de tempo em que a propriedade foi mantida e as alíquotas de impostos aplicáveis nos níveis estadual e federal.

**FIGURA 12 – CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE RENDA, LUCROS E GANHO DE CAPITAL**

Em % do PIB  
BRASIL E OCDE  
2016

PAÍS	RENDA E LUCROS		GANHO DE CAPITAL		TOTAL		
	PF	PJ	PF	PJ	PF	PJ	TOTAL
Australia	11,7	4,3	0,0	0,0	11,7	4,3	16,0
Austria	9,2	2,4	0,0	0,0	9,2	2,4	11,6
Belgium	12,3	3,4	0,0	0,0	12,3	3,4	15,7
Canada	11,6	3,2	0,0	0,0	11,6	3,2	14,8
Czech Republic	3,8	3,6	0,0	0,0	3,8	3,6	7,4
Denmark	24,3	2,7	0,0	0,0	24,3	2,7	27,0
Estonia	6,0	0,2	0,0	1,6	6,0	1,8	7,8
Finland	13,0	2,2	0,0	0,0	13,0	2,2	15,2
France	8,6	2,0	0,0	0,0	8,6	2,0	10,6
Germany	10,0	2,0	0,0	0,0	10,0	2,0	12,0
Greece	5,4	2,2	0,1	0,0	5,5	2,2	7,7
Hungary	4,9	0,0	0,0	0,0	4,9	0,0	4,9
Iceland	14,2	2,5	0,0	0,0	14,2	2,5	16,7
Ireland	7,0	2,7	0,3	0,0	7,3	2,7	10,0
Israel	6,0	3,0	0,2	0,1	6,2	3,1	9,3
Italy	11,1	2,1	0,0	0,0	11,1	2,1	13,2
Japan	5,7	3,8	0,0	0,0	5,7	3,8	9,5
Korea	3,8	3,6	0,8	0,0	4,6	3,6	8,2
Latvia	5,9	1,6	0,0	0,0	5,9	1,6	7,5
Luxembourg	9,2	4,5	0,0	0,0	9,2	4,5	13,7
Netherlands	7,2	3,3	0,0	0,0	7,2	3,3	10,5
New Zealand	12,1	4,7	0,0	0,0	12,1	4,7	16,8
Norway	10,5	3,4	0,0	0,0	10,5	3,4	13,9
Slovenia	5,3	1,6	0,0	0,0	5,3	1,6	6,9
Sweden	11,5	2,5	1,7	0,0	13,2	2,5	15,7
Switzerland	8,7	3,0	0,0	0,0	8,7	3,0	11,7
Turkey	3,7	1,7	0,0	0,0	3,7	1,7	5,4
United Kingdom	8,7	2,7	0,4	0,1	9,1	2,8	11,9
United States	9,6	2,0	0,9	0,2	10,5	2,2	12,7
OECD - Average	8,9	2,7	0,1	0,1	9,0	2,8	11,8
Brasil	3,9	1,8	0,1	0,1	4,0	1,9	5,9

Fonte: OCDE. Elaboração dos autores.

A elevação da participação do IR tanto em relação à arrecadação total quanto em relação ao PIB é um movimento de aproximação aos patamares praticados por países que já lograram conquistar seus estados de bem-estar e, para o caso do Brasil, implica enfrentar a questão da elevação dos tributos sobre a renda do capital, adotando-se modelos de tributação ampla como os adotados em países como os Estados Unidos, Canadá, Austrália e França, por exemplo.

## 2. A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

A natureza regressiva do sistema tributário brasileiro tem sido persistente desde o final do Império e início do período republicano, conforme aponta Bonfim (1905), Pochmann (2008) e Oliveira (2010). Uma das características que marcam e determinam este comportamento regressivo está na elevada participação dos tributos indiretos no total da arrecadação tributária do país e na reduzida participação dos tributos sobre a renda e sobre o patrimônio.

Em sua obra “América Latina”, Bonfim (1905), no início do século XX, já apontava as iniquidades da tributação no Brasil e destacava que 77% do total da arrecadação provinha de impostos indiretos, de modo que os mais pobres tinham que sustentar a máquina do Estado liberal.

Entre 1900 e 1905, a participação da tributação direta na carga tributária bruta (CTB) representava cerca de 10% do total, e elevou-se para 30% entre 1941 e 1945. Essa mudança na composição da estrutura tributária ocorre em função das transformações por que passa o país a partir da década de 1930. Até então, predominavam as atividades de uma economia essencialmente agrícola e dependente da exportação de produtos primários, que requeria limitada intervenção do Estado. Nesta quadra, aproximadamente metade da arrecadação federal originava-se dos tributos sobre o comércio exterior.

A expansão das atividades produtivas internas, a partir da acumulação cafeeira, criou as bases para o fortalecimento da capacidade de financiamento do Estado e a carga tributária seguiu em trajetória ascendente. A expansão industrial, particularmente, resultou em crescimento do nível de renda e elevação da arrecadação tributária direta.

Entretanto, a participação dos tributos indiretos na composição da carga tributária brasileira na primeira metade do século XX nunca foi inferior a 70% da arrecadação total (Figura 13).

**FIGURA 13 – CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB) E DISTRIBUIÇÃO ENTRE IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS**

BRASIL  
1900-1945

PERÍODOS	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	COMPOSIÇÃO TRIBUTOS (% PIB)		PARTICIPAÇÃO (% DA CARGA TRIBUTÁRIA)		TOTAL
		INDIRETOS	DIRETOS	INDIRETOS	DIRETOS	
→	TOTAL					
1900-1905	12,59	11,35	1,24	90,2	9,8	100
1906-1910	12,41	11,18	1,23	90,1	9,9	100
1911-1915	11,14	9,96	1,18	89,4	10,6	100
1916-1920	7,00	6,07	0,93	86,7	13,3	100
1921-1925	7,53	6,58	0,95	87,4	12,6	100
1926-1930	8,89	7,68	1,21	86,4	13,6	100
1930-1935	10,23	8,43	1,80	82,4	17,6	100
1936-1940	12,50	9,92	2,58	79,4	20,6	100
1941-1945	12,71	8,90	3,81	70,0	30,0	100

Fonte: Oliveira (2010) com adequações dos autores.

### 2.1. Criação e consolidação do Imposto de Renda no Brasil

O Imposto de Renda foi instituído pelo Congresso Nacional em 1922 e começou a vigorar do ano seguinte. Tinha caráter geral e incidência sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas. Nóbrega (2014) registra a sucessão de projetos que tinham a finalidade de instituir o imposto de renda, como por exemplo, o registro de 1843, no Reinado de



Dom Pedro II, do primeiro imposto com incidência sobre a renda, exclusivamente sobre vencimentos dos servidores públicos. Segundo o referido autor, “[...] tivemos o imposto sobre vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltaria a ser cobrado algumas vezes, o imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros”.

O imposto de renda teve sua participação na arrecadação federal do Brasil ampliada gradativamente, especialmente no primeiro governo Vargas (1930-1945), que constituiu um período de fortalecimento do Estado Nacional (Figura 14).

**FIGURA 14 – COMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO FEDERAL**

Em %  
BRASIL  
1923-1945

ANOS	TRIBUTOS					TOTAL
	IMPORTAÇÃO	CONSUMO	RENDA E PROVENTOS	SELOS E AFINS	OUTROS	
1923	50,3	29,8	5,1	14,7	0,1	100,0
1924	51,9	27,3	2,2	18,5	0,1	100,0
1925	56,0	24,2	2,6	17,1	0,1	100,0
1926	47,8	30,1	2,9	19,0	0,2	100,0
1927	53,5	26,5	4,0	15,9	0,1	100,0
1928	55,2	25,9	4,0	14,8	0,1	100,0
1929	54,8	25,2	4,5	15,3	0,2	100,0
1930	50,2	28,3	5,0	16,4	0,1	100,0
1935	47,6	27,2	8,1	16,4	0,7	100,0
1937	50,8	28,9	9,9	10,2	0,2	100,0
1940	33,9	38,7	15,1	12,2	0,1	100,0
1945	14,5	40,0	33,2	12,2	0,1	100,0

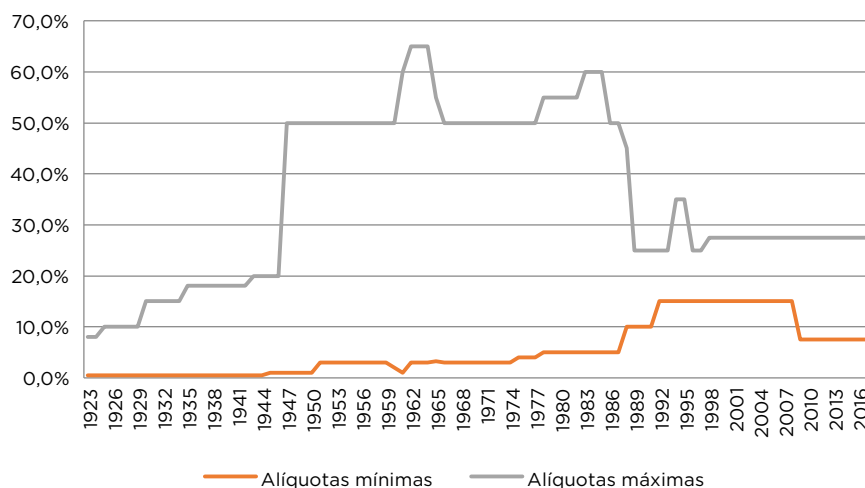
Fonte: Oliveira (2010) com adequações dos autores.

Como se verá adiante, somente a partir de 1979 a arrecadação do Imposto de Renda (IR) – considerado o total cobrado das pessoas físicas (IRPF) e jurídicas (IRPJ) – liderou a receita de tributos de competência da União. Em 1985, a participação do IR no total das receitas da União atingiu seu topo histórico: 57,3%. A partir da década de 1990, a participação caiu para o patamar de 35%, por conta da redução de alíquotas marginais aplicáveis às pessoas físicas e jurídicas.

No período após a II Guerra Mundial, o IRPF brasileiro passou a prever uma escala efetivamente progressiva de alíquotas (Figura 15).

**FIGURA 15 – ALÍQUOTAS MÍNIMAS E MÁXIMAS DO IRPF**

BRASIL  
1923-2017



Fonte: Nóbrega (2014) e Receita Federal. Elaborado pelos autores.

Observe-se que a alíquota máxima mais elevada do IRPF foi de 65%, que vigorou entre 1962 e 1964. Do pós-guerra até o final da década de 1980, as alíquotas máximas estiveram sempre próximas a 50%. Em 1988, era de 45% e foi rebaixada a 25%. Desde 1998, permanece em 27,5%, muito aquém do patamar histórico das quatro décadas anteriores.

## **2.2. A reforma neoliberal brasileira e o esvaziamento da progressividade do Imposto de Renda**

O movimento pela redemocratização do País, que saía de uma ditadura militar na década de 1980, adiou as políticas governamentais de orientação neoliberal. Ainda assim, o ataque orquestrado das forças conservadoras às conquistas sociais obtidas iniciou-se ainda no curso do processo constituinte e, mais adiante, desemboca na contrarreforma liberal (FAGNANI, 2005).

No que diz respeito à tributação, a desoneração dos rendimentos dos mais ricos iniciou-se já no momento imediatamente seguinte à promulgação da Constituição Cidadã, no final de 1988, com o rebaixamento da alíquota marginal e o estabelecimento de apenas duas alíquotas: 10% e 25%. Apesar de já estar claro no programa neoliberal aplicado em outras praças do mundo, esta medida anteciparia uma das recomendações explícitas do Consenso de Washington, válidas, de modo especial para a América Latina: moderar a carga marginal.

Em relação ao número de alíquotas do IRPF, observa-se que coincidentemente com o período em que houve a redução da alíquota máxima, ocorreu também a redução do número de alíquotas da tabela progressiva do IRPF, de oito para apenas duas, aumentando para quatro somente em 2007.

Paradoxalmente, foi justamente após a promulgação da Constituição Federal – que criava as bases para a construção do Estado Social brasileiro e reivindicava, para tanto, uma inflexão do sistema tributário no sentido da progressividade – que tanto a alíquota máxima como a quantidade de alíquotas foram reduzidas de forma acentuada. Não custa lembrar que a CF/88 estabelece, entre outros, a universalidade e a progressividade como regras para os impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Após o *impeachment* de Fernando Collor, o governo Itamar Franco eleva a alíquota marginal do IRPF para 35%, válida somente para os anos de 1994 e 1995.

O governo Fernando Henrique Cardoso retoma a orientação do Consenso de Washington e promove uma reforma tributária que se inicia a partir das alterações no imposto de renda. A alíquota total sobre os lucros das pessoas jurídicas (IRPJ + CSLL), que já havia sofrido uma redução no início da década, é novamente reduzida para 33% (pessoas jurídicas em geral) e 43% (instituições financeiras).

A medida mais importante, porém, se refere à criação (Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995) de duas formas de distribuição desonerada dos resultados da pessoa jurídica para seus sócios e acionistas. A primeira é a isenção total das rendas recebidas pelos sócios ou acionistas a título de lucros ou dividendos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras. A segunda se refere à previsão legal para dedução dos chamados “juros sobre o capital próprio”, uma ficção jurídica criada para permitir a dedução de uma despesa financeira, também fictícia, de modo a reduzir o lucro tributável. As duas medidas foram aprovadas no final de 1995 e passaram a valer a partir do ano seguinte.

Toda essa desoneração tributária sobre as rendas dos mais ricos foi compensada por movimentos de sentidos opostos, onerando-se a renda dos indivíduos que não recebem lucros ou dividendos das empresas, por meio da interrupção da atualização periódica da tabela de incidência do IRPF e, ao longo dos anos seguintes, pelo aumento da carga tributária incidente sobre o consumo. Ou seja, os estratos sociais médios e os trabalhadores de menor renda pagaram a conta da desoneração tributária dos empresários.

### **O congelamento da Tabela Progressiva do IRPF**

Até 1995, a tabela progressiva do IRPF era corrigida anualmente. O congelamento absoluto da tabela do IRPF entre 1996 e 2001 provocou um crescimento vertiginoso do número de declarantes do imposto, que salta de 8 milhões em 1997 para 16,8 milhões em 2002. A tabela sofreu correção parcial em 2002, de 17,5% e não houve reajuste qualquer nos anos de 2003 e 2004. Em 2005, o número de contribuintes do IRPF chegou a 21,8 milhões.

A Figura 16 mostra a evolução da quantidade de declarantes do IRPF em contraste com a defasagem acumulada na tabela de incidência progressiva do imposto.

É importante destacar que, entre 1995 e 2004, as condições do mercado de trabalho estiveram muito desfavoráveis aos assalariados. A renda nominal domiciliar *per capita* ficou praticamente estagnada. Segundo o IBGE, o desemprego atingiu seu pico em 2003 (12,3%). A geração líquida de postos de trabalho foi negativa até 1999, recuperando-se timidamente a partir de 2000. A massa salarial em relação ao PIB oscilou (para cima e para baixo) e, ao final do período, era inferior ao do início. A participação dos salários na Renda Nacional declinou de 35,2% para 30,8% entre 1995 e 2004.

Os dados também indicam que, entre 2005 e 2015, o aumento do número de declarantes tem causas de outra natureza, que não guardam relação com a ausência de reajustes dos limites das faixas de incidência da tabela do IRPF. Neste período, retomou-se a política de atualizações periódicas da tabela do IRPF, ainda que em correções abaixo da inflação. E, de outra parte, melhoram as condições do mercado de trabalho. Ao contrário do período anterior, reduziu-se a defasagem acumulada da tabela progressiva do IRPF e houve importante crescimento da massa salarial. Este último, portanto, foi o principal fator a impulsionar o aumento dos declarantes do imposto.

Considerado todo o período analisado, porém, pode-se concluir que os indivíduos que recebem rendimentos do trabalho passaram a arcar com valores expressivamente superiores do imposto. A Figura 17 apresenta o comportamento dos valores da faixa de isenção do IRPF, medida em salários mínimos nominais e deflacionados (valor real).

Observe-se que o limite de isenção, medido em salários mínimos, apresenta queda em praticamente todo o período e atinge, em 2015, pouco mais da metade do valor inicial, já descontado o ganho real. Isto é, o limite de isenção ficou cada vez mais rebaixado, em termos reais, implicando a crescente incorporação de contribuintes de menor renda no campo de incidência do IRPF.

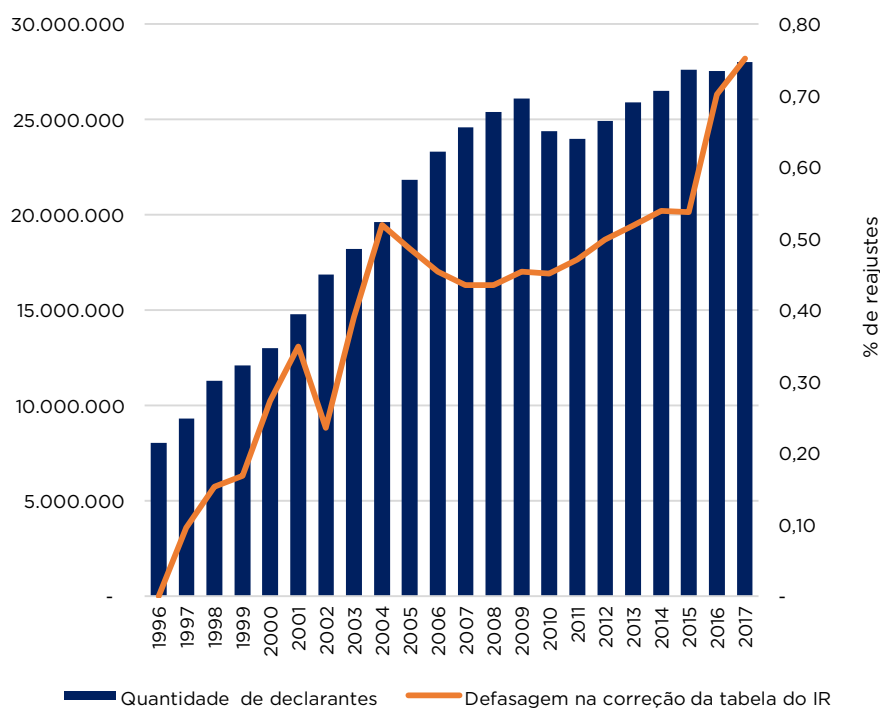
### **Aumento da tributação do consumo**

Outro movimento importante em sentido oposto à desoneração tributária dos mais ricos foi o aumento da tributação sobre o consumo. Entre 1995 e 2002, a arrecadação dos

tributos indiretos cresceu 138% em termos reais e serviu, não apenas, para compensar a renúncia fiscal concedida às altas rendas, como também para dar suporte à dívida pública que seguiu em trajetória ascendente após o colapso do Plano Real em 1999.

**FIGURA 16 – EVOLUÇÃO DOS DECLARANTES E DOS PERCENTUAIS DE REAJUSTES NA CORREÇÃO DA TABELA DO IRPF**

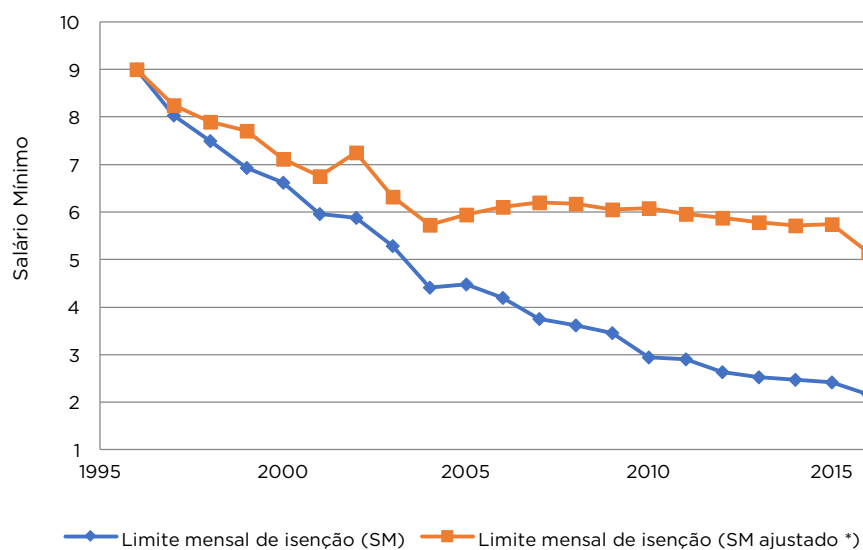
BRASIL  
1996-2017



Fonte: Elaborado pelos autores com base em Nóbrega (2014), Receita Federal e IBGE.

**FIGURA 17 – LIMITES DE ISENÇÃO DA TABELA DO IRPF EM SALÁRIOS MÍNIMOS REAIS E EM VALORES DEFLACIONADOS**

BRASIL  
1995-2017



Fonte: Elaborado pelos autores

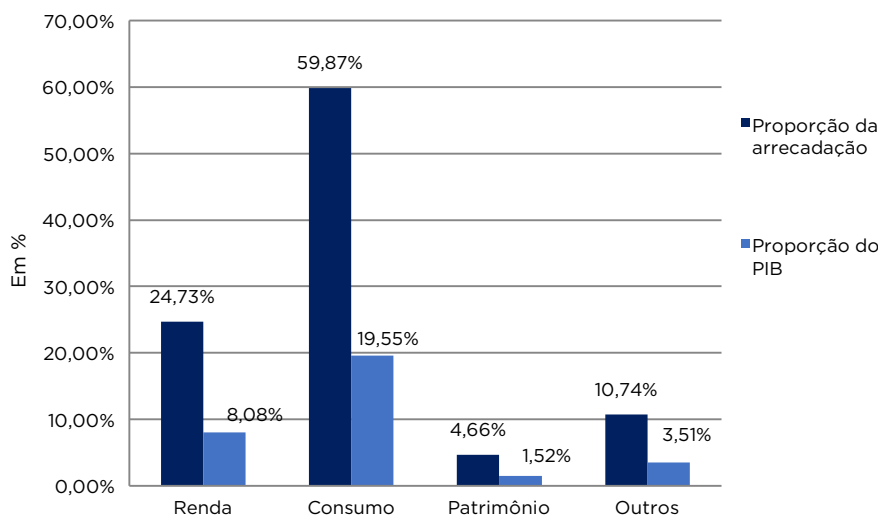
É importante destacar que os prometidos resultados do paraíso neoliberal não se realizaram. Não bastasse o tímido crescimento econômico, vale notar, especialmente, a trajetória descendente dos níveis de investimento verificados de 1996 a 2003. Não se materializou, na prática, a tese do *mainstream* econômico de que a redução tributária sobre o lucro das empresas e as rendas do capital atrairia investimentos.

### 3. DIAGNÓSTICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

Na segunda década do século XXI, a situação geral do sistema tributário brasileiro é de evidente regressividade. Em 2015, do total da arrecadação, 60% provinham de impostos e contribuições sociais que incidem sobre o consumo de bens e serviços; 24,6% de tributos incidentes sobre a renda; e apenas 4,7% de tributos que incidem sobre o patrimônio<sup>18</sup> (Figura 18).

18. Na categoria "Outros" foi incluída a arrecadação de tributos não alocáveis ou de difícil alocação em qualquer das três bases acima.

**FIGURA 18 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASES DE INCIDÊNCIA EM % DA ARRECADAÇÃO E EM % DO PIB BRASIL 2015**



Fonte: Receita Federal do Brasil. Elaboração dos autores.

Consideremos, ainda, que parte da tributação incidente sobre os lucros das pessoas jurídicas pode, em tese, ser repassada aos preços e teremos uma carga ainda maior sobre o consumo de bens e serviços, com reflexos regressivos, uma vez que os mais pobres gastam toda a sua renda no consumo familiar. Como afirma Zockun (2017), as despesas correntes das famílias com renda mensal de 6 a 8 salários mínimos, em 2009, praticamente equivaliam ao seu rendimento total; nas famílias com renda de até dois salários mínimos, as despesas correntes representavam 160,2 % do rendimento total.<sup>19</sup>

19. Dados de 2008/9. Fonte IBGE/POF.

A tributação sobre a renda pessoal, por sua vez, constitui uma das formas mais diretas de se ajustar a tributação à capacidade contributiva dos indivíduos, uma vez que está relacionada diretamente ao acréscimo de riqueza obtido pelos rendimentos recebidos por cada um e costuma ser cobrada pela aplicação de alíquotas progressivas, elevadas de forma proporcional a esse incremento. Não é por outro motivo que os países com sistemas tributários progressivos tendem a impor ônus mais elevado sobre a renda das

pessoas físicas. No Brasil, a hipertrofia da tributação sobre o consumo é a contra face da baixa carga impositiva sobre a renda do capital, resultado das reformas econômicas realizadas nos anos 1990, como vimos.

### 3.1. Participação do IRPF no PIB e na arrecadação total

A Figura 19 revela que a participação do IRPF do Brasil em 2010, tanto em relação ao PIB, quanto em proporção da arrecadação total (2,14% e 6,61%, respectivamente), era bem inferior à média dos países da OCDE (8,55% e 25,32%, respectivamente). Em relação ao PIB, este tributo encontrava-se pouco acima da média dos países da América Latina (1,95%). Porém, em relação à arrecadação total, situava-se bem abaixo (11,20%) em virtude da baixa carga tributária média praticada no continente.

**FIGURA 19 – PARTICIPAÇÃO DO IRPF EM RELAÇÃO AO PIB E À ARRECADAÇÃO TOTAL**  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
1990-2010

PAÍSES/ANOS	1990		1995		2000		2005		2010	
	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO
Argentina	0,59	3,66	0,89	4,39	1,64	7,61	1,8	6,68	1,65	4,04
Brasil	2,03	7,21	2,06	7,69	2,05	6,83	2,07	6,3	2,14	6,61
Chile	1,91	10,9	1,84	9,7	2,36	12,15	3,05	14,1	3,52	17,94
Colômbia	1,44	15,98	2,39	18,1	2,84	20,14	2,91	16,81	3,39	19,58
Costa Rica	1,78	11,06	2,13	13,08	2,62	14,4	0,38	1,9	1,56	7,63
R. Dominicana	2,17	26,13	2,27	21,4	2,78	22,41	1,35	9,22	1,69	13,21
El Salvador	2,02	19,25	3,18	24,45	3,3	27,05	1,84	13,02	2,46	16,49
Guatemala	0,08	0,9	0,38	3,61	0,11	0,87	1,1	8,41	1,14	9,28
México	4,28	27,09	3,78	24,88	4,36	25,81	2,76	15,23	3,01	16
Panamá	2,13	14,47	1,91	11,14	2,09	12,49	1,81	12,42	1,45	8,19
Peru	0,06	0,51	0,97	6,31	1,14	8,19	1,28	8,09	1,67	9,63
Venezuela	1,36	7,29	2,25	16,93	1,65	12,1	2,42	15,2	2,27	24,27
Média AL	1,42	10,32	1,72	11,55	1,92	12,15	1,63	9,1	1,95	11,2
Média OCDE	10,6	32,02	9,39	27,13	9,48	26,86	8,92	25,5	8,55	25,31

Fonte: LEITÃO (2011), com base em dados da OCDE (2011) e RFB (2011).

### 3.2. Análise dos Dados das Declarações do IRPF no Brasil

Nesta seção, são analisados os dados fiscais agregados, constantes nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) do exercício 2016, ano-calendário 2015, publicados pela Receita Federal em 2017, com o objetivo de identificar o nível de progressividade do IRPF. Os rendimentos dos declarantes do Imposto de Renda da Pessoa Física estão segregados em “Rendimentos Tributáveis”,<sup>20</sup> “Rendimentos com Tributação Exclusiva”<sup>21</sup> e “Rendimentos Isentos”.

A Figura 20 traz uma síntese da DIRPF/2016, no que se refere às categorias de renda por faixa de rendimentos totais. Note-se que a Renda Total Declarada em 2015 foi de R\$ 2,584 trilhões, distribuídos entre as três categorias mencionadas. Percebe-se a enorme concentração de declarantes (92%) nas faixas de até 20 salários mínimos mensais, cuja renda total corresponde a 53% do total. Por outro lado, os 8% restantes dos declarantes, com renda superior a 20 salários mínimos mensais, possuem 47% da renda total.

A Figura 21 mostra a representação desta distribuição entre as três categorias, divididas de acordo com o tratamento tributário. Chama a atenção que a fatia correspondente aos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis representa 31% da renda total declarada

20. Rendimento Tributável é o rendimento sobre o qual incidem as alíquotas da tabela progressiva, depois de excluídas as deduções previstas na legislação.

21. Rendimentos com Tributação Exclusiva são alguns rendimentos, como ganho de capital, rendimentos de aplicações financeiras ou 13º salário, que estão sujeitos a uma alíquota única de incidência. Estes rendimentos não se submetem à tabela progressiva do IRPF.

na DIRPF/2016. Desta parcela, aproximadamente 32% corresponde à categoria dos “lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos dependentes”, que totalizou, em 2015, R\$ 258,62 bilhões (BRASIL, 2017).

**FIGURA 20 – DADOS DIRPF 2016 – CATEGORIAS DE RENDA POR FAIXA DE RENDIMENTOS TOTAIS**

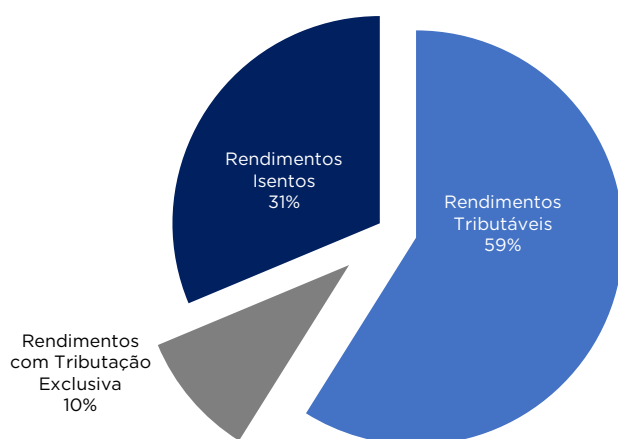
BRASIL  
2015

FAIXA DE SALÁRIO MÍNIMO MENSAL	QUANTIDADE DE DECLARANTES	RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS (R\$ MILHÕES)	RENDIMENTOS COM TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA (R\$ MILHÕES)	RENDIMENTOS ISENTOS (R\$ MILHÕES)	RENDIMENTOS TOTAIS (R\$ MILHÕES)	RENDIMENTO MÉDIO (R\$)
Até 1/2	1.301.366	254	46	113	414	317,77
Mais de 1/2 a 1	573.674	4.487	92	341	4.920	8.576,67
Mais de 1 a 2	1.227.268	14.525	599	2.553	17.678	14.403,96
Mais de 2 a 3	3.278.035	73.567	2.159	6.323	82.049	25.029,93
Mais de 3 a 5	7.403.868	228.922	16.832	29.606	275.360	37.191,32
Mais de 5 a 7	4.339.708	192.783	16.498	32.910	242.191	55.808,04
Mais de 7 a 10	3.352.450	202.073	18.801	42.627	263.501	78.599,61
Mais de 10 a 15	2.536.352	211.127	21.922	58.535	291.585	114.962,19
Mais de 15 a 20	1.180.520	130.938	15.647	45.710	192.296	162.890,73
Mais de 20 a 30	1.086.611	157.914	21.739	69.414	249.066	229.213,43
Mais de 30 a 40	489.421	92.454	14.777	51.599	158.830	324.526,48
Mais de 40 a 60	389.811	89.905	18.318	69.382	177.605	455.618,02
Mais de 60 a 80	142.916	37.610	10.550	44.527	92.687	648.539,57
Mais de 80 a 160	141.451	40.987	18.427	84.343	143.756	1.016.295,71
Mais de 160 a 240	32.329	11.540	8.269	39.315	59.124	1.828.826,64
Mais de 240 a 320	13.753	6.063	5.447	24.337	35.847	2.606.476,55
Mais de 320	29.311	27.541	62.826	207.572	297.940	10.164.767,85
<b>Total</b>	<b>27.518.844</b>	<b>1.522.690</b>	<b>252.949</b>	<b>809.206</b>	<b>2.584.846</b>	<b>93.930,04</b>

Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaboração dos autores.

**FIGURA 21 – PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TIPOS DE RENDIMENTOS NA RENDA TOTAL DECLARADA**

DIRF 2015  
BRASIL  
2015



Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaborado pelos autores.

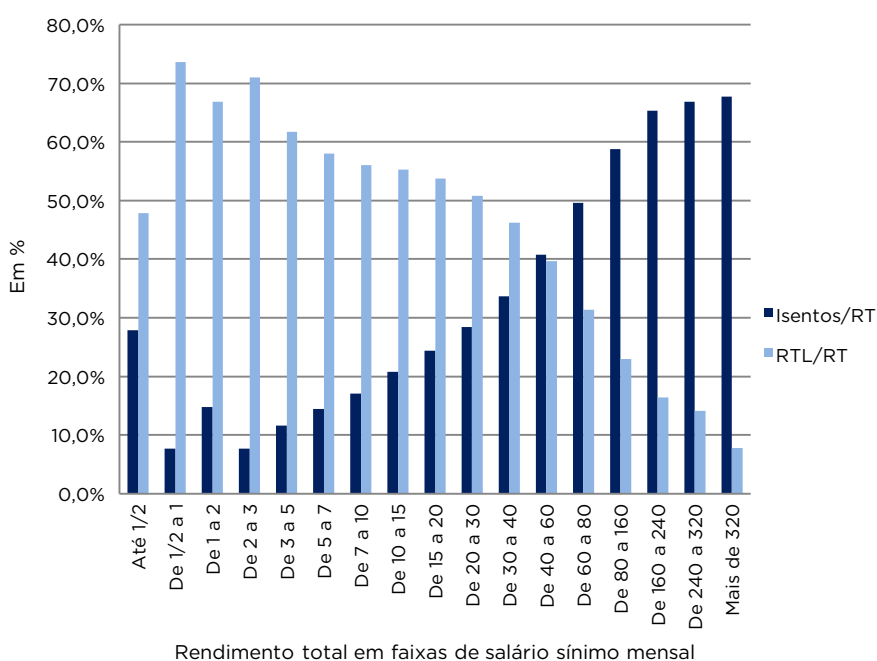
A Figura 22 mostra o efeito da participação de rendimentos isentos e não tributáveis em relação à renda total, para cada faixa de rendimento total em salários mínimos mensais. Apresenta também a razão entre a Renda Tributável Líquida – que corresponde à base de cálculo do IRPF – e a Renda Total Declarada, para as mesmas faixas de rendimento.

Os dados demonstram que há relação crescente entre a Renda Total Declarada e a Renda Isenta e Não Tributável, o que explica o alto grau de desoneração dos contribuintes mais ricos. Para as faixas de Renda Total Declarada superiores a 240 salários mínimos mensais, aproximadamente 70% dos rendimentos correspondem à Renda Isenta e Não tributável.

Por consequência, quanto maior a faixa de Renda Total Declarada, menor é a base de cálculo do IRPF, em termos proporcionais, como fica evidente na Figura 22. Enquanto na faixa de rendas superiores a 320 salários mínimos mensais, a base de cálculo representa apenas 7,7% da Renda Total Declarada, nas faixas de rendas inferiores, entre 1 e 5 salários mínimos mensais, corresponde a mais de 60%. É inevitável a constatação de que este tipo de tratamento tributário é absolutamente não isonômico e não equitativo.

**FIGURA 22 – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)**

EM % DA RENDA ISENTA E NÃO TRIBUTÁVEL (ISENTOS) NA RENDA TOTAL DECLARADA (RT)  
EM % DA RENDA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA (RTL) NA RENDA TOTAL DECLARADA (RT)  
POR FAIXAS DE RENDIMENTOS TOTAIS EM SALÁRIOS MÍNIMOS MENSAIS  
BRASIL  
2016



Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaborado pelos autores.

A redução da base de cálculo proporcionalmente à renda total decorre, fundamentalmente, da isenção sobre lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas, vigente a partir de 1996. Esta isenção alcançou, inclusive, os rendimentos remetidos para o exterior, aos sócios e acionistas estrangeiros, independentemente de serem pessoas físicas ou jurídicas.<sup>22</sup>

A ausência de isonomia no tratamento das rendas oriundas do capital em relação às do trabalho resulta em alíquotas efetivas distintas entre contribuintes que possuem equivalente capacidade contributiva. Mais do que isto, na média, as alíquotas efetivas médias<sup>23</sup> relativas aos contribuintes que recebem rendas maiores são inferiores às incidentes sobre aqueles que recebem rendimentos menores. Desta forma, o IRPF é progressivo apenas até a faixa de 30 a 40 SM mensais, tornando-se regressivo a partir deste ponto (Figura 23).

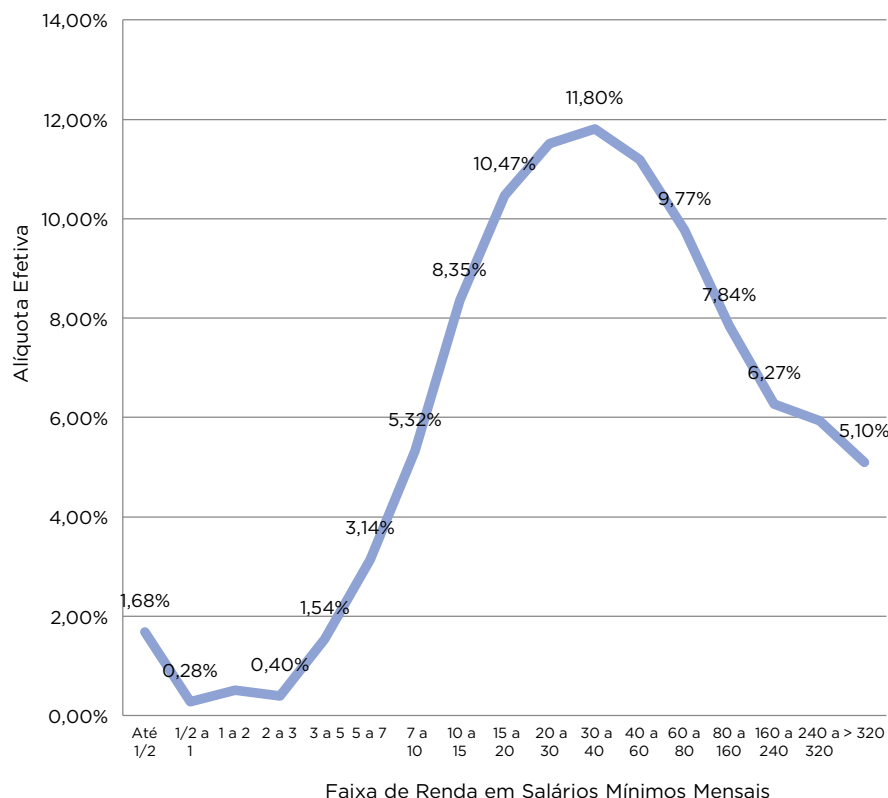
Assim, a maior alíquota efetiva do IRPF brasileiro é de 11,8%, e corresponde à faixa entre 30 e 40 salários mínimos. A partir deste ponto, a alíquota efetiva decresce até 5,1%, justamente para os indivíduos com renda superior a 320 salários mínimos mensais. Ou seja, na faixa superior de rendimentos a carga do imposto é inferior à faixa dos que recebem entre 7 a 10 salários mínimos por mês. Se não fossem considerados os rendimentos com tributação exclusiva, a alíquota efetiva da última faixa de renda cairia para aproximadamente 2,4%, apenas.

22. A Lei nº 9.249 foi aprovada em 1995 e prevê, em seu artigo 10: 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".

23. Para o cálculo da alíquota efetiva foram considerado o imposto devido por cada faixa de renda, cujo total em 2015 foi de R\$ 141,5 bilhões, somado ao valor estimado de imposto pago sobre as rendas sujeitas à tributação exclusiva, calculada pela utilização da alíquota de 15%.



**FIGURA 23 – ALÍQUOTA EFETIVA MÉDIA DO IRPF**  
 POR FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS MENSAIS  
 BRASIL  
 2016



Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaborado pelos autores.

**FIGURA 24 – IRFF: DISTRIBUIÇÃO DOS BENS E DIREITOS E RENDA MÉDIA**  
 POR FAIXA DE RENDA EM SALÁRIO MÍNIMO  
 BRASIL  
 2016

FAIXA DE SALÁRIOS MÍNIMOS MENSAIS	QUANTIDADE DE DECLARANTES	%	RENDIMENTOS TOTAIS (R\$ MILHÕES)	RENDIMENTO MÉDIO (R\$)	BASE DE CÁLCULO (RTL)	BENS E DIREITOS (R\$ MILHÕES)	BENS E DIREITOS POR DECLARANTE (R\$)
Até 1/2	1.301.366	4,73%	413,54	317,77	201,98	136.273,32	104.715,60
1/2 a 1	573.674	2,08%	4.920,21	8.576,67	3.662,64	38.902,71	67.813,28
1 a 2	1.227.268	4,46%	17.677,51	14.403,96	11.898,48	135.712,00	110.580,57
2 a 3	3.278.035	11,91%	82.049,00	25.029,93	59.225,93	268.681,65	81.964,24
3 a 5	7.403.868	26,90%	275.359,64	37.191,32	173.204,97	526.419,82	71.100,65
5 a 7	4.339.708	15,77%	242.190,58	55.808,04	142.605,70	443.328,09	102.156,20
7 a 10	3.352.450	12,18%	263.501,26	78.599,61	149.355,67	496.954,39	148.236,18
10 a 15	2.536.352	9,22%	291.584,58	114.962,19	161.671,77	604.905,39	238.494,26
15 a 20	1.180.520	4,29%	192.295,76	162.890,73	104.189,39	445.973,24	377.776,94
20 a 30	1.086.611	3,95%	249.065,84	229.213,43	128.492,00	622.921,81	573.270,30
30 a 40	489.421	1,78%	158.830,07	324.526,48	76.123,78	426.299,46	871.028,14
40 a 60	389.811	1,42%	177.604,92	455.618,02	74.662,05	524.434,11	1.345.354,82
60 a 80	142.916	0,52%	92.686,68	648.539,57	31.509,45	303.921,58	2.126.574,94
80 a 160	141.451	0,51%	143.756,04	1.016.295,71	34.862,07	533.681,15	3.772.904,73
160 a 240	32.329	0,12%	59.124,14	1.828.826,64	9.808,24	245.036,55	7.579.465,76
240 a 320	13.753	0,05%	35.846,87	2.606.476,55	5.125,31	151.526,20	11.017.683,42
> 320	29.311	0,11%	297.939,51	10.164.767,85	21.878,59	1.288.419,12	43.956.846,15
<b>Total</b>	<b>27.518.844</b>		<b>2.584.846,00</b>	<b>17.772.044,00</b>	<b>1.188.478,00</b>	<b>7.193.391,00</b>	<b>72.545.966,00</b>

Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaborado pelos autores.

No universo dos 27,5 milhões de declarantes do IRPF, o índice de Gini é mais elevado do que o calculado para a renda do conjunto da população (0,58 e 0,52, respectivamente).

Imaginemos uma situação hipotética em que a totalidade dos impostos arrecadados pelo sistema tributário fosse repartida igualmente entre todos os declarantes. Neste caso, a distribuição de renda, medida pelo índice de Gini, após a incidência do IRPF, teria uma melhora de apenas 0,04 pontos, caindo de 0,58 para 0,54, uma redução absolutamente insignificante para um tributo que deveria ser o principal instrumento de promoção da progressividade geral do sistema tributário.

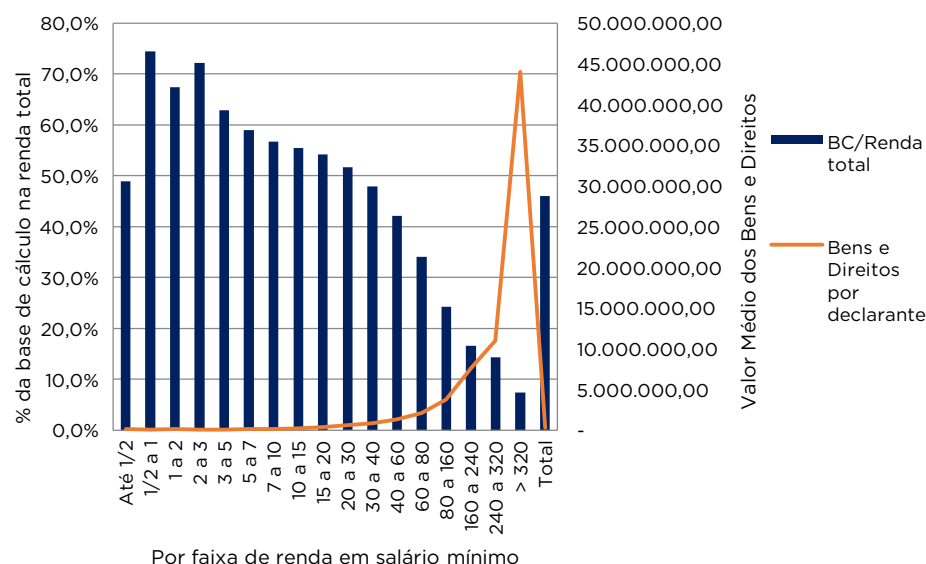
É evidente que o principal motivo para a regressividade das alíquotas efetivas a partir da faixa de renda de 30 a 40 salários mínimos decorre da isenção para lucros e dividendos distribuídos pelas empresas, inclusive quando remetidos ao exterior (concedida pela Lei nº 9.249, em 26 de dezembro de 1995), em flagrante desrespeito ao princípio constitucional da isonomia.

Outra constatação relevante obtida a partir dos dados constantes nas Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física se refere à concentração de riqueza nas faixas de altas rendas, identificada pela análise dos valores médios dos bens e direitos declarados.

A Figura 24 demonstra que o patrimônio médio (bens e direitos) dos contribuintes por faixa de rendimento total é extremamente desigual. Quem ganha até 10 salários mínimos mensais (quase 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) possuem patrimônio médio de quase R\$ 44 milhões. Assim, fica claro que a concentração de riqueza no país também decorre da baixa tributação das altas rendas.

A correlação entre o baixo nível de tributação da renda e a concentração de Bens e Direitos é mais bem evidenciada na Figura 25.

**FIGURA 25 – PARTICIPAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA RENDA TOTAL E VALOR MÉDIO DOS BENS E DIREITOS DECLARADOS NA DIPF 2016 POR FAIXA DE RENDA EM SALÁRIO MÍNIMO BRASIL 2016**



Fonte: Brasil/RFB (2017). Elaboração dos autores.

A atual configuração do IRPF é, sem dúvida, reflexo das modificações introduzidas a partir do final da década de 1980, que aprofundaram as diferenças estruturais entre a tributação do Brasil e dos países da OCDE, em termos de privilégios concedidos às rendas do capital, das baixas alíquotas máximas, do reduzido número de alíquotas e dos baixos valores de incidência das alíquotas máximas.

O quadro exposto aponta para a necessidade de alteração do imposto sobre a renda da pessoa física, com o objetivo de ampliar seu grau de progressividade e de sua participação no total da arrecadação tributária, de modo a contribuir decisivamente para a redução da desigualdade econômica no país.

### 3.3. Tributação da renda do capital

Conforme mencionado em tópico anterior, o ponto alto da reforma tributária neoliberal no Brasil foi a desoneração das rendas do capital. Isto se deu pela instituição de dois mecanismos legais:

- A isenção dos lucros e distribuídos aos sócios e acionistas (art. 10 da Lei 9.249/95);
- A previsão da dedução de “juros sobre o capital próprio”, apelidados pelos portavozes do mercado de JCP (art. 9º da Lei 9.249/95).

A primeira forma de desoneração tributária implica na seguinte situação: ao receberem lucros e/ou dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas, os sócios e acionistas não pagarão um centavo de imposto de renda. A pessoa jurídica não fará qualquer retenção do imposto, pois os sócios e acionistas nada devem.

O contraste com os demais contribuintes do tributo que obtiverem rendimentos oriundos do trabalho é evidente. Enquanto estes preencherão a ficha de “rendimentos tributáveis” da DIRPF com os valores recebidos; os sócios e acionistas, informarão os valores de suas rendas a título de lucros e dividendos recebidos na ficha de “rendimentos isentos ou não tributáveis”.

O argumento, frequentemente utilizado, de que a tributação dos lucros e dividendos caracterizaria uma espécie de bitributação, já que o lucro empresarial teria sido tributado na empresa, não se sustenta nem mesmo conceitualmente, pois o instituto da bitributação só ocorre quando dois entes diferentes da federação tributam o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador, o que nunca ocorreria neste caso. As empresas e os sócios ou acionistas são contribuintes distintos, há apenas um ente tributante, e são fatos geradores diferentes.

Além disso, o argumento da bitributação ofende o consagrado princípio contábil da entidade, disposto no artigo 4º da Resolução CFC 750, de 1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282, de 2010, que afirma a autonomia patrimonial da entidade e a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. Por consequência, o patrimônio da empresa não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Não é demais lembrar que a autonomia patrimonial dos sócios em relação às empresas é instituto poderoso e precursor do próprio reconhecimento da existência de uma personalidade jurídica, que foi criado, justamente para proteger os empresários e as empresas, o que torna o argumento da confusão patrimonial, somente para fins de desoneração tributária, um contrassenso.

Aliás, na comparação internacional, como já visto anteriormente, verifica-se que a imensa maioria dos países tributa a distribuição de lucros e dividendos independentemente da tributação dos lucros corporativos.

A isenção dos lucros e dividendos distribuídos é o principal estímulo ao fenômeno da “pejotização”, mediante o qual trabalhadores e profissionais liberais passam a constituir uma pessoa jurídica para fugir da tributação prevista para a renda do trabalho, ainda que, com isto, percam boa parte de seus direitos trabalhistas.

Já o mecanismo denominado Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), permite que a pessoa jurídica possa deduzir das suas receitas uma despesa financeira ficta, que reduzirá, portanto, o lucro fiscal sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL. Sobre a parcela de lucro não tributada, em virtude da dedução, e distribuída aos sócios e acionistas, a empresa fará apenas a retenção de 15% na fonte; ou seja, economizará 19%, pois, sem o benefício, a soma das alíquotas do IRPJ e CSLL seria de 34%. Os sócios pessoas físicas nada mais terão que recolher, pois, o imposto retido será considerado na Declaração de rendimentos como de tributação exclusiva na fonte. Os sócios pessoas jurídicas também não oferecerão esta receita à tributação.

O primeiro mecanismo de desoneração, isenção dos lucros e dividendos distribuídos, está desmoralizado nos dias atuais, mas a crítica contra este não alcançava grande repercussão até 2015, quando a Receita Federal passou a disponibilizar os dados agregados das Declarações do IRPF, que mostram a verdadeira dimensão da desoneração das rendas do capital para os que estão no topo da pirâmide social e o quanto o tributo fica regressivo por conta de sua existência.<sup>24</sup>

24. Não se pode descartar a crítica de Piketty (2014), em sua passagem pelo Brasil, quando afirmou que não pôde incluir o Brasil em sua pesquisa, pela ausência de divulgação dos dados fiscais pelo governo.

Quanto ao segundo mecanismo (JCP), vale a pena uma análise mais detida, pois encontra, ainda hoje, muitos defensores no *mainstream*. Entre seus argumentos, ressaltam-se o de que esse mecanismo surgiu para compensar o fim da correção monetária dos balanços e para compensar um aumento de carga sobre os lucros das empresas com a edição da lei 9.249/95, que teria “fechado” várias brechas para a elisão tributária. Argumentam que o mecanismo permite que se tribute apenas o que exceder o “lucro normal” e, ainda, que seu principal benefício é atrair investimentos para o País, uma vez que as alíquotas máximas que incidem sobre a renda são muito elevadas.

Há muitos argumentos que poderiam ser utilizados para contestar a utilização deste tipo de benefício, além do fato de que nenhum outro país o tenha adotado nos mesmos moldes. Para efeito deste estudo, nos limitamos à motivação de que tal instrumento seria importante para elevar o nível de investimento, o que a própria experiência brasileira tratou de contrariar. A redução dos níveis de tributação dos lucros, em 1995, e a instituição dos dois mecanismos aqui tratados visando à desoneração na distribuição apenas engordaram as remessas ao exterior pelas transnacionais e o nível de investimento caiu no período seguinte.

## 4. PROPOSTAS E RECOMENDAÇÕES

### 4.1. Propostas para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas

O que se propõe para o Brasil é a introdução da progressividade efetiva para o IRPF, promovendo uma aproximação aos padrões de tributação renda praticados pelos países capitalistas mais avançados.

Assim, busca-se construir um sistema de tributação da renda das pessoas físicas que permita, por um lado, ampliar sua participação relativa na carga tributária bruta, tendo como referência os países da OCDE, e por outro, que trate com isonomia todas as rendas, independentemente de serem decorrentes do trabalho ou do capital.

O alcance da progressividade efetiva depende, não apenas da isonomia de tratamento entre as rendas, mas também de uma nova configuração da tabela de alíquotas progressivas, cujos contornos devem ser definidos tendo em conta o contexto de profunda desigualdade de renda que coloca o Brasil entre os países mais desiguais do planeta. Busca-se, portanto, construir um sistema que promova a redução efetiva da desigualdade social, onerando mais as rendas das parcelas mais ricas da população e aliviando a carga tributária sobre os mais pobres.

A isonomia de tratamento entre as rendas auferidas pelas pessoas físicas é condição essencial para a equidade do sistema tributário brasileiro. Tributar os lucros e os dividendos e outras rendas do capital da mesma forma que se tributam as rendas do trabalho significa o primeiro passo para a construção de uma tributação mais justa e, conseqüentemente, uma sociedade mais justa e igualitária, cumprindo com os objetivos fundamentais da República, previstos no Artigo 3º da CF/88.

Segundo Piketty (2014), foi a progressividade agressiva do IR a responsável pela recuperação econômica após a Segunda Guerra Mundial: “foi tributando pesadamente a renda que a Europa e os EUA (alíquota média marginal de 81% durante 50 anos) conseguiram sair do caos da crise econômica e do pós-guerra”. O autor ressalta ainda a importância da tributação sobre os lucros e dividendos para a elevação da poupança interna, condição imprescindível para o crescimento econômico.

A tributação dos sócios e acionistas de forma independente da tributação das pessoas jurídicas é perfeitamente compatível com a ideia subjacente ao princípio contábil da Entidade, acima mencionado.

Medidas de progressividade efetiva são justificáveis não apenas pela justiça social que promovem, mas também como estímulo à economia na medida em que desoneram parcelas de renda que são alocadas diretamente no consumo das famílias. Além disso, ao aumentar a arrecadação deste tributo, criam-se condições para desonerar parte da tributação incidente sobre o consumo, reduzindo, portanto, o custo de produção e melhorando o nível de competitividade da indústria nacional.

Especificamente, o que se propõe é:

- a revogação da isenção das rendas de lucros e dividendos recebidas pelos sócios e acionistas;<sup>25</sup>
- a revogação da previsão legal para distribuição de lucros ou dividendos com tributação reduzida sob a forma de “juros sobre o capital próprio”;<sup>26</sup>
- a inclusão de todos os rendimentos recebidos pelos sócios e acionistas das pessoas jurídicas na tabela progressiva única;
- a implementação de uma nova tabela progressiva para o IRPF, com alíquotas marginais mais altas para as altas rendas concentradas no topo da pirâmide social;
- a manutenção da retenção na fonte como forma de antecipação do Imposto de Renda;

25. Revogação do artigo 10 da Lei 9.249/95.

26. Revogação do artigo 9º da Lei 9.249/95. É fundamental a extinção dos dois benefícios legais. A revogação isolada do artigo 10 provocará uma “migração” dos beneficiários de lucros e dividendos na direção da utilização da distribuição favorecida prevista no artigo 9º da mesma Lei.

27. A finalidade é evitar que a reinstituição da tributação sobre os lucros distribuídos aos sócios seja contornada pela elevação artificial dos respectivos pró-labores, que, por meio da dedução, reduziriam o resultado tributável da pessoa jurídica.

- a tributação exclusiva na fonte para remessas de lucro e dividendos ao exterior, com alíquotas majoradas quando o beneficiário final esteja domiciliado em paraíso fiscal; e
- criação de limites de dedução anual para retiradas de pró-labore.<sup>27</sup>

Dada a grande defasagem em que se encontra a tributação da renda das pessoas físicas no Brasil, em relação aos países da OCDE – seja na participação desse tributo na arrecadação total e no PIB, ou em relação às alíquotas máximas e faixas de renda – diversas simulações realizadas nos permitem estimar que, com a aplicação das propostas elencadas acima, seja possível elevar a arrecadação total do IRPF de duas a três vezes o valor arrecadado atualmente (R\$ 141,5 bilhões, em 2015), com substancial desoneração para contribuintes de rendas mais baixas, incluindo pequenos empresários.

Uma elevação da participação deste imposto, para patamares próximos aos praticados pelos países da OCDE, estabilizados em torno de 8,5% do PIB, seria obtida facilmente com a implementação da isonomia de tratamento entre as rendas combinada com a criação de uma nova tabela progressiva com alíquotas máximas próximas da média das alíquotas máximas praticadas naqueles países (41,96% em 2018), mesmo com a elevação da faixa de isenção para um valor de aproximadamente R\$ 4.000,00 ao mês.

Esta nova reconfiguração da tabela progressiva, com maior número de alíquotas, alcançando as altas rendas com alíquotas marginais mais elevadas, produzirá, redução substancial da desigualdade social, medida pelo índice de Gini. Diversas simulações dão conta de que a desigualdade original da renda dos declarantes, de 0,58, poderia ser reduzida para patamares entre 0,42 e 0,47, apenas com a implementação da isonomia e da progressividade efetiva da tabela de alíquotas.

Também é possível estimar que uma parte significativa dos contribuintes com menores rendas, poderiam ser desonerados em aproximadamente R\$ 20 bilhões por ano, o que significa um enorme reforço no mercado interno do país, pois beneficiaria parcelas da população com maior propensão ao consumo.

#### **4.2. Proposta de uma Contribuição Social adicional sobre elevados rendimentos**

Um dos grandes desafios da atualidade é garantir o financiamento da seguridade social, preservando a diversidade de fontes e ao, mesmo tempo, de melhorar a qualidade do sistema tributário, transferindo parte relevante da arrecadação incidente sobre o consumo para bases de incidência direta como a renda e o patrimônio. É fundamental encontrar alternativas que permitam contrabalançar possíveis reduções nas contribuições incidentes sobre o faturamento (Cofins e PIS-Pasep) com eventuais acréscimos ou instituição de contribuições incidentes sobre lucros e rendimentos.

Em relação às pessoas físicas, há que se estudar a possibilidade da criação de uma contribuição social incidente sobre a renda dos contribuintes com altos rendimentos, por exemplo, superiores a R\$ 1 milhão por ano, e que são, como visto anteriormente, predominantemente oriundos de lucros e dividendos. Assim, uma contribuição social incidente sobre altos rendimentos combinada com a redução das contribuições sobre o faturamento das empresas, significa o deslocamento de parcela do financiamento da

proteção social, que recai atualmente sobre os mais pobres, para os indivíduos mais ricos, cumprindo com o princípio constitucional da solidariedade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Somente uma política de gastos públicos orientada aos mais pobres, apesar de fundamental, não é suficiente para reduzir tamanha desigualdade, como demonstrou a própria experiência brasileira recente.

O combate às desigualdades econômicas e sociais também requer sistema tributário efetivamente progressivo, condição comprovada pelas experiências históricas dos países que lograram estabelecer um Estado de Bem-Estar social.

Nas inúmeras propostas de reforma tributária, são raras as iniciativas que buscam uma mudança na estrutura do sistema tributário e, quando fazem, não dão à tributação sobre a renda da pessoa física a relevância devida. A tributação da renda pessoal é a essência de qualquer sistema tributário progressivo e está intimamente ligada a ideia de Estado de Bem-Estar. Basta observar as experiências internacionais para comprovar.

Assim, neste estudo, tivemos a pretensão de pensar, em primeiro plano, o Estado, reafirmando suas funções alocativas, estabilizadoras e, principalmente, redistributivas. O sistema tributário é o reflexo do modelo de estado. Buscamos recuperar a trajetória dos países que têm suas estruturas de bem-estar consolidadas. Tentamos compreender a nossa própria história e as razões pelas quais a tributação sobre a renda no Brasil foi sendo relegada a uma posição residual.

Identificados os principais mecanismos que afastaram a tributação da renda da sua vocação mais nobre, que é a de suplantar a regressividade natural dos tributos indiretos, concluímos este estudo com diversas propostas que, ao fim e ao cabo, elevam a tributação sobre a renda pessoal à condição de principal instrumento para redução das desigualdades.

Em suma, nosso norte é resgatar o sistema tributário como instrumento de redistribuição de renda, o que impõe enfrentar as diversas forças conservadoras que interditam a discussão de um novo modelo de tributação da renda, que desonere os trabalhadores e as classes mais pobres e efetivamente atinja a renda e a riqueza dos mais ricos. A presente proposta de reforma da tributação sobre a renda no Brasil aponta nessa direção. |

## BIBLIOGRAFIA

- BANCO MUNDIAL (2016). <https://www.data.worldbank.org/indicator>.
- BELLUZZO, L. G. e ALMEIDA, J. G. *Depois da Queda – A economia brasileira da crise da dívida aos impasses do Real*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.
- BELLUZZO, L. G. *Os Antecedentes da Tormenta – Origens da crise global*. 1ª. Ed. São Paulo: UNESP; Campinas, SP: FACAMP, 2009.
- BELLUZZO, L. G. *A internacionalização recente do regime do capital*. Campinas: CESIT/IE/UNICAMP – Carta Social e do Trabalho 27 – julho/setembro de 2014.
- BOMFIM, M. *A América Latina: males de origem. 1905*. Centro Edelstein de Pesquisas Sociais. Rio de Janeiro, Brasil, 2008. [http://www.do.ufgd.edu.br/mariojunior/arquivos/BOMFIM\\_A\\_America\\_Latina\\_Males\\_de\\_origem.pdf](http://www.do.ufgd.edu.br/mariojunior/arquivos/BOMFIM_A_America_Latina_Males_de_origem.pdf)
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. <http://bit.ly/1OeOD3D>
- BRASIL. *Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm).
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil – 2016: Análise por Tributo e Bases de Incidência*. Brasília, 2014. <http://migre.me/sn9FM>
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil*. Brasília, set. 2001. (Texto para Discussão, 14). <http://migre.me/sn9PE>
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Grandes Números IRPF: anos-calendário 2013* (Tabelas 06 a 10 – Informações por faixas de salários mínimos). Brasília, mar. 2016. < <http://bit.ly/1Z3Qmct>>
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)*. Brasília, 2015. <http://bit.ly/1UCq2VE>
- CASTRO, F. A. *Imposto de Renda de Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014. <http://bit.ly/1FsZFyT>
- CHOMSKY, Noam. *Réquiem para o sonho americano. Os 10 princípios de concentração de renda, riqueza e poder*. São Paulo: Ed. Bertand Brasil. 2017.
- FAGNANI, E. *Política Social no Brasil (1964-2002)*. Campinas: Unicamp, IE, 2005. (Tese, Doutorado em Economia)
- GOBETTI, G. W.; ORAIR, O. O. *Progressividade Tributária: a agenda negligenciada*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016 (Textos para Discussão IPEA, n. 2190).
- IBGE. *Estatísticas do século XX*. Rio de Janeiro: Fibge, 2006.
- INSTITUTO DE JUSTIÇA FISCAL (IJF). *Isonomia entre as rendas, uma questão de justiça fiscal*. Porto Alegre, mar. 2016.
- KALDOR, N. *Ensayos sobre Política Económica*. Espanha: Editorial Tecnos, 1971.
- KPMG (2018). <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>>
- LAGEMANN, E. *Tributação Equitativa*. Ensaios FEE, Porto Alegre, v.22, n.1, p.288-306, 2001. <http://bit.ly/1RIGUKh>
- NÓBREGA, C. B. da. *História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014. <http://bit.ly/1Yqv1sl>
- OLIVEIRA, F. A. *A Evolução da estrutura tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009*. In: Tributação e Equidade no Brasil: Um Registro da Reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010.
- OLIVEIRA, F. A. *Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil*. São Paulo: HUCITEC, 2012.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax Database*. Paris, 2016. <http://stats.oecd.org/>
- OXFAM INTERNACIONAL. *Iguales*. Reino Unido: Oxfam GB, 2014. [https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file\\_attachments/cr-even-it-up-extreme-inequality-291014-es.pdf](https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/cr-even-it-up-extreme-inequality-291014-es.pdf).



PAES, Nelson Leitão. *Imposto de Renda da Pessoa Física – Uma análise comparativa do Brasil em relação à América Latina*. Economia e Sociedade, Campinas, v. 23, n. 2 (51), p. 489-506, ago. 2014.

PIKETTY, T. *O Capital no Século XXI*. 1ª. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PNUD. **Human Development Report 2016**. United Nations Development Programme (UNDP). 2016

POCHMANN, M. *Tributação que aprofunda a desigualdade*. Campinas: CESIT/UNICAMP, ago. 2008. <http://bit.ly/21VhT2N>

ZOCKUN, M. H. *Equidade na Tributação*. in: Afonso, J.R. et al. (org.), *Tributação e Desigualdade*, Belo Horizonte (MG): Letramento; Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017.

## Capítulo 2. Tributação da renda da pessoa jurídica

## **TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA: INSTRUMENTO DA GUERRA FISCAL INTERNACIONAL OU DO DESENVOLVIMENTO?**

### **CLAIR MARIA HICKMANN**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Especialista em Direito Tributário, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada.

### **DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS**

Diretor de Relações Institucionais do Instituto Justiça Fiscal, Geólogo pela Unisinos e Pós-graduado em Engenharia de Recursos Hídricos e Saneamento Ambiental pela UFRGS.

### **MARCELO LETTIERI SIQUEIRA**

Diretor Técnico do Instituto Justiça Fiscal, Engenheiro Mecânico-Aeronáutico pelo ITA, Doutor em Economia pela UFPE e Professor Colaborador do CAEN/UFC.

### **PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Especialista em Economia do Trabalho pela Unicamp.

### **LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Conselheiro representante da Fazenda Nacional na 1ª. Sessão do Carf, Bacharel em Ciências Contábeis e Direito, Especialista em Direito Constitucional.

### **WILSON TORRENTE**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentado.

## **RESUMO**

A participação da tributação da renda na arrecadação total tem sido determinante para a manutenção dos níveis de bem-estar conquistados nos países centrais e pela progressividade dos sistemas tributários daqueles países. Por outro lado, a tributação da renda das pessoas jurídicas é também um dos principais instrumentos utilizados para a promoção da guerra fiscal internacional, determinando um processo de redução das alíquotas estatutárias médias pelo mundo. Acompanhando a evolução histórica da tributação da renda, o Brasil também promoveu redução das suas alíquotas na década de 1990, mais especificamente em 1996, mas manteve, desde então, sua alíquota nominal estabilizada em 34%. Diferentemente, os países da OCDE, continuaram reduzindo suas alíquotas até a década de 2010, chegando a uma alíquota média ponderada pelo PIB em torno de 32,4%, mas em uma média simples próximo de 25%. Naqueles países, no entanto, a tributação total da renda continuou representando uma parcela muito relevante da tributação total, mais de 34% da Carga Tributária, contra menos de 21% no Brasil. Com este trabalho, procura-se analisar a tributação da renda no Brasil comparativamente com o que ocorreu em diversos países, bem como demonstrar a fragilidade das comparações que são feitas considerando apenas as alíquotas nominais. Também são analisados alguns aspectos bem específicos da legislação brasileira, especialmente relacionados com os mecanismos de desoneração da renda do capital (inaugurados pela nº 9.249 de 1995), como os juros sobre o capital próprio e a isenção aos lucros e dividendos distribuídos, assim como alguns aspectos da legislação nacional

que permitem a prática de planejamentos tributários abusivos, como a possibilidade de amortização do ágio na incorporação e fusão de empresas.

**Palavras-chave:** Tributação da Renda da Pessoa Jurídica; Tributação; Progressividade; Alíquotas Estatutárias; Lucro Real; Lucro Presumido; Paraísos Fiscais.

## INTRODUÇÃO

Enfrentar o debate tributário implica tratar das tensões entre os interesses dos distintos segmentos sociais em cada período histórico. A tributação embute os conflitos distributivos sobre o ônus de financiar o Estado e sobre a distribuição da renda e da riqueza entre os indivíduos. A disputa de concepções em torno do papel da tributação da renda traduz essas tensões e conflitos.

A redução das desigualdades e os níveis de bem-estar social conquistados nos países centrais após a Segunda Grande Guerra somente foram possíveis devido à elevação substancial do gasto público suportada por uma tributação progressiva. Nesse contexto, além da tributação da renda pessoal, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) foi utilizado de forma generalizada em praticamente todos os países e também teve um papel de destaque nos respectivos sistemas tributários nacionais.

A partir da vitória de Thatcher, no Reino Unido, e de Reagan, nos Estados Unidos, ganham impulso as reformas econômicas de orientação neoliberal e, no que se refere à tributação, inicia-se um movimento de redução de impostos sobre a renda dos mais ricos e sobre os lucros das corporações empresariais, sob o argumento de impulsionar os investimentos.

Na visão das correntes ortodoxas, a abertura da economia justificava a adoção do “princípio da competitividade” como norma superior da tributação, induzindo à concorrência fiscal feroz entre as nações, principalmente, por meio da redução de alíquotas estatutárias do imposto de renda da pessoa jurídica. Nas palavras de Piketty (2014: 545):

*“Sem querer exagerar, parece importante perceber que o curso normal da concorrência fiscal é levar a uma predominância de imposto sobre o consumo, ou seja, na direção de um sistema fiscal como o do século XIX, sem permitir nenhuma progressividade e favorecendo na prática as pessoas que têm os meios de poupar, de se mudar, ou, melhor ainda, as duas coisas ao mesmo tempo”.*

O rebaixamento da tributação das corporações empresariais seria a condição para elevação do nível de investimentos e a consequente aceleração do crescimento econômico. As políticas neoliberais, porém, fracassaram frente aos objetivos econômicos propostos, não obstante seu sucesso ideológico (ANDERSON, 1995).

O Brasil não passou imune ao vendaval neoliberal. Ao contrário, no que diz respeito à tributação aplicou uma versão radicalizada das reformas defendidas, desonerando totalmente as rendas do capital recebidas pelos sócios e acionistas, além de rebaixar substancialmente a carga direta.

Mas, enquanto vários países reverteram boa parte das políticas adotadas naquele período, no plano doméstico, as correntes ortodoxas permanecem na defesa da necessidade de prosseguir na trajetória de desoneração tributária dos lucros das empresas. Seu argumento é o de que o nível de tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil é mais elevado do que o dos países da OCDE. Conforme demonstraremos neste artigo, tal argumento não procede.

Para Oliveira (2012: 69), tais concepções teóricas pressupõem uma antinomia entre o Estado e o capital, um equívoco, uma vez que ambos são parte integrante de um mesmo sistema: “O papel desempenhado pelo Estado capitalista tem uma determinação histórica, que só pode ser entendido no contexto das necessidades e crises do sistema e das condições exigidas para sua reprodução”.

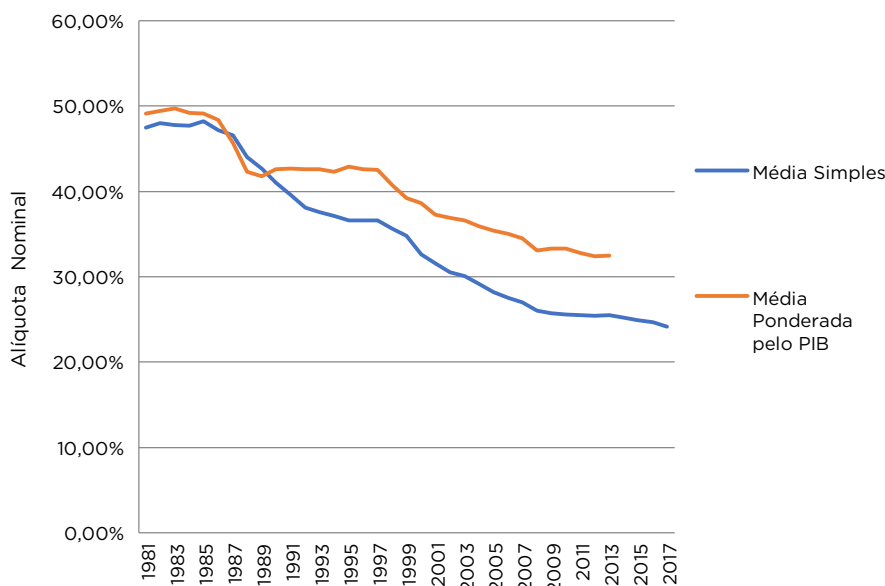
Defenderemos que a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas tem um papel relevante tanto no financiamento do Estado e das políticas públicas de caráter universal quanto para promover a progressividade no sistema tributário e, portanto, deve ser fortalecida e aperfeiçoada.

Para tanto, o presente artigo está organizado em cinco sessões, incluída esta introdução. A primeira apresenta breve evolução histórica e o panorama da tributação da renda das pessoas jurídicas nos países avançados a partir das reformas neoliberais da década de 1980, e busca estabelecer comparações entre os níveis de tributação em cada país; na Seção 2, discorre-se sobre a experiência brasileira de tributação da renda das pessoas jurídicas; e trata-se também dos regimes de tributação dos lucros segundo a legislação pertinente; a Seção 3 traça um diagnóstico atual da tributação da renda no Brasil e apresenta questões específicas a serem resolvidas para seu aperfeiçoamento; na Seção 4, são apresentadas algumas propostas e recomendações e algumas considerações finais.

## 1. PANORAMA INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA

A partir da década de 1980, as alíquotas nominais do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, nos países da OCDE, declinaram acentuadamente. Entre 1985 e 2010 elas caem de 50% para 25,6%, estabilizando-se a partir daí (Figura 1).

**FIGURA 1 – EVOLUÇÃO DA ALÍQUOTA NOMINAL DO IRPJ**  
(MÉDIA SIMPLES E MÉDIA PONDERADA PELO PIB)  
PAÍSES DA OCDE  
1981-2017



Fonte: Elaboração Própria. Dados da OCDE – Corporate Income Taxes 1981 a 2013, obtidos do site <https://taxfoundation.org/ocd-corporate-income-tax-rates-1981-2013>. Dados de 2014 a 2017, obtidos do site [Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I11](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I11)

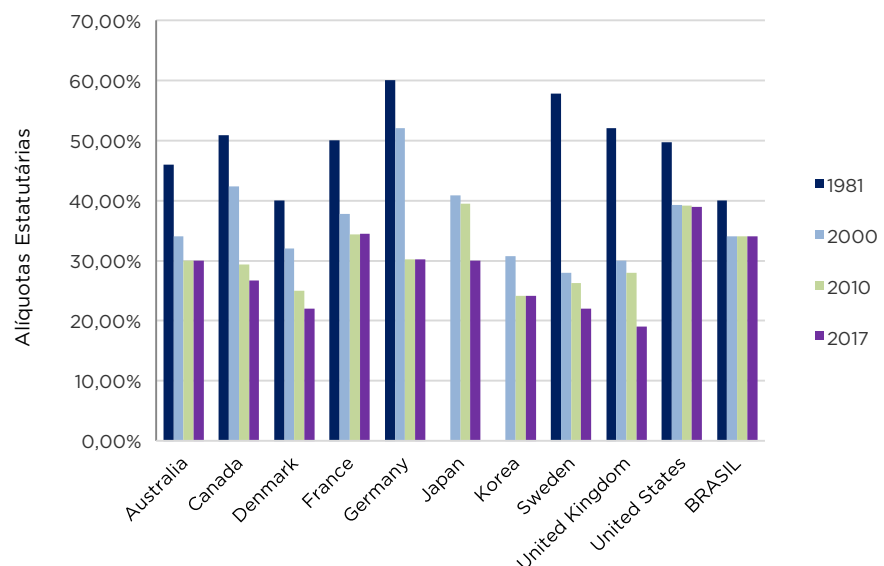
Contudo, quando consideramos a média ponderada pelo PIB dos países da OCDE, percebemos que, a partir da década de 1990, a redução da alíquota não é tão expressiva como a observada na alíquota média simples, permanecendo na casa dos 33% entre 2010 e 2013. Esta distância entre a média ponderada pelo PIB e a média simples revela que a redução mais substancial se deu nas economias relativamente menos desenvolvidas.

Piketty (2014) atribui a queda das alíquotas nominais ao acirramento da concorrência fiscal no contexto da unificação europeia. A redução das alíquotas do imposto de renda das empresas teria sido uma resposta dos países avançados à estratégia de desenvolvimento e atração de capitais das nações do leste europeu, de baixar os níveis de tributação sobre os lucros.

O neoliberalismo encontrou terreno fértil, justamente no leste europeu (GIMENEZ: 2008). A conversão das antigas repúblicas socialistas ao capitalismo em sua versão neoliberal radicalizada instaurou, portanto, uma espécie de guerra fiscal internacional.

Na Figura 2, são apresentadas as alíquotas estatutárias da década de 1980 até hoje, para onze países selecionados. Observe-se que Alemanha, Suécia e Reino Unido tiveram reduções importantes. Na Alemanha, a alíquota máxima declina de 60% (1981), para 50% (2000) e 30% (2017). Em comparação com os países selecionados, o Brasil teve uma redução menos acentuada, em movimento semelhante ao dos EUA, mas mantendo-se com alíquotas nominais em nível inferior às daquele país.

**FIGURA 2 – ALÍQUOTAS ESTATUTÁRIAS DO IRPJ  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
1981, 2000, 2010 E 2017**



Fonte: Elaboração Própria. Dados da OCDE – Corporate Income Taxes 1981 a 2013 (<https://taxfoundation.org/occd-corporate-income-tax-rates-1981-2013>). Dados de 2014 a 2017 ([Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I11](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I11))

É importante salientar que o Brasil, diferentemente dos demais países, desonerou completamente os lucros e dividendos distribuídos a partir de 1996, bem como permitiu a dedução dos chamados juros sobre o capital próprio. Os mecanismos legais criados, no final de 1995, desoneraram da tributação inclusive os sócios e acionistas na condição de pessoa jurídica.

Portanto, ainda que o Brasil não tenha reduzido as alíquotas nominais na mesma proporção dos países da OCDE, embora tenha permanecido muito próximo da alíquota média ponderada daqueles países, também se submeteu à orientação neoliberal de moderação da carga tributária marginal e promoveu outras formas de desoneração das rendas do capital.

Especialmente a partir da década de 2000, a maioria dos países passou a praticar alíquotas estatutárias inferiores à do Brasil, estabilizada em 34% desde 1996<sup>1</sup>. Observe-se, ainda, que, de 2010 a 2017, pelo menos 16 países da OCDE não promoveram nenhuma redução nas alíquotas ou até mesmo as elevaram (OCDE, 2018).<sup>2</sup>

A comparação entre as alíquotas nominais dos diferentes países, no entanto, precisa ser tomada com muita cautela. São as alíquotas efetivas que definem o nível real de tributação e que permitem estabelecer diferenças entre os países. Determinado país, ainda que preveja alíquota nominal superior à de outro, poderá praticar um nível menor de tributação, a depender de sua alíquota efetiva. Tal situação decorre da política tributária adotada em cada país, ao estabelecer, por distintas formas, incentivos ou benefícios fiscais, subsídios, reduções de bases de cálculo, créditos ou ajustes diversos, que acabam reduzindo a incidência efetiva sobre a renda das empresas.

A Figura 3 apresenta um *ranking* de alíquotas efetivas médias sobre a renda das empresas entre 2006 e 2009, onde se verifica que o Brasil, com 24,1%, ocupava a 19ª posição entre os países selecionados. Note-se que a alíquota efetiva do Brasil encontrava-se bem abaixo a alíquotas efetivas de vários da OCDE. No entanto, neste período considerado (2006-2009), o Brasil já praticava alíquota nominal superior à maioria destes países, revelando que a alíquota nominal não é o melhor indicador para comparação da tributação da renda das pessoas jurídicas dos diversos países.

No mesmo sentido, a evolução da participação da tributação da renda das pessoas jurídicas (na arrecadação total e no PIB) nos países da OCDE não reflete a redução das alíquotas nominais mostrada nas Figuras 1 e 2. Analisada em relação ao PIB, a tributação da renda das pessoas jurídicas cresceu de 2,19% para 3,16% entre as décadas de 1960 e 2000; decresceu levemente entre 2010 e 2015, para 2,81%, mantendo-se, entretanto, acima do nível médio praticado na década de 1990 (Figura 4).

Quando se compara a participação da tributação das pessoas jurídicas na arrecadação total, observa-se que o Brasil está aproximadamente no mesmo nível dos países da OCDE, em torno de 8% da Carga Tributária (Figura 5).

Em relação ao PIB, a evolução é praticamente idêntica. A participação da tributação da renda das pessoas jurídicas no Brasil vem acompanhando, sempre um pouco abaixo, o nível de participação média dos países da OCDE, tendo ultrapassado este nível somente no período de 2008 a 2015 (Figura 6).

A Figura 7 apresenta uma comparação entre a participação da tributação sobre a renda total, das pessoas físicas e das pessoas jurídicas do Brasil com três valores médios referentes aos países da OCDE e três valores médios referentes aos países da América Latina e Caribe.

Na média superior OCDE, foram considerados os países cuja participação da tributação geral da renda é superior à média da OCDE.<sup>3</sup> Na média inferior estão os países cuja participação está abaixo da média da OCDE. O mesmo critério foi utilizado para os países da América Latina e Caribe.<sup>4</sup>

1. Alíquota marginal de 25% do IRPJ somada à de 9% da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
2. Table II.1. Statutory corporate income tax rate ([%http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I11](http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I11))<sup>20</sup>)
3. Os países considerados na média superior OCDE são Dinamarca, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá, Islândia, Suíça, Irlanda, México, Noruega, Chile, Luxemburgo, Suécia, Bélgica, Reino Unido e Finlândia. Na média inferior OCDE, temos Itália, Israel, Alemanha, Japão, Coreia do Sul, Portugal, Áustria, Espanha, Holanda, Letônia, França, Estônia, Grécia, República Eslovaca, República Checa, Turquia, Polônia, Hungria e Eslovênia.
4. Na média superior da América Latina e Caribe temos Trinidad e Tobago, México, Chile, Peru, Jamaica, El Salvador, Colômbia, Belize, Guatemala, República Dominicana e Nicarágua. Na média inferior, Barbados, Honduras, Panamá, Bolívia, Venezuela, Equador, Uruguai, Brasil, Argentina, Cuba, Costa Rica, Paraguai e Bahamas.

**FIGURA 3 – ALÍQUOTAS EFETIVAS MÉDIAS**  
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS  
2006-2009

POSIÇÃO	PAÍS	ALÍQUOTA EFETIVA	NÚMERO DE OBSERVAÇÕES (2)	POSIÇÃO	PAÍS	ALÍQUOTA EFETIVA	NÚMERO DE OBSERVAÇÕES (2)
1	Japão	38,8%	919	31	Suíça	20,70%	162
2	Marrocos	33,9%	7	32	R. Checa	20,4%	4
3	Itália	29,1%	135	33	Jordânia	19,90%	8
4	Indonésia	28,1%	40	34	Áustria	19,70%	41
5	Alemanha	27,9%	193	35	Luxemburgo	19,60%	26
6	EUA (1)	27,7%	1714	36	Bélgica	19,50%	42
7	México	27,2%	70	37	Polônia	19,40%	8
8	Colômbia	27,1%	8	38	Cazaquistão	19,20%	4
9	Austrália	27,1%	150	39	Noruega	19,10%	26
10	Israel	26,9%	38	40	Peru	18,80%	12
11	África do Sul	26,7%	81	41	Holanda	18,80%	68
12	Rússia	26,0%	72	42	Portugal	18,70%	32
13	Grécia	25,2%	36	43	Turquia	18,60%	45
14	Índia	25,1%	175	44	Bermudas	18,40%	23
15	Dinamarca	24,9%	48	45	Líbano	16,60%	8
16	Tailândia	24,6%	42	46	Singapura	16,30%	66
17	Coreia do Sul	24,3%	181	47	Chile	15,90%	32
18	Finlândia	24,2%	36	48	Taiwan	14,40%	141
19	<b>Brasil</b>	<b>24,1%</b>	<b>110</b>	<b>49</b>	Hungria	13,70%	4
20	Filipinas	24,0%	12	50	Omã	11,90%	4
21	Reino Unido	23,6%	306	51	Liechtenstein	10,90%	4
22	França	23,1%	221	52	Panamá	5,10%	8
23	Malásia	22,8%	64	53	Ilhas Cayman	4,70%	7
24	Irlanda	22,4%	53	54	Arábia Saudita	4,40%	30
25	Suécia	22,0%	96	55	Barein	3,40%	8
26	Espanha	21,8%	103	56	Kuait	3,10%	14
27	Canadá	21,6%	199	57	Qatar	3,10%	12
28	China (3)	21,5%	596	58	E. Árabes	2,20%	25
29	Egito	21,4%	20	59	Venezuela (4)	-3,40%	12
30	Nigéria	21,1%	4		Média sem os EUA	19,50%	4891

Fonte: Global Effective Tax Rates, 2011 – PriceWaterhouse Coopers

Notas:

(1) As empresas sediadas nos EUA enfrentam taxas de imposto efetivas médias mais altas do que suas contrapartes em 53 dos 59 países no período de 2006-2009.

(2) O número de observações é a soma das observações nos quatro anos. Como tal, uma única empresa que reporta dados em todos os anos conta como quatro observações. No total, 484 empresas sediadas nos EUA respondem por 1.714 observações, e 1.336 empresas sediadas no exterior contabilizam 4.891 observações.

(3) A China inclui empresas com dupla lista em Hong Kong.

(4) As alíquotas efetivas negativas são o resultado de empresas com provisões negativas de imposto de renda e receita positiva.

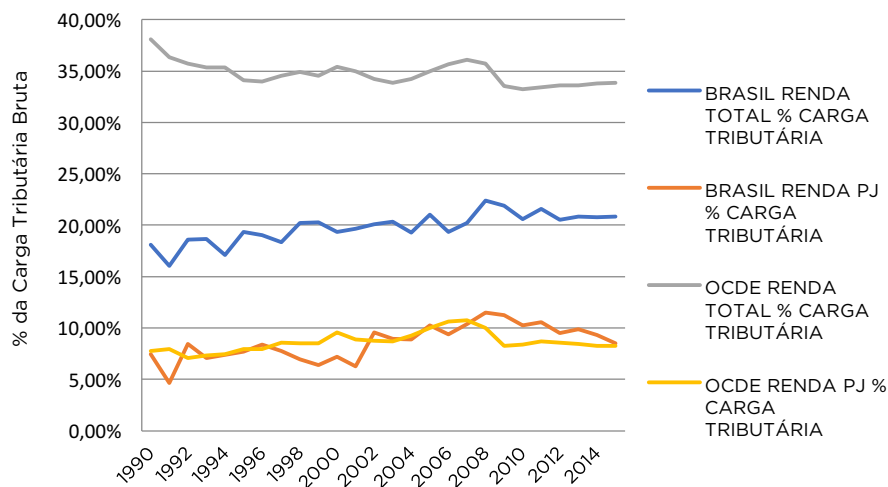
**FIGURA 4 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA**  
PESSOAS FÍSICAS (PF), PESSOAS JURÍDICAS (PJ) E TOTAL (PF+PJ).  
EM PERCENTUAL DO PIB E DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA  
MÉDIA DE PAÍSES DA OCDE  
1965-2015

TRIBUTAÇÃO	1965/ 1969	1970/ 1979	1980/ 1989	1990/ 1999	2000/ 2009	2010/ 2015
Renda Total (% PIB)	9,31	10,92	11,91	11,68	11,60	11,20
Renda Total (% Carga Tributária)	35,84	38,42	37,72	35,29	34,86	33,57
Renda PF (% PIB)	7,34	8,97	9,97	9,03	8,23	8,10
Renda PF (% Carga Tributária)	28,27	31,56	31,60	27,31	24,73	24,29
Renda PJ (% PIB)	2,19	2,18	2,42	2,62	3,16	2,81
Renda PJ (% Carga Tributária)	8,42	7,70	7,66	7,91	9,48	8,43

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative Tables*.

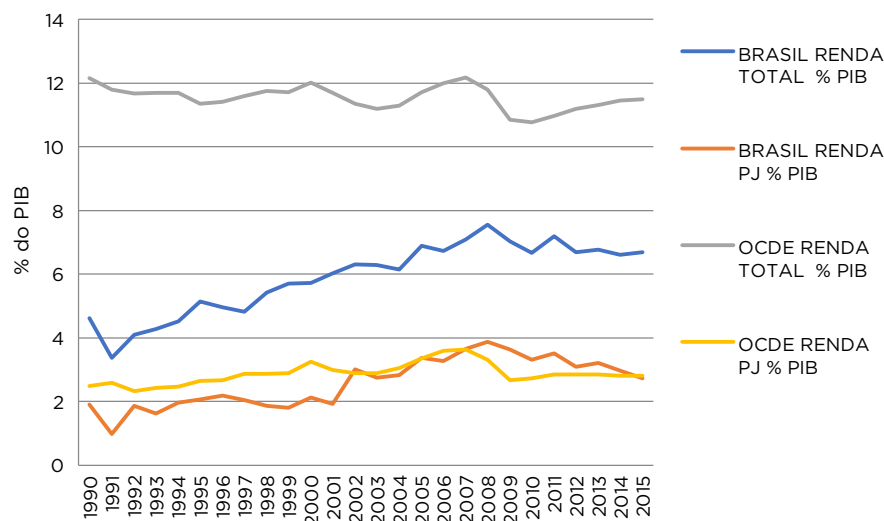


**FIGURA 5 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA TOTAL E DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS EM % DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA OCDE E BRASIL 1990-2015**



Fonte: OCDE. Elaboração dos autores.

**FIGURA 6 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA TOTAL E DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS Em % do PIB OCDE E BRASIL 1990-2015**



Fonte: OCDE. Elaboração dos autores.

**FIGURA 7 – TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS MÉDIAS SIMPLES, SUPERIOR E INFERIOR. OCDE, AMÉRICA LATINA E CARIBE E BRASIL. 2016**

PAÍSES	RENDA	RENDA PF	RENDA PJ
Média superior OCDE	44,00	31,90	10,80
Média OCDE	34,06	24,39	8,86
Média inferior OCDE	25,70	18,10	7,20
Média superior ALC	35,49	11,25	21,11
Média ALC	27,21	9,41	16,04
Média inferior ALC	20,27	4,11	11,23
BRASIL	20,86	7,74	8,53

Fonte: OCDE. Elaboração dos autores.

A comparação revela que, em relação às pessoas jurídicas, o Brasil apresenta participação semelhante à média da OCDE, mas está abaixo da média superior. Em relação à América Latina e Caribe, a participação da tributação das empresas no Brasil situa-se abaixo até mesmo da média inferior.

Sob qualquer dos aspectos aqui analisados, fica claro que os países da OCDE, apesar do declínio das alíquotas corporativas, mantiveram a tributação total da renda em níveis suficientes para sustentar a progressividade geral do sistema tributário.

## **2. EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA NO BRASIL**

A evolução da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas acompanha, de modo geral, a trajetória verificada em relação às pessoas físicas. Ambas foram impactadas pela orientação neoliberal de moderação da carga marginal sobre a renda.

As alíquotas incidentes sobre os lucros das pessoas jurídicas evoluíram de modo constante até dezembro de 1995, quando sofreram uma redução bastante expressiva. A alíquota de 6%, fixada quando da criação do IRPJ, em 1924, elevou-se durante os anos 1940 até atingir 15%. No final dos anos 50, a alíquota máxima já estava em 23% e, após o golpe militar, chegou a 40% (considerando a alíquota de 30% somada ao adicional de 10%).

A partir de 1980, as instituições financeiras passaram a ser tributadas com adicional de imposto de renda mais elevado que as demais empresas, atingindo 45% no total. Com a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989, a tributação total das pessoas jurídicas chegou a 48% para as empresas em geral e a 57% para as instituições financeiras.

No início dos anos 1990, a alíquota total – somada a alíquota marginal do IRPJ à da CSLL – foi reduzida a 43%, para as pessoas jurídicas em geral, e para 52% quando aplicada às instituições financeiras. A partir de 1996, a soma das alíquotas que compunham a tributação dos lucros foi reduzida ainda mais: 33% para as pessoas jurídicas em geral e 43% para as instituições financeiras. No final da década de 1990, a alíquota total ficou fixada em 34%, válida para todas as pessoas jurídicas sem distinção, extinguindo-se a diferenciação progressiva aplicável à tributação dos volumosos lucros das instituições financeiras.

Apenas em maio de 2008, foi restabelecida a tributação dos lucros mais elevada para as instituições financeiras, por meio da fixação de uma alíquota de 15% da CSLL, o que significou o retorno ao patamar de 40% sobre a renda.

Recentemente, em 2015, foi estabelecida uma alíquota temporária (válida até 2018) de 20% da CSLL, totalizando um percentual de 45% de incidência tributária sobre os lucros das instituições financeiras.

Em síntese, atualmente, o lucro da pessoa jurídica sofre a incidência de dois tributos: o IRPJ e a CSLL. A alíquota geral de IRPJ é de 15% e o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 ao ano é tributado em mais 10%. A taxa da CSLL incidente sobre o lucro tributável é de 9% para as empresas em geral. No caso de instituições financeiras, esta alíquota é de 15%, exceto no período compreendido entre 1/10/2015 e 31/12/2018, no qual vigorará a alíquota de 20%.

Cabe esclarecer que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL difere do lucro contábil efetivo apurado pela empresa, em virtude de este sofrer diversos ajustes para a determinação do

lucro tributável, como veremos a seguir. A base de cálculo do IRPJ é o lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. A base de cálculo da CSLL é o resultado contábil ajustado, presumido ou arbitrado (no último caso, é calculado pela autoridade fiscal).

Como regra, a tributação da renda das pessoas jurídicas incide sobre o lucro. No entanto, o lucro fiscal não é o lucro efetivo da empresa. Entre os regimes de tributação da renda da Pessoa Jurídica adotados no Brasil, somente o denominado Lucro Real obriga à tributação do resultado apurado a partir da contabilidade empresarial. Os regimes de Lucro Presumido e o Simples Nacional tributam o lucro apurado com base em percentuais do faturamento.

## 2.1. Lucro Real

As empresas obrigadas ou optantes a tributar seu lucro pelo regime do Lucro Real deverão manter escrituração completa de todos os seus custos e despesas, de forma a apurar o Lucro Líquido do Exercício, sobre o qual deverão ser adicionadas ou excluídas diversas parcelas, com vistas à apuração do Lucro Fiscal. Este, sim, será a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O Lucro Real, portanto, é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação do tributo.

A Instrução Normativa RFB 1.700, de 2017, estabelece que são obrigadas a adotar o regime de tributação com base no Lucro Real as empresas:

- cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00;
- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;
- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- que exploram as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); ou, que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

O Lucro Líquido é apenas o ponto de partida para o cálculo do Lucro Real. Os Anexos I e II da referida Instrução Normativa apresentam uma lista com as inúmeras situações em que parcelas contabilizadas ou não no Lucro Líquido devam ser excluídas ou adicionadas para efeito de apuração da base de cálculo. Dentre estas parcelas podemos citar, por exemplo:

- exclusão da quota de depreciação acelerada de bem integrante do ativo imobilizado, exceto a terra nua, utilizado na exploração da atividade rural;
- exclusão do valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995;
- exclusão da perda decorrente de avaliação com base no valor justo de bem do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social ou de valores mobiliários, nas condições estabelecidas;
- exclusão da perda verificada na sucedida, controlada em subconta, decorrente de avaliação com base no valor justo de ativo ou passivo incorporado ao patrimônio da sucessora em evento de incorporação, fusão ou cisão, nas condições estabelecidas;
- adição dos ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências;
- adição das importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento;
- adição do excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, no caso de terem sido contabilizados como despesa.

Das exclusões possíveis, de acordo com a legislação pertinente, dezenove são classificadas como incentivos fiscais. As adições e exclusões ao lucro líquido contábil é que afastam as alíquotas efetivas das alíquotas nominais do IRPJ e da CSLL.

5. Os dados referentes ao ano de 2013 não foram considerados, pois apresentavam valores inconsistentes.

Com base nos dados publicados pela Receita Federal do Brasil (RFB) em 2016, em que são detalhadas informações de algumas fichas das Declarações de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas referentes aos anos de 2009 a 2013<sup>5</sup> (demonstrativos da declaração do IRPJ), é possível calcular de forma aproximada a alíquota efetiva praticada no Brasil neste período, dividindo-se o valor total dos tributos sobre a renda (IRPJ + CSLL) pelo lucro líquido antes do IRPJ e antes da CSLL. De 2009 a 2012 a alíquota efetiva cresceu de 19,18% a 24,61% (Figura 8).

**FIGURA 8 – ALÍQUOTAS EFETIVAS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS  
BRASIL  
2009-2012**

ANO	2009	2010	2011	2012
Alíquota Efetiva (IRPJ + CSLL)	19,18%	20,34%	21,38%	24,61%

Fonte: Elaboração dos Autores Dados Abertos ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Conforme ressaltado, a pesquisa da PriceWaterhouse Coopers (2010) indicou que o Brasil praticava uma alíquota efetiva média sobre a renda das empresas de 24,1% entre 2006 e 2009, situando-se na 19ª posição entre os países selecionados.

## 2.2. Lucro Presumido

A opção pela tributação pelo lucro presumido vem de longa data. Já constava na Lei nº 4.984, de 31/12/1925. O Art. 33 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/43, estabeleceu os seguintes limites para opção: empresas que não fossem constituídas por sociedades de ações ou quotas de responsabilidade limitada e que tivessem capital até Cr\$ 50.000,00 e receita anual de Cr\$ 200.000,00.

A Lei nº 6.468, de 1/11/77, estabeleceu o regime de tributação simplificada para as pessoas jurídicas de pequeno porte, firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, cuja receita bruta anual não excedesse Cr\$ 4.800.000,00 e cujo capital registrado não excedesse Cr\$ 1.000.000,00 e fixou a alíquota do imposto de renda de 1,5% sobre a receita bruta.

Em 1978, o Decreto-Lei nº 1.647 alterou a alíquota para 30% aplicada à base de cálculo obtida mediante a aplicação do coeficiente de 5% para as receitas de vendas de produtos de fabricação própria e de mercadorias adquiridas para a revenda e 10% sobre a receita sobre prestação de serviços.

Por meio do Decreto-lei nº 1.895, em 1981, foi alterado o coeficiente para 3,5% para vendas de mercadorias e manteve-se o coeficiente de 10% sobre as demais receitas. Em 1982, pelo Decreto-Lei nº 1.967, a alíquota do imposto foi reduzida para 25% e a Lei nº 8.541/92 alterou o limite de receita para 9.600.000 UFIR, alterando também o coeficiente sobre a receita bruta para venda de combustível para 3% e para 20% a receita de prestação de serviços de profissões regulamentadas.

Em 1988, com a criação da CSLL, pela Lei nº 7.689, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido ficaram obrigadas recolher a CSLL calculada com uma alíquota de 8% sobre a base de cálculo obtida com a aplicação do coeficiente de 10% sobre a receita bruta. A alíquota da CSLL foi alterada para 9% pela Lei nº 10.637/02.

A Lei nº 8.981, de 1995, alterou o limite de receita para 12.000.000 UFIR e os coeficientes para 5% sobre a receita bruta, estabelecendo também percentuais diferenciados por setor, como: 1% na revenda de combustíveis; 10% sobre prestação de serviços em geral; 30% para prestação de serviços de profissões regulamentadas, intermediação de negócios, administração e locação de bens e prestação de serviços creditícios (*factoring*).

Ainda em 1995, com a Lei nº 9.249, o teto de renda foi alterado para R\$12.000.000,00 e os coeficientes para 8% para receitas em geral, com os seguintes coeficientes específicos: 1,6% para vendas de combustíveis; 16% para a prestação de serviços de transporte (exceto o de carga, que estava sujeito ao coeficiente de 8%); 32% para prestação de serviços em geral, exceto os hospitalares. Estabeleceram-se, também, as alíquotas de 15% e o adicional de 10% sobre o montante do lucro que exceder R\$ 240.000,00 por ano. A apuração da base de cálculo da CSLL foi alterada para a aplicação de um coeficiente de 12% sobre a receita bruta.

Os limites para opção pelo lucro presumido foram alterados para R\$ 24.000.000,00, em 1998, para R\$ 48.000.000,00, em 2002, e para R\$ 78.000.000, 00, em 2013. Em 2014, a Lei nº 12.973 alterou a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para as empresas de prestação de serviços com a aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita bruta.

### **2.3. Simples Nacional**

A Lei nº 9.317, de 1996, criou um regime tributário próprio para as microempresas e empresas de pequeno porte instituindo o Simples, que constituía um Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esse regime ficou conhecido como Simples Federal, pois abarcava apenas impostos

e contribuições federais. Segundo a referida lei, microempresas eram as pessoas jurídicas com receitas de até R\$ 120.000,00 por ano e empresa de pequeno porte, aquelas com receitas anuais entre R\$ 120.000,00 e R\$ 720.000,00.

Em 1998, a Lei nº 9.732 alterou o limite para empresas de pequeno porte para até R\$ 1.200.000,00. Posteriormente, em 2005, pela Lei nº 11.196, estes limites foram modificados para R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00, respectivamente.

As alíquotas aplicáveis à Receita Bruta das microempresas eram de 3% a 5%, que correspondiam ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e das empresas de pequeno porte, eram de 5,4% a 7%, sobre a receita bruta. Com a ampliação do limite de Receita, introduzido pela Lei nº 9.732, de 1998, a alíquota máxima chegou a 8,6%, e, pela Lei nº 11.307, de 2006, chegou a 12,6%.

Em 2006 foi criado o Simples Nacional (Lei Complementar nº 126/2006), também conhecido como Supersimples, pois passava a agregar em uma única alíquota aplicada sobre a Receita Bruta, todos os tributos da União, dos Estados e dos Municípios. Poderiam enquadrar-se neste regime as empresas com faturamento de até R\$ 2.400.000,00.

Segundo o documento “Dados Setoriais 2009-2013” (RFB, 2015), em 2013, mais de 70% das empresas constituídas no Brasil estavam no regime de Simples Nacional, cuja Receita Bruta total correspondia a apenas 3,25% do total, mas respondia por 5,42% do total de tributos arrecadados naquele ano.

6. Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007 (MF, 2105).

De acordo com estudo feito pelo Ministério da Fazenda em 2015,<sup>6</sup> as empresas do Simples Nacional teriam arrecadado aproximadamente R\$ 54 bilhões, mas teriam sido desoneradas em um montante de aproximadamente R\$ 60 bilhões. Pelos critérios utilizados pela fazenda nacional, o Simples constitui um gasto tributário, como se fosse uma renúncia concedida às micro e pequenas empresas.

### **3. A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA NO BRASIL**

#### **3.1. Breve análise dos balanços consolidados das declarações de IRPJ (2009-2013)**

A análise dos dados agregados das declarações do Imposto Renda das Pessoas Jurídicas (DIPJ), referentes aos anos de 2009 a 2013, revela que, enquanto o faturamento líquido das empresas apresentou um crescimento de 118%, o lucro bruto cresceu 97% e os lucros operacional e líquido antes do IRPJ decresceram no período (Figura 9).

Esse comportamento sugere a existência de causas de duas naturezas: a intensificação na concessão de benefícios fiscais às pessoas jurídicas e a evasão fiscal. Sem dúvida, é necessária uma análise específica dos elementos que, ao longo deste período, permitiram neutralizar o efeito do crescimento das Receitas na apuração dos Lucros Tributáveis.

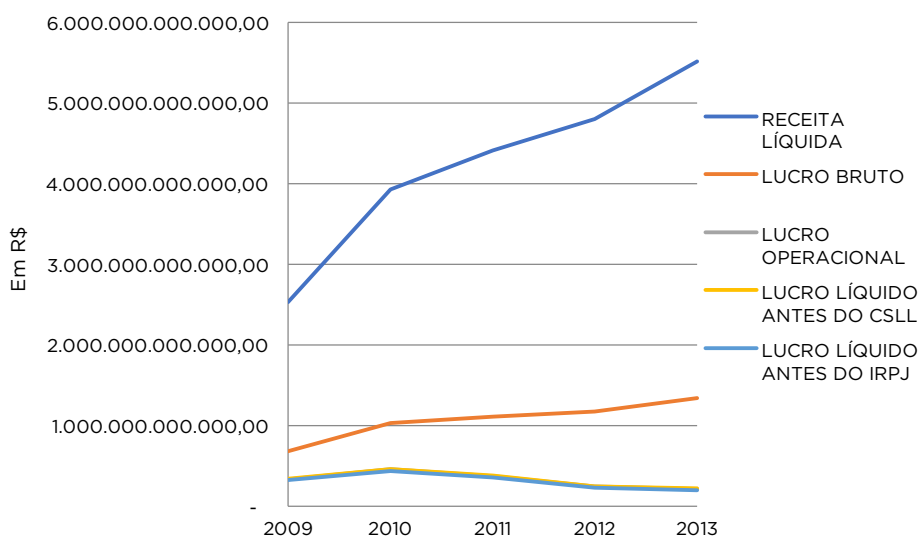
Já vimos que o lucro líquido antes dos tributos é diferente da base de cálculo, em decorrência das exclusões e acréscimos feitos para apurar o Lucro Real, de tal forma que a alíquota efetiva torna-se diferente da alíquota nominal. O comportamento observado no gráfico revela que talvez a própria alíquota efetiva seja ainda menor do que aquela calculada simplesmente pela divisão dos tributos pelo lucro líquido.

A comparação entre os valores pagos de IRPJ e CSLL pelos três regimes proporcionalmente ao faturamento bruto reforça a afirmação acima. O regime do Lucro Presumido é tributado em percentual maior. Em 2012, por exemplo, enquanto o Lucro Real representava 1,51% do faturamento bruto, o Lucro Presumido significava 3,79% e o Simples, 0,97%.

Ainda em relação a esta questão, ressalte-se que os desafios impostos à administração tributária são imensos, não apenas no sentido de combater manobras contábeis criativas e complexas, como para enfrentar teses jurídicas, muito bem remuneradas, desenvolvidas para promover práticas de evasão e de elisão tributária, frequentemente envolvendo operações internacionais.

**FIGURA 9 – EVOLUÇÃO DOS RESULTADOS CONTÁBEIS DAS PESSOAS JURÍDICAS**

BRASIL  
2009-2013



Fonte: RFB. Elaboração dos autores.

### 3.2. O Lucro Presumido e o Simples na contramão da isonomia

A tributação da renda das pessoas jurídicas, para que refletisse com maior exatidão a capacidade contributiva de cada empresa, deveria se dar pela incidência sobre o lucro. O Imposto de Renda, por sua natureza, deve incidir sobre o acréscimo patrimonial, representado, nas empresas, pelo lucro apurado no exercício. De fato, conceitualmente todas as empresas tributam os seus lucros. No entanto, nem todas tributam o lucro apurado contabilmente, mas, sim, o presumido.

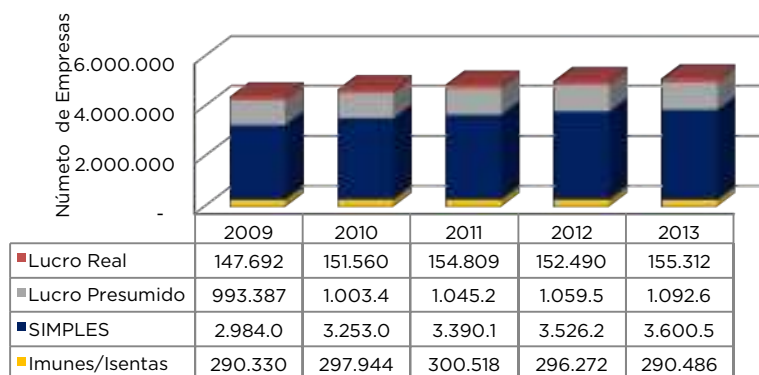
Os dados fiscais (RFB, 2015) mostram que, em 2013, a quantidade de empresas que optaram ou que estavam obrigadas à tributação pelo Lucro Real, representou apenas 3,02% do total das empresas, enquanto as empresas tributadas pelo lucro presumido e pelo Simples representavam mais de 91 % das empresas (Figura 10).

A maior parte do faturamento das empresas (77,26%) está concentrada nas pessoas jurídicas tributadas sob o regime do Lucro Real, que respondem por 78% da arrecadação dos tributos federais.<sup>7</sup> A participação das empresas tributadas sob o regime de lucro presumido ou sob o Simples Nacional tem, portanto, menor expressão no faturamento total das empresas e na arrecadação tributária federal.

7. O IRPJ e a CSLL correspondem a apenas 23,8% do total dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas. O PIS e a Cofins correspondem a 30,4%, e as contribuições ao INSS, 30,9%.

**FIGURA 10 – QUANTIDADE DE EMPRESAS POR REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

BRASIL  
2009-2013



Fonte: Receita Federal do Brasil (2015). Dados Setoriais 2009/2013

É relevante destacar, contudo, que a aplicação dos regimes de lucro presumido e do Simples Nacional, apesar de facilitarem a arrecadação, do ponto de vista da Administração Tributária, distorce a própria natureza do imposto sobre a renda. Como referido, no caso destes regimes, a incidência é calculada por um percentual do faturamento e não sobre o efetivo lucro, o que acentua a possibilidade de translação direta aos preços, tornando mais regressiva a carga tributária. Além disso, fere o princípio da isonomia, na medida em que permite que sejam oneradas da mesma forma empresas com diferentes níveis de lucros efetivamente praticados.

O elevado valor do teto para opção pelo Simples (R\$ 4,8 milhões ao ano de receita bruta) também traz distorções, por permitir que uma quantidade muito grande de pequenas empresas tenha que enfrentar uma situação de concorrência desigual com empresas de médio porte.

De outra parte, a inclusão no Simples Nacional de uma série de atividades, (incluídas aquelas de caráter personalíssimo) próprias de profissionais liberais, contraria o propósito original do regime, de estimular a geração de empregos com a viabilização dos pequenos negócios, garantindo condições fiscais favoráveis. Essa prática estimula o fenômeno da “pejotização”.

O regime acaba estimulando a injustificada diferenciação entre os profissionais (assalariados) que vivem da renda do trabalho (submetida à tabela progressiva do IRPF) e os profissionais “pejotizados”, que recolhem apenas os tributos agrupados no Simples Nacional e seus rendimentos têm o mesmo tratamento dado aos lucros, cuja distribuição goza de isenção desde 1996.

Tanto pelo elevado nível do valor do teto como pela abrangência de tipos de atividades permitidas, o Simples Nacional abrange mais de 70% das pessoas jurídicas brasileiras.

### 3.3. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é uma das fontes de financiamento da Seguridade Social. O Artigo 195 da Constituição Federal determina que a Seguridade deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos



provenientes do orçamento público e das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada incidentes sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento e o lucro, entre outras fontes.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é, portanto, a parcela de contribuição dos empregadores (das empresas) que incide sobre o componente Lucro. Sobre a receita ou o faturamento incidem a Cofins e as Contribuições para o PIS-Pasep. As contribuições previdenciárias, dos empregados e dos empregadores, são responsáveis pela maior fatia do financiamento da Seguridade Social. Outras contribuições também estão previstas, no entanto, estas quatro fontes respondem por mais de 94% do orçamento da seguridade social.

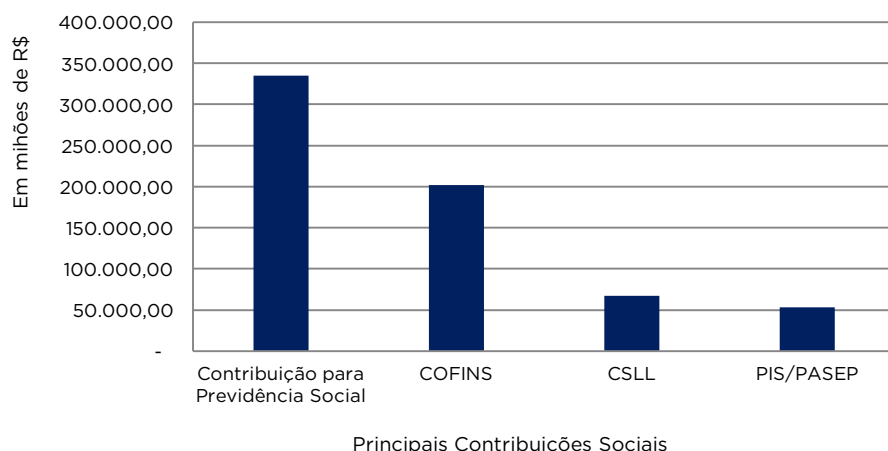
Em 2017, a arrecadação total destas quatro contribuições totalizou R\$ 646,14 bilhões, dos quais a CSLL foi responsável por R\$ 66,8 bilhões, um pouco mais de 10% do total arrecadado.

A Figura 11 demonstra a participação de cada uma das principais fontes de financiamento da seguridade social, onde se ressalta a grande participação das contribuições para a Previdência e da Cofins. Observa-se que a maior parte do financiamento da Seguridade Social está sustentada em tributos indiretos, como a Cofins e o PIS-Pasep, tributos regressivos que sobrecarregam os mais pobres pela incidência sobre o consumo de bens e serviços.

Assim, o desafio que se apresenta é o de como aumentar a participação da CSLL, único tributo de incidência direta deste grupo, na arrecadação total, substituindo parte do que precisará ser reduzido na Cofins para aliviar a tributação sobre o consumo. No mesmo sentido, a criação de contribuições sociais incidentes sobre as rendas muito elevadas das pessoas físicas ou sobre o grande patrimônio, também mudaria o perfil regressivo do financiamento da Seguridade Social.

**FIGURA 11 – DISTRIBUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO DAS PRINCIPAIS FONTES DE FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

Em milhões de R\$  
BRASIL  
2016



Fonte: Receita Federal do Brasil. Elaboração dos autores.

### **3.4. A reforma neoliberal da tributação da renda do capital no Brasil**

Conforme mencionado em tópico anterior, o ponto alto da reforma tributária neoliberal no Brasil foi a desoneração das rendas do capital. Isto se deu pela instituição de dois importantes mecanismos legais:

- A isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas (art. 10 da Lei n° 9.249/95);
- A permissão da dedução de “juros sobre o capital próprio”, denominados de JCP (art. 9° da Lei n° 9.249/95).

A baixa participação da tributação geral da Renda na arrecadação total e no PIB em comparação com a média praticada nos países da OCDE é também explicada por estes mecanismos de desoneração do capital. Mesmo mantendo as alíquotas estatutárias das pessoas jurídicas acima das alíquotas médias praticadas naqueles países, ainda assim a participação da arrecadação de tributos sobre a renda na arrecadação total corresponde a menos de 57% do que representa na OCDE.

#### **A isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas**

O primeiro mecanismo da desoneração tributária do capital foi a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas das empresas, que criou tratamento desigual com os demais contribuintes que obtêm seus rendimentos do trabalho, ferindo o princípio constitucional da isonomia.

A isenção dos lucros tem sido o principal estímulo ao fenômeno da “pejotização”, mediante o qual trabalhadores e profissionais liberais passam a constituir uma pessoa jurídica para fugir da tributação prevista para a renda do trabalho e, com isto, perdem boa parte de seus direitos trabalhistas.

Esse mecanismo de desoneração tem sido objeto de críticas há alguns anos, com maior repercussão a partir de 2016, quando a Receita Federal disponibilizou os dados agregados das Declarações do IRPF, que revelaram a verdadeira dimensão da desoneração das rendas do capital.

#### **Os juros sobre o capital próprio**

O segundo mecanismo – a dedução dos juros sobre capital próprio – permite à pessoa jurídica deduzir do lucro tributável uma despesa financeira ficta com juros supostamente pagos sobre seu próprio capital. Em outros termos, significa que a empresa pode deduzir do lucro fiscal uma despesa relativa a uma remuneração (juros) paga aos sócios e acionistas pelo capital que investiram na própria empresa. Essa despesa reduz o lucro fiscal sobre o qual incidem o IRPJ e a CSLL.

Para ilustrar essa situação suponhamos que a empresa “A” tenha um lucro tributável no valor de R\$ 100.000.000, sobre o qual pagaria 25% de imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e mais 9% de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), totalizando R\$ 34.000.000. Mas a empresa decide pagar juros sobre o capital próprio aos seus acionistas no valor de R\$ 40.000.000, reduzindo, assim, seu lucro tributável para

R\$ 60.000.000. Dessa forma, o IRPJ (25%) e a CSLL (9%) a pagar passam para R\$ 20.400.000. Portanto, os tributos incidentes sobre o lucro passam de R\$ 34.000.000 para 20.400.00, reduzindo a alíquota efetiva de 34% para 20,4%.

O rendimento dos juros pagos aos acionistas, no valor de R\$ 40.000.000, é tributado na fonte à alíquota de 15%, totalizando o montante de R\$ 6.0000.000. Tais rendimentos são tributados exclusivamente na fonte, não sendo submetidos, portanto, à progressividade, uma vez que não sofrem mais qualquer incidência na Declaração Anual de Imposto de Renda.

No presente caso, o total de tributos pagos passa de R\$ 34.000.000 para R\$ 26.400.000 (R\$ 20.400.000 de IRPJ e CSL+ R\$ 6.000.000 de IRF), o que corresponde a uma redução de 22,4% no total de impostos sobre o capital.

Este mecanismo de redução da renda do capital merece análise mais detida. A exposição de motivos da Lei nº 9.249 de 26/12/1995 elenca, em seus itens 10 e 11, a justificativa para esse dispositivo:

*“10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionistas, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo – TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de risco àquelas pelas quais são tributados os rendimentos do mercado financeiro”.*

*“11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.”*

Assaf Neto (2012) afirma que essas justificativas são estranhas aos princípios da administração financeira que reconhecem que o custo do capital próprio é sempre superior ao capital de terceiros, pois inclui o risco do investidor nas atividades do negócio, o mesmo com relação ao reinvestimento dos lucros na empresa. Afirma o autor:

*“A justificativa básica para uma empresa reter lucros, em vez de distribuí-los a seus proprietários é que ela possui alternativas de investimentos que remuneram o capital em termos de risco incorrido em uma decisão”.*

Igualmente estranho é o argumento de que esse dispositivo tornaria a política tributária brasileira compatível com a dos demais países emergentes, pois esse dispositivo não existia em nenhum outro país.

A justificativa de que uma menor tributação dos lucros aumenta o nível de investimento foi contrariada pela própria experiência brasileira. A redução dos níveis de tributação dos lucros, em 1995, e a instituição dos dois mecanismos aqui tratados visando à desoneração das rendas do capital apenas aumentaram as remessas de lucros ao exterior, pelas transnacionais. O nível de investimento caiu no período seguinte. Ademais, o cálculo dessa “despesa financeira” é realizado pela aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido da pessoa jurídica. Logo, as empresas mais capitalizadas, como as instituições financeiras e as mineradoras, são as que mais utilizam o benefício.

Os defensores do JCP admitem que o Brasil foi pioneiro na instituição desse mecanismo. Na verdade, não foi acompanhado por nenhum outro país, nos mesmos termos. Seria melhor, então, que tratássemos como “jabuticaba brasileira”, não somente a isenção de lucros ou dividendos distribuídos, mas também os “juros sobre o capital próprio”.

Alguns defensores deste benefício fiscal argumentam que seu objetivo é compensar o fim da correção monetária dos balanços, extinta em 1995. Este argumento não procede, pois esta foi criada quando a inflação era muito elevada, o que justificava a medida para que não se tributassem os chamados “lucros inflacionários”. A realidade mudou a partir da metade da década de 1990.

Outro argumento utilizado em sua defesa é que a Lei nº 9.249/95 aumentou a carga sobre os lucros das empresas, ao “fechar” várias brechas na lei que permitiam a elisão tributária. Tal fato não pode ser computado como aumento de carga, uma vez que tais lacunas são falhas na lei, que o Estado tem a obrigação de fechar com vista a evitar a concorrência desleal no mercado.

Alguns defensores do JCP alegam, ainda, que o mecanismo permite tributar apenas o que exceder o “lucro normal” e, ainda, que seu principal benefício seria atrair investimentos para o país, uma vez que as alíquotas máximas que incidem sobre a renda seriam muito elevadas. Esse argumento de que o ‘retorno normal’ do capital não deve ser tributado significa dizer, em síntese, que os defensores do mecanismo entendem que o Estado deve assumir uma parte do risco do empresário, contrariando o próprio argumento liberal de que a tributação deve ser neutra, de forma a não interferir na posição dos agentes no momento anterior e posterior à sua incidência.

Por sua vez, o conceito de “lucro normal” carece de qualquer fundamentação teórica. O que seria um lucro normal, senão um resultado “ao gosto do freguês”?

É importante destacar que revogar somente a isenção da distribuição dos lucros e dividendos, prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/95, provocará a migração da distribuição para o mecanismo do JCP, previsto no artigo 9º da mesma lei, anulando o efeito da revogação do artigo 10 da citada lei.

No exemplo numérico acima demonstrado, observamos que a alíquota efetiva com o benefício do JCP foi de 20,4%. Se adicionarmos o imposto sobre o rendimento pago de 15%, a carga tributária total sobre o lucro resultaria em 35,4%, bem abaixo dos níveis internacionais. Portanto, caso o mecanismo do JCP não seja revogado juntamente com a revogação da isenção da distribuição dos lucros, o efeito desta será nulo.

### **3.5. O problema da amortização do ágio**

A amortização fiscal do ágio pago pela empresa investidora, com base no fundamento da expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que foi introduzido na legislação do imposto de renda pela Lei nº 9.532 de dezembro de 1997, consistiu num incentivo fiscal criado no âmbito do programa nacional de desestatização para incentivar a aquisição de empresas estatais no âmbito do processo de privatização.

A ideia subjacente na criação de tal incentivo era aumentar o valor a ser obtido nos leilões públicos de privatização pelo poder público, o que propiciaria um ingresso imediato de receitas aos cofres públicos, oferecendo como contrapartida a possibilidade de amortização fiscal, num prazo de cinco anos, dos valores pagos superiores ao patrimônio líquido das empresas privatizadas (ágio).

É possível constatar a natureza de incentivo desses dispositivos, na medida em que, até então, todo o valor do ágio pago na aquisição só poderia ser aproveitado como custo quando da alienação do investimento para a apuração de ganho ou perda de capital, ou, ainda, ser deduzido como perda, na hipótese de encerramento de atividade da empresa investida.

Sem sombra de dúvida, tratava-se de uma estratégia estatal de atração de investimentos, especialmente externos, voltados especialmente ao processo de privatização lançado pelo governo FHC.

Não obstante, esta legislação não ficou restrita às aquisições das empresas privatizadas, de modo que, sendo de aplicação geral, vem sendo desde então largamente utilizada pelos grandes grupos econômicos nacionais ou internacionais na aquisição de empresas no país ou, simplesmente, em processos de reorganizações societárias intragrupo, como parte de planejamentos tributários agressivos que propiciaram a apropriação de despesas bilionárias a título de amortização de ágio, reduzindo significativamente a tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Quase todas estas operações vêm sendo alvo de questionamento pelo Fisco federal quanto ao preenchimento dos requisitos de dedutibilidade previstos na Lei nº 9.532/1997, resultando em centenas de lançamentos, já tendo sido, grande parte deles, objeto de julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, provocando variadas discussões entre o Fisco e os contribuintes.

Certamente, o mérito dessas autuações só será solucionado no âmbito do Poder Judiciário, tendo em conta a magnitude dos valores envolvidos.

Recentemente, a Lei nº 12.973 de 13/5/2014, promoveu alterações neste incentivo, sendo que as principais deles consistem:

- Em que o ágio deve ser calculado pela diferença entre o valor de aquisição e o valor do patrimônio líquido ajustado a valor justo; e, principalmente,
- Na vedação expressa da amortização do ágio apurado em operações realizadas entre partes dependentes, ou seja, quando alienante e adquirentes são controladas, direta ou indiretamente pela mesma parte ou partes.

Tal alteração na lei, embora tenha dado maior clareza na apuração do ágio e estabelecido alguns limites para sua dedutibilidade, longe de solucionar os conflitos, apenas inaugura nova fase litigiosa entre Fisco e contribuintes.

Ao mesmo tempo em que incorpora o entendimento fiscal de inaplicabilidade da amortização do ágio quando fruto de operações societárias entre partes dependentes, oferece aos contribuintes o argumento de que se tais alterações legais foram necessárias é porque a Lei nº 9.532/1997 permitiria tal dedução, então, só poderiam ser aplicadas a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.532/1997.

### 3.6. Os planejamentos tributários abusivos

Como já mencionado, o planejamento tributário abusivo para a dedução do ágio gerado em operações societárias intragrupo foi utilizado por grandes grupos econômicos nos últimos anos, tendo gerado grande prejuízo aos cofres públicos.

O Fisco federal tem buscado combater este tipo de planejamento abusivo mediante a aplicação de disposições do direito civil, tais como a fraude à lei e o abuso de direito, na interpretação dos “negócios” realizados pelos contribuintes e, quando os considera abusivos, afasta os seus efeitos fiscais.

O entendimento fiscal é inspirado na doutrina minoritária de autores como Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres que lançam nova luz sobre a liberdade de auto-organização dos contribuintes (verdadeiro dogma da doutrina liberal), ao defenderem que liberdade de auto-organização, não é absoluta e está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Marco Aurélio Greco leciona que *“não há dúvida de que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, fraude à lei”* (GRECO, 2011:228).

Nesse sentido, observa que *“a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal”* (GRECO, 2011:211).

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios ser subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. *“A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo”* (idem: 209).

E, *“na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade”* (CF, artigo 5º) (idem: 210).

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois *“a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir uma redução do tributo)”* (idem: 246).

Embora esta visão do Fisco federal venha aos poucos sendo admitida no âmbito dos julgamentos administrativos no Carf, ainda encontra fortes resistências quanto

à aplicação desses conceitos do direito civil, ou mesmo de outros conceitos como “falta de propósito negocial” ou da “prevalência da essência sobre a forma” na avaliação dos negócios jurídicos, reclamando seus oponentes da falta de previsão expressa para sua aplicação pela legislação tributária. No judiciário ainda é incipiente o número de julgados sobre a matéria, sendo incerta a receptividade por aquele Poder de sua aplicação pelo Fisco.

Nesse sentido, seria importante ter em consideração a possibilidade de estabelecer expressamente na legislação tributária a possibilidade de o Fisco aplicar tais conceitos para recusar, eventualmente, seus efeitos para fins de aplicação da lei tributária.

### **3.7. A questão dos paraísos fiscais**

O processo de globalização, intensificado a partir do final da década de 1980, produziu a reconfiguração das corporações internacionais que, por um lado, pulverizam suas unidades produtivas e de negócios ao redor do mundo, e por outra, promovem uma enorme concentração dos controles de negócios em megacorporações empresariais, muitas delas mais poderosas que a maioria dos países.

Este fenômeno é potencializado por um processo acelerado de desregulamentação dos fluxos financeiros e comerciais, o que intensificou de forma vertiginosa o crescimento do comércio internacional de bens e serviços entre empresas do mesmo grupo econômico. Estima-se que mais de 60% do comércio internacional se dê por dentro das companhias, ou seja, para a maior parte do comércio global, os preços praticados não são representativos de operações de compra e venda, mas tão somente valores arbitrados segundo a conveniência das corporações.

Evidente que este fenômeno representa um fator potencialmente poderoso de evasão tributária, na medida em que grande parte dos lucros tributáveis destas grandes corporações é definida por critérios absolutamente desconectados das operações de natureza comercial e econômica e são utilizados como instrumentos de planejamento tributário abusivo.

A evasão fiscal mais importante que decorre do processo de globalização da economia, no entanto, está ligada intimamente à existência dos paraísos fiscais. Sem eles, as diferenças entre os níveis de tributação praticados pelos países não seriam suficientes para produzir tantos danos às economias nacionais, sobretudo, porque, muitas vezes tais assimetrias são compensadas por diferenças relacionadas aos processos produtivos, como custo de mão de obra, custo de matérias-primas, e outros.

Os paraísos fiscais produzem uma total distorção nas relações econômicas, pois são espaços criados com a finalidade de permitir a ocultação de ativos e dos seus beneficiários, colocando-os fora do alcance da tributação de qualquer outro país. Nas relações de comércio de bens e serviços, estes esconderijos servem apenas para intermediar as operações entre dois ou mais países, de forma a permitir que a parte mais significativa dos lucros das operações fique retida sem tributação, tanto no país exportador quanto no país importador.

Na maioria das vezes, nestes locais, só existem empresas de ficção, endereços ou caixas postais, com empresas constituídas com a finalidade única de viabilizar planejamentos tributários abusivos.

#### **4. PROPOSTAS PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

O sentido geral das propostas em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica visa a eliminar os benefícios fiscais de modo a aproximar o quanto possível as alíquotas efetivas das estatutárias previstas em lei. É necessário também fortalecer a Administração tributária, para que possa acompanhar a evolução das novas práticas evasivas e combatê-las com eficácia.

Em síntese, as propostas são as seguintes:

- Revogação do benefício fiscal dos juros sobre o capital próprio, instituído pela Lei nº 9.249/95;
- Revogação da isenção dos lucros e dividendos distribuídos, instituída pela Lei nº 9.532/95, e instituir a retenção de imposto na fonte, como antecipação do imposto devido, compensável na declaração de ajuste;
- Instituir o Imposto de renda exclusivo na fonte sobre os lucros e dividendos remetidos ao exterior. A remessa de lucros ao exterior sem tributação representou a saída de US\$ 17,8 bilhões em 2017 e US\$ 274,3 bilhões no período de 2001 a 2017, segundo dados do Banco Central;
- Revogação do incentivo fiscal da dedução amortização do ágio pago pela empresa investidora introduzido na legislação do imposto de renda pela Lei nº 9.532 de dezembro de 1997;
- Estabelecer expressamente na legislação a possibilidade de a Administração Tributária aplicar conceitos tais como: fraude à lei, abuso de direito, falta de propósito negocial ou da prevalência da essência sobre a forma, na interpretação dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes e, quando os considera abusivos, afastar os seus efeitos fiscais;
- Redução do valor da receita para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, atualmente de R\$ 78.000.000 ao ano;
- Concernente aos paraísos fiscais e jurisdições com regimes privilegiados, propomos:
  - a. Proibir a aquisição governamental de bens e serviços de empresas que possuam subsidiárias localizadas em paraísos fiscais;
  - b. Vedar a concessão de benefícios fiscais a empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais;
  - c. Autorizar a Administração Tributária e Aduaneira a arbitrar o valor da transação, para fins de determinação do lucro e do valor aduaneiro nas operações que envolvam empresas localizadas em paraísos fiscais, em caso de não cumprimento de determinadas exigências, tais como: comprovação de toda a cadeia de negócios; comprovação do preço praticado na transação por todas as empresas intermediárias que participaram da operação, da origem até o destino final da mercadoria ou serviço; comprovação da procedência dos produtos ou serviços; apresentação da declaração de importação ou exportação emitida pelo país simétrico ao da operação registrada no Brasil.



## **Propostas para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

Um dos grandes desafios é a necessidade de fortalecer o financiamento da seguridade social, preservando a diversidade de fontes e, ao mesmo tempo, de melhorar a qualidade do sistema tributário, transferindo parte relevante da arrecadação incidente sobre o consumo para bases de incidência direta como a renda e o patrimônio. É fundamental encontrar alternativas que permitam contrabalançar possíveis reduções nas contribuições incidentes sobre o faturamento (Cofins e contribuições para PIS-Pasep) com eventuais acréscimos ou instituição de contribuições incidentes sobre lucros e rendimentos.

Neste sentido, e tendo em conta as projeções de novas configurações nas relações de trabalho, com crescimento do fenômeno do desemprego estrutural e da informalização das relações de trabalho, propõe-se a utilização de mecanismo que permita modular as alíquotas da CSLL, não apenas em função da natureza das atividades, como já ocorre com o setor financeiro, mas também em função da relação entre a lucratividade da empresa e a massa salarial, ou ao número de empregados. Ou seja, a CSLL poderia ser utilizada de forma a gravar mais as atividades que desempregam ou que empregam menos. O crescimento do desemprego significa maiores gastos sociais financiados com recursos vinculados. Da mesma forma, atividades econômicas que produzem danos sociais ou ambientais poderiam ser tributadas com alíquotas da CSLL mais elevadas, tais como setor extrativo e do agronegócio voltados à exportação.

Em relação às pessoas físicas, há que se estudar a possibilidade da criação de uma contribuição social incidente sobre a renda dos contribuintes com altos rendimentos, por exemplo, superiores a R\$ 1 milhão por ano, e que são, predominantemente, oriundos de lucros e dividendos.

Resumidamente, tais propostas de ampliação da participação da renda e dos lucros visam a deslocar parte relevante do financiamento da seguridade para os indivíduos mais ricos e setores econômicos de maior lucratividade, retirando este encargo dos que deveriam ser, tão somente, os principais destinatários das políticas sociais. |

## BIBLIOGRAFIA

ANDERSON, P. *Balanço do Neoliberalismo*. Editora Paz e Terra. 1995.

ASSAF NETO, A. *Curso de Administração Financeira*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. <http://bit.ly/1OeOD3D>

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm).

GIMENEZ, D. M. (2008) *Ordem liberal e a questão social no Brasil*. São Paulo: LTR.

GRECO, M. A. *Planejamento Tributário*. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

OCDE. *Corporate Income Taxes 1981 a 2013*. Paris, 2018. <https://taxfoundation.org/ocd-corporate-income-tax-rates-1981-2013>

OCDE. *Dados de 2014 a 2017*. Paris, 2018. [Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_III](Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III)

OCDE. [Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_III](Http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III)

OLIVEIRA, F. A. *Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil*. Campinas: Hucitec, 2012.

PIKETTY, T. *O Capital no Século XXI*. 1ª. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RFB. *Dados Setoriais 2009/2013*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2015.

RFB. *Dados da Carga Tributária Bruta 2016*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2017.

RFB. *Dados da DIPJ* (20160930-outras-fichas-dipj.xlsx). Dados Abertos. Brasília, 2016. [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

# Capítulo 3.

## Tributação internacional para combater evasão, elisão e paraísos fiscais

# A REFORMA TRIBUTÁRIA NO ATUAL CONTEXTO INTERNACIONAL

**CLAIR MARIA HICKMANN**

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada, Especialista em Direito Tributário.

## RESUMO

Este trabalho analisa os principais problemas da tributação internacional que conduziram à erosão da base tributária e transferência de lucros para jurisdições com tributação nula ou muito reduzida e tiveram impacto negativo na receita tributária da maioria dos países. Examina o regime tributário internacional para identificar as falhas e desvios das normas inseridas nas Convenções para evitar a dupla tributação que, com frequência, possibilitam a dupla não tributação e elisão fiscal. Procura identificar as mudanças econômicas e políticas mais relevantes no cenário global que aumentaram a evasão e elisão fiscal. Analisa o papel dos paraísos fiscais e as práticas mais comuns de evasão e elisão fiscal que produziram oportunidades para as grandes multinacionais reduzirem sua carga tributária e para pessoas físicas ricas ocultarem suas riquezas e rendas sem o pagamento de impostos. Busca, ainda, conhecer medidas propostas em âmbito global para combater o problema. Conclui que a causa central da questão está na existência dos paraísos fiscais e, para finalizar, apresenta algumas recomendações de políticas a serem adotadas pelo Brasil para inibir o uso dessas jurisdições.

**Palavras-chave:** Tributação internacional; Paraísos fiscais; Evasão e elisão fiscal.

## INTRODUÇÃO

Quando se discutem Reforma Tributária e os problemas do sistema tributário brasileiro, o debate costuma limitar-se ao desenho normativo doméstico, às bases de incidência e às competências tributárias das três esferas de governo. Poucos têm levado em conta os efeitos da tributação internacional e da globalização da economia sobre o sistema tributário nacional e sobre as receitas públicas.

A livre circulação de capitais e a proliferação de paraísos fiscais, dentre outros fatores, têm levado os países a uma guerra fiscal mundial. O impacto negativo sobre as receitas tributárias provocado por esses fatores compromete o financiamento do bem-estar social, a equidade e a democracia. Por essa razão, tais questões devem estar presentes no debate sobre a reforma tributária no Brasil.

Com vista a contribuir para esse debate, o presente trabalho pretende identificar, de forma breve, os principais problemas do regime tributário internacional e os efeitos da globalização nos cenários domésticos. Além disso, ele visa a examinar o papel dos paraísos fiscais e as práticas mais comuns de evasão e elisão fiscal, bem como analisar possíveis soluções e medidas que estão sendo tomadas no âmbito global para enfrentar essas questões.

Mais especificamente, o artigo analisa brevemente o Regime Tributário Internacional (histórico e princípios); os impactos da globalização nos cenários domésticos; e a questão dos paraísos fiscais e das riquezas ocultas, ressaltando as principais práticas de evasão e elisão (preços de transferência; despesas financeiras excessivas e abuso de tratados – *Treaty Shopping*). Em seguida avalia criticamente as principais propostas de combate à evasão e a elisão fiscal, com destaque para as propostas da OCDE (2015). Por fim, propõem-se algumas recomendações de políticas que podem ser implementadas no Brasil com vista a combater a evasão e elisão fiscal.

## 1. REGIME TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Entender os atuais problemas da tributação internacional requer conhecimento sobre as normas e os princípios que têm sido a base de sustentação do regime tributário mundial. As normas do sistema tributário internacional estão representadas pelos tratados ou convenções, para evitar a dupla tributação, que são firmadas entre os países. A maioria dos tratados atualmente em vigor segue o modelo concebido pela OCDE. A principal função dos tratados é estabelecer limites de competência de tributar para cada Estado contratante, com vista a evitar a dupla tributação, o que, de certa forma, acaba limitando a soberania dos países. Abordaremos a seguir, de forma muito breve, os principais princípios tributários inseridos nos tratados.

### 1.1. Histórico

No início do século XX, o crescente intercâmbio econômico entre as nações forçou os Estados a buscarem soluções conjuntas com vista a reduzir a dupla tributação e a evasão fiscal internacional. Em 1919, a Câmara do Comércio Internacional propôs que fosse elaborado um acordo que impedisse a sobreposição da cobrança de impostos, em países diferentes, sobre o mesmo rendimento auferido por pessoas físicas e jurídicas.

Em 1921, a Liga das Nações criou um grupo, formado por economistas e professores, com a tarefa de realizar um estudo sobre a dupla tributação internacional e oferecer sugestões para o problema. Dois anos depois, o grupo apresentou como sugestão um modelo de convenção para evitar a dupla ou múltipla tributação. Posteriormente, este estudo foi enriquecido por outro grupo de estudos, o qual sugeriu que os impostos sobre rendimentos de atividades comerciais e industriais fossem cobrados pelo país de origem da renda (fonte); enquanto que o imposto sobre investimentos deveria ser de competência do país de residência do contribuinte investidor. Portanto, esses dois princípios – tributação baseada na fonte ou residência – são os principais fundamentos de todos os tratados tributários e estão presentes na legislação da maioria dos países.

A partir de 1927, a Liga das Nações passou a divulgar esse estudo, com alguns aperfeiçoamentos, aos estados-membros, recomendando a sua utilização. Posteriormente, foram realizadas diversas revisões do modelo, incluindo-se conceitos como estabelecimento permanente, domicílio fiscal e formas de repatriação de lucros empresariais. Dessa forma, o regime tributário internacional, ainda hoje em vigor, baseia-se em dois princípios fundamentais: o princípio dos beneficiários da renda (fonte e residência) e o princípio da tributação única.

No período pós Segunda Guerra Mundial, o problema da dupla tributação recebeu maior atenção dos países ricos com vista a incrementar as relações econômicas. Com a

criação da OCDE, coube a ela aperfeiçoar o modelo de convenção criado pela Liga das Nações e intensificar o trabalho para dotar os países-membros de um modelo de tratado voltado à eliminação da dupla tributação. Assim, o referido modelo foi denominado “Convenção modelo da OCDE” e, a partir dos anos 1960, passou a ser utilizado por diversos países. Atualmente, há mais de 3.000 tratados firmados com base neste modelo.

Em 1979, a ONU também criou um modelo de Convenção para evitar a dupla tributação, o qual é bastante semelhante ao modelo da OCDE, mas talvez mais apropriado para países em desenvolvimento.

Em anos mais recentes, os princípios inseridos nos modelos de convenção da OCDE – residência e fonte – têm sido objeto de críticas intensas. Na opinião de grande parte dos especialistas, essas regras tornaram-se obsoletas e inapropriadas para enfrentar questões como a dupla não tributação, a erosão da base tributável e a transferência de lucros para paraísos fiscais.

## 1.2. Princípios da tributação internacional

Não temos a pretensão de aprofundar neste artigo o estudo sobre os princípios da tributação internacional. Pretende-se apenas trazer noções básicas para a melhor compreensão dos principais problemas atuais da tributação. Os princípios da tributação internacional estão inseridos nos acordos bilaterais, denominados Tratados ou Convenções para evitar a dupla tributação, assinados entre dois países. O objetivo principal da Convenção é repartir o poder de tributar entre os estados de origem e residência, de forma que um mesmo rendimento não seja tributado mais de uma vez.

### Princípios da fonte e residência

Os princípios da fonte e residência visam a definir o país beneficiário da renda.

- **Princípio da fonte** – estabelece que as rendas ativas (decorrentes de negócios) devem ser tributadas, primeiramente, pelo país da fonte (onde a riqueza foi gerada);
- **Princípio da residência** – estabelece que a renda passiva (juros, dividendos, *royalties*, aluguéis) deve ser taxada, principalmente, pelo país de residência do beneficiário.

O princípio da fonte determina que a renda (lucros) seja tributada no país em que as atividades econômicas foram geradas e o valor agregado é criado, isto é, a renda ativa proveniente de negócios e produção. Essa competência tributária está condicionada, porém, à existência de um estabelecimento permanente no país fonte.

O princípio da residência define que o imposto sobre a renda de outros investimentos – renda passiva – (dividendos, juros, aluguéis, *royalties*) deve ser cobrado pelo país de residência do investidor. Portanto, o princípio da residência é considerado mais benéfico ao país exportador de capital; e o princípio da fonte seria mais apropriado aos Estados de produção ou importadores de capital. De acordo com o princípio da residência, o rendimento com juros obtido no Brasil por um investidor residente na França, por exemplo, será tributado pela França e não pelo Brasil.

A validade e eficácia desses princípios estão sendo bastante questionados, nos dias atuais, uma vez que os mesmos não têm sido adequados para combater a evasão e elisão fiscal.

## O princípio da única tributação

O objetivo do princípio da única tributação é evitar a dupla incidência do imposto de renda e a dupla não tributação, de modo que as rendas obtidas no exterior sejam taxadas uma única vez, isto é, nem mais nem menos que uma vez. A alíquota a ser aplicada deve ser aquela determinada pelo país dos beneficiários, ou seja, a alíquota do país fonte para rendas ativas e do país de residência quando for renda passiva. Porém, se o país eleito não tributar a renda, então o outro país pode tributá-la, a fim de evitar a dupla não tributação, o que é tão nociva quanto a dupla taxação. Na prática, nem sempre ocorre a tributação única. A complexidade e a divergência na interpretação dos termos das Convenções levam, às vezes, à dupla tributação. Os planejamentos tributários abusivos têm levado, muitas vezes, à dupla não tributação.

## Estabelecimento permanente

O princípio do estabelecimento permanente é de suma importância para diversos artigos das Convenções para evitar ou atenuar a tributação. No caso de tributação dos lucros, por exemplo, a cobrança do imposto de renda pelo país fonte é condicionada à existência de um estabelecimento permanente (art. 7º da Convenção Modelo OCDE). Na ausência de estabelecimento permanente no país em que a atividade foi realizada, a renda somente poderá ser tributada pelo país de residência do beneficiário.

De acordo com a Convenção assinada pelo Brasil e pela França, o lucro obtido por uma empresa francesa no Brasil (fonte) que não tiver estabelecimento permanente em território brasileiro será tributado pela França (artigo 7º da convenção assinada com a França).<sup>1</sup> Em outros termos, o Brasil somente pode tributar os lucros auferidos no país por empresa francesa, se esta possuir estabelecimento permanente no Brasil. Daí a importância de a legislação brasileira exigir a instalação de estabelecimento para empresas estrangeiras realizarem negócios no Brasil.

1. Decreto nº 70.506/1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

Nas Convenções assinadas pelo Brasil, o termo “estabelecimento permanente” é definido da seguinte forma:

*“Para efeitos da presente Convenção, a expressão “estabelecimento permanente” significa uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. 2. A expressão “estabelecimento permanente” compreende especialmente: a) uma sede de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais; g) um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses” (Convenção entre Brasil e França).*

A interpretação do termo “estabelecimento permanente” não é pacífica. Uma corrente entende que estabelecimentos permanentes seriam apenas as instalações que adquirissem ou realizassem diretamente um lucro, tendo caráter produtivo. Outra corrente defende que bastaria que as instalações se inserissem na economia de um país, independentemente de seu caráter produtivo. Essas divergências têm sido objeto de longas discussões nos tribunais.

Com o advento do comércio eletrônico – compra por internet de mercadorias e serviços – este princípio perdeu sua função, uma vez que a figura do estabelecimento permanente já não é mais necessária e é facilmente burlada. Dessa forma, uma empresa estrangeira realiza negócios no Brasil, sem constituir estabelecimento permanente e, por conseguinte, não paga imposto no Brasil sobre os lucros obtidos no país. Portanto, é preciso repensar

a exigência do estabelecimento permanente para o país fonte tributar o rendimento de estrangeiros, talvez, até excluí-la dos tratados, pois tem prejudicado os países fontes.

### **Princípio da universalidade da renda e Regras CFC (*Controlled Foreign Company*)**

No Brasil, este princípio é denominado tributação em bases universais – TBU. Em outros países, há um conjunto de normas, denominadas “regras CFC”, que têm função muito semelhante. O princípio da tributação em bases universais estabelece que todas as rendas da pessoa física ou jurídica devem ser tributadas pelo país da residência do contribuinte. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital, independentemente do local em que foram auferidos ou gerados (país ou exterior), devem ser tributados no país de residência do cidadão ou empresa. Pelo princípio da territorialidade, são tributadas apenas as rendas geradas no país da residência.

Enquanto vigorava apenas o princípio da territorialidade, muitas corporações realizaram operações abusivas com o intuito de evitar o pagamento de impostos. A fraude consistia em alocar os lucros domésticos em empresa subsidiária localizada no exterior – paraíso fiscal, evitando assim o pagamento de imposto, uma vez que os lucros auferidos no exterior não estavam sujeitos à tributação.

Depois de o país ter adotado o princípio da tributação universal, as empresas adotaram outra estratégia para não pagar o imposto. O novo artifício foi não repatriar os lucros e dividendos, isto é, não distribuir os lucros e dividendos obtidos no exterior para seus acionistas, mantendo-os no exterior. A cobrança do imposto dependia da efetiva distribuição dos dividendos – recebimento. Diante dessa possibilidade, a distribuição dos lucros era evitada, melhor, disfarçada por empréstimos aos acionistas do país de origem. Com este artifício, a tributação era diferida (postergada), sem prazo para sua realização.

É nesse contexto que muitos países passaram a editar normas denominadas “regras CFC” – *Controlled Foreign Company*, também conhecidas por “normas antidiferimento”. São normas internas que buscam combater as fraudes e a evitar o diferimento da tributação da pessoa jurídica por meio de controladas e coligadas normalmente localizadas em países de baixa ou nenhuma tributação, sem a necessidade de distribuição dos lucros e dividendos. Essas regras atribuem aos sócios e acionistas os lucros auferidos no exterior, fazendo incidir o imposto automaticamente mesmo que não distribuídos.

Cada país adota critérios próprios em suas normas jurídicas. Alguns definem que as regras CFC são aplicáveis apenas às situações em que a empresa vinculada é residente em paraíso fiscal. Outros optam por aplicar a regra apenas a determinados tipos de rendimentos, geralmente “passivos” (juros, aluguéis, *royalties*). O Brasil não adota tais critérios limitadores e, por essa razão, alguns tributaristas criticam a norma brasileira e advogam que a mesma não pode ser considerada uma regra CFC. Em nosso entendimento, a regra brasileira é mais abrangente que a de outros países e, portanto, melhor para o Brasil.

Além de combater as fraudes e o diferimento da tributação, a introdução de tais regras buscou também atender às exigências de isonomia entre os contribuintes (residentes no mesmo país) que auferem rendas apenas no mercado doméstico e aqueles que auferem rendas em outros países. Portanto, em oposição ao princípio da territorialidade, a maioria dos países passou a adotar o princípio da universalidade da renda, também conhecido por princípio da renda mundial ou ainda *world-wide income taxation*. Para evitar a ocorrência



da dupla tributação sobre a mesma renda, que pode ocorrer com a adoção do princípio, o Estado costuma permitir a compensação do imposto pago no exterior.

No Brasil, o regime de tributação universal da renda para pessoas jurídicas foi introduzido em 1995, por meio da Lei nº 9.249/95, que passou a vigorar a partir de 1996. Os lucros de filiais, sucursais, controladas e coligadas, auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, do mesmo modo, também passaram a ser tributados pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica em nosso país. Cabe esclarecer que essa regra não tributa os lucros da empresa estrangeira, como muitos indevidamente afirmam, mas sim a renda decorrente do acréscimo patrimonial do investidor brasileiro (residente). Porém, por muitos anos, a introdução deste princípio teve poucos efeitos práticos no Brasil, em virtude de controvérsias na interpretação do termo disponibilidade da renda. Os contribuintes alegavam, também, que o imposto somente poderia ser exigido quando os dividendos fossem efetivamente distribuídos ao acionista brasileiro, ou seja, dever-se-ia adotar o regime de caixa.

Porém, no entendimento da Administração Tributária, o regime de caixa é aplicável às pessoas físicas; e para as pessoas jurídicas vige o regime de competência. A discussão arrastou-se nos tribunais. Enquanto isso, as empresas usavam artifícios para evitar a distribuição dos dividendos, e a lei não produziu seus efeitos desejados. Com isso, a tributação era diferida para um eventual momento futuro.

Para combater tal prática, a Lei Complementar nº104/2001 alterou o art. 43 do CTN, incluindo o § 2º nos seguintes termos: Na hipótese de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O governo brasileiro editou nova lei, em agosto de 2001 (MP 2.158/35, art. 74), na qual definiu que o fato gerador (disponibilidade) ocorre na data do balanço no qual os rendimentos tiverem sido apurados, independentemente de sua efetiva distribuição. As empresas não concordaram e recorreram ao Poder Judiciário, onde se travou uma longa batalha (12 anos). A decisão acabou sendo parcialmente favorável ao governo.

Em abril de 2013, o Supremo Tribunal Federal (ADI 2.588) decidiu da seguinte forma:

- Em relação às empresas brasileiras controladas no exterior: a corte considerou constitucional a tributação dos lucros obtidos no exterior por suas subsidiárias na data do balanço em que os rendimentos tiverem sido apurados;
- Em relação às coligadas brasileiras situadas em paraíso fiscal: o STF também considerou constitucional a lei brasileira;
- Coligadas brasileiras (não controladas) no exterior, situadas fora de paraíso fiscal: a suprema corte considerou inconstitucional a tributação na data do balanço, entendendo que a tributação desses lucros deve ocorrer somente no momento da remessa dos dividendos.

Posteriormente, a Lei nº 12.973/2013 inseriu novas regras sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas brasileiras, com as diretrizes próximas do entendimento proclamado pelo Supremo Tribunal Federal. As alterações referem-se principalmente aos seguintes aspectos:

- Modifica a metodologia de tributação dos lucros das empresas no exterior;
- Isenta as empresas do grupo no exterior que tenham lucros relacionados a operações de petróleo e gás no Brasil;

- Traz a tributação dos lucros no exterior de maneira individualizada, porém autoriza temporariamente a consolidação dos resultados de determinadas controladas estrangeiras para fins fiscais no Brasil;
- Autoriza temporariamente o uso de crédito presumido para controladas no exterior que realizam atividades no setor de alimentos e bebidas, de fabricação de produtos alimentícios, de construção de edifícios e de obras de infraestrutura;
- Autoriza temporariamente o pagamento parcelado do imposto sobre a renda que incide nos lucros auferidos no exterior; e
- Autoriza o diferimento da tributação de lucros auferidos por coligadas.

Para as pessoas físicas brasileiras, o princípio da universalidade foi introduzido em 1988 (Lei nº 7.713, art. 8º e art. 38 do Regulamento do Imposto de Renda). Contudo, até hoje, a lei é praticamente inócua, uma vez que, para as pessoas físicas, o fato gerador do imposto de renda ocorre no momento em que os rendimentos forem recebidos (regime de caixa), considerado como tal o mês da entrega dos recursos pela fonte pagadora. Dessa forma, a tributação é diferida para o momento em que os rendimentos forem distribuídos. Como a Administração Tributária não possui elementos para comprovar que o fato gerador do tributo ocorreu (o efetivo recebimento dos rendimentos do exterior), tudo indica que tais rendimentos não estão sendo tributados.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação estão baseados nos princípios acima referenciados. Porém, com o advento da economia digital, do livre movimento de capitais, da guerra fiscal internacional e com a proliferação de paraísos fiscais, há grandes desvios desses princípios. A manipulação e os desvios dos princípios aumentam a evasão e elisão fiscais e comprometem as finanças públicas. Torna-se necessária, portanto, a revisão urgente desses antigos pilares da tributação internacional.

Um exemplo desses desvios, mencionado pelo professor Avi-Yonah (2016), foi provocado pela isenção do imposto de renda na fonte sobre juros de investimentos portfólio de pessoas estrangeiras, concedida pelo governo dos EUA, com o intuito de atrair recursos para financiar o déficit orçamentário americano nos anos 1980.

A retenção do imposto de renda pela fonte pagadora sempre foi excelente instrumento de controle para obrigar os contribuintes a declarar seus rendimentos. Os investidores buscam oportunidades de maior rendimento, porém, se não houver a incidência do imposto de renda na fonte como instrumento de controle, o beneficiário de tais rendimentos acaba omitindo-os da tributação em seu país. Esta prática leva à dupla não tributação e compromete o princípio da isonomia entre os contribuintes.

Tais fatos demonstram a importância da informação para a Administração Tributária. Caso houvesse troca automática de informação entre os países, tais rendimentos poderiam ser tributados no país de residência. A falta de cooperação entre os Estados prejudica toda a sociedade e beneficia os infratores da lei.

## **2. OS IMPACTOS DA GLOBALIZAÇÃO NOS CENÁRIOS DOMÉSTICOS**

No início da integração das economias, a preocupação generalizada era que a internacionalização levasse a uma dupla tributação, com consequências adversas ao crescimento e à prosperidade global. Por essa razão países por todo o mundo celebraram acordos para eliminar a dupla tributação.

Este cenário alterou-se a partir de 1980 e, atualmente, a preocupação dos Estados nacionais é o contrário – a dupla não tributação. O que mudou?

De acordo com o relatório da OCDE (2014), o ritmo de integração das economias e do comércio internacional aumentou exponencialmente nos últimos anos. A livre circulação de capitais, o deslocamento de centros de produção de países com altos custos para países com baixos custos, a eliminação gradual de barreiras comerciais, os avanços tecnológicos e de telecomunicação, a proteção e a utilização da propriedade intelectual exercem um impacto considerável na forma como as atividades transnacionais ocorrem.

As transações entre empresas multinacionais também cresceram nos últimos anos e representam mais de 60% das transações globais. Ainda, segundo o relatório da OCDE, a globalização fez com que os modelos operacionais próprios a cada país cedessem lugar a modelos globais baseados em organizações com estrutura matricial e cadeias de suprimento integradas que centralizam várias funções em escala regional e mundial. Além disso, a crescente importância do componente de serviços na economia e de produtos digitais, que frequentemente são comercializados pela internet, permite que os negócios tenham muitas atividades produtivas em locais distantes da localização física de seus clientes.

Todos esses fatores levaram muitos países a oferecer incentivos fiscais e reduzir suas alíquotas de imposto de renda para atrair investimentos. Segundo Avi-Yonah (2000), desde o início dos anos 80, quando a globalização se intensificou, um grande número de países (mais de 100, segundo a ONU) adotou alguma forma de redução de impostos para atrair multinacionais a investir em seus territórios.

Alguns países adotaram medidas de redução geral de impostos (como a Irlanda), outros reduziram as alíquotas para investidores estrangeiros ou criaram incentivos fiscais para investidores específicos (como Israel). Esses incentivos fiscais e as brechas legais dos distintos sistemas tributários permitiram às multinacionais adotar posições fiscais agressivas em seus planejamentos tributários, reduzindo significativamente a sua carga tributária. A concessão de todos esses benefícios gerou verdadeira guerra fiscal internacional e produziu efeitos negativos substanciais nas finanças públicas de diversos países. Dada a relativa facilidade com que uma multinacional pode mudar as instalações de produção em resposta às taxas de impostos, tais “paraísos fiscais de produção” permitem que as multinacionais obtenham a maior parte de seus rendimentos no exterior sem qualquer tributação.

Além disso, segundo Avi-Yonah (2016), a maioria dos países desenvolvidos (incluindo os EUA) não cobra o imposto sobre a renda auferida no exterior de suas multinacionais por medo de reduzir a competitividade dessas multinacionais. Se o fizerem, novas multinacionais poderiam ser configuradas como residentes de jurisdições que não tributam tais rendimentos de fonte estrangeira. Assim, o rendimento das empresas também pode ser obtido no exterior, em grande parte, sem qualquer tributação pelo país de origem.

Constata-se que, nesse cenário, as empresas transnacionais e pessoas físicas muito ricas conseguem escapar da tributação do imposto de renda. Por conseguinte, a renda do capital fica livre da tributação e o imposto de renda acaba sendo um imposto sobre o trabalho. O risco disso é o sistema tributário se tornar ainda mais regressivo, caso não sejam tomadas medidas para enfrentar o problema.

A medida mais fácil para os governos, contudo perversa, é transferir a carga tributária do capital (móvel) para o trabalho (menos móvel). A outra medida é reduzir financiamento da rede de segurança social.

Para concluir, podemos resumir os efeitos da globalização da seguinte forma:

- **Crise fiscal nos Estados nacionais** – com a queda da arrecadação tributária, decorrente da erosão da base tributável, evasão e elisão fiscais, ficam comprometidos o financiamento do bem-estar social, a equidade e a democracia.
- **Competição desleal com empresas nacionais** – as grandes corporações recebem inúmeras vantagens e benefícios fiscais em paraísos fiscais e manipulam o preço de seus produtos, pagando menos impostos a nível global, o que gera competição desleal com as empresas domésticas.
- **Deslocamento da carga tributária nacional para os mais pobres** – nos países em desenvolvimento, em que os sistemas tributários costumam ser mais regressivos, os tributos são ampliados desproporcionalmente para as classes de mais baixas rendas.
- **Ampliação da concentração de renda** – a inexistência de regulação tributária internacional atualizada permite uma concentração de renda desproporcional.
- **Perda de confiança dos cidadãos nos governos** – se os ricos e as grandes empresas conseguem escapar do pagamento de impostos, e os governos não tomam uma atitude, os cidadãos perdem a confiança nos governos.
- **Carga tributária maior para os contribuintes que não podem fugir** – quando as normas tributárias permitem às empresas transnacionais reduzir a sua carga tributária, outros contribuintes dessas jurisdições têm que assumir uma fatia maior da carga tributária.

Para Avi-Yonah (2000), a globalização e a concorrência tributária trazem dificuldades para a viabilidade do estado do bem-estar social do pós-segunda guerra mundial. Ele destacou que a evasão fiscal das pessoas ricas e a elisão fiscal praticada pelas multinacionais destroem, pouco a pouco, a capacidade dos países para fornecer adequada seguridade social para seus cidadãos. Ele alertou que isso pode resultar em reação social violenta, uma vez que a sociedade está perdendo a confiança no sistema e nas políticas públicas. Para o autor, alguns fenômenos atuais como o *Brexit*, pelo qual o Reino Unido decidiu abandonar a União Europeia, e as políticas protecionistas do Presidente dos EUA, Donald Trump, talvez já sejam resultado dessa globalização sem limites. Com relação a tais fenômenos – *Brexit* e políticas de Trump – o sociólogo Santos (2017) é bastante crítico e afirma que:

*“Em meu entender, estes fenômenos, longe de configurarem processos de desglobalização, constituem manifestações, como sempre contraditórias, de uma nova fase de globalização mais dramática, mais excludente e mais perigosa para a convivência democrática, se é que não implicam o fim desta. Alguns deles, contra as aparências, são afirmações da lógica hegemônica da nova fase, enquanto outros constituem uma intensificação da resistência a essa lógica. Estamos antes perante novas manifestações da globalização, algumas delas bem perigosas e patológicas. O apelo ao princípio da soberania por parte do presidente dos EUA é apenas o vincar das desigualdades entre países que a globalização neoliberal tem vindo a acentuar”.*

É necessário, portanto, que os países busquem um equilíbrio entre suas necessidades: a de atrair investimentos, a de proteger sua base tributável e a de reduzir as desigualdades sociais.

### 3. OS PARAÍÇOS FISCAIS E AS RIQUEZAS OCULTAS

Não há uma definição geral clara e única para o termo “paraíso fiscal”, uma vez que os mesmos apresentam características distintas que variam de acordo com as facilidades que cada jurisdição oferece. Pode-se dizer que paraísos fiscais são Estados nacionais ou regiões autônomas que, por diferentes razões, possuem uma legislação favorável à

movimentação e refúgio de capitais estrangeiros. Oferecem garantia de sigilo, tanto fiscal quanto bancário e societário, alíquota nula ou muito reduzida de tributação sobre a renda e pouca transparência na aplicação das leis e regulamentos administrativos.

Uma das principais características é a garantia do sigilo bancário que impede a identificação do cliente. A falta de controle cambial sobre os não residentes e a quase ausência de regulamentação do sistema financeiro também são atributos presentes na maioria dos paraísos fiscais.

A abertura de empresas em paraísos fiscais é hoje um recurso muito utilizado por pessoas que buscam mais “privacidade” sobre suas fortunas. Para atingir esse objetivo, essas empresas tornam-se as titulares das contas na Suíça, no lugar das pessoas. Os ativos financeiros de empresas offshore retornam, muitas vezes, ao país de origem como investimento estrangeiro para usufruir do benefício da isenção de imposto de renda sobre rendimentos de não residente. É o denominado *round-tripping* (viagem de ida e volta).

Alguns paraísos fiscais oferecem benefícios e atividades específicas, como, por exemplo, as Ilhas Virgens Britânicas, que é especializada em incorporação de empresas estrangeiras. A Irlanda, por oferecer benefícios e incentivos fiscais para empresas estrangeiras instalarem suas fábricas em seu território, é conhecida como paraíso fiscal de produção – *corporate tax haven* – apesar de não oferecer sigilo (*secrecy*) bancário, fiscal e societário.

Já Suíça e Luxemburgo oferecem sigilos bancário, societário, fiscal, reduzidas alíquotas de impostos e ainda uma grande variedade de serviços *offshore*. A Bélgica, que oferece incentivos para empresas estrangeiras estabelecerem sua sede (matriz) no território belga, é conhecida como *headquarter tax haven*.

## A legislação brasileira

No Brasil, o termo conhecido como “paraíso fiscal” é tecnicamente denominado “*país de tributação favorecida*” e “*país com regime fiscal privilegiado*”, conforme definido na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, e alterações posteriores.

A legislação brasileira considera *país de tributação favorecida* aquele que não tributa a renda ou que a tributa a alíquota inferior a 20% e, ainda, aquele país que mantém sigilo sobre a composição societária das sociedades. Essa Instrução Normativa relaciona 68 países ou dependências com tributação favorecida, tais como, Hong Kong, Cingapura, Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Americanas; Ilhas Virgens Britânicas, Panamá, Irlanda, Curaçao.

Uma série de outros países são classificados como jurisdições de “*regime fiscal privilegiado*” por oferecerem benefícios para determinados tipos de empresa, como *holdings* que não exercem atividade econômica substantiva. Por exemplo, a legislação dos Estados Unidos da América prevê que as empresas estrangeiras constituídas sob a forma de *Limited Liability Company (LLC)* não estão sujeitas ao imposto de renda federal. Outros países como Suíça, Países Baixos, Ilha da Madeira e Áustria também recebem essa classificação técnica.

## Perda de arrecadação

Os paraísos fiscais desempenham um papel determinante na questão da evasão e elisão fiscais. Corporações transnacionais abrem subsidiárias em paraísos fiscais para efetuar

planejamento tributário e reduzir sua carga tributária a nível global. Pessoas físicas e empresas instituem subsidiárias, fundações ou *trusts* em paraísos fiscais para escapar do pagamento de imposto e/ou para lavagem de dinheiro proveniente de recursos não declarados nos países de origem obtidos de forma lícita ou ilícita.

O modo como o setor bancário abriga dinheiro e esconde segredos tem grande impacto para as sociedades ao redor do mundo. São trilhões de dólares mantidos em paraísos fiscais no exterior, o que permite aos donos dos maiores rendimentos e das maiores fortunas fugir do pagamento de imposto no país em que residem.

Uma pesquisa liderada por James Henry em 2012, ex-economista chefe da McKinsey, e realizada pela *Tax Justice Network (2014)*, mostra que o estoque de recursos aplicados em paraísos fiscais era estimado entre 21 trilhões e 32 trilhões de dólares no final de 2010, entre um terço e metade do PIB mundial. O Brasil participava com cerca de 520 bilhões de dólares, um pouco mais de um trilhão de reais, cerca de um quarto do nosso PIB.

A instituição GFI – *Global Financial Integrity (2014)* estimou que a economia brasileira enfrentou uma saída financeira ilícita de US\$ 219 bilhões entre 2003 e 2012. A maior parte (cerca de 95%, ou US\$ 208 bilhões) resultou de procedimentos adotados por empresas para pagar menos impostos e “disfarçar” a evasão de divisas. O subfaturamento de exportações (preço de transferência) foi o mecanismo mais utilizado pelas empresas brasileiras para transferir capital para o exterior.

Um estudo do IJF – Instituto Justiça Fiscal (2017) estima que a perda de arrecadação tributária totaliza US\$12,4 bilhões no período de 2009 a 2015, apenas com exportação de minério de ferro. Em princípio, não deveria haver impacto fiscal no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, uma vez que a legislação sobre preços de transferência (Lei 9.430/95 e alterações) teria a função de corrigir essas distorções. No entanto, a legislação em vigor até 2012 apresentava fragilidades, que possibilitaram às empresas reduzirem expressivamente os impostos. A partir da alteração da lei em 2012, as empresas passaram a adicionar algum valor ao lucro tributável. Em 2013, tributaram o montante de R\$ 3.265.063.480,89 (Tabela 3 do estudo), correspondente a US\$ 474 milhões de impostos. Mas o valor tributado corresponde apenas a 23% do subfaturamento estimado.

Segundo estudo divulgado pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD, 2016), o Brasil foi o quinto país que mais enviou recursos para paraísos fiscais, como Ilhas Virgens e Ilhas Cayman, entre 2010 e 2014, em um total de 23 bilhões de dólares.

Os lucros transferidos para os paraísos fiscais, assim como o patrimônio e a renda das pessoas ricas mantidos nessas jurisdições, privam os Estados dos recursos necessários para a realização adequada de suas funções.

Portanto, é evidente que o problema central da evasão e elisão fiscal decorre da existência dos paraísos fiscais. Eventuais diferenças nos níveis de tributação entre os demais países têm algum efeito nas economias nacionais, mas não tão avassalador quanto o dos paraísos fiscais. A existência dos paraísos fiscais permite a ocultação de ativos e o esconderijo dos respectivos proprietários, sem o pagamento dos impostos nos países em que a substância econômica realmente ocorre. Na maioria dessas jurisdições, não ocorre nenhuma produção ou agregação de valor. Grande parte das empresas são fictícias ou *offshore* e em alguns paraísos o número de empresas é maior que o número de habitantes.

O que nos parece difícil de compreender é por que os governos dos países avançados não usam mecanismos de pressão e bloqueios para acabar com a existência de paraísos fiscais?

#### 4. PRÁTICAS DE EVASÃO E ELISÃO FISCAL

As práticas e os artifícios utilizados para reduzir o pagamento de impostos são variados e bastante complexos. Vamos tecer algumas considerações sobre as três práticas mais comumente aplicadas pelas grandes empresas: preço de transferência, despesas financeiras excessivas e abuso de tratados.

##### 4.1 Preço de transferência (*transfer pricing*)

Preço de transferência é considerado uma das questões mais importantes na tributação internacional, especificamente da transferência de lucros para paraísos fiscais. Preço de Transferência é o preço pelo qual uma companhia transfere bens e serviços a empresas a ela vinculadas (mesmo grupo econômico). O preço de transferência não é, em si, ilegal ou necessariamente abusivo. O problema está na manipulação deste preço (*mispricing*). Na maioria das vezes, esse preço é manipulado, superfaturado ou subfaturado, com o intuito de reduzir o lucro e o imposto de renda do grupo econômico. Na importação, o preço é majorado com vista a aumentar o custo e, por conseguinte, reduzir o lucro e o imposto no país importador. Na exportação, ocorre o contrário: o preço de venda é reduzido (subfaturamento) de modo a reduzir o lucro e o imposto no país exportador.

Para ilustrar melhor a prática de superfaturamento, suponha-se que uma empresa “A” localizada na Alemanha tenha uma subsidiária “B” no Brasil e outra subsidiária “C” situada em paraíso fiscal. A empresa brasileira “B” deseja importar medicamentos da empresa alemã “A”, cujo preço de mercado, suponhamos, seja \$ 130. Hipoteticamente a Alemanha e o Brasil tributam o lucro das pessoas jurídicas à alíquota de 30%, enquanto que o país da companhia “C” não tributa os lucros. Realiza-se então uma operação triangular: a matriz alemã “A” vende o medicamento para a empresa “C” pelo preço, suponhamos, de \$100; a empresa “C” revende o produto para a empresa brasileira “B” pelo preço de \$ 250,00.

Dessa forma, o custo da empresa brasileira “B” é majorado em \$150; e o lucro tributável no Brasil diminuído no mesmo montante. A empresa “C”, localizada em paraíso fiscal, apropria-se do lucro de \$ 150 e não paga imposto de renda sobre este valor. Na Alemanha, o lucro tributável também é reduzido.

Para ilustrar um caso de exportação de *commodities*, suponha-se que a empresa brasileira “X” queira exportar seu minério para uma empresa independente localizada na China (Y). A empresa brasileira cria uma subsidiária “S” na Suíça, país que tributa o lucro, hipoteticamente, em 2%. Enquanto que o Brasil tributa os lucros em 34%. Neste caso, realiza-se também uma operação triangular: a empresa brasileira “X” vende o minério para sua subsidiária suíça “S” por um preço, digamos, de \$ 500, enquanto o preço praticado no mercado é de \$ 1.500. A empresa “S” revende o minério para a chinesa “Y”, pelo preço de \$ 1.500.

Dessa forma, o lucro tributável da empresa brasileira “X” foi reduzido em \$1.000; e o imposto de renda, em \$ 340. A subsidiária “S” que nada produz apropria-se do lucro e paga apenas \$ 20. Assim, os cofres públicos brasileiros perdem \$ 340 em impostos, e os da Suíça ganham \$ 20.

Com vista a solucionar esse problema, a OCDE (2010) tem orientado os países membros e demais para que a legislação local introduza a obrigação de uso do princípio *arm's length* para fins de comparação de preço.

O princípio *arm's length* (preço sem Interferência) estabelece que o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação (preço parâmetro x preço praticado) deve ser o preço que teria sido praticado entre empresas independentes (sem vínculo), envolvidas nas mesmas transações ou similares, nas mesmas condições ou semelhantes, no mercado aberto.

Em outros termos, para fins tributários, de acordo com o princípio *arm's length*, o preço que uma empresa multinacional deve utilizar nas transações intragrupo é o preço que seria praticado entre empresas não vinculadas, pois se presume que seria este o valor real de mercado.

Supõe-se que a aplicação do princípio *arm's length* garante que os preços aplicados entre empresas relacionadas sejam iguais àqueles que seriam praticados em transações realizadas por companhias independentes. Na prática, na maioria das situações, isso não funciona. As condições de compra e venda não são semelhantes, os produtos apresentam características distintas.

Para as Administrações Tributárias, a aplicação deste princípio é bastante complexa e difícil, além de gerar um custo administrativo muito elevado. Muita evasão fiscal acontece por essa razão.

A maior dificuldade reside em encontrar preços de mercado comparáveis. Se considerarmos, por exemplo, uma empresa de marcas e patentes: quanto valeria realmente o logotipo da Apple? Existe grande margem para manipulação do preço, especialmente com propriedade intelectual como patentes, marcas registradas e outras informações de propriedade.

#### **4.2. Preço de transferência no Brasil**

O Brasil adotou uma legislação de preços de transferência (Lei 9.430/95) que visa à simplicidade administrativa, estabelecendo a aplicação de margens de lucro bruto fixas. Os métodos brasileiros para apurar o preço de transferência não exigem análises funcionais detalhadas.

A OCDE sempre criticou a regra brasileira e não a considera uma regra que segue o princípio *arm's length*. Mas a Comissão Independente para Reforma Internacional (*Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, Icrict*, (2017) elogia a experiência brasileira e afirma o seguinte:

*“...a aplicação dessas regras ao longo dos anos parece ter sido bem-sucedida, pelo menos no que garante a facilidade da Administração, pois as margens fixas são mais fáceis de aplicar e fiscalizar. A experiência brasileira recebeu, surpreendentemente, pouca atenção e pode estar sob pressão para acabar se o país prosseguir com a possibilidade de aderir à OCDE”.*

Em 2013, o Brasil introduziu mudanças na legislação, criando um novo método para *commodities*: a utilização de preços negociados em bolsa de valores como preço parâmetro. O estudo do IJF, acima mencionado, revelou que a nova legislação teve um efeito positivo razoável na arrecadação tributária, embora o subfaturamento com a exportação de minérios de ferro permaneça elevado. Contudo, a aplicação das regras brasileiras de preço de transferência para serviços, marcas e intangíveis é quase impraticável.



Portanto, as regras brasileiras de preço de transferência distinguem-se daquelas recomendadas pela OCDE principalmente pela objetividade e praticidade. Os métodos do modelo da OCDE (2010), descritos no manual denominado *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, requerem análises funcionais da transação, dependem de avaliações *ad hoc*, são subjetivas e discricionárias.

Além disso, requerem um conhecimento amplo do setor econômico em que a multinacional atua, incluindo negócios estratégicos, mercado, produtos, cadeia de fornecedores, principais funções realizadas por casa subsidiária, ativos empregados e os riscos assumidos pela empresa. Para a maioria das Administrações Tributárias dos países em desenvolvimento, a análise de todos esses elementos torna inviável a aplicação do método defendido pela OCDE.

Em síntese, o objetivo das regras de preços de transferência que é evitar a manipulação dos preços não tem sido alcançado. Torna-se necessário, portanto, discutir alternativas.

### 4.3. Despesas financeiras excessivas

A dedução excessiva de despesas financeiras é outra forma muito utilizada para reduzir o lucro tributável das multinacionais. Essa dedução ocorre de diversas formas, sendo as principais:

- a empresa obtém empréstimo no exterior, de uma entidade vinculada situada em país de baixa tributação. Neste caso, é criada uma despesa com juros na empresa do país tomador do empréstimo, mas o rendimento correspondente não foi tributado, porque a subsidiária está localizada em paraíso fiscal;
- a empresa toma empréstimo no próprio país-sede para investir no exterior. Neste caso, também foi gerada uma despesa no país que tomou o empréstimo, mas a renda correspondente poderá ser diferida sem prazo ou tornar-se isenta, face à não tributação das rendas auferidas no exterior (ver princípio da tributação universal e regras CFC).

Para ilustrar um caso de despesa financeira excessiva ou fictícia, suponha-se que a empresa brasileira “B” queira reduzir o lucro e para isso faz um planejamento tributário que consiste no seguinte: ela reduz seu capital social no Brasil e investe este recurso para criar uma subsidiária no país “K”, que é um paraíso fiscal. Depois de integralizar o capital na nova sociedade, a empresa “B” toma empréstimo da “K”, remunerando-a com juros. Dessa forma, a empresa brasileira, aumentou suas despesas, reduziu seu lucro e pagou menos Imposto no Brasil. Este fenômeno é denominado de subcapitalização.

Considera-se subcapitalização quando o capital próprio da empresa é desproporcional em relação ao passivo. Este fato não é, por si só, uma elisão fiscal, mas passa a ser, caso seja uma operação artificial. Essa prática tornou-se comum nas multinacionais do mundo todo. Para conter tais abusos, os países passaram a criar normas com vista a limitar a dedução com tal encargo. Por isso, tais normas são denominadas de subcapitalização ou *thin capitalization* ou *capitalización delgada*.

Segundo Almeida (2017), a relação entre as despesas com juros pagos a terceiros e o lucro contábil é, na maioria das vezes, muito menor que a mesma relação em uma transação intragrupo.

A OCDE recomenda a criação de normas para limitar a dedução desses juros. Muitos já adotaram regras limitadoras dessa despesa. O Brasil criou-as em 2010, por meio da Lei nº 12.249. Essas normas amenizam o problema, mas não o resolvem totalmente, pois os limites são amplos demais e as empresas contornam facilmente tais limites legais.

#### 4.4. Abuso de Tratados – *Treaty Shopping*

2. *Treaty Shopping* – Termo utilizado para designar arranjos por meio dos quais um não residente de um Estado contratante busca obter benefícios concedidos por uma convenção tributária aos residentes daquele Estado.

O abuso de tratados, especialmente o *treaty shopping*,<sup>2</sup> foi identificado (relatório OCDE 2015c) como uma das principais fontes de erosão da base tributária e transferência de lucros.

O *treaty shopping* consiste em organizar os negócios de modo a obter um benefício de um tratado de dupla tributação que, em princípio, não beneficiaria a empresa, com a finalidade de eliminar ou reduzir a tributação sobre a renda proveniente de outros países. Um *treaty shopping* requer três elementos:

- a existência de um tratado contra dupla tributação que ofereça o melhor resultado fiscal para o contribuinte;
- que o beneficiário efetivo não seja residente de um dos Estados em que o tratado escolhido é aplicável;
- a interposição de um estabelecimento (empresa de fachada ou trampolim) no país em que o tratado é aplicável.

Para ilustrar melhor a prática de empresa de fachada ou condutora, suponha-se que um residente no Brasil seja sócio da empresa “A” situada nos Estados Unidos e queira receber os dividendos advindos dessa empresa. Não existe tratado entre esses países, portanto, ambos podem tributar o rendimento. Porém, o Brasil possui tratado com o Chile, e, hipoteticamente, este possui tratado de isenção com os Estados Unidos. O sócio da empresa “A” pode criar uma empresa “B” no Chile para receber esses dividendos vindos dos Estados Unidos, e do Chile, transferi-los para o Brasil, e assim, reduzir os tributos incidentes sobre os dividendos.

Dessa forma, a empresa do Chile “B” funciona como condutora, pois tem a finalidade de conduzir os rendimentos dos Estados Unidos ao Brasil, reduzindo a carga tributária ao se beneficiar do tratado firmado entre o Chile e os Estados Unidos.

O caso de empresa trampolim pode ser ilustrado da seguinte forma: suponha-se que uma empresa domiciliada no Brasil “A” decida tomar empréstimo de sua controlada “B” situada em paraíso fiscal. Os juros que “A” pagará para a empresa “B” serão tributados à alíquota de 25%, de acordo com a lei brasileira. Supondo que no Japão não haja tributação neste tipo de operação, o tratado assinado entre este e o Brasil pode ser utilizado para reduzir o impacto fiscal. O acordo estabelece a alíquota máxima de 12,5% de Imposto sobre juros. Dessa forma, o empréstimo seria realizado por meio de pessoa jurídica residente no Japão, onde a receita oriunda dos juros seria anulada em virtude de haver uma despesa de igual tamanho.

## 5. O COMBATE À EVASÃO E ELISÃO FISCAIS

Após a crise financeira de 2008, que desestabilizou as principais economias do mundo e a divulgação de diversos escândalos de evasão e elisão fiscais de grandes empresas e pessoas ricas, os ministros das finanças dos países do G-20 solicitaram à OCDE um estudo para combater a erosão da base tributária e transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting Project, BEPS*) para jurisdições de menor ou nenhuma tributação. A

OCDE (2015), em parceria com outros países (inclusive o Brasil), realizou o estudo e identificou os principais problemas, que podem ser resumidos da seguinte forma:

- A globalização abriu oportunidades para as multinacionais reduzirem significativamente a sua carga tributária. Isso levou a uma situação de tensão, na qual os cidadãos se tornaram mais sensíveis às questões de justiça fiscal, o que se tornou um assunto crítico para todas as partes envolvidas: governos, contribuintes e negócios saíram prejudicados;
- A tributação está no cerne da soberania dos países, mas por vezes a interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos;
- Os padrões internacionais têm procurado abordar estes conflitos de forma a respeitar a soberania tributária, mas as lacunas continuam a existir;
- Ao longo do tempo, as normas vigentes revelaram deficiências que criam oportunidades para a erosão da base tributária e a transferência de lucros;
- A disseminação da economia digital também representa desafios à tributação internacional;
- Essas deficiências ameaçam o atual quadro consensual e é necessário um passo firme por parte dos legisladores para evitar o agravamento dos problemas;
- Numa conjuntura internacional em mudança, alguns países expressaram preocupação sobre como os padrões internacionais, nos quais se baseiam os acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, repartem os poderes de imposição tributária entre os estados de origem e de residência.

Após a identificação dos problemas, a OCDE estudou medidas para enfrentá-los e propôs um plano de ação com vista a combater a erosão da base tributária e transferência de lucros. Esse plano (OCDE, 2015) consiste num conjunto de quinze medidas, que abordamos, sucintamente, no próximo capítulo.

## 5.1. Propostas da OCDE

A OCDE (2015) propôs 15 ações, com três pilares fundamentais:

- Introduzir **coerência** nas regras nacionais que afetam as atividades internacionais (ações 2 a 5);
- Reforçar os requisitos de **substância** dentro do padrão internacional existente (ações 6 a 10);
- Aprimorar a **transparência**, assim como a segurança para os negócios que não tomam posições agressivas (ações 11 a 14).

As referidas ações estão divididas de acordo com a relação que guardam com esses três pilares. As ações 1 a 15 referem-se aos objetivos desses três pilares, a saber:

- Ação 1 – Enfrentar os problemas tributários da economia digital;
- Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos arranjos híbridos;
- Ação 3 – Reforçar as normas *CFC*;
- Ação 4 – Limitar as deduções de juros e outros pagamentos financeiros;
- Ação 5 – Combater de forma mais efetiva as práticas tributárias nocivas, levando em conta a substância e a transparência;
- Ação 6 – Prevenir a utilização abusiva dos tratados para evitar a dupla tributação;
- Ação 7 – Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Permanente;

- Ações 8, 9 e 10 – Assegurar que os resultados dos preços de transferência estejam em linha com a criação de valor (i) dos intangíveis, (ii) em relação aos riscos e ao capital, (iii) em relação a transações de maior risco;
- Ação 11 – Mensurar e monitorar o *BEPS* – estabelecer metodologias para coleta e análise de dados sobre *BEPS*;
- Ação 12 – Exigir que os contribuintes divulguem (ao Fisco) seu planejamento tributário agressivo;
- Ação 13 – Reavaliar/reexaminar a documentação de preços de transferência;
- Ação 14 – Tornar os mecanismos de resolução de disputas mais eficazes;
- Ação 15 – Desenvolver um instrumento multilateral para implementar as medidas relacionadas ao *BEPS* e alterar os tratados bilaterais.

## 5.2. Padrões mínimos do *BEPS*

Tendo em vista as dificuldades para chegar a consenso entre os vários países participantes do Projeto *BEPS* sobre os diversos temas, a OCDE definiu algumas medidas como padrões mínimos, de cumprimento obrigatório visando a evitar efeitos adversos em outras jurisdições. Os países não membros da OCDE vincularam-se formalmente apenas aos padrões mínimos do Projeto *BEPS*, sendo esse o caso do Brasil. As medidas estabelecidas como padrões mínimos são as seguintes:

### **Ação 5 – Combater de forma mais efetiva as práticas tributárias nocivas, levando em conta a substância e a transparência**

O objetivo dessa ação é combater, basicamente, duas práticas nocivas: o uso de regimes tributários preferenciais utilizados para transferência artificial de lucros; e a falta de transparência de determinadas regras ou decisões.

Para verificar a ocorrência dessas práticas nocivas, foi criado um relatório da Ação 5 que apresenta os aspectos que devem ser analisados, que são: substância do negócio (o relatório traz uma metodologia para verificar a existência de atividade substantiva); a transparência de decisões administrativas que podem provocar *BEPS*; e a avaliação dos regimes preferenciais existentes.

Com essa análise, pretende-se realinhar a tributação dos lucros às atividades substanciais que o geraram. Para isso, a Ação 5 recomenda que se verifique a conexão entre custo e lucro gerado.

Os regimes tributários preferenciais geralmente são concedidos a atividades de pesquisa e desenvolvimento com o objetivo de fomentar o crescimento econômico e o emprego. Contudo, a prática tem demonstrado que, muitas vezes, esses regimes são utilizados para alocar lucros obtidos em outros países, de modo a obter o benefício fiscal. Por isso, a OCDE entende que, ao se verificar a existência ou não de conexão entre as despesas e os lucros da empresa, é possível identificar o abuso e cancelar o benefício fiscal.

No aspecto da transparência, foi criada uma estrutura de troca de informações sobre decisões não disponíveis publicamente que poderiam levar ao *BEPS*, caso não existisse essa troca.

### **Ação 6 – Prevenir o uso abusivo dos tratados para evitar a dupla tributação**

Trata-se de um artifício (uso de empresas de fachada) por meio do qual um contribuinte não residente busca obter benefícios concedidos por uma convenção tributária aos

residentes de outro Estado. Com vista a combater tais abusos, o relatório da Ação 6 propõe diversas medidas antiabuso a serem implementadas nos tratados, algumas delas de aplicação obrigatória a todos os países participantes do *BEPS*.

A primeira delas propõe a inclusão, no preâmbulo dos tratados, de texto afirmando não ser intenção das Partes Contratantes a criação de oportunidades para a dupla não tributação ou para a tributação reduzida em decorrência da evasão tributária, inclusive por meio de *treaty shopping*. Ao esclarecer tal intenção, afastar-se-ia a possibilidade de interpretação do texto contrária ao espírito do acordo.

Outra mudança nas Convenções é a inclusão de regras antiabuso específicas, também conhecidas como regras de limitação de benefícios (regras LOB), as quais impedem o acesso a determinados benefícios do tratado a entidades que se enquadrem em determinadas situações.

### **Ação 13 – Reavaliar/reexaminar a documentação de preços de transferência**

O objetivo dessa ação é melhorar a documentação de preços de transferência com vista a fornecer informações de melhor qualidade à Administração Tributária, bem como limitar os gastos das empresas com o cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

O relatório recomenda um método com três níveis de documentação. O primeiro, denominado Declaração País-a-País (*CbC – Country by Country Report*), deverá ser preenchido por grupos multinacionais cuja receita consolidada anual seja igual ou superior a EUR 750 milhões. O documento deve conter informações tais como receita, imposto de renda pago, número de empregados e bens e direitos ativos, consolidadas por país de atuação das empresas do grupo.

A obrigação de entregar o relatório é do controlador da multinacional, que deverá apresentá-lo anualmente à Administração Tributária de sua jurisdição. Esta, por sua vez, compartilhará o relatório com as demais administrações tributárias das jurisdições dos grupos, utilizando para isso a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral) ou outro instrumento disponível para o intercâmbio de informações.

O segundo documento, denominado Arquivo Local, específico para cada país, deverá conter informações sobre as transações realizadas entre as partes relacionadas, os respectivos montantes envolvidos e a análise da companhia na determinação do preço de transferência.

O terceiro, por fim, denominado Arquivo Mestre, deve conter informações relativas às operações de negócios globais e às políticas de preços de transferência. O documento deve ser disponibilizado para todas as Administrações Tributárias relevantes.

O Brasil já implementou esta Ação 13 do Projeto *BEPS* (OCDE), por meio da instituição da declaração anual País-a-País viabilizada pela Instrução Normativa RFB N° 1.681/2016, a ser entregue a partir de 2017. Portanto, a controladora final de um grupo multinacional, cuja receita consolidada total seja superior a R\$2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais) está obrigada a entregar a referida declaração.

### **Ação 14 – Tornar mais eficazes os mecanismos de resolução de disputas**

O objetivo desta medida é garantir a correta aplicação e interpretação das Convenções

por meio do mecanismo denominado procedimento amigável (*Mutual Agreement Procedure, MAP*), pelo qual as autoridades competentes poderão resolver conflitos de dupla tributação de maneira consensual.

A medida incluiu também a obrigação dos países de introduzirem, em todos os Tratados, os três primeiros parágrafos do artigo 25 da Convenção Modelo OCDE, referente ao *MAP*. Tais parágrafos referem-se às condições mínimas de acesso ao *MAP*, prazos para apresentação do pedido perante a administração tributária e implementação da solução acordada. Os países comprometeram-se, ainda, a buscar resolver os casos de *MAP* em um prazo médio de 24 meses e serão efetivamente monitorados sobre o seu cumprimento. Essas ações visam a garantir que soluções sejam efetivamente implementadas de forma tempestiva.

Por fim, para garantir a efetiva implementação do plano, a OCDE criou, em junho de 2016, um fórum denominado *Inclusive Framework* que conta com a participação de mais de cem países.

### 5.3. Considerações sobre as propostas da OCDE

O projeto *BEPS* da OCDE representa uma iniciativa importante e um grande esforço coordenado para promover as mudanças necessárias nas regras de tributação internacional. Há uma grande preocupação, porém, em relação à efetiva implementação das medidas propostas, que exigem alterações nas Convenções e mudanças nas legislações domésticas.

Em nossa visão, uma medida positiva foi a criação do relatório País-a-País (CbC), que pode vir a beneficiar todas as jurisdições, se bem utilizado. Contudo, as regras de preço de transferência e outras se tornaram ainda mais complexas de aplicar, principalmente para as Administrações Tributárias dos países em desenvolvimento. Pela nossa experiência, regras subjetivas, complexas e cuja aplicação depende de discricionariedade acabam sendo inócuas em países como o Brasil.

As propostas da OCDE são um importante passo de um longo caminho a percorrer, mas enfrentam críticas de outros organismos e especialistas, como veremos a seguir.

### 5.4. Críticas e propostas da Comissão Independente para Reforma Tributária Internacional – *Icric*

A organização internacional denominada *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT, 2018)* avaliou as medidas propostas pela OCDE no Projeto *BEPS/2015* e manifestou-se, resumidamente, da seguinte forma:

- Em 2012, quando o G20 solicitou à OCDE reformar o sistema tributário internacional, através do Projeto *BEPS*, ele pediu o reexame completo das regras de tributação das empresas com dois objetivos: introduzir maior transparência, e assegurar que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas ocorrem, permitindo assim aos países em desenvolvimento melhorar sua capacidade de receitas, uma vez que mobilizar recursos domésticos é crucial para o desenvolvimento deles.
- Como resultado dessa iniciativa, a OCDE deu alguns passos na direção certa, mas muito mais precisa ser feito para enfrentar as principais deficiências do sistema atual e taxar os lucros das empresas multinacionais.

- A criação do relatório modelo denominado *country-by-country report (CbC)* é o maior passo nessa direção. Este documento pode desempenhar um papel importante para garantir que os lucros sejam tributados onde cada multinacional tem uma presença econômica real.
- Ao disponibilizar as informações básicas relevantes, o relatório *CbC* tem o potencial de possibilitar que governos e sociedade identifiquem o desalinhamento dos lucros em relação à atividade econômica real.
- Por estas razões, a Comissão considera crucial que o limite do relatório (EUR 750 milhões) seja reduzido para que possa ser aplicado à grande maioria das multinacionais e que estes documentos sejam públicos. Ela entende que se o relatório fosse público, a informação poderia beneficiar também a sociedade civil e outras partes interessadas. A solução mais eficaz seria a divulgação do documento para toda a sociedade.
- Na opinião da Comissão, as propostas da OCDE, até agora, são apenas um remendo das falidas regras existentes. O plano de ações falhou na questão mais fundamental, que fez parte do pedido do G20, que é a transferência de lucros.
- Em particular, as revisões das regras de preço de transferência continuam a apegar-se à ficção que uma multinacional consiste em entidades independentes separadas que negociam entre si como se independentes fossem. Isso é inconsistente com a realidade econômica de uma multinacional dos dias modernos – uma firma única organizada para colher os benefícios da sua integração internacional. Grandes multinacionais são oligopólios e, na prática, não há firmas locais independentes verdadeiramente comparáveis que podem servir como marco referencial.
- As reformas da OCDE são uma ajuda marginal, mas não resolvem o desafio básico que é garantir que as multinacionais paguem impostos onde elas realizam as atividades econômicas reais e agregam valor.
- Na visão da Comissão, as propostas da OCDE ainda oferecem oportunidades demais para transferência de lucros, especialmente através da exploração de ativos intangíveis (propriedade intelectual, marcas e outros). Esse é um problema que atinge tanto os países avançados como as nações em desenvolvimento, mas até agora as regras tributárias priorizaram a perspectiva dos países avançados, onde residem as multinacionais.
- Essa é a principal razão pela qual as propostas da OCDE falharam – a garantia de que os lucros sejam tributados onde as atividades se realizam (no país fonte), em favor do lugar em que estão situadas as companhias que recebem a renda (no país residência) que pode ser facilmente manipulada.

## 5.5. Propostas da *Icrist*

Na visão da *Icrist* (2018) as autoridades e instituições multilaterais devem abandonar a ficção de que uma multinacional é feita de entidades independentes separadas e pode usar preços de transferência para determinar a alocação de lucros ao invés de direcioná-lo para uma tributação unitária.

A conclusão geral da Comissão é que a tributação unitária com rateio do lucro (*global formulary apportionment*), associada a uma taxa mínima de imposto de renda, seria a medida mais eficaz e justa de tributação unitária;

Uma abordagem unitária deveria dividir a renda global da multinacional entre diferentes jurisdições baseada em fatores objetivos e verificáveis, como empregados, vendas, recursos usados, ativos fixos e outros. Estes deveriam ser escolhidos para refletir a real atividade econômica em cada país. Estes fatores não podem ser facilmente movidos para evitar a tributação. Realocar funcionários para um paraíso fiscal envolve muito mais que a transferência de ativos intangíveis para uma empresa caixa postal, além disso uma firma tem menos poder sobre seus clientes.

Na opinião da Comissão, a tributação unitária é o único método que aloca lucros de forma equilibrada usando fatores que refletem os recursos usados e as vendas.

A tributação unitária eliminará efetivamente a transferência de lucros, mas os países ainda serão capazes de competir entre si pela redução das taxas de impostos para atrair investimentos ou relocação de atividades.

Para evitar esta competição e os respectivos efeitos distorcidos, a tributação unitária deve ser acompanhada de uma taxa mínima de imposto.

A Comissão reconhece que a implementação de suas propostas requer coordenação global, o que é bastante difícil. Mas na ausência desta, um país ou região poderia adotar a tributação unitária como alternativa a um regime tributário mínimo doméstico.

Por último, a Comissão destaca a urgente necessidade de organizar uma arquitetura institucional para tributação internacional à luz da globalização econômica. Ela defende que todos os países devem ter voz na reforma do sistema internacional. A OCDE não deve ser o único órgão em que tais discussões são realizadas. Os debates nas reuniões consultivas públicas na OCDE têm sido dominados por corporações multinacionais, que sempre superam o número de participantes da sociedade civil, acadêmicos, trabalhadores e outros, e são sempre duplamente representadas por seus consultores e executivos.

Por consequência, afirma a Comissão, as regras tributárias priorizaram a perspectiva das multinacionais e dos países avançados, onde residem as multinacionais. Esta é a principal razão da falha da OCDE: o fato de não garantir a tributação dos lucros no país fonte, onde as atividades são realizadas;

A Comissão conclui a sua análise nos seguintes termos “O sistema atual está alimentando o histórico nível de desigualdade, impedindo o cumprimento dos direitos humanos, rasgando o tecido social, ameaçando as perspectivas de futuro crescimento econômico”.

## 5.6. Outras propostas

Outros autores reconhecidos e especialistas, como Avi Yonah (2015) e Picciotto (2016) defendem medidas semelhantes às da Comissão *Iricit*, razão pela qual não vamos repeti-las aqui.

Zucmann (2015) sugere a criação de um cadastro internacional e um intercâmbio automático de informações. Na visão do autor, os paraísos fiscais seriam forçados a colaborar em função da possibilidade de imposição de sanções comerciais.



Piketty (2013) propõe a criação de um imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado de uma grande transparência financeira internacional. Para o autor, o imposto mundial sobre o capital é uma utopia útil. Ele entende que é perfeitamente possível perseguir essa instituição ideal em etapas e em escala regional ou continental, começando a colocá-la em prática em escala continental ou regional. Para o economista, o imposto sobre o capital deve mirar a transparência democrática e financeira sobre os patrimônios e os ativos detidos pelos indivíduos em escala internacional. Ele acredita que os benefícios para a democracia seriam consideráveis e que é muito difícil haver um debate tranquilo sobre os grandes problemas mundiais enquanto reinar tamanha opacidade sobre a distribuição das riquezas e das fortunas mundiais.

Outra proposta defendida por Piketty (2013) é tornar obrigatório o registro do título de propriedade e o conjunto dos seus ativos junto às autoridades financeiras mundiais. O imposto sobre o capital seria um cadastro financeiro, assim como é o cadastro de imóveis. Para o autor, o imposto sobre o capital obriga a especificar e ampliar o conteúdo dos acordos internacionais sobre as transmissões automáticas de informações bancárias. O princípio deve ser simples: cada autoridade fiscal nacional deve receber todas as informações necessárias para lhe permitir calcular a renda e o patrimônio líquido de cada cidadão.

## 6. RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS A SEREM ADOTADAS NO BRASIL

Em nossa visão, o problema central da evasão e elisão fiscal decorre da existência e da utilização dos paraísos fiscais. Pequenas diferenças nos níveis de tributação entre os demais países podem ter algum efeito nas economias nacionais, mas não tão avassalador quanto o dos paraísos fiscais, que promovem uma verdadeira guerra fiscal mundial.

A existência dos paraísos fiscais permite a ocultação de riquezas e da identidade dos proprietários desses ativos. Esses locais são verdadeiros refúgios de recursos obtidos de forma ilícita, inclusive do crime organizado, ou transferidos de forma abusiva. Operações comerciais, quase sempre simuladas, com essas jurisdições possibilitam também a transferência de lucros e rendas para estes locais sem o pagamento de impostos, além de propiciar abusos de tratados internacionais que provocam a dupla não tributação.

Os paraísos fiscais, em geral, são verdadeiros “sanguessugas” das outras nações. Na maioria dessas jurisdições não ocorre nenhuma produção ou agregação de valor. Grande parte das empresas são fictícias ou *offshore* e em alguns paraísos o número de empresas é muito maior que o número de habitantes. A presença dessas jurisdições no cenário internacional provoca distorções nas relações econômicas e concorrência desleal com as empresas domésticas em todos os países, especialmente nos países em desenvolvimento.

Consideramos, portanto, a existência dos paraísos fiscais o elemento central da arquitetura econômica e financeira internacional que potencializa a erosão da base tributária e a fuga ilícita de capitais. Algumas ações internacionais já vêm sendo adotadas para combater esse fenômeno.

O projeto *BEPS* da OCDE é um passo importante nessa direção, com ações como a criação da declaração País-a-País (*CbC*), na qual grupos multinacionais devem informar seus lucros consolidados e o país em que a riqueza foi gerada. Outra medida importante foi estabelecer mecanismos de troca automática de informações entre as Administrações Tributárias.

Contudo, entendemos que o plano de ação da OCDE não é o suficiente e não enfrentou o problema dos paraísos fiscais de forma convincente. Portanto, é preciso avançar e o Brasil pode, no âmbito nacional, tomar algumas medidas para restringir a utilização dos paraísos fiscais.

Dessa forma, recomendamos a criação de um conjunto de regras, complementares entre si, que podem ser implementadas com vista a reduzir, na economia brasileira, a utilização dos paraísos fiscais. As principais propostas são as seguintes:

- Proibir a aquisição governamental de bens e serviços de empresas que possuam subsidiárias localizadas em paraísos fiscais;
- Vedar a concessão de benefícios fiscais a empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais;
- Não autorizar concessões públicas para empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais;
- Permitir à Administração Tributária e Aduaneira arbitrar o valor da transação, para fins de determinação do lucro e do valor aduaneiro, das operações que envolvam empresas localizadas em paraísos fiscais, em caso de não cumprimento de determinadas exigências, tais como: (i) comprovação de toda a cadeia de negócios; (ii) comprovação do preço praticado na transação por todas as empresas intermediárias que participaram da operação, da origem até o destino final da mercadoria ou serviço; (iii) comprovação da procedência dos produtos ou serviços; (iv) apresentação da declaração de importação ou exportação emitida pelo país simétrico ao da operação registrada no Brasil.
- Exigir a retenção de imposto de renda na fonte sobre todos os pagamentos efetuados, inclusive remessa de lucros, a empresas ou pessoas localizadas em paraísos fiscais, com alíquotas superiores às praticadas para outros países;
- Instituir Imposto de Exportação quando o adquirente da mercadoria ou serviço, direto ou indireto (com interposição de terceiros países), está localizado em paraíso fiscal, independente do destino final das mercadorias;
- Exigir Imposto de Exportação sobre a venda de *commodities* sempre que os preços praticados estejam abaixo dos preços de cotação internacional para aqueles produtos. A alíquota será determinada de forma a neutralizar eventual ganho tributário que a empresa poderia ter com a manipulação dos preços. Assim, quanto menor o preço em relação à cotação, maior a alíquota do imposto de exportação.

## CONCLUSÃO

O presente estudo possibilitou identificar os principais problemas do regime tributário internacional e conhecer os efeitos que os mesmos provocam nas receitas tributárias domésticas. Além disso, a análise permitiu examinar as medidas que estão sendo tomadas em âmbito global para enfrentar essas dificuldades.

Ao estudar os principais princípios tributários internacionais, representados pelos Tratados Tributários para evitar a dupla tributação, observamos que os mesmos não são mais adequados para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros para paraísos fiscais.

Os princípios da residência e fonte das convenções tributárias que têm a função de estabelecer a competência de tributar de cada Estado contratante estão sendo manipulados, causando a dupla não tributação.

A exigência de estabelecimento permanente no país fonte como condição para tributar as rendas também sofre sérios desvios e possibilita a dupla não tributação, prejudicando especialmente países em desenvolvimento. Esse fenômeno vem-se agravando com o incremento da economia digital e internacionalização das transações comerciais e financeiras.

As regras antidiferimento do imposto e o princípio da tributação universal também não têm obtido êxito na tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas domésticas. Isso deve-se, em grande parte, à concorrência desleal entre os países que é provocada pelos paraísos fiscais.

Ao analisar os fatores que causaram os desvios do regime tributário, constata-se que a globalização da economia e a livre circulação de capitais, aliados à proliferação dos paraísos fiscais, são as principais fontes dessas alterações. A intensificação do comércio intrafirmas e os avanços tecnológicos também contribuíram para isso, mas a causa maior foi a proliferação dos paraísos fiscais.

Todos esses fatores levaram muitos países a oferecer incentivos tributários com o objetivo de atrair investimentos, entre eles os paraísos fiscais. As grandes corporações aproveitaram essas brechas para reduzir sua carga tributária global. As pessoas físicas ricas também tiraram proveito disso para transferir suas riquezas e fugir do pagamento de impostos em seu país de residência. A existência dessas jurisdições de tributação favorecida possibilitou a evasão e a elisão fiscal, corroendo a base tributária da maioria dos países e provocando queda na arrecadação de tributos.

Em síntese, os efeitos da globalização são diversos, tais como: competição desleal com empresas nacionais, deslocamento da carga tributária para os mais pobres, aumento da concentração de renda e perda de confiança dos cidadãos nos governos.

A análise das principais práticas de evasão e elisão fiscal como preço de transferência, despesas financeiras excessivas e abuso de tratados propicia-nos um conhecimento mais profundo dos mecanismos utilizados nesses 'planejamentos'. E essa competência prepara-nos melhor para combater a evasão e elisão tributária.

O estudo realizado pela OCDE no projeto *BEPS*, em que participaram mais de 80 países, mostra-nos a complexidade do tema e os grandes desafios que os governos e a sociedade têm pela frente. O plano de 15 ações proposto no referido projeto é um grande passo na longa estrada que temos a percorrer no combate aos efeitos nocivos desses fenômenos.

A apreciação das propostas de outras instituições e especialistas internacionais, como a criação de uma tributação unitária global das empresas multinacionais, desafia-nos a aprofundar a reflexão sobre novas formas de combater esses problemas. A princípio, a proposta parece ser de difícil aplicação por depender de um consenso entre todos os países. Além disso, há uma preocupação com a supremacia do interesse dos países avançados na negociação dos critérios para a divisão dos lucros. Apesar disso, a proposição não deve ser descartada e sim ser objeto de estudos mais aprofundados.

O estudo das principais questões da tributação internacional – suas causas e efeitos sobre as receitas tributárias – levou-nos a concluir que a origem da evasão e elisão fiscal está na existência dos paraísos fiscais e no uso destes. Quanto à sua existência não há muito a fazer no âmbito nacional, mas no tocante à utilização dessas jurisdições, o Brasil pode, individualmente ou em conjunto com outros países, adotar medidas para restringir seu uso. |

## BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Aloísio Ferreira et al. (2017). *O Projeto BEPS da OCDE/G20 e o Planejamento Tributário Agressivo*. Estudos Tributários do Segundo Seminário CARF –Brasília.
- AVI-YONAH, R. S.; XU, H. (2016). *Global taxation after the crisis: why BEPS and MAATM are inadequate responses and what can be done about it*. Public Law and Legal Theory Working Paper Series Paper n°. 494. Michigan Law: University of Michigan.
- AVI-YONAH, Reuven S. (2000). *Globalization, Tax Competition and The Fiscal Crisis of The Welfare State*. Harvard Law School. Public Law and Legal Theory Working Paper Series. Working Paper No. 004.
- AVI-YONAH, Reuven S. (2015). *A Perspective on Supra-Nationality in Tax Law*. Public Law and Legal Theory Research. Papers Series No.425, University of Michigan. Yariv Brauner and Pasquale Pistone (Eds.). *Taxation and the Brics*, IBFD 2015.
- GFI (2014) GLOBAL FINANCIAL INTEGRITY. *Brasil: Fuga de Capitais, os Fluxos Ilícitos, e as Crises Macroeconômicas, 1960–2012*. <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/09/Brasil-Fuga-de-Capitais-os-Fluxos-Il%C3%ADcitos-e-as-Crises-Macroecon%C3%B4micas-1960-2012.pdf>.
- ICRICT (2017) INDEPENDENT COMMISSION FOR THE REFORM OF INTERNATIONAL CORPORATE TAXATION. *Alternatives to the Separate Entity*. September 2017. <https://www.icrict.com/icrict-documentsalternatives-to-the-separate-entity/>.
- ICRICT (2018) INDEPENDENT COMMISSION FOR THE REFORM OF INTERNATIONAL CORPORATE TAXATION. *A Roadmap to improve rules for taxing multinationals a fairer future for global taxation*. February. <https://www.icrict.com/icrict-documents-a-fairer-future-for-global-taxation>.
- IJF – INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL (2017). *Extração de Recursos no Brasil*. Versão 10-10-2017.pdf. <http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2017>
- OCDE (2010). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en).
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OCDE (2014). *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>.
- OECD (2015) *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Final Reports. Paris. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf>.
- PICCIOTTO, Sol. (2016). *What have we learned about International taxation and Economic Substance?* Summary Brief N. 9, ICTD. [https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/123456789/13499/ICTD\\_SummaryBrief9\\_Online.pdf](https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/123456789/13499/ICTD_SummaryBrief9_Online.pdf)
- PIKETTY, Thomas. (2013). *O Capital do século XXI*, 1ª ed. Rio de Janeiro. Editora Intrínseca.
- SANTOS, Boaventura de Sousa Santos (2017). *A Ilusória “Desglobalização”*. <http://outraspalavras.net/capa/boaventura-a-ilusoria-desglobalizacao>.
- TAX JUSTICE NETWORK – TJN. (2014). *The Price of off-shore revisited*. July. [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=148](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=148)
- UNCTAD (2016) *Global Investment Trends Monitor. N. 23*. [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeia2016d2\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeia2016d2_en.pdf)
- ZUCMANN, Gabriel (2015). *The Hidden Wealth of Nations*. The University of Chicago Press. <http://gabriel-zucman.eu/hidden-wealth/>.

# Capítulo 4.

## Tributação das transações financeiras

# TAXAÇÃO DOS FLUXOS FINANCEIROS: RESGATAR A PRODUTIVIDADE DOS NOSSOS RECURSOS

## LADISLAU DOWBOR

Economista e professor titular de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Foi consultor de diversas agências das Nações Unidas, governos e municípios. Autor e coautor de cerca de 40 livros, toda sua produção intelectual está disponível online na página dowbor.org

*O sistema financeiro nacional [será] estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade.”*

Artigo 192º da Constituição Federal de 1988

*“Os juros compostos constituem a oitava maravilha do mundo.*

*Quem entende ganha; quem não entende paga.”*

Albert Einstein<sup>1</sup>

*“Devo tanto que se eu chamar alguém de meu bem, o banco toma.”*

Barão de Itararé

1. “Compound interest is the eighth wonder of the world. He who understands it, earns it; he who doesn't, pays it.” – A. Einstein in *How money works* (2017: 209).

## RESUMO

O sistema tributário desempenha o papel essencial de restabelecer equilíbrios básicos no desenvolvimento de qualquer país. No Brasil, com uma carga tributária que representa um terço da economia, esse papel poderia ser crucial. Em particular, numa sociedade profundamente marcada pela desigualdade, que apresenta imenso atraso nas políticas sociais, e que ainda precisa construir infraestruturas básicas, temos de assegurar a capacidade pública para orientar os recursos para onde serão mais produtivos. O sistema tributário brasileiro, com elevada tributação sobre o consumo das famílias; isenção de imposto sobre lucros e dividendos; taxa simbólica sobre herança e sobre a propriedade rural; inexistência de imposto sobre fortunas; e ampla facilidade de evasão tanto interna como para paraísos fiscais, não só não enfrenta os desequilíbrios, como os aprofunda. Mas o sistema tributário não é uma ilha. A apropriação dos fluxos financeiros pelos grandes intermediários, tanto bancos como crediários e outras instituições, agrava radicalmente as dificuldades que enfrentamos. No presente estudo, optamos por apresentar o fluxo financeiro integrado, que envolve o endividamento das famílias, das empresas e do Estado, e inclusive a evasão fiscal interna e para paraísos fiscais. A visão é de que, ao ver onde faltam e onde sobram os recursos, poderemos melhor dimensionar as mudanças profundas que uma reforma tributária que faça sentido terá de assegurar.

**Palavras-chave:** Financeirização; Juros; Tributação; Intermediação financeira.

## 1. OS DESAFIOS

O ponto de partida evidente de uma avaliação da produtividade sistêmica das nossas sociedades é o fato que somos hoje ricos. Podemos nos tornar mais ricos, sem dúvida, mas o fato é que, com produção anual de 80 trilhões de dólares de bens e serviços, e

população de 7,4 bilhões de habitantes, o que produzimos equivale a 11 mil reais por mês por famílias de quatro pessoas. A estatística vale para o mundo e para o Brasil, pois estamos exatamente na média mundial. O que hoje produzimos é suficiente para assegurar vida digna e confortável para todos. Naturalmente, alguns têm visão mais ampla do que é vida digna e confortável, mas, na realidade, a partir de um nível relativamente modesto de renda, os mais ricos não ficam mais felizes com mais dinheiro, apenas ficam mais poderosos. E aqui o problema já não é propriamente econômico.

O segundo ponto, essencial, é que a desigualdade constitui um vetor estruturante central das nossas sociedades. Os dados hoje são amplamente conhecidos. No plano mundial, oito famílias têm mais patrimônio acumulado do que a metade mais pobre da população mundial (3,7 bilhões de pessoas), e 1% delas tem mais do que os restantes 99%. A estatística equivalente para o Brasil é que seis famílias detêm mais patrimônio do que a metade mais pobre, e os 5% mais ricos detêm mais do que os 95% restantes. Tal concentração de propriedade, ou seja, de direitos sobre o que a sociedade produz, é inviável em termos políticos, econômicos e éticos. Nas palavras famosas do juiz Louis Brandeis, “podemos ter democracia ou podemos ter a riqueza concentrada nas mãos de uns poucos, mas não podemos ter ambos” (MONBIOT, 2017: 48). Em termos econômicos, sem consumo de massas não se equilibra a produção em massa. E em termos éticos, reduzir uma massa de bilhões de pessoas à miséria num mundo economicamente farto é escândalo insustentável e vergonha no sentido elementar. Não levar em conta que essa massa de pessoas está hoje consciente e farta da espoliação é irresponsável.

Um terceiro ponto de referência para a nossa análise é que o patrimônio acumulado dos mais ricos não é merecido, porque não é produtivo, pelo contrário, apresenta uma produtividade líquida negativa para dizê-lo em economês, ou seja: os mais ricos extraem mais do que contribuem. Como as pessoas, por razões óbvias, têm dificuldade de se colocar na pele de um bilionário, basta a aritmética seguinte: um bilhão de dólares aplicados em qualquer título financeiro que renda modestos 5% ao ano, gera um ganho de 137 mil dólares ao dia. Como ninguém consegue consumir esse fluxo de aumento de patrimônio, no dia seguinte, o mesmo bilionário terá um rendimento sobre 1 bilhão mais 130 mil dólares e assim por diante. É o que chamamos de *snowball effect*, efeito bola de neve. *Pecunia pecuniam parit*.

O fato é que as grandes fortunas, as realmente grandes, multiplicam-se sem produzir, apenas observando como crescem. É a era do capital improdutivo. O rentismo do século XIX voltou a imperar. Em inglês, este ganho é chamado de *rent* para diferenciar de *profit*. Em francês, a diferença é igualmente clara, usa-se *rente* para diferenciar de *revenu*. Em português, curiosamente, temos a palavra ‘rentismo’, mas não a palavra ‘renta’, que aqui utilizaremos com certa liberdade relativamente ao Aurélio. *Rent*, em inglês, para deixar claro, se refere ao que Joseph Stiglitz e outros chamam de *unearned income*, renda não ganha, no sentido também de não merecida.

Um quarto ponto de referência básico é que tivemos durante o século passado, em particular a partir das últimas décadas, fantásticos avanços científicos e tecnológicos que permitem que a produtividade também avance de maneira espetacular. Não há nenhuma razão para a relativa estagnação nos processos mundiais de desenvolvimento. Estamos entrando a passos rápidos na economia e sociedade do conhecimento, na era do custo marginal zero. Com a agricultura de precisão no mundo rural, a robótica na indústria e a inteligência artificial nos serviços, além da conectividade planetária e facilidade de articulação dos agentes econômicos e sociais, passamos a ter os meios de expandir radicalmente a produtividade social. Falta redefinir os fins e assegurar os processos decisórios correspondentes.

O elefante no meio da sala, o novo grande eixo de referência, é que o principal fator de produção – o conhecimento – é um fator de produção cujo uso não reduz o estoque. Quando o centro de pesquisas americanos MIT passou a disponibilizar o seu acervo científico *online* gratuitamente (OCW – Open Course Ware), em poucos anos, mais de 50 milhões de textos científicos foram baixados pelo planeta afora. Mais gente ler um texto científico na Ásia ou na África gera riquezas potenciais sem reduzir o estoque de conhecimentos no MIT. É a era do conhecimento, do *open access*, livre acesso. Nunca tivemos tantas oportunidades de melhorar nossas condições de vida, para todos e de maneira sustentável. Trata-se, no presente artigo, de ver por que os recursos não são orientados para esses fins.

Um quinto ponto de referência essencial é a dimensão ambiental. Temos 7,4 bilhões de habitantes, cerca de 80 milhões (um Egito) a mais a cada ano, todos querendo consumir mais. Na ausência de políticas adequadas, pelo menos, temos as estatísticas. Para generalizarmos o modelo de consumo norte-americano seriam necessários quatro planetas. A mudança climática, a perda de cobertura florestal, a degradação dos solos, a contaminação das águas, a liquidação da biodiversidade – entre 1970 e 2010, em quarenta anos, perdemos 52% da fauna do planeta segundo o *WWF* – e outras tragédias fazem com que se torne vital que os nossos recursos passem a financiar a mudança da matriz energética, a transformação dos sistemas de transportes, o controle do uso dos produtos químicos de grande impacto e assim por diante. Não podemos mais ignorar o longo prazo e os impactos sistêmicos.

Elencar dessa maneira os pontos de referência estruturais, por chamá-los assim, ajuda a tomar um pouco de distância relativamente aos embates políticos do dia a dia, e a redescobrir os nossos desafios comuns, pois como formulou Gro Brundtland, trata-se do Nosso Futuro Comum. Temos de nos redescobrir como humanidade. Privilegiamos aqui o fato de já sermos um planeta economicamente farto; de que assegurar a redução da desigualdade tornou-se central; de que as grandes fortunas ganham sem produzir e tornaram-se poder político, travando as mudanças; de que os avanços científico-tecnológicos abriram um potencial impressionante de progresso; e de que, no conjunto, a fragilidade dos processos de governança política, econômica e social está levando à dilapidação das próprias bases da vida, os recursos naturais do planeta.

Acrescentemos duas referências básicas relativas à própria governança, restrições estruturais no fazer a economia e a sociedade funcionar. A primeira é que a economia funciona hoje no âmbito planetário, navegando na sua dimensão imaterial em geral e financeira em particular – os *bits* que representam dinheiro viajam quase na velocidade da luz – enquanto as instituições de regulação, como os bancos centrais e os próprios governos, estão fragmentados em cerca de 200 Estados. Isso sem falar das dezenas de paraísos fiscais. Entre o espaço da economia e o território de governo há desajuste sistêmico.

A segunda restrição estrutural é que o ser humano é capaz de fazer funcionar sua cabeça de maneira impressionante quando se trata de inventar coisas técnicas, mas torna-se rigidamente uma toupeira, quando se trata de organizar a sociedade. Em consequência, as transformações tecnológicas avançam em ritmo que nos deixa desorientados, enquanto a organização do uso dessas mesmas tecnologias, no sentido de aproveitar o potencial que abrem e simultaneamente nos proteger das ameaças, avança a passos de tartaruga. Há disritmia profunda entre o tempo das tecnologias e o tempo da mudança cultural, da mudança organizacional, que dirá então do tempo das leis. Vivemos ao ritmo do século XXI com regras do jogo do século passado, algumas do século anterior. Quem entende de *blockchain*, de *bitcoin*, de *capitalismo sem capital*, de *High Frequency Trading*? O desajuste entre como funciona a economia e as regras do jogo se tornou impressionante.



O sistema, tal como hoje funciona, está comprometido. Não à toa, Lester Brown escreveu o *Plano B 4.0*, pois o ‘plano A’ que temos é inviável; que Joseph Stiglitz com os pesquisadores do Roosevelt Institute escreveram *Rewriting the Rules*, reescrevendo as regras, pois as que temos nos levam a um impasse generalizado; que Gar Alperovitz, Jeffrey Sachs, Gus Speth e outros tenham lançado o movimento *The Next System*, o próximo sistema, indicando que o atual é inviável; que tenham surgido núcleos de pesquisa como *New Economics Foundation* em Londres, *Alternatives Economiques* na França e tantos outros pelo planeta, inclusive os numerosos núcleos no Brasil. Indo além da dicotomia simplória privatização ou estatização, temos de construir uma governança que funcione. Não é com ideologias do século passado, que nos deram muito ódio e poucas soluções, que iremos resolver o problema. No centro do problema, e do presente artigo, está a questão de como utilizamos os nossos recursos financeiros.

## 2. OS RECURSOS FINANCEIROS

A economia não é um setor de atividades. É uma dimensão de todas as nossas atividades. Há economias da saúde, da segurança, dos transportes, da gestão dos nossos salários, dos custos ambientais e assim por diante. *Oikos e nomos*, cuidar da nossa casa, constitui um amplo enfoque do cuidar dos nossos recursos e do seu aproveitamento. Muitas aplicações da economia podem exigir fórmulas, mas o essencial da boa economia consiste em incorporar o enfoque econômico como dimensão do funcionamento da sociedade em geral.

O dinheiro para muitos é um pouco mágico. A realidade é que em suas diversas dimensões, como equivalente de valor que permite comparar produtos, como instrumento de poupança e como facilitador de trocas, é muito útil. Mas não tem valor em si: um governo pode emitir muito dinheiro e não irá com isso enriquecer o país. Inversamente, uma pessoa que tenha mais dinheiro pode usá-lo na sua dimensão de direito de adquirir produtos, e se tiver mais dinheiro estará mais rico: a aquisição de moedas por um particular lhe confere direitos. Em outros termos, torna-se vital saber, no processo produtivo em geral, quem vai estocar mais dinheiro, mais direitos sobre os produtos da sociedade.

Carlos Slim, por exemplo, alternando com Bill Gates como a maior fortuna mundial, ganha seu dinheiro com o oligopólio sobre sistemas de comunicação, cobrando literalmente pedágio sobre as nossas conversas. As ondas eletromagnéticas são da natureza, constituem um bem público e não têm custo. Quem conversa gratuitamente pelo *Skype* se dá conta disso. O imenso avanço que representa a *World Wide Web*, a familiar *www* que colocamos para qualquer busca da internet, é gerida por um consórcio sem fins lucrativos, uma ONG que facilita a vida de todos no planeta sem cobrar. Produz sem cobrar, enquanto outros cobram sem produzir, inclusive se aproveitando dessa tecnologia.

A partir dos anos 1970, a Finlândia decidiu recolher mais dinheiro mediante impostos mais elevados – em particular sobre os mais ricos – e o investiu em amplo programa de elevação do nível científico-tecnológico do país. Em poucas décadas, saiu de um país atrasado que vendia suas florestas para a linha de frente da economia do conhecimento. Trata-se de uma tributação adequada pela escolha da incidência do imposto – de quem ou sobre que atividade se cobra – e no que se investe. No centro da discussão, tanto quando falamos dos recursos de um empresário como dos recursos de um governo, ou ainda de uma organização da sociedade civil, estão a questão do impacto da cobrança e a questão da produtividade nos pontos onde se investe. Vamos dificultar e tornar mais caras nossas comunicações (como no caso de Carlos Slim) ou multiplicar a capacidade de gerar mais recursos ao dotar

a população de mais acesso aos conhecimentos? As dimensões são obviamente amarradas uma à outra com o papel central do Estado em equilibrar o conjunto.

Portanto, no centro da discussão está a produtividade dos recursos. Não porque os recursos financeiros sejam valiosos em si, mas porque qualquer atividade que queiramos desenvolver ou qualquer setor que queiramos priorizar vai depender de ter os recursos financeiros correspondentes, permitindo contratar técnicos, comprar máquinas, desenvolver tecnologias e assim por diante, já no plano da economia real. Toda opção de política de desenvolvimento em geral envolve a mobilização de recursos financeiros correspondentes. Ninguém come dinheiro, o dinheiro não é objetivo em si: o sistema financeiro constitui atividade-meio. É da política financeira no seu fluxo integral que vai depender se um país importa produtos de luxo para a satisfação das suas elites, ou se importa máquinas para equipar o seu parque produtivo.

Quando financiamos um programa de elevação do nível tecnológico de pequenas e médias empresas ou da agricultura familiar, teremos como resultado muito mais produto e riqueza a distribuir, inclusive para remunerar o investimento realizado e assegurar mais recursos financeiros para outros programas. É o recurso financeiro utilizado como alavanca multiplicadora de riqueza, ou seja, como capital no sentido estrito. Mas se ganhamos dinheiro com especulação no mercado de futuros de câmbio, por exemplo, podemos até enriquecer muito, mas o que ganhamos, outro perdeu; e não apareceu no mundo real nenhum produto suplementar. São meras transferências de direito sobre produtos, sem que haja mais produto. Não se trata aqui de investimentos, mas de aplicações financeiras.

O grande jogo, à medida que os fluxos financeiros foram-se tornando mais rápidos e complexos, passou a ser ganhar dinheiro brincando no chamado mercado financeiro o qual, hoje, curiosamente, passou a ser chamado simplesmente ‘o mercado’. O eixo central da economia se deslocou, do debate sobre qual o uso mais útil dos recursos para a economia e a sociedade, para a análise de qual medida será mais favorável para se ganhar dinheiro no ‘mercado’, sem ser preciso dedicar-se ao trabalhoso esforço de produzir. É a era do rentismo.

Para os analistas de língua inglesa é mais difícil, porque eles usam a palavra ‘*investment*’ quer seja para investimento produtivo ou aplicação financeira. George Monbiot é explícito: “*Investment* significa duas coisas completamente diferentes. Uma é o financiamento de atividades produtivas e socialmente úteis, a outra é a aquisição de recursos existentes para drená-los (*milk them*) visando ao rentismo, juros, dividendos e ganhos de capital. Usar a mesma palavra para atividades diferentes camufla as fontes de enriquecimento, levando-nos a confundir a extração de riqueza e a geração de riqueza. Rentistas e herdeiros atualmente se estilam como ‘empresários’ ou ‘criadores de riqueza’, afirmando terem ‘ganho’ a sua renda não merecida (*claiming to have earned their unearned income*). Trata-se de uma inversão perfeita da maneira pela qual os ricos buscavam aceitação social há um século, quando empresários – criticados como ‘novos ricos’ e oportunistas sociais – tentavam se apresentar como rentistas” (MONBIOT, 2017:36).

Joseph Stiglitz propõe uma definição de Rent-Seeking, busca de ‘renta’:

*“A prática de obter riqueza não por meio de atividade economicamente válida, mas extraindo-a de outros, frequentemente por meio de exploração. Os exemplos incluem o monopólio que cobra em excesso pelos seus produtos (rendimentos de monopólio) ou empresas farmacêuticas que conseguem que o Congresso passe uma lei que permite que cobrem preços muito altos, bem como fornecer menos bens, serviços e inovação efetiva no mercado” (STIGLITZ, 2015:14).*

Ao gerar rendimentos para agentes econômicos que não contribuem para a produção, estamos evidentemente reduzindo a disponibilidade desse capital para atividades que efetivamente desenvolvem o país e dinamizam a economia, seja pelo consumo e investimento familiar, pela expansão da produção empresarial, ou investimentos em infraestruturas e em políticas sociais por parte do governo. Gera-se um processo de esterilização da poupança. O rentismo é essencialmente parasitário (HUDSON, 2015).

A aplicação financeira desempenha papel central nesse processo. Uma excelente publicação editada por Alison Sturgeon (e outros), *How Money Works*, traz o desafio básico. O retorno médio sobre aplicações financeiras nas últimas décadas situa-se entre 7% e 9% ao ano (ALISON, 2017:174). No mesmo período, o crescimento efetivo da produção de bens e serviços, o PIB mundial, foi da ordem de 2,5%. Quando o dinheiro ganho pelos rentistas é muito superior ao crescimento do produto real, estamos evidentemente assistindo a uma apropriação de direitos sobre o produto, sem a produção correspondente.

Em outros termos, está rendendo mais fazer aplicações financeiras, do que investir na produção. E o dinheiro, nas atuais regras do jogo em que o que vale é apenas a rentabilidade, vai naturalmente para onde rende mais. A sociedade se vê privada dos recursos necessários para o desenvolvimento que tanto afirmamos ser necessário. Gerou-se, a partir da desregulamentação e expansão vertiginosa dos sistemas de aplicação financeira dos anos 1980 em diante, um desajuste sistêmico entre os meios e os fins. Por simples razões de rentabilidade, a expansão do controle privado sobre os sistemas financeiros irá essencialmente desviar recursos do investimento produtivo para o rentismo improdutivo. A existência de um forte setor público de intermediação financeira, e de um sistema efetivo de regulação sobre o setor privado correspondente, tornaram-se essenciais. A tributação tem aqui um papel evidente de restauração do equilíbrio.

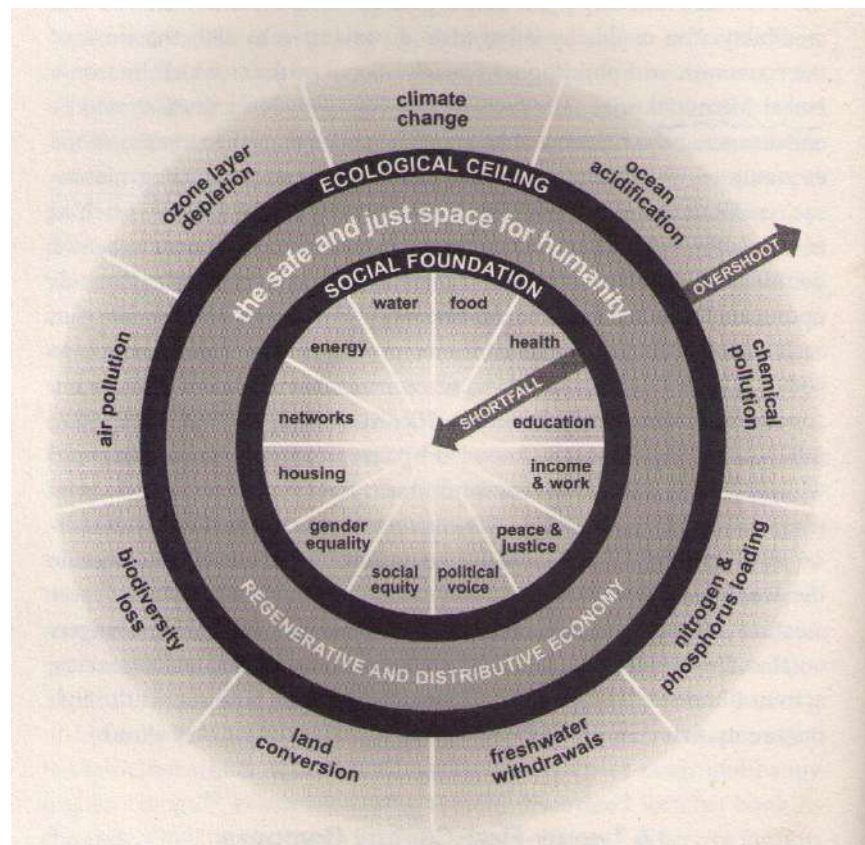
### 3. A UTILIDADE FINAL DOS RECURSOS

A política financeira de um país tem, portanto, de se orientar pelo tipo de impacto que se deseja, tanto por meio da tributação e alocação correspondente dos recursos, como pela regulação do sistema privado de intermediação financeira. As Ilhas Virgens Britânicas, o Estado de Delaware nos Estados Unidos ou Luxemburgo na Europa consideram evidentemente que o melhor é não exigir produtividade social alguma dos recursos financeiros ali alocados e se possível sequer registrá-los, contentando-se quando muito em cobrar uma taxa suficientemente moderada para atraí-los. Há paraísos fiscais com mais empresas que habitantes que pouco ou nada produzem. Na realidade, seus ganhos são proporcionais às perdas de produtividade que causam em outras economias. Mas se queremos favorecer a produtividade dos nossos recursos financeiros, temos de orientá-los para onde tenham efeitos multiplicadores em termos de resultados finais para a sociedade. Neste sentido, torna-se essencial definir o que consideramos como utilidade-fim dos recursos.

O caráter global do sistema financeiro, ampliado pela volatilidade que gera a representação do dinheiro em *bits*, fluido imaterial que permite enormes fluxos instantâneos, atinge diretamente a capacidade de um governo tributar atividades financeiras. Como ter uma política tributária nacional num quadro de fluxos mundiais? A corrida para atrair mais capitais da ciranda internacional cobrando impostos menores restringiu radicalmente a capacidade de os Estados adotarem políticas tributárias que façam sentido em termos de resultados finais para a sociedade. Isso torna muito mais importante que haja um amplo setor público de financiamento das atividades econômicas, sociais e ambientais. A política tributária, neste sentido, tem de fazer parte de um sistema coerente de política financeira integrada.

É útil, nesse raciocínio, pensar primeiro no que queremos financiar, nos objetivos da política econômica no sentido amplo, antes de analisar os fluxos financeiros correspondentes. O PIB é reconhecidamente uma ferramenta demasiadamente tosca para a complexidade da sociedade moderna. Na prática, o PIB apenas mede a intensidade do uso dos recursos, a velocidade com que gira a máquina econômica. Não distingue se estamos gerando produção ou vendendo nosso capital natural, como as florestas ou recursos minerais e energéticos. Avalia como aumento do PIB os gastos com o desastre causado em Mariana pela Samarco, ou os gastos com a recuperação ambiental no Golfo do México depois do desastre da British Petroleum. Tem imensas dificuldades em incorporar o capital intangível que hoje se está tornando um dos principais fatores de produção. O PIB é tosco, e tentar reduzir o sucesso ou não de um país a um só número não faz sentido.

A imagem abaixo, a ‘rosca’, tem ajudado muito no debate internacional, no sentido de colocar numa imagem clara os nossos desafios. Uma imagem, como explicita Kate Raworth, autora de *Doughnut economics*, tem um poder impressionante de fixar ideias. Neste caso, o conjunto dos principais desafios – e consequentemente as medidas que temos de financiar – se ajusta. A leitura é simples. O lugar onde temos de nos situar, como sociedade, é na própria rosca, onde está o miolo e o açúcar, portanto a zona de conforto. No vazio interno da rosa, estão as insuficiências, nas quais temos de investir: são 12 eixos como acesso à água (cerca de dois bilhões de pessoas no mundo não têm o acesso fácil), o alimento (800 milhões passam fome no planeta em 2017) e assim por diante. Temos de investir no aumento da provisão, na cobertura dessas insuficiências.



Fonte: Kate Raworth – *Doughnut economics* – 2017.

No lado externo da ‘rosca’ está o que produzimos em excesso e que temos de reduzir. Por exemplo a contaminação química das reservas de água doce tem de ser controlada. A redução das emissões das gases de efeito estufa e o conjunto de medidas para reduzir a mudança climática necessitam de mais recursos. Aqui são 9 eixos que caracterizam necessidades de controle ou reorientação de recursos, por exemplo dos sistemas financeiros de

subsídios à produção de energias não renováveis. O aporte metodológico que constitui essa organização dos desafios numa imagem sintética não deve ser subestimado. Temos muita necessidade de que as pessoas compreendam melhor para onde os recursos devem ser orientados para termos uma sociedade próspera e equilibrada, sustentável no longo prazo.

Temos também os excelentes pontos de referência que nos traz a Agenda 2030, com os seus 17 objetivos de desenvolvimento sustentável e 169 metas, bem como o Acordo de Paris sobre a mudança climática. Nos últimos anos, em particular como resultado do choque planetário que foi a crise de 2008, quando se constatou o autêntico caos que representa o sistema financeiro mundial, abriu-se espaço para pesquisas e discussão. Porém não se abriu espaço – e isso é crucial – para mudanças que regulem o modo como se deformou o sistema financeiro mundial e o modo de como essa deformação se manifesta nos diversos países. O resgate do equilíbrio passa obviamente por uma intervenção muito ativa do setor público.

O resultado geral que buscamos, naturalmente, é a qualidade de vida das famílias, dentro de um conceito de sustentabilidade, para não vivermos à custa das próximas gerações. No tripé que atingiu o consenso possível, buscamos uma sociedade economicamente viável, socialmente justa e ambientalmente sustentável. O PIB como objetivo apenas tangencia esses desafios. Hoje, ele se tornou mais uma ferramenta de embates ideológicos do que um conceito científico. Em particular, tornou-se cada vez mais absurdo reduzir a utilidade e a eficiência de determinadas políticas econômicas à avaliação pelo chamado mercado (se o mercado subiu alguns pontos ou desceu, se o país passou a ter uma nota mais ou menos positiva na opinião das três entidades privadas de avaliação de risco – risco para capitais financeiros, não para as populações, naturalmente). Temos de assegurar uma sociedade que funcione no longo prazo e para todos.

O massacre publicitário sobre os impostos leva muitos a acreditarem que o imposto tira dinheiro dos nossos bolsos, pois o bem-estar econômico das famílias é identificado justamente com dinheiro no bolso. A renda que chega ao nosso bolso é sem dúvida essencial, permite fazer as compras, pagar as nossas contas. É o que os americanos chamam da economia *out of pocket*, a economia do bolso. Mas o bem-estar das famílias depende de muito mais. Em particular, depende do que tem sido chamado de salário indireto, o que financia o consumo coletivo. Para dar um exemplo, o canadense tem salário mais baixo do que o americano, mas dispõe de creche, escola, médico, infraestruturas de lazer e esporte e inúmeros serviços essenciais ou outras comodidades sem precisar pagar por eles, pois constituem bens e serviços gratuitos e universalmente disponíveis, por meio do setor público da economia. O equilíbrio entre o consumo individual e o consumo coletivo é essencial para uma sociedade que funcione.

A saúde é um exemplo interessante. Nos Estados Unidos gastam-se anualmente cerca de US\$ 7.400 por pessoa em saúde, predominantemente *out of pocket*; enquanto no Canadá se gasta pouco menos da metade desse valor, com resultados, em termos de qualidade e acessibilidade, muito superior. O canadense é mais saudável, gastando menos. Esse exemplo é importante para o nosso objetivo aqui, porque mostra que certos setores de atividade – a produção e comercialização de camisetas, por exemplo – funcionam de maneira muito mais eficiente com os mecanismos de mercado, enquanto que outros setores como saúde, educação, cultura, segurança, proteção ambiental e semelhantes – as chamadas políticas sociais – são administrados de forma muito mais eficiente quando são públicos.

Ainda que tal afirmação mexa com os brios ideológicos das pessoas e com a tradicional divisão entre os que veem a solução na privatização ou na estatização generalizadas, as experiências no mundo mostram que a saúde privada torna-se rapidamente indús-

tria da doença, enquanto a saúde pública busca reduzir os custos por meio de políticas integradas como saneamento básico, qualidade dos alimentos nas escolas, controle de agrotóxicos, acesso a espaços esportivos e outras medidas que agem na saúde de maneira preventiva, orientação reconhecidamente mais eficiente. Busca-se assegurar saúde mais do que vender o tratamento dada doença. Isso vale para a indústria do diploma na área da educação privada, dos dramas sociais que geram a segurança privatizada e assim por diante (DOWBOR, 2016).

O bem-estar das famílias depende, portanto, de assegurarmos de maneira equilibrada a renda direta e o acesso aos serviços públicos mediante o ‘salário indireto’, bem como infraestruturas públicas (ruas asfaltadas e iluminadas) e proteção de bens naturais (rios limpos como espaço de lazer, por exemplo). A lógica sistêmica é clara: enquanto a ampla disponibilidade e acesso universal aos bens e serviços de consumo coletivo, a infraestruturas adequadas e aos bens naturais geram equilíbrio na base da sociedade, a privatização tende a aprofundar a divisão entre os que podem e os que não podem pagá-los. Não à toa os países que funcionam, que conseguem equilibrar prosperidade econômica com paz social e equilíbrio ambiental, dispõem de setores públicos proporcionalmente muito mais amplos. Isso por sua vez está baseado em cargas tributárias mais elevadas e regulação financeira mais rigorosa.

Importante levar em conta que o Acordo de Paris sobre o enfrentamento do aquecimento global, em 2015, constituiu um avanço crucial para o nosso futuro. Com a Agenda 2030 que em Nova Iorque definiu os Objetivos de Desenvolvimento sustentável, passamos a ter um norte para o planeta. No entanto, a terceira conferência mundial do mesmo ano, em Addis Abeba, sobre o financiamento desses objetivos sociais e ambientais, foi simplesmente um fracasso: tratava-se de definir quem iria arcar com a conta.

Essa clara definição dos objetivos, com muito consenso, em que pese a atitude dos Estados Unidos, choca-se evidentemente com a ausência de controle sobre os sistemas financeiros. O Acordo de Paris definiu como meta levantar 100 bilhões de dólares anuais para financiar as políticas ambientais. Enquanto isso, o estoque de recursos financeiros em paraísos fiscais – capitais que não só não são investidos produtivamente como sequer pagam impostos – é da ordem de 20 trilhões de dólares, 200 vezes mais do que a meta definida pelo Acordo de Paris. Aliás, desses 100 bilhões, nesse início de 2018, foram levantados menos de 20%. O resgate do controle dos recursos financeiros, para que sirva à própria sociedade que os gerou, torna-se, portanto, essencial. E não se pode avaliar apenas a dimensão pública: é o fluxo integrado de recursos financeiros que precisa ser redirecionado.

#### **4. O FLUXO FINANCEIRO INTEGRADO**

Ao concebermos nosso problema de maneira mais ampla, como resgate da dimensão produtiva do fluxo financeiro integrado, torna-se mais clara a política tributária a ser adotada, pois ficam mais evidentes os grandes vazamentos que travam o sistema. Em particular, aparecem com força as taxas de juros que incidem sobre as dívidas das famílias, das empresas e do Estado, reduzindo a produtividade de todos, alimentando o rentismo e o estoque de recursos nos paraísos fiscais. Assim veremos sucessivamente o impacto do sistema financeiro sobre as famílias, as empresas e o Estado, os diversos ‘vazamentos’ como a evasão fiscal, os preços de transferência e o papel dos paraísos fiscais, para finalmente analisar o papel do sistema tributário. Na nossa convicção, as intervenções necessárias vão além da reforma tributária. O eixo central, como sempre, é que os nossos recursos financeiros voltem a ser úteis para a economia e para a sociedade.

## A liquidação do marco regulatório

O ponto de partida para o processo atual é a Constituição de 1988. No artigo 192º, em particular, definiu-se a utilidade econômica e social do sistema financeiro nacional como eixo norteador, com teto máximo de taxa de juros anual de 12% acima da inflação (seria hoje da ordem de 18%). Com um conjunto de normas mais equilibradas, depois de anos de arbítrio e violência, o país voltava a ter regras do jogo, retornava ao universo das democracias.

Entre 1993 e 1994, derrotou-se a hiperinflação, elemento chave para se recuperar a gestão econômica tanto dos governos como das empresas, ao se resgatar finalmente a moeda como referência estável de medição de valor. Lembremos que havia na época, segundo *The Economist*, 44 países com hiperinflações como a Argentina, México, Israel e numerosos outros. Em todos eles, a hiperinflação foi liquidada entre 1993 e 1995.

Em 26 de dezembro de 1995, com a Lei n. 9.249, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como a contribuição social sobre o lucro líquido, foi instituída a espantosa liquidação de imposto sobre lucros e dividendos. Ou seja, depois do modesto tributo que paga a empresa como pessoa jurídica, os imensos lucros e dividendos repassados aos acionistas e intermediários financeiros se tornaram isentos de impostos. Os impactos são analisados, entre outros, pelo senador Lindbergh Farias (FARIAS, 2015).

Simultaneamente, outra lei estabeleceu o sistema de taxas elevadas de juros sobre a dívida pública, permitindo aos bancos se financiarem aplicando em títulos em vez de procurar fomentar a economia. Aplicada a partir de julho de 1996, desde o início a remuneração dos títulos se situou em níveis acima de 20%, tendo chegado a 46% no pico. O que os bancos perderam com a quebra da hiperinflação voltariam a recuperar com a nova taxa Selic e a isenção de imposto sobre lucros e dividendos. A partir desse momento, para os aplicadores financeiros, passou a ser mais rentável aplicar em títulos públicos, remunerados com os nossos impostos, do que buscar projetos, investir e fomentar a economia. O economista Luiz Gonzaga Belluzzo calcula que a média real (descontada a inflação) no período FHC remunerava os bancos na ordem de 20% sobre o dinheiro que, aliás, era dos clientes do banco.

Em 1997, foi aprovada a lei que autoriza as corporações a financiar campanhas eleitorais. Com o poder do seu dinheiro, os grupos econômicos podiam agora eleger os seus representantes, transformando em ficção a cláusula básica da nossa Constituição, de que todo poder emana do povo. Essa captura do poder teria evidentemente impactos dramáticos sobre a política brasileira, deformando ainda mais a representatividade dos eleitos, até o STF tomar a decisão óbvia de que essa lei era inconstitucional. Seria o Congresso eleito pelas corporações, portanto de maneira inconstitucional, que viria a comandar o retrocesso atual (CRUZ, 2010).

Esse Congresso, eleito com ampla contribuição das corporações, dá entrada em 1999 na PEC 53/1999, depois transformada na EC 40/2003, revogando o conjunto dos parágrafos do artigo 192 da Constituição, que regulamentava o sistema financeiro nacional. A data coincide com a revogação, nos EUA, da Lei Glass-Steagall que vinha assegurando um mínimo de regulação e disciplina no sistema financeiro americano e no resto do mundo. Explode com toda força a globalização financeira sem barreiras. Aqui como em outros países, as finanças deixam de fomentar a economia, travando o desenvolvimento.

Não custa lembrar que o artigo 192 da nossa Constituição terminava determinando que “a cobrança acima deste limite [12% ao ano mais inflação] será conceituada como crime de usura, punido em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar”. A lei, com o Congresso eleito pelo dinheiro das corporações, não determinou nada, simplesmente revogou o artigo. O caminho ficou livre. Em seus relatórios mensais sobre as taxas de juros praticadas no mercado, a Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac) constata: “Destacamos que as taxas de juros são livres, e as mesmas são estipuladas pela própria instituição financeira, não existindo assim qualquer controle de preços ou tetos pelos valores cobrados”.

Em junho de 2002, em evento no Parque Anhembi em São Paulo, o então candidato à presidência Lula lê a “Carta aos Brasileiros”, em que se compromete a respeitar o sistema financeiro como tinha sido constituído. Ao assumir, o presidente Lula manteve a elevada taxa Selic, nomeou um banqueiro para gerir as finanças públicas e os bancos entraram numa espiral de elevação de juros privados para pessoa física e pessoa jurídica, aprofundando a financeirização. O compromisso era claramente condição da elegibilidade, não em termos legais, mas em termos de relações reais de poder.

### **O endividamento das famílias**

É nesse espaço de poder extremamente estreito que se desenvolveu a política de resgate do andar de baixo da população brasileira, com resultados impressionantes, a ponto de o Banco Mundial qualificar os anos 2003 a 2013 como *The Golden Decade*, a década dourada da economia brasileira. Não cabe aqui elencar todos os avanços, mas destacar que o dinheiro que vai para a base da sociedade demonstrou ser incomparavelmente mais produtivo do que o dinheiro que vai para o topo. O país inteiro passou a viver melhor, com avanços proporcionalmente elevados para os mais pobres. O imenso impacto do Bolsa Família custou meros 0,5% do PIB.

A visão se justifica por três razões básicas: em termos éticos, manter em estado de miséria milhões de pessoas num país rico como o nosso é simplesmente uma vergonha; em termos políticos, pois a desigualdade constitui um fator radical da erosão da democracia e perda de governabilidade; e em termos econômicos, pois nada dinamiza a economia como o reforço da capacidade de consumo da população. Praticamente 15 anos depois da leitura da Carta aos Brasileiros, o mesmo Lula fazia esta declaração realista: “Quando você dá 1 bilhão para um rico, aquilo se transforma numa conta bancária, e a pessoa vai ganhar dinheiro especulando financeiramente. Nós queremos acabar com isso. Nós queremos acabar com a especulação. Quem quiser ganhar dinheiro terá de investir no setor produtivo” (EFE, 24/11/2017). Essa compreensão é essencial para qualquer discussão de políticas tributárias.

O fato básico desse processo é que os intermediários financeiros aprenderam rapidamente a buscar no bolso da massa de consumidores a renda familiar que se expandia. De acordo com os dados do Banco Central, em janeiro de 2005, a dívida das famílias equivalia a 18,42% da renda familiar. Com juros muito elevados, o endividamento foi aumentando regularmente, atingindo um máximo de 46,17% em 2015, mas já em 2012 se notava o progressivo atolamento das famílias pela dívida acumulada. Em 2017, baixou um pouco apenas a proporção do endividamento, entre outros motivos pelo uso do FGTS para saldar dívidas. Abaixo (Figura 1) os dados extraídos do BCB, em 12/12/2017:



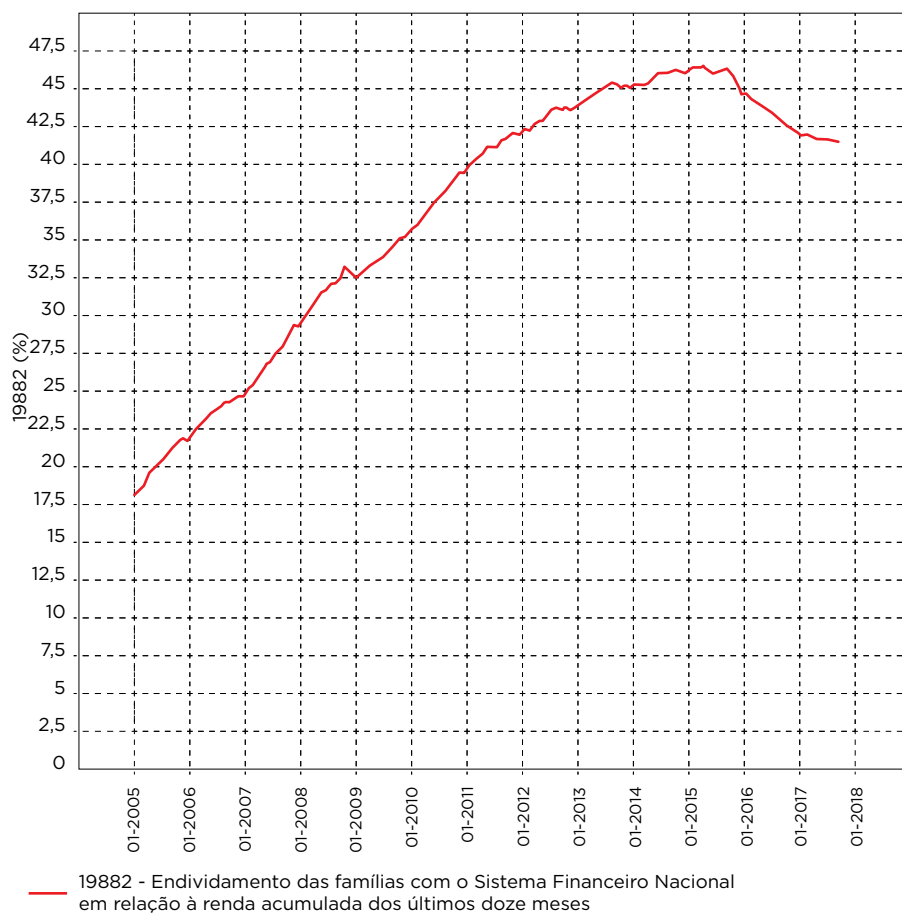
**FIGURA 1 – ENDIVIDAMENTO DAS FAMÍLIAS COM O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL EM RELAÇÃO À RENDA ACUMULADA DOS ÚLTIMOS DOZE MESES**

Em %

2005-2017 (SETEMBRO)

BRASIL

Linear



Fonte: Banco Central: Endividamento das famílias com o Sistema Financeiro Nacional em relação à renda acumulada dos últimos doze meses. Posição em setembro 2017.  
<https://www3.bcb.gov.br/sgspub/consultarvalores/consultarValoresSeries.do?method=trocarGrafico>

O endividamento das famílias com o Sistema Financeiro Nacional em relação à renda acumulada dos últimos doze meses era de 18,42% em janeiro de 2005, passando para 35,75% em janeiro 2010, praticamente o dobro; e para 46,17% em 2015. Constatase uma expansão vertiginosa do endividamento das famílias.

Este nível de endividamento não seria particularmente grave se fosse onerado, como em outros países, com uma taxa de juros de 3% a 8% ao ano. No entanto, no Brasil, as taxas de juros fazem com que a cada ano as famílias tenham de pagar mais de um terço do estoque da dívida apenas em juros. Isso é absolutamente inviável em termos de manutenção do consumo. Os juros mais do que absorveram o aumento da renda das famílias que resultou das políticas redistributivas do governo. Na prática, os bancos e outros intermediários financeiros aprenderam rapidamente a ir buscar o dinheiro de uma população que precisava de equipamentos domésticos essenciais, mas não tinha como pagá-los à vista.

Constatamos na Figura 2 abaixo que para o item Artigos do Lar, por exemplo, as famílias pagavam em outubro de 2017 o nível astronômico de 132,91%. Pagar quase uma vez e meia o valor de sua compra só em juros é completamente absurdo. O máximo que encontramos na Europa, na rede Midia@Markt, foi 13% ao ano. É importante notar que no Brasil as taxas de juros são apresentadas aos clientes na sua versão ao mês, o que deforma radicalmente a compreensão, já que camufla os juros compostos.

**FIGURA 2 – TAXA DE JUROS DO CREDIÁRIO, POR SETOR**

Em %  
OUTUBRO DE 2017  
BRASIL

SETORES	SET/17		OUT/17	
	TAXA MENSAL	TAXA ANUAL	TAXA MENSAL	TAXA ANUAL
Grandes Redes	2,91%	41,09%	2,87%	40,43%
Médias Redes	5,89%	98,73%	5,84%	97,61%
Pequenas Redes	6,82%	120,71%	6,77%	119,48%
Empresas de Turismo	4,81%	75,72%	4,76%	74,72%
Artigos do Lar	7,36%	134,48%	7,30%	132,91%
Eletrônicos.	5,54%	90,99%	5,49%	89,90%
Importados	6,19%	105,59%	6,14%	104,43%
Veículos	2,09%	28,17%	2,07%	27,87%
Ginástica	7,84%	147,38%	7,78%	145,73%
Informática	5,31%	86,05%	5,25%	84,78%
Celulares	5,01%	79,79%	4,94%	78,36%
Decoração	7,51%	138,44%	7,45%	136,85%
Média Geral	5,61%	92,51%	5,56%	91,42%

Fonte: Anefac. Posição em outubro de 2017. <https://www.anefac.com.br/uploads/arquivos/2017111714631301.doc>

Os juros no sistema formal de intermediação financeira são ainda mais escandalosos. Tomando os dados de outubro de 2017, constatamos que os intermediários financeiros cobram 326,14% no cartão de crédito, 297,18% no cheque especial, 27,87% na compra de automóveis. Os empréstimos pessoais custam na média 65,35 % nos bancos e 143,55% nas financeiras. Deixamos de lado aqui a agiotagem de rua que hoje, aliás, já não se diferencia tanto da dos bancos que praticam simplesmente a agiotagem legal. O crédito consignado, na faixa de 28% ao ano, foi uma tentativa bem-sucedida de ajudar os endividados, mas continua sendo absurdo em termos de comparação internacional, e representa menos de um terço do endividamento. Veja na Figura 3 abaixo os juros para pessoa física nos bancos:

**FIGURA 3 – TAXA DE JUROS BANCÁRIOS PARA PESSOA FÍSICA**

Em %  
SETEMBRO E OUTUBRO DE 2017  
BRASIL

LINHA DE CRÉDITO	SETEMBRO/2017		OUTUBRO/2017		VARIACÃO %	VARIACÃO Pontos %
	Taxa Mensal	Taxa Anual	Taxa Mensal	Taxa Anual		
Juros comércio	5,61%	92,51%	5,56%	91,42%	-0,89%	-0,05
Cartão de crédito	12,89%	328,42%	12,84%	326,14%	-0,39%	-0,05
Cheque especial	12,33%	303,60%	12,18%	297,18%	-1,22%	-0,15
Financiamento de automóveis (CDC bancos)	2,09%	28,17%	2,07%	27,87%	-0,96%	-0,02
Empréstimo pessoal (bancos)	4,22%	64,22%	4,28%	65,35%	1,42%	0,06
Empréstimo pessoal (financeiras)	7,60%	140,85%	7,70%	143,55%	1,32%	0,10
<b>Taxa média</b>	<b>7,46%</b>	<b>137,12%</b>	<b>7,44%</b>	<b>136,59%</b>	<b>-0,27%</b>	<b>-0,02</b>

Fonte: Anefac. Posição em outubro de 2017. <https://www.anefac.com.br/uploads/arquivos/2017111714631301.doc>

A análise pelo Banco Central resume a situação do endividamento, ao juntar o estoque da dívida e os juros pagos. As famílias deviam, em outubro 2016, R\$1.627 bilhões, pagando juros de 34,2% na média geral, sendo 59,5% com recursos livres e 8,5% no crédito direcionado. Isto significa que as famílias têm de pagar mais de um terço do seu endividamento a cada ano. As taxas de juros correspondentes na Europa ou nos

EUA, como vimos, são da ordem de 3% a 8% ao ano. Os 59,5% incidem sobre uma dívida com recursos livres de R\$837 bilhões, gerando um pagamento de juros de 498 bilhões (8% do PIB) apenas nessa categoria. São juros surrealistas, em qualquer comparação internacional. O resultado, segundo o SPC, é que temos 58,3 milhões de adultos “negativados”, atolados na dívida. Quando 40% dos adultos sequer conseguem pagar as dívidas sobre o que já compraram, que dirá fazerem novas compras. O principal motor da economia, o consumo das famílias, ficou travado, o que por sua vez trava as empresas (SPC, 2017).

## O travamento das empresas

O travamento da demanda das famílias, da grande massa de consumo da população, tem efeito imediato nas iniciativas das empresas que veem acumular seus estoques de produtos não vendidos. É natural que reduzam o ritmo de produção, o que por sua vez afeta o emprego. Impacto maior ainda resulta da redução dos investimentos empresariais. Se a demanda se reduz em 5%, por exemplo, gerando uma insegurança quanto à perspectiva de produção, os investimentos novos caem muito mais, pois as empresas entram em compasso de espera e qualquer nova iniciativa é suspensa.

Os empresários efetivamente produtivos – contrariamente aos intermediários – trabalham em geral com margens relativamente pequenas. Um fogão pode ser comprado a prazo por 840 reais e à vista por 420 reais, já incluído o imposto de 40% e o lucro da loja, mas terá saído da fábrica a pouco mais de 200 reais. Resultado: quem não tem dinheiro para pagar à vista vai pagar mais de 800 reais por um fogão de 200. O produtor aqui recebe pouco e terá dificuldades para expandir as atividades, pois o grosso do lucro vai para intermediários que, em vez de serem prestadores de bons serviços comerciais, transformam-se em financiadores, vendedores de crédito. São atividades bancárias não assumidas como tais. Na prática, são atravessadores financeiros.

As taxas de juros para pessoa jurídica são tão escandalosas quanto as para pessoa física, proporcionalmente (Figura 4). O estudo da Anefac apresenta uma taxa praticada média de 65,92% ao ano, sendo 31,37% para capital de giro, 37,67% para desconto de duplicatas e 149,59% para conta garantida. Ninguém em sã consciência consegue desenvolver atividades produtivas, criar uma empresa, enfrentar o tempo de entrada no mercado e de equilíbrio de contas pagando este tipo de juros. Aqui, é o investimento privado que é diretamente atingido.

### FIGURA 4 – TAXA DE JUROS PARA PESSOA JURÍDICA

Em %  
SETEMBRO E OUTUBRO DE 2017  
BRASIL

LINHA DE CRÉDITO	SETEMBRO/ 2017		OUTUBRO/ 2017		VARIÇÃO %	VARIÇÃO PONTO % MÊS
	TAXA MENSAL	TAXA ANUAL	TAXA MENSAL	TAXA ANUAL		
Capital de Giro	2,34%	31,99%	2,30%	31,37%	-1,71%	-0,04
Desconto de Duplicatas	2,76%	38,64%	2,70%	37,67%	-2,17%	-0,06
Conta garantida	7,98%	151,26%	7,92%	149,59%	-0,75%	-0,06
Taxa Média	4,36%	66,88%	4,31%	65,92%	-1,15%	-0,05

Fonte: Anefac. Fonte: Anefac. Posição em outubro de 2017. <https://www.anefac.com.br/uploads/arquivos/2017111714631301.doc>.

Existem linhas de crédito oficiais que compensam em parte apenas a apropriação dos resultados pelos intermediários financeiros. O pequeno e médio empresário, em particular, vai buscar crédito na agência onde tem a sua conta, e a busca por formas subsidiadas de crédito oficial não entra na sua esfera de decisão. Na zona euro, o custo médio do crédito para pessoa jurídica é da ordem de 2 a 3% ao ano, diretamente acessível em qualquer banco. Ninguém consegue desenvolver atividades produtivas com taxas de juros como as que praticamos no Brasil e as empresas acabam buscando o autofinanciamento, perdemos assim um imenso motor de dinamização da economia que é o crédito barato ao produtor.

O Banco Central resume a situação do endividamento empresarial: as pessoas jurídicas deviam, em outubro de 2016, R\$1.425 bilhões, sobre os quais incide uma taxa média de juros de 18%, sendo 23,3% na carteira livre e 11,7% no crédito direcionado. As pessoas jurídicas tinham 700 bilhões de reais em crédito livre, pagando juros de 23,3%. Nenhuma empresa pode funcionar com juros desse tipo, que na Europa se situam abaixo de 5%. Particularmente atingida é a pequena e média empresa, que toma o empréstimo junto à agência bancária onde tem a conta, enquanto os grandes grupos e multinacionais tomam dinheiro com taxas muito mais baixas, em particular no exterior. Com a queda do consumo das famílias, as empresas trabalham hoje com 67% da sua capacidade e não têm como recorrer ao crédito para enfrentar a crise.

Além da baixa demanda e do crédito caro, no caso brasileiro, um terceiro fator desestimula o produtor: ele tem a alternativa de aplicar no Tesouro Direto, que rende 7,5% para uma inflação abaixo de 3%, com liquidez total e risco zero. Essa redução da taxa Selic é sem dúvida bem-vinda, pois desde 1996 vinha reduzindo a capacidade de financiamento do Estado. Ainda assim, se considerarmos que a remuneração sobre a dívida pública é de 0,5% nos EUA e taxas semelhantes no resto do mundo, continua sendo uma alternativa que permite ao empresário ver o seu dinheiro render sem precisar enfrentar os esforços e riscos das atividades produtivas. Mesmo descontada a inflação, trata-se de boa remuneração, que permeou grande parte do empresariado e ampliou a classe dos rentistas, dos que ganham sem precisar produzir, pois passam a ser remunerados pelos nossos impostos já que se trata do serviço da dívida pública. Este último mecanismo, pelo ônus que representa para o orçamento, trava o quarto motor da economia: o investimento público em infraestruturas e políticas sociais.

### **O investimento público**

Vejamos o terceiro item da engrenagem: a taxa Selic que incide sobre a dívida pública. O mecanismo é simples. Em 1996, para compensar as perdas que os bancos sofreram ao se quebrar a hiperinflação, o governo criou um mecanismo de financiamento da dívida pública com taxas de juros elevadas. A nossa poupança, por exemplo, está no banco, mas rende muito pouco. O banco, por sua vez, aplica este dinheiro em títulos da dívida pública que rendiam, na fase do governo de FHC, em média 25% a 30%, chegando a um máximo de 46%. A justificativa era de se tranquilizar “os mercados”, ou seja, os grandes intermediários financeiros, nacionais ou internacionais. Ser “confiável” para a finança internacional e as agências de classificação de risco tornou-se mais importante do que ser confiável para a população.

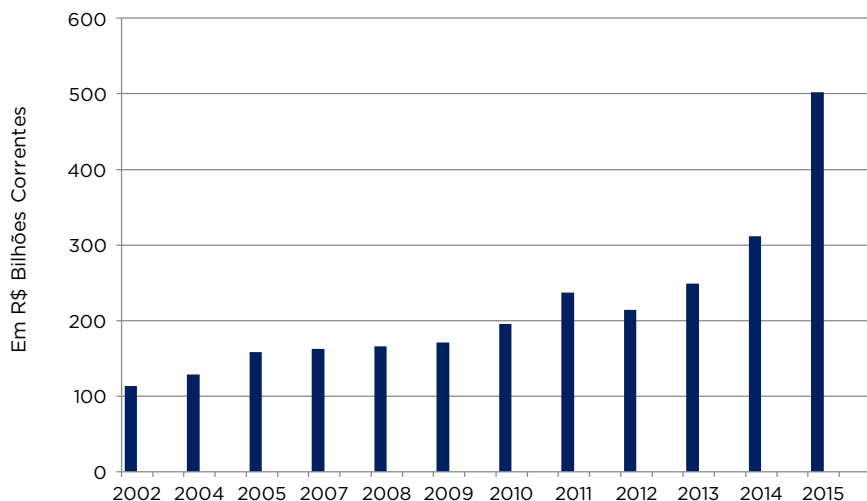
Para pagar esses intermediários, o governo precisou aumentar os impostos, e a carga tributária subiu 5 pontos percentuais ainda nos anos 1990 e início dos anos 2000. Durante a fase Lula e primeiro governo Dilma, estava na faixa de 14%, para uma inflação entre 5%

e 6%. Entrando em 2018 situa-se em 7% para uma inflação de um pouco menos de 3%, o que já melhora a situação, mas é um juro mais baixo sobre um estoque maior da dívida. O dado essencial é que o governo transfere uma grande parte dos nossos impostos para os bancos. O mecanismo é simples. Eu que sou poupador, de um bolso, coloco a minha poupança no banco que me remunera de maneira simbólica; e de outro bolso, tiro 7% para dar ao governo que os transfere para o banco. Em outros termos: eu pago ao banco, com os meus impostos, para que ele tenha o meu dinheiro. É importante lembrar que os títulos da dívida pública pagam na faixa de 0,5% a 1% ao ano na maioria dos países do mundo.

O Brasil tem um PIB da ordem de 6,3 trilhões, o que significa que a cada vez que se drena 63 bilhões das atividades produtivas para a especulação, é 1% do PIB que se perde. Se o gasto com a dívida pública atinge 8,5% do PIB, como é o caso em 2015, são cerca de 500 bilhões de reais dos nossos impostos transferidos essencialmente para os grupos financeiros. Com isso se esteriliza parte muito significativa da capacidade do governo para financiar infraestruturas e políticas sociais. Além disso, a Selic elevada desestimula o investimento produtivo nas empresas, pois é mais fácil, como vimos, ganhar com títulos da dívida pública. E para os bancos e outros intermediários é mais simples ganhar com a dívida do que fomentar a economia buscando bons projetos produtivos, o que exigiria identificar clientes e projetos, analisar e seguir as linhas de crédito, ou seja, fazer a lição de casa, usar as nossas poupanças para fomentar a economia. Os fortes lucros extraídos da economia real pela intermediação financeira terminam contaminando o conjunto dos agentes econômicos. A Figura 5, a seguir, explicita bem de onde veio o “rombo”.

**FIGURA 5 – GASTOS FEDERAIS DIRETOS COM JUROS**

R\$ Bilhões Correntes  
2005-2015  
BRASIL



Fonte: Banco Central.

O conto da dona de casa passado para a população era de que o governo teria de se comportar como a boa dona de casa, que só gasta o que tem. Mas o governo não gastava mais do que tinha com políticas públicas, gastava com juros. O governo Temer passou a reduzir políticas públicas, ou seja, investimentos e políticas sociais, mas não a transferência de dinheiro para os bancos. A EC95 travou os gastos com políticas públicas, mas não os gastos com os juros da dívida. Assim, o golpe só reforçou a sangria. Os juros sobre a dívida pública baixaram sem dúvida, mas não os juros sobre pessoa física e pessoa jurídica, um compensando o outro.

Em termos de impacto econômico, os investimentos públicos são essenciais para dinamizar qualquer economia moderna. Os dois grandes eixos de dinamização na esfera pública são os investimentos em infraestruturas, como transportes, energia, telecomunicações e água e saneamento; e as políticas sociais, como saúde, educação, cultura, lazer, esportes, habitação, segurança e outras atividades que constituem essencialmente investimento nas pessoas e ampliação do consumo coletivo. Ao desviar grande parte dos recursos públicos de investimentos para remuneração aos intermediários financeiros e rentistas em geral, travou-se o terceiro motor da economia.

Em termos políticos este mecanismo perverso tornou-se explosivo, pois se inicialmente o sistema favorecia essencialmente os bancos, hoje – com a abertura de aplicações no Tesouro Direto para qualquer poupador – gerou-se uma massa de empresários e pessoas da classe média que se acostumaram a ver o seu dinheiro render a partir da elevada taxa Selic. Quando o governo Dilma tentou baixar os juros, que chegaram a 7,5% para uma inflação de 5% em 2013, e ao mesmo tempo os juros no Banco do Brasil e na CEF, a revolta foi geral, e iniciou-se uma articulação perversa entre crise financeira e crise política, uma aprofundando a outra.

É essencial entender que as pessoas de menor rendimento, os três quartos do país, aplicam muito pouco em produtos financeiros, e mal conseguem fechar o mês, em particular pelo endividamento que as enforça. E essa população necessita vitalmente dos investimentos públicos, como saúde, educação, saneamento básico, habitação popular e outras iniciativas. Quando os recursos que serviriam ao financiamento desses setores são desviados para quem tem importantes aplicações financeiras, ou seja, para os segmentos mais ricos do país, gera-se um aprofundamento das desigualdades, invertendo todos os esforços de 12 anos de ampliação de políticas sociais e de demanda popular. O Brasil volta assim para uma economia “de base estreita” e trava-se o objetivo histórico essencial de harmonizar o país pela elevação social das massas populares.

É importante mencionar que o mecanismo perverso criado no país é encontrado em numerosos países, ainda que sob diversas formas. O denominador comum é o fato de os grandes grupos financeiros apropriarem-se das políticas públicas por meio do inchaço da dívida pública. A sobrevivência do governo passa então a depender menos do seu empenho em assegurar políticas que favoreçam a população em geral, e mais de mostrar que é “confiável” para o sistema nacional e mundial de especulação financeira. São inúmeros os países que elegeram governos com programas progressistas e terminaram aplicando políticas de direita. E, para a população, vende-se a ideia de que são as políticas sociais que geraram o déficit público e o travamento da economia. Quando se comparam as poucas dezenas de bilhões que representa o Bolsa Família, investimento nas pessoas, e os 500 bilhões transferidos para rentistas, que ganham sem produzir, pode-se ver o ridículo do argumento. Aliás, trabalhos de Jorge Abrahão de Castro no Ipea mostram que para cada 1 real investido no Bolsa Família o efeito multiplicador leva a um aumento do PIB de 1,78 reais.<sup>2</sup>

2. O estudo mostra o efeito multiplicador dos programas redistributivos: “O Programa Bolsa Família passa a ser a transferência de renda com maior efeito: na simulação, o PIB aumentaria R\$ 1,78 para um choque marginal de R\$ 1,00 no PBF. Ou seja, se a oferta for perfeitamente elástica e os demais pressupostos forem respeitados, um gasto adicional de 1% do PIB no PBF se traduziria em aumento de 1,78% na atividade econômica. O BPC, o seguro desemprego e o abono salarial vêm em seguida, com multiplicadores também maiores do que um” (Castro, 2013). Os juros sobre a dívida pública têm um efeito inverso, de redução do PIB.

O saldo total das operações de crédito do sistema financeiro, envolvendo pessoas físicas e pessoas jurídicas, atingiu R\$3.052 bilhões em outubro 2016, representando 48% do PIB, nível relativamente moderado, mas pagando uma taxa média geral de juros (pessoa física e jurídica, crédito livre e direcionado) de 27,4%, o que representa R\$836 bilhões pagos aos intermediários financeiros sob forma de juros, equivalendo a 13,2% do PIB. Acrescentem-se os R\$397 bilhões pagos em 2016 como juros sobre a dívida pública, 6,3% do PIB, são cerca de 20% do PIB extraídos por intermediários financeiros essencialmente improdutivos. O *spread* bancário sobre crédito livre atingiu 35,4%. O travamento do consumo das famílias e da produção empresarial reduzem o fluxo correspondente

de receitas do Estado, aumentando o déficit das contas públicas. Nenhuma economia pode funcionar desse modo. Esses 20% do PIB reinvestidos na economia poderiam assegurar uma expansão econômica vigorosa. Mas rendem mais quando aplicados, por esses mesmos intermediários, em mais papéis financeiros.

### O agravamento tributário

É de se pensar sobre o que acontece com tantos ganhos que param nas mãos dos meios financeiros. A Tax Justice Network (TJN) elaborou os dados mais confiáveis sobre evasão fiscal por meio de paraísos fiscais. Muito antes dos arquivos do Panamá e das Bermudas, com as pressões do G20 e o impacto da crise de 2008, os números foram surgindo. Como ordem de grandeza, os recursos aplicados em paraísos fiscais equivalem a algo entre um quarto e um terço do PIB mundial (estoque acumulado de recursos, e não, obviamente, fluxo anual).

Assim, o Brasil não está isolado neste sistema planetário, nem é particularmente corrupto. Os dados para o Brasil, 519,5 bilhões de dólares em termos de capitais *offshore*, são de toda forma impressionantes: ocupamos o quarto lugar no mundo. Estes recursos, que representam também algo como 26% do PIB em termos de estoque, deveriam pagar os impostos que permitiriam ampliar investimentos públicos, e ser aplicados em fomento da economia onde foram gerados. Era o previsto pelo artigo 192º da Constituição. Em 2016 com grande estardalhaço o governo conseguiu repatriar o equivalente de 46 bilhões de reais sobre um estoque em paraísos da ordem de 1.700 bilhões. A Tax Justice Network apresenta os estoques estimados de recursos em paraísos fiscais provenientes de alguns países. São dados até 2010. A cifra referente ao Brasil é de US\$519,5 em *flight stock*, o estoque em fuga (TJN, 2011).

Não é ilegal abrir uma conta em paraíso fiscal. Alimentá-la com evasão fiscal é ilegal. O Sindicato Nacional de Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) estima a evasão fiscal no Brasil em 9,1% do PIB em 2016, cerca de 570 bilhões de reais: “Na hipótese ainda de se levar em conta apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 27,6% da arrecadação (o mesmo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%), que equivale a 9,1% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 571,5 bilhões caso levado em conta o PIB para 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões” (SINPROFAZ, 2017: 27).

Um estudo particularmente interessante é da Global Financial Integrity, coordenado por Dev Kar, *Brasil: fuga de capitais, fluxos ilícitos e as crises macroeconômicas, 1960-2012*. Trata-se de uma sangria de recursos por evasão, estimada em cerca de US\$35 bilhões por ano entre 2010 e 2012, mais de 100 bilhões de reais/ano. São 2% do nosso PIB que se evaporam anualmente só nestas operações. São recursos que por sua vez irão alimentar em boa parte o estoque da ordem de 1,7 trilhões de reais em paraísos fiscais visto acima. Segundo o relatório, “o governo deve fazer muito mais para combater tanto o subfaturamento de exportações como o superfaturamento de importações, adotando ativamente medidas dissuasivas adicionais em vez de punições retroativas” (GFI, 2014: iv).

Na realidade, os lucros realizados pelo sistema financeiro não só não são investidos na economia, como em grande parte sequer pagam impostos. Uma placa interessante surgiu nas manifestações pró-golpe na Av. Paulista: “Evasão fiscal não é roubo”. Naturalmente, os que são afortunados e evadem o fisco acham também muito bom poder ter os filhos matriculados na USP, estudando com os recursos dos outros. A ética das elites costuma ser flexível.

No plano dos fluxos para o exterior, o controle das saídas poderia ser bastante melhorado, em particular do sub e sobrefaturamento. O relatório da GFI aponta essas possibilidades e reconhece fortes avanços do Brasil até 2012. No plano internacional, surge finalmente em 2016 o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), acordo endossado por 40 países que representam 90% do PIB mundial, visando a organizar o controle e gradual redução da evasão fiscal pelas empresas transnacionais. A resistência dos grandes grupos internacionais promete ser feroz. A eleição de Trump nos Estados Unidos reduz muito o espaço deste acordo (OCDE, 2014).

No plano interno, a própria estrutura e a incidência dos tributos no Brasil são surrealistas. Pesquisa do Inesc mostra que “a tributação sobre o patrimônio é quase irrelevante no Brasil, pois equivale a 1,31% do PIB, representando apenas 3,7% da arrecadação tributária de 2011. Em alguns países do capitalismo central, os impostos sobre o patrimônio representam mais de 10% da arrecadação tributária, como, por exemplo, Canadá (10%), Japão (10,3%), Coreia (11,8%), Grã-Bretanha (11,9%) e EUA (12,15)” (INESC, 2014:21).

Se acrescentarmos a baixa alíquota do imposto sobre a renda, a isenção de imposto sobre lucros e dividendos, a inexistência do imposto sobre a fortuna e o fato dos impostos indiretos representarem 56% da arrecadação, além do fato de os grandes devedores recorrerem de forma massiva à evasão fiscal, temos no conjunto uma situação que clama por mudanças (Figura 6).

#### FIGURA 6 – INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS

Em % da arrecadação e do PIB

2011

BRASIL

Incidência	% da Carga Tributária	% do PIB
Consumo	55,7	19,7
Renda	30,5	10,8
Patrimônio	3,7	1,3
Outros	10,1	3,6
Total	100,0	35,4

Fonte: INESC – Implicações do Sistema Tributário Brasileiro. Posição em setembro 2014 (parte da Tab.1 p. 13)

Convém destacar que a carga tributária é muito regressiva no Brasil, pois está concentrada em tributos indiretos e cumulativos que oneram mais os (as) trabalhadores (as) e os mais pobres, uma vez que mais da metade da arrecadação provém de tributos que incidem sobre bens e serviços, havendo baixa tributação sobre a renda e o patrimônio.

Segundo informações extraídas da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 2008–2009 pelo Ipea, estima-se que 10% das famílias mais pobres do Brasil destinam 32% da renda disponível para o pagamento de tributos, enquanto 10% das famílias mais ricas gastam 21% da renda em tributos” (INESC, 2014: 6). Lembremos ainda que os assalariados têm os seus rendimentos declarados na fonte, enquanto o mundo corporativo e das grandes fortunas tem à sua disposição a ajuda da própria máquina bancária com especialistas em evasão ou elisão fiscal, como se vê nos dados do HSBC publicados no início de 2015.



O descontrole é impressionante. Temos, portanto, o imenso estoque de recursos em paraísos fiscais, equivalente a 26% do PIB (estoque, não fluxo anual); um fluxo de evasão por meio de fraude em notas fiscais da ordem de 2% do PIB ao ano; uma evasão fiscal geral estimada aqui de forma conservadora em 9,1% do PIB. Acrescente-se o fato de que a própria incidência da tributação é profundamente deformada, centrada em impostos indiretos sobre o consumo com isenção de tributação sobre lucros e dividendos. Inexiste o imposto sobre a fortuna, é muito limitada a tributação sobre a herança, enquanto trabalhadores assalariados têm o seu imposto retido na fonte. A combinação desses elementos torna-se desastrosa para o funcionamento do sistema financeiro em geral, deformando radicalmente um ponto de referência chave para qualquer raciocínio econômico: a proporcionalidade entre quem enriquece e quanto, de um lado, e, de outro, a contribuição para o crescimento econômico.

Não há como evitar a constatação de que estamos literalmente recompensando parasitas. Não se trata de deformações pontuais. Quando vemos como os juízes aumentam os seus próprios já impressionantes salários, constatamos que se trata de uma cultura de organização de nichos de privilégios que torna solidários entre si bancos, deputados, desembargadores, gigantes da mídia e muitos grupos internacionais. Em nome, evidentemente, do bem-estar da nação, cujo desenvolvimento paralisaram.

Em termos propositivos, o objetivo é resgatar a produtividade dos recursos das nossas próprias poupanças e dos nossos impostos. Os recursos não são dos bancos, que mesmo sendo privados precisam de uma carta patente do Banco Central que os autorize a trabalhar com dinheiro do público. Aqui vimos o dreno da capacidade de compra das famílias; o travamento da capacidade produtiva das empresas; a redução da capacidade anticíclica do Estado, pelo desvio dos impostos para o serviço da dívida pública; a deformação do sistema tributário; e a fuga de recursos para o exterior.

Visto no seu conjunto, esse fluxo financeiro integrado tal como foi deformado não faz sentido e trava o desenvolvimento do país. O sistema tributário constitui uma ferramenta essencial de reconstituição dos equilíbrios. |

## BIBLIOGRAFIA

- BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Política Monetária e Operações de Crédito do SFN – 24/11/2017 l de 24/11/2017*. <http://www.bcb.gov.br/htms/notecon2-p.asp>
- BANCO CENTRAL DO BRASIL – *Endividamento das famílias com o Sistema Financeiro Nacional em relação à renda acumulada dos últimos doze meses*. <https://www3.bcb.gov.br/sgspub/consultarvalores/consultarValoresSeries.do?method=getPagina>
- BROWN, Ellen. *The Public Bank solution*. Third Millenium Press, Louisiana, 2013.
- CASTRO, Jorge Abrahão de, – *Política social no Brasil: direito social, distribuição de renda e crescimento econômico* – Ipea, Brasília 2013.
- CRUZ, Elaine Patricia da – *Entenda o financiamento de campanha no Brasil*, Revista Exame, 08/06/2010.
- DOWBOR, Ladislau. *O pão nosso de cada dia: processos produtivos no Brasil*. Fundação Perseu Abramo, São Paulo, 2016.
- DOWBOR, Ladislau. *A era do capital improdutivo*. Outras Palavras, Autonomia Literária, São Paulo, 2017.
- THE ECONOMIST. *The missing \$20 trillion, Special Report on Offshore Finance*. Feb. 16th, 2013.
- FARIAS, Lindbergh. *Imposto sobre lucros e dividendos*. Senado Federal, 14/09/2015. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm) <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/09/14/imposto-sobre-lucros-e-dividendos-geraria-r-43-bi-ao-ano-diz-estudo>
- GFI – *Brasil: fuga de capitais* – *Global Financial Integrity*, Set. 2014, <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/09/Brasil-Fuga-de-Capitais-os-Fluxos-II%C3%ADcitos-e-as-Crises-Macroecon%C3%B4micas-1960-2012.pdf> ;
- HASKEL, Jonathan; STIAN, Westlake. *Capitalism without Capital; the rise of the intangible economy*. Princeton University Press, Oxford, 2018.
- HUDSON, Michael. *Killing the Host: how financial parasites and debt destroy the global economy*. Islet, Baskerville, 2015. Acesso em: [www.michael-hudson.com](http://www.michael-hudson.com)
- KLIASS, Paulo. *O conto dos juros básicos*. Outras Palavras, 14 de dezembro de 2017. <http://outraspalavras.net/outrasmidias/destaque-outras-midias/o-conto-dos-juros-baixos>
- LULA, Luís Inácio da Silva. *Sou o candidato com maior perspectiva de ganhar as eleições*. – Entrevista, Agência EFE, em 26 de nov. 2017. <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/efe/2017/11/24/lula-sou-o-candidato-com-maior-perspectiva-de-ganhar-as-eleicoes-no-brasil.htm?cmpid=copiaecola>
- MONBIOT, George. *Out of the wreckage: a new politics for an age of crisis*. Verso, London, New York, 2017.
- SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (Sinprofaz). *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016*. Brasília/DF, março de 2017. <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>
- SPC Brasil Notícias. *Inadimplência desacelera em 2016 e fecha dezembro com 58,3 milhões de brasileiros negativados, mostram SPC Brasil e CNDL*, 10/01/2017. <https://www.spcbrasil.org.br/imprensa/noticia/2415>
- STURGEON, Alison e outros (Eds.). *How Money Works*. Penguin Random House, London, 2017. Acesso em: [www.dk.com](http://www.dk.com)
- TJN – Tax Justice Network. *The cost of Tax Abuse: the Cost of Tax Evasion Worldwide*, 2011. Acesso em: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf> p.4 ; e <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Appendix%20-%202012%20Price%20of%20Offshore%20pt%20-%20pp%201-59.pdf>
- STIGLITZ, Joseph. *Rewriting the rules of the American economy: an agenda for shared prosperity*. New York, London, W. W. Norton & Company, 2015. <http://dowbor.org/blog/wp-content/uploads/2015/06/report-stiglitz.pdf>
- U.N – Addis Ababa Action. Agenda of the Third International Conference on Financing Development (AAAA). 2015. <https://sustainabledevelopment.un.org/frameworks/addisababaactionagenda>

# TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS: PEÇA-CHAVE DA REFORMA TRIBUTÁRIA

## CLAUDIO GUEDES FERNANDES

Economista. Consultor. Colaborador associado da ONG Gestos – Soropositividade, Comunicação e Gênero – e da Associação pelo Controle do Tabaco e Promoção à Saúde – ACT+ –, membro cofundador do Grupo de Trabalho da Sociedade Civil para a Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável no Brasil, articulador da campanha TTF Brasil e membro da articulação global da sociedade civil organizada para a Conferência Internacional de Financiamento para o Desenvolvimento.

## RESUMO

O sistema financeiro global contemporâneo, interligado por tecnologia de ponta, constituído por institucionalidade de governança e composto por agentes de intermediação de transações fiduciárias em que a mercadoria é o dinheiro em busca de ganho sob a égide do juro como célula multiplicadora, é o que se conhece como os *mercados*. Agora, início do século XXI, as finanças atingiram excesso de liquidez proporcionando uma explosão de riqueza ao mesmo tempo em que as economias nacionais apresentaram aumento de desigualdade. Estudos de séries históricas mostram que políticas tributárias regressivas, inclusive com bastante leniência ao setor bancário e financeiro, foram responsáveis sistêmicas para tal acontecimento. Tributo sobre transação financeira é um instrumento-chave para a correção de tal desequilíbrio, justamente sendo aplicado onde mais se tem fato-gerador para a reprodução de capital. Propomos a expansão do instrumento no Brasil, com alocação das receitas para projetos voltados para a implantação da Agenda 2030 do desenvolvimento sustentável no País.

**Palavras-chave:** Capital; Desigualdade; Dívida; Mercados; Sistema financeiro; Tributos.

## INTRODUÇÃO

Finanças, como processos derivados de valor, tem como princípio a confiança (fé) garantida por institucionalidade e contratualismo. No princípio era a moeda, criada pelo Rei da Lídia há mais de cinco mil anos, para resolver problemas de acumulação e crédito. Daí evoluiu. Pessoas ou empreendimentos com excedente de produção transformado em liquidez monetária e em títulos de posse depositados em uma instituição segura podiam dispor de seu *capital* para outras pessoas ou empreendimentos gerarem nova produção. Acredita-se, a partir de um contrato entre partes interessadas, que ao montante principal tem-se acréscimo de juros – princípio ativo de todo o sistema – sobre o uso do recurso por um período de tempo, amortizados a diferentes prazos, sob a lógica de que, durante e após este período, o devedor investiria de maneira eficiente e produziria um novo excedente. Isto é crédito. A partir dessa credibilidade se montou as bases imateriais e materiais do que conhecemos como o sistema econômico contemporâneo identificado como *capitalismo*, pois está voltado à reprodução de capital.

Neste momento, o *sistema* financeiro é constituído de institucionalidade precisa: bancos de investimento e corretoras (independentes ou departamentos de bancos comerciais de varejo, ou de grandes empresas) que administram capital de pessoas, empresas, fundos cumulativos de pensão ou de seguros, operando em redes integradas das bolsas de valores e títulos.

Essa dinâmica é supervisionada pelo Banco Central do país, pelo Ministério da Fazenda, ou Departamento do Tesouro, e, mais e mais nas economias organizadas no mundo, monitoradas através de um Conselho Monetário Nacional e uma Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O resultado das operações, com ganhos e perda de capital investido, é informado ao departamento de coleta de tributos, a Receita Federal. O Banco de Compensações Internacionais (BIS), localizado em Basel (Suíça), que reúne representantes de cinquenta e dois bancos centrais no mundo, é a câmara de compensação para todas as operações internacionais. Além dessas instituições normativas (regras) e operativas (executoras), há duas globais de política monetária e de desenvolvimento econômico, o FMI e o Banco Mundial, que supervisionam os sinais de vitalidade das economias nacionais e a global como um agregado, e atrelam pacotes de recuperação fiscal condicionados a políticas de *austeridade* econômica. O sistema inclui também os Bancos de Desenvolvimento Multilaterais e Nacionais, subvencionados pelo Estado, que têm a missão de traduzir liquidez financeira do mais alto nível em economia concreta e produtividade.

Todas essas instituições trabalham para garantir a reprodução do excedente de capital sendo produzido e reproduzido, a partir de uma *razão econômica* que atrela os afazeres humanos a ganhos materiais de algum tipo. Portanto, pode-se afirmar que toda população economicamente ativa – até o não economicamente ativo via os tributos que paga – participa do *sistema financeiro*, como pessoa física ou jurídica, através de suas contribuições previdenciárias, poupanças, empréstimos, parcelamento no pagamento de consumo, compra de seguros, moeda, contratos de opções, *swaps* etc.

Com a automatização e robotização, a redução da influência do valor da manufatura no agregado global está em inversão proporcional ao crescimento do setor financeiro na economia (MARAZZI, 2011). Como apontam Cohen e De Long (2016: 170), “não é surpresa que tal *boom* em finanças não só não estimula, mas, na verdade, retarda o crescimento do resto da economia. Lembrem-se, finanças, esmagadoramente, fornecem somente serviços intermediários ao resto da economia”.

## 1. TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS

Tributos sobre Transações Financeiras (TTF) – ou Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), como conhecido no Brasil – é um tipo de tributo que, se for implementado como parte de uma justa e progressiva arquitetura tributária que vise ao desenvolvimento sustentável, pode criar condições favoráveis a mudanças na relação entre Estado e o *mercado*. Esse tipo de tributo possui uma dupla função sistêmica, tanto regulatória quanto arrecadatória, incidindo sobre um mercado-símbolo e fundamental da economia contemporânea, tanto pelo seu papel de multiplicador de valor sobre capital quanto pelo papel de formador de reservas.

Esse tributo (TTF) incide sobre a negociação do ativo financeiro cada vez que há uma operação registrada, seja de câmbio, ações ou derivativos, seguros, crédito, ouro, etc. É um tipo de tributo sobre a *compra e venda* de ativos financeiros, da mesma forma como há tributos sobre a transação de mercadorias, imóveis ou serviços.

O fato gerador do IOF é a transação ou operação financeira em si, não o ganho de capital aferido após o fechamento dos negócios, como ocorre com os tributos sobre o ganho de capital, ou *juros*. Tampouco deve ser confundido com tributo sobre distribuição de dividendos para detentores de ações de empresas que tiveram lucro líquido em seu ano fiscal, que tem como fato gerador a distribuição de *lucro*.

Seu aspecto técnico é relativamente simples, mas sua operacionalização política é exercício de soberania de Estado sobre *o mercado*, o que requer engenharia institucional que desarme com fatos a ideologia econômica liberal hegemônica. Mas, como nos mostra a história, nem sempre foi assim; ao contrário, a razoabilidade pode fazer parte da prática de governar.

Como é mostrado neste artigo, tributos sobre operações financeiras podem ser instrumentos de regulação que reduzem os efeitos danosos do crescimento exponencial da financeirização da economia, além de ótima fonte de receita líquida para investimento na economia concreta.

### 1.1. Origem do Tributo sobre Transações Financeiras

O *Stamp Duty* (Obrigação do Selo), criado em 1694<sup>1</sup> na Inglaterra para validar documentos que possuíssem valor fiduciário ou oficial, é o primeiro tributo sobre operação financeira conhecido no mundo e continua sendo usado até hoje. Cada transação de compra ou venda de ações das primeiras corporações que passaram a captar recursos no mercado público de títulos (o *London Stock Exchange*) só era válida se o documento apresentasse o Selo Real em cera, o que determinava sua institucionalidade e garantia de legitimidade no caso de futuras negociações dos mesmos ativos. O Tesouro inglês retirava um valor fixo desse tributo especial para cada tipo de transação, com alíquotas pré-determinadas. Somente a partir de 1986, o tributo passou a ser percentual (*ad valorem*) e chega aos atuais 0,5% sobre as operações com ativos financeiros certificados, como ações e outros instrumentos financeiros securitizados (*shares and securities*).<sup>2</sup> Em 2003, o governo passa a arrecadar o tributo obrigatório do Selo Real também para as transações de compra e venda de imóveis e propriedades de terra, além dos tributos existentes sobre o lucro nessas transações.

O primeiro economista a se preocupar com o potencial nocivo da especulação financeira para a economia em geral foi John Maynard Keynes, que pensou o tributo sobre transações financeiras como uma forma de conter a *exuberância irracional*<sup>3</sup> do espírito de cassino dos mercados. Seu objetivo era conter os abusos existentes, advogando por “um elevado imposto” (KEYNES, 1936: 116). Esta proposta era parte do princípio econômico estabelecido como roteiro para sair da Grande Depressão da década de 1930: a de que o Estado deve regular os mercados, incluindo, principalmente, o mercado de capitais.

A resposta de economistas que seguiram os princípios keynesianos, e pode ser usada como contraponto à ideia usurpada fora de contexto de Adam Smith pelo pensamento neoliberal, é que, conectado a uma *mão invisível* do mercado, há, de fato, um *braço visível* da eficiência de políticas públicas, decisões tomadas e ações implementadas por governantes.<sup>4</sup> Ou seja, em tese, é função do Estado, mediante suas instituições responsáveis pela administração da riqueza produzida no país, trabalhar para o alcance do equilíbrio econômico e estabelecer o caminho para o desenvolvimento da nação.

1. De acordo com Dagnall (1994), o imposto teria sido criado primeiro na Espanha, e em 1620 apareceu na Holanda. Também foi aplicado em outras monarquias como a Prússia e a Dinamarca. Mas foi no Reino Unido que se estabeleceu como base da estrutura tributária do país.
2. Para mais informações, acessar o serviço de Receita e Aduana de Sua Majestade (*HM Revenue and Customs*) <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>
3. Stiglitz (2004) em estudo sobre a especulação gerada pela bolha da Internet e as crises cambiais da década de 1990, denominou “exuberância irracional” como sendo o *espírito de manada* que sustenta bolhas financeiras sem âncora em elementos fundamentais da economia.
4. Cohen e De Long (2016), economistas da Universidade Berkeley, da Califórnia, defendem o retorno da regulação financeira e incentivam a economia concreta a partir da inspiração da prática ativa e influente de Alexander Hamilton, o primeiro Secretário do Tesouro dos Estados Unidos da América, um dos *fundadores* da primeira república democrática da era moderna, e o definidor de importantes princípios de políticas de incentivo em setores estratégicos para o desenvolvimento do país. Os autores argumentam que as melhores políticas públicas da história foram as que partiram de valores pragmáticos, não ideológicos, para sua criação e implementação, precedida de forte vontade política do líder em questão. O livro também aponta as mudanças neoliberais implementadas a partir dos anos 1980 como um *descarrilamento* dos princípios de funcionamento da economia concreta no capitalismo globalizado, com excessivo e crescente peso exercido pelo sistema financeiro, e outras atividades burocráticas, em comparação com o valor agregado da economia produtiva.

5. Além do dólar americano, hoje a libra esterlina, o franco suíço, o yen e o euro compõem a cesta de moedas de pagamento internacional. Apesar da atual ascensão no embate geopolítico, o Reminbi, moeda da China, ainda não é parte da cesta.
6. Em sua tradicional *Carta para Acionistas* (2003: 15), Warren Buffet, bilionário administrador de fundos de capital mobiliários e imobiliários, investidor e filantropista americano, presidente da Berkshire Hathaway, chamou a especulação com instrumentos derivativos de "armas de destruição em massa". Para Marazzi (2011) são "instrumentos tóxicos". No entanto, deve-se considerar também que derivativos são instrumentos de proteção ao risco para o comércio internacional, tanto para a volatilidade cambial como para o seguro da mercadoria transportada.
7. Diversos economistas advogam por liberalidade completa da economia, proponentes do "estado mínimo", ideia que surgiu em Viena nos anos 1920 em torno de Friedrich Hayek e Ludwig von Mises. Depois, nos anos 1940, vieram Simon Kuznets e, nos 1960, o monetarismo neoliberal de Milton Friedman, mentor do que se tornou conhecido como *Escola de Chicago*, que exerceu influência na formação de quadros técnicos da burocracia econômica dos Estados. Quando analisada a partir de parâmetros históricos, a evidência dos últimos 40 anos mostra que a proposta neoliberal é menos uma liberdade para empreender e, muito mais, a libertinagem oficializada nas relações corporativas entre grupos privados com os governos, detentores de poder para alocar recursos públicos e contratadores de serviços terceirizados de empresas privadas.
8. Hardt e Negri (2000), pensadores pós-marxistas, elaboram um cenário geopolítico mostrando que, por trás, e apesar da institucionalidade da soberania nacional, o poder político e econômico global pertence às corporações transnacionais organizadas em imensos conglomerados industrial-militar-financeiro-midiáticos. No terceiro livro da trilogia, Hardt e Negri (2011) advogam pelo retorno do comum e da comunidade como contraponto à homogeneização cultural capitalista e buscam desmontar, com menos propriedade e com certo cinismo acadêmico, os esforços para fortalecer instituições de governança multilateral como a ONU, suas agências, conferências e resoluções não vinculantes.

## 1.2. Taxa Tobin (1971)

Trinta e cinco anos depois, James Tobin, economista americano de orientação keynesiana, retoma essa ideia para propor a criação de um tributo global sobre transações cambiais, como forma de regular e coibir possíveis danos no mercado de moedas após a dissolução do lastro cambial entre o dólar e o ouro, que tinha sido acordado em Bretton Woods (1944), e a subsequente adoção do dólar americano, sem lastro físico ao metal, como eixo do sistema monetário internacional de câmbio flutuante, a partir de 1971, o que deixou a arquitetura monetária mundial atrelada ao resultado das políticas do Banco Central de um único país.<sup>5</sup> No ano seguinte, prevendo uma corrida especulativa de alto risco ao mercado cambial, Tobin propõe um imposto regulatório, com alíquota mínima de 0,5%, mas promovendo 1% como a melhor taxa para evadir especulação na conversão de moedas para fins que não o de pagamento por contratos comerciais.

Porém a *Tobin Tax*, como ficou conhecida, não tinha em tese um objetivo arrecadatório, era mais punitiva e regulatória contra a frequência de operações no mercado cambial, que passara a apresentar aumento substancial de operações e volatilidade (flutuação de preços) com sua desvinculação do lastro físico e, conseqüentemente, exposição a maiores riscos a partir de ataques especulativos pelo aumento quantitativo de transações tóxicas.<sup>6</sup> Apesar de ter sido uma proposta específica para o mercado cambial, foi a primeira vez que se incluíram princípios tributários que fossem internacionais, ou multijurisdicionais.

Diante do ceticismo de vários setores das administrações públicas dos países industrializados, todos respeitosos do *dogma* liberal favorável à desregulação dos mercados,<sup>7</sup> a *Taxa Tobin* nunca foi introduzida. Hoje, com o mercado cambial do mundo operando em torno de 4,4 trilhões de dólares por dia, se aplicada uma alíquota de 0,1% por transação, poder-se-ia gerar mais de quatro bilhões diários de receita tributária líquida, um montante em torno de 884 bilhões de dólares anuais.

## 1.3. A Associação pela Taxação das Transações Financeiras (ATTAC, 1998)

Em 1998, sob efeito dos resultados das políticas alinhadas com o *Consenso de Washington* e três crises cambiais – México (1995), Sudeste Asiático (1997) e Rússia (1998) –, além de sinais evidentes de aumento de desigualdade também como consequência dessas políticas nos próprios países centrais, foi criada na França a *Associação pela Taxação das Transações Financeiras* (ATTAC). A partir daí, o tema também passou a fazer parte da agenda política da sociedade civil organizada, num movimento que se espalhou rapidamente pelo mundo, pelas redes de organizações sociais em diferentes países.

Mas a energia da ATTAC arrefece em 2005, passando a se associar ao Fórum Social Mundial e seguir pautas gerais críticas à globalização e à influência das corporações transnacionais para a manutenção da estrutura *imperial*<sup>8</sup> de concentração de poder – representada por reuniões da Organização Mundial do Comércio, G8, G20 etc. –, deixando de focar exclusivamente no tributo como tática de *advocacy* para regular as transações e arrecadar recursos para agendas importantes nos campos social, ambiental e econômico.

## 1.4. A Taxa Robin Hood (2008)

Em face do gradativo desmonte das políticas sociais nos países europeus, fruto da transformação da administração do Estado no contexto do neoliberalismo, e dois anos

após a formação do *Leading Group* (organização de governança multilateral criada para desenvolver mecanismos inovadores para financiar agendas de desenvolvimento, hoje composto de 66 países e diferentes atores não governamentais),<sup>9</sup> em 2008, no ápice da crise financeira internacional, surge na Inglaterra uma coalizão de organizações da sociedade civil denominada *Robin Hood Tax*, lideradas por ONGs como a Oxfam e StampOutPoverty, em parceria com a Coalition Plus, da França, e a WEED, da Alemanha.

9. [www.leadinggroup.org](http://www.leadinggroup.org)

Ecoando a demanda da sociedade civil, em abril do mesmo ano, o Secretário Geral das Nações Unidas, Ban Ki-moon, em discurso no Fórum de Alto-Nível do ECOSOC sobre a Conferência sobre o Financiamento para o Desenvolvimento, ocorrida em Monterrey, México, em 2002, levanta o tema de que uma “taxa minúscula” nas operações financeiras seria importante para financiar a mudança de paradigma de desenvolvimento social e econômico no mundo.

A campanha Robin Hood Tax, que aqui assumiu o nome TTF Brasil,<sup>10</sup> demanda tributos financeiros internacionais para cobrir a conta social causada pela *Grande Recessão* provocada pela crise de derivativos hipotecários de 2007-2008, cujas consequências se arrastam até hoje.

10. [www.ttfbrasil.org](http://www.ttfbrasil.org)

Além disso, elabora uma pauta de reivindicação baseada na alocação de recursos para o desenvolvimento sustentável e erradicação da pobreza mediante a cooperação internacional, incluindo o financiamento da saúde pública universal e a educação pública e gratuita, o que criaria outro paradigma de desenvolvimento, tornando-se uma alternativa à tendência atual de monetização e financeirização de serviços essenciais que são deveres do Estado, mas que estão sendo privatizados e mercantilizados, comprometendo tanto a qualidade desses serviços quanto a própria cadeia produtiva fundamental para a formação de uma *cidadania nacional* independente da razão econômica dominante de submissão ao mercado. Ao contrário, o caminho repetidamente escolhido é o do endividamento crescente em níveis tanto micro quanto macroeconômicos.<sup>11</sup>

11. Lazzarato (2015), após ter alertado para a microeconomia do endividamento (LAZZARATO, 2012), desvenda a ideologia macroeconômica da financeirização do ato de governar, sob o ciclo da dívida pública crescente, que consolida uma *ditadura financeira* sobre a política e a “governamentalidade” (ato e forma de governar).

Certamente uma dívida pública sob controle pode ser instrumento para fomentar o desenvolvimento de um país. Porém, quando seus limites são extrapolados por práticas viciadas em um ciclo de dominação das finanças, as consequências podem ser graves, como fica evidente no caso da Grécia e do colapso financeiro em várias outras economias globais. O contexto posterior dominado por políticas de austeridade econômica, baixo crescimento e ampliação do endividamento do Estado, foi alcunhado de “novo normal” pela Secretária Executiva do Fundo Monetário Internacional, Christine Lagarde,<sup>12</sup> para quem “esse baixo crescimento econômico com aumento substancial do endividamento do Estado é um caminho perigoso para a ordem socioeconômica global”.

12. Discurso de abertura do segundo Fórum para financiamento do Desenvolvimento no Conselho Econômico e Social da ONU, em maio de 2017, Nova York.

### 1.5. A TTF na Agenda do G20 (2011)

Em 2011, em preparação para a cúpula do G20,<sup>13</sup> a França, que presidia o grupo naquele ano, anunciou que a TTF estaria na agenda de discussão. O então presidente Nicholas Sarkozy encomendou à Fundação Bill & Melinda Gates um estudo sobre mecanismos inovadores de financiamento para o desenvolvimento. A Europa, ainda sob o duplo impacto da recessão global gerada pelo colapso financeiro e da grande crise fiscal da zona do Euro, buscava soluções para conter as dívidas públicas crescentes a patamares com maior exposição a riscos, tarefa desafiadora para os 26 países que, apesar de terem moeda única, mantêm diferentes tipos de sistemas tributários e regimes fiscais.

13. Instituição multilateral com reuniões anuais que congrega as 19 maiores economias soberanas do mundo (Alemanha, Arábia Saudita, África do Sul, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia), a União Europeia, as instituições financeiras, de comércio e trabalho internacionais (FMI, Banco Mundial, OMC, OIT).

14. Center For Economic And Social Rights; Christian Aid (2014).

A proposta, apesar de não ter entrado na agenda de negociação oficial do G20, foi apresentada por Bill Gates (2011) e incluiu tributos especiais sobre tabaco, combustíveis fósseis e transações financeiras. No estudo, ele aponta que um pequeno tributo internacional na Europa seria capaz de gerar algo em torno de nove bilhões de dólares adicionais para a cooperação internacional – cifra modesta, de acordo com estudo das ONGs CESR e Christian Aid, que calculam que a arrecadação seria em torno de 70 bilhões, se implementada em toda União Europeia.<sup>14</sup>

Contudo, a apresentação de Gates não encantou. Presentes na sessão relataram posteriormente que ela foi mal planejada, pois interrompeu o debate sobre medidas para enfrentar a crise internacional. O diálogo no G20 tampouco avançou, em parte porque depois se descobriu que o presidente francês teria *jogado para a torcida* em período pré-eleitoral, já que a França não tinha entrado com o tema formalmente nos grupos de trabalho estabelecidos para seguimento, e as três presidências seguintes (México, Turquia, Rússia) eram contrárias à proposta de TTFs internacionais.

15. Ciclo de conferências internacionais da ONU para pensar e propor uma nova arquitetura financeira mundial que esteja de acordo com as capacidades, demandas e complexidades de financiamento do desenvolvimento sustentável no século XXI. A primeira conferência ocorreu em 2002, em Monterrey, México, um ano e meio após o estouro da bolha da Internet. A segunda ocorreu em Doha, em 2008, sob o trauma da crise financeira, e a terceira, em Adis Abeba, 2015, com a missão de encontrar meios para financiar a Agenda 2030 do desenvolvimento sustentável.

Além desses três países, Austrália, Estados Unidos, China e Japão também eram contra a medida, pois ela “distorceria os mercados”, nas palavras de John Hurley, Vice-presidente para Dívida Pública e Tributação do Federal Reserve Bank, negociador americano para a terceira Conferência Internacional do Financiamento para o Desenvolvimento.<sup>15</sup>

Assim, ao contrário da narrativa construída por ideólogos em posições de poder, os tributos sobre transações financeiras são uma forma de melhorar a regulação do sistema e de arrecadar receita para o desenvolvimento e a sustentabilidade.

## 1.6. Nova tentativa de implantar a TTF na União Europeia (2011 até o presente)

16. *The Telegraph*. Guerra de palavras. <http://www.telegraph.co.uk/finance/financialcrisis/9050952/Cameron-and-Sarkozy-war-of-words-over-financial-transaction-tax.html>

Entretanto, Alemanha e França, apoiadores da proposta no G20 em 2011, levaram o tema para o Parlamento da União Europeia, onde sofreu forte ataque do Reino Unido, com o Primeiro-Ministro David Cameron convidando as companhias financeiras do continente a se mudarem para a ilha,<sup>16</sup> caso a TTF fosse adotada.

17. Desde 2016, durante as intermináveis negociações, a Estônia resolveu abandonar a proposta, que segue com Alemanha, Áustria, Bélgica, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, França, Grécia, Itália e Portugal (o grupo dos dez, ou FTT 10, como são chamados).

Sem qualquer consenso no Parlamento Europeu, apenas 11 países<sup>17</sup> dos então 27 comprometeram-se a seguir com a proposta de criar tributos sobre operações financeiras que fossem multijurisdicionais, ou seja, para além das respectivas fronteiras nacionais. O fato de que operam na mesma moeda facilitaria tecnicamente a implementação da TTF, mas a diferença inerente aos sistemas tributários dos países requer um processo de engenharia legislativa em cada um deles, o que significa inevitável embate político nos parlamentos nacionais, além do debate no Parlamento Europeu.

18. <https://www.reuters.com/article/us-italy-investigation-ernst-young/italian-magistrates-investigate-whether-ex-treasury-official-sold-secrets-idUSKBN1DM2KU>

Desde então, a negociação se arrasta. A eleição de Emmanuel Macron como presidente da França, em maio de 2017, mudou a posição do país, que agora defende o tributo apenas para operações em bolsa de ações, retirando qualquer outro ativo financeiro, particularmente os derivativos, o que reduzirá bastante seu poder arrecadatário. E, para complicar o processo, a justiça italiana acusa a negociadora de seu país de ter compartilhado informações sigilosas da negociação com a Ernst&Young,<sup>18</sup> firma americana de consultoria contábil e financeira.

Atualmente, o diálogo está estagnado, pois há incertezas políticas nos países e depende, inclusive, das discussões internas na Alemanha no início do quarto mandato de Angela



Merkel, com dificuldades para formar o governo. Daí, o tema nem sequer entrou na pauta da última reunião, em dezembro de 2017, dos Ministros de Finanças europeus – Ecofins.<sup>19</sup>

Neste cenário, é importante ressaltar que a França adotou unilateralmente o tributo sobre operações financeiras a partir de 2012, com a proposta de dedicar metade dos recursos arrecadados para a cooperação internacional e para projetos voltados para o meio ambiente, na luta contra as mudanças climáticas. Desde então, com incidência apenas sobre o mercado de ações, tem arrecadado um bilhão de euros anualmente.

19. HILLMAN, David. *Minutas de reunião interna da coalizão europeia Robin Hood Tax*. (London. Mimeo: dezembro 2017).

### 1.7. Países que adotaram TTFs

No momento, 33 países têm algum tipo de tributo sobre operação financeira. A Suécia teve a pior experiência, pois adotou, em 1990, uma alíquota de 1% sobre compra e venda de ações, o que definitivamente deprimiu o pequeno mercado de capitais do país, e o TTF foi definitivamente revogado no ano seguinte. O Reino Unido arrecada mais de seis bilhões de libras esterlinas com seu Selo Real sobre ações. Argentina, Colômbia, Equador, Malásia, Marrocos, Paquistão e Peru também adotaram algum tipo de tributo sobre operação financeira, e até a Suíça aplica uma alíquota de 0,15% sobre ações e debêntures públicas e privadas (HILLMAN E ASHFORD, 2012).

## 2. A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA COM A TRIBUTAÇÃO FINANCEIRA

O Brasil é o país que possui o mais amplo e elaborado conjunto de impostos sobre operações financeiras em todo mundo. É o que se pretende demonstrar a seguir, abordando a experiência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), implantado em 1966, e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), instituída em 1996.

### 2.1. O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

O IOF existe de forma elementar desde 1966 no Brasil, inserido na Constituição Federal da ditadura militar, como parte da arquitetura econômico e tributária planejada e fomentada pelo Instituto de Pesquisas e Estudos Sociais (Ipes), um *think-tank* da elite empresarial e militar brasileira que ajudou a planejar o Golpe de Estado de 1964, que apoiou a indicação de Octavio Gouveia de Bulhões para o Ministério da Fazenda e do economista Roberto Campos para o Ministério do Planejamento (DREIFUSS, 1981).

Dessa equipe surgem as institucionalidades do Banco Central, o Conselho Monetário Nacional, o Conselho Nacional Econômico, a coleção de bancos públicos federais e estaduais, o Banco Nacional de Habitação e o Conselho Nacional de Seguros Privados (importante peça no estabelecimento da financeirização do risco no país).

Em 1966, sob a gestão dessa equipe, o IOF foi introduzido como mais uma técnica de controle disciplinar sobre as atividades econômicas no país, com objetivo restrito e regulatório. Posteriormente, teve seu escopo ampliado, incidindo sobre todos os tipos de operações financeiras permitidas no país.

O IOF foi mantido na Constituição Federal de 1988 (artigo 153, inciso V), cabendo ao Ministério da Fazenda determinar as alíquotas para cada ativo, que podiam variar de zero a 25%, simplesmente mediante a edição de uma portaria ou decreto presidencial.

20. Instituída pela Lei 9.311/1996. A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) substituiu o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), que havia sido criado em 13 de julho de 1993, durante o governo de Itamar Franco, cujo ministro da Fazenda era Fernando Henrique Cardoso. Este, quando Presidente da República, transformou-o em Cide, com destinação específica dos recursos.
21. A Cide é um instrumento tributário de bastante valor para o incentivo de certos setores e também serve para inibir atividades econômicas que podem ser prejudiciais à sociedade, mas que são normalizadas no hábito, como o consumo de cigarros e álcool ou excessivo de refrigerantes e outros alimentos comprovadamente prejudiciais à saúde e aos orçamentos dos sistemas de saúde pública. Como o próprio nome já mostrava, a CPMF era uma Cide provisória, com prazo de validade previsto para dez anos, quando deveria ser revista pelo Congresso Nacional e se decidiria seu futuro.
22. Cruzando os dados produzidos pela ONG Global Financial Integrity no relatório elaborado por Kar (2014) com o conteúdo do ensaio de Cagnin e Freitas (2011), é visível a desaceleração nos fluxos ilícitos de capital do país. Uma vez que a CPMF é extinta, os volumes não só retornam como aumentam.
23. Contrário às análises pessimistas na época de sua implantação – como a de que a CPMF faria diminuir a busca por serviços bancários –, o que ocorreu foi que devido à estabilização monetária a partir do Plano Real, houve um crescimento substancial no número de contas abertas no período. Como relata Cagnin e Freitas (2011: 18-19), “o número de contas bancárias saltou de 77,3 milhões em 2002, para 112,1 milhões em 2007, o que representa crescimento da ordem de 45%. Evolução semelhante ocorreu com o número de clientes com conta de poupança, que registrou alta de 41,1% na mesma base de comparação, alcançando 82,1 milhões no final de 2007 (58,2 milhões em 2002)”.
24. Secretaria da Receita Federal.

A mais recente mudança substancial ocorreu em 2011, com a inclusão de derivativos (títulos de opções sobre o mercado futuro) na cartela de fatos geradores para coletar o tributo. Porém, a partir de 2012, em movimento para incentivar a expansão do *mercado*, as alíquotas do IOF para derivativos e ações foram zeradas e assim permanecem até o momento. Mas o IOF continua em funcionamento, com alíquotas variadas para cada tipo de ativo – 6,38% para uso de cartão de crédito para compras internacionais; 2,5% para seguros; 1,1% para câmbio etc., contribuindo com cerca de 3% do total de arrecadação da receita federal.

## 2.2. A Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Outra experiência importante ocorreu em 1997, quando passou a vigorar no Brasil a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF),<sup>20</sup> tributo especial que usou o dispositivo constitucional da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) para arrecadar recursos por atividades específicas. Diferente do IOF, a Cide pode ter seu recolhimento vinculado a um fundo ou a uma política determinada.<sup>21</sup>

Durante o período em que a CPMF e o IOF conviveram no Brasil, além da receita dos tributos, outras externalidades positivas chamam atenção, como a redução nos fluxos ilícitos de capital ao exterior<sup>22</sup> e auxílio nas investigações sobre lavagem de dinheiro, momento em que o Ministério Público, a Corregedoria Geral da República e a Polícia Federal passaram a se interessar por dados que, cruzados com outras informações, revelassem discrepâncias de contabilidade envolvendo recursos públicos e colusões com iniciativas privadas.

Em 2007, o Congresso Nacional decidiu abolir a CPMF. Além da campanha difamatória promovida pelos meios de comunicação, pesou contra a CPMF seu caráter regressivo. Quando foi extinta, a Contribuição arrecadava cerca de R\$ 38 bilhões.<sup>23</sup> Com a sua extinção, e para compensar parte das perdas, o governo editou o Decreto n. 3.699/2008, elevando as alíquotas de IOF. Como consequência, entre 2007 e 2008, a arrecadação do IOF aumentou mais de 150% (de R\$ 8 para R\$ 21 bilhões), caindo, em 2009 (R\$ 18 bilhões) em decorrência da crise financeira mundial e seus impactos na economia local.

Em 2016, o total arrecadado pelo IOF atingiu R\$ 32 bilhões,<sup>24</sup> sendo que as alíquotas das ações corporativas e dos derivativos, um dos mais valiosos ativos financeiros por volume de transações, permanecem zeradas desde outubro de 2012. Na Bolsa de Valores de São Paulo, em 2017, com um volume de negociação diária média de mais de R\$ 8 bilhões e meio de reais, caso a alíquota do IOF fosse 0,05% sobre cada operação, o governo teria arrecadado mais de cem bilhões de reais no ano.

Entretanto, a opção brasileira tem sido sacrificar os projetos de desenvolvimento para favorecer os detentores dos títulos de dívida pública e manter os ganhos seletivos do mercado no curto prazo, atraindo capital internacional para participar do mercado de capitais do país com um dos maiores juros reais e nominais do mundo. É desta forma que o Brasil, com sua robusta engenharia institucional financeira, construída e expandida de acordo com as normas técnicas que estão consolidadas na *indústria das finanças* no mundo, participa como mercado periférico de importância crescente para a circulação do capital para além das fronteiras nacionais. Como sintetiza Paraná (2016: 165), “é por meio do influxo de dólares, ou seja, da absorção da escassez de poupança estadunidense, que o Brasil se insere de modo periférico como plataforma de valorização no capitalismo financeirizado.” Hoje, 45% das operações no mercado são executadas por corretoras estrangeiras. Das cinco maiores, apenas uma é brasileira (*idem*, página 182).

Curioso e contraditório é que, enquanto temos uma avançada arquitetura financeira e monetária, vista como “referência internacional no que diz respeito ao modelo de controle de riscos, pós-negociação e acompanhamento de beneficiário final” (idem, página 168), inclusive do ponto de vista do avanço tecnológico da BM&F Bovespa, padecemos, por termos políticas econômicas incipientes e inconsistentes, implementadas com viés liberalizante, com foco no curto prazo imposto pelo mercado, gerando um baixo retorno no investimento público no longo prazo.

### 3. AS TRANSAÇÕES FINANCEIRAS E O DESAFIO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES

Se pudéssemos sintetizar em uma palavra o maior desafio para o Brasil e o mundo no início deste século 21, ela seria *desigualdade*. Assim ficou explícito na resolução da ONU, *Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável*,<sup>25</sup> resultado de dois anos e meio de negociação dos Estados-Membro das Nações Unidas. Este documento é taxativo ao apontar que, para eliminar a pobreza extrema e alcançar o caminho da sustentabilidade, todas as ações e políticas públicas implementadas a partir de 2015 devem buscar a redução das desigualdades econômicas e sociais. Ou seja, não há condições de desenvolvimento sustentável sem políticas de redução de desigualdades.

25. <http://www.br.undp.org/content/dam/brazil/docs/agenda2030/undp-br-Agenda2030-completo-pt-br-2016.pdf>

Apesar da Agenda 2030 ser um roteiro de governança multilateral, sem qualquer vinculação ou força de lei para os países signatários, ela não deixa de ser um marco ao elencar 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), sob o princípio de *não deixar ninguém para trás*, proteger o meio ambiente e reduzir as desigualdades, que vão das relações de gênero aos agentes econômicos privados e públicos. Mas, para transformar o texto em realidade, outras relações entre esses entes precisam ser construídas, outras formas de conduzir os negócios precisam ser estabelecidas, com mecanismos transparentes de monitoramento e avaliação, quando envolvam recursos públicos ou quando intervenções privadas e governamentais ameçam ambientes estabelecidos.

Neste sentido, as instituições precisam evoluir e as deficiências da democracia representativa ser substituídas por responsabilidade pública mediante diferentes tipos de parcerias, inclusive com a implementação de mecanismos inovadores de financiamento dedicados a mobilizar recursos e promover investimentos que colaboram para mudar o paradigma do desenvolvimento econômico.

A Agenda de Ação de Adis Abeba (AAAA), resultado da Conferência Internacional do Financiamento para o Desenvolvimento, é o componente da Agenda 2030 que busca adequar a arquitetura financeira mundial com as metas dos ODS. Apesar dos problemas, um aspecto positivo é que a AAAA exorta os países a realizarem mudanças significativas em seus sistemas tributários, inclusive fazendo a transição de sistemas regressivos dependentes de tributação indireta para sistemas progressivos ancorados em tributações diretas. Também sugere implementar mecanismos inovadores de tributação voltados ao financiamento da Agenda 2030 (ONU, 2015, parágrafos 69 e 81) e, mesmo não nomeando os impostos sobre operações financeiras como um desses tributos – mas explicitamente sugerindo uma forma de Cide global sobre o tabaco (parágrafo 32) –, a AAAA reconhece a importância de estabelecer formas para que todos os países, inclusive os mais pobres, aumentem progressivamente sua arrecadação doméstica e enfrentem, com políticas tributárias, a expansão da desigualdade.

26. Peter Thomson, embaixador de Fiji, Presidente da 71ª Assembleia Geral das Nações Unidas, em 18 de abril de 2017, observou, na abertura do primeiro Laboratório de Financiamento para o Desenvolvimento, que a liquidez mundial corresponde a mais de três anos do PIB do planeta. "Há mais de onze trilhões de dólares estacionados em aplicações sem qualquer retorno, ou com retorno negativo." A Rede por Justiça Fiscal, por sua vez, estima que de 21 a 32 trilhões de dólares circulariam usando intermediação de jurisdições financeiramente opacas, ou paraísos fiscais. Os *Panamá Papers*, o escândalo de Lichtenstein e os recentes *Paradise Papers*, publicados pelo Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos (icij.org) estimam que tais esquemas custaram centenas de bilhões de dólares em evasão fiscal. O Senado Federal brasileiro estimou em 2016, quando fizeram a Lei de Repatriação de Capital, que cerca de 400 bilhões de dólares nacionais estariam depositados em alguma jurisdição financeiramente opaca.

27. Como mostra Foucault (2004 e 2005), o neoliberalismo é resultado de uma ideologia que se infiltrou em todos os níveis de razão governamental – que ele chama de *governamentalidade*, ou ato e forma de governar. Dez anos depois de seu estudo, a síntese institucional se consolidou no *Consenso de Washington*, que gerou o mundo contemporâneo através do achatamento político a um modelo econômico voltado à desregulamentação e liberalização dos mercados financeiros e de mercadorias, desarticulando direitos trabalhistas e reconfigurando relações de emprego, assim criando os elementos assimetricamente distorcidos da globalização apontados por Stiglitz (2002) e Santos (2001). As consequências adversas acenderam o movimento social *altermundialista* contrário a esse tipo distorcido de globalização assimétrica que tem como marco inaugural os protestos de 1999 em Seattle, durante cúpula da OMC. Esses protestos impulsionaram movimentos como o Fórum Social Mundial, ATTAC, Robin Hood Tax e, mais recentemente, o *Occupy* e a consolidação da ideia dos 99%.

28. www.bis.org

Uma pergunta que sempre retorna ao debate sobre a persistência da pobreza e da miséria num cenário de elevada liquidez financeira<sup>26</sup> é: como pode a desigualdade econômica e social persistir e aumentar, diante de tanto excedente anual produzido globalmente? Como pode haver ainda tanta pobreza em um mundo com tanta riqueza e luxo?

Parte da resposta pode ser encontrada na obra de Thomas Piketty (2014) que coloca em evidência o porquê da expansão da desigualdade no mundo no Século XX, demonstrando como decisões tributárias regressivas e mercados financeiros desregulados contribuíram para a assimetria no tamanho e na importância desses mercados comparados com o montante gerado pela economia concreta. Em síntese, o *capitalismo financeiro é uma forma amplificada do neoliberalismo de submissão dos Estados ao funcionamento dos mercados*.<sup>27</sup>

O resultado de décadas de aperfeiçoamento e expansão global de tais políticas é mostrado no contraste entre a taxa de dez por um no retorno do investimento financeiro, comparado com o da economia concreta por cinquenta anos, como nos mostra Thomas Piketty. O capital já acumulado e reproduzido através de operações financeiras cresce dez vezes mais rápido do que a formação de novo capital mediante investimento na criação de bens ou prestação de serviços. Assim, ao mesmo tempo em que a riqueza aumenta, torna-se cada vez mais alheia à necessidade de reprodução do capital pelo meio de trabalho concreto e produtivo. O trabalho precário, a regressão dos direitos, a ampliação do endividamento público e a conseqüente restrição para investimentos em infraestrutura econômica e social comprometem o desenvolvimento das sociedades. Além disso, sucessivas crises econômicas e fiscais são enfrentadas por políticas de austeridade de ajustes macroeconômicos receitados pelo Fundo Monetário Internacional, que acabam por aprofundar o endividamento e prolongar as crises sociais.

Assim se consolida um vicioso ciclo de dependência e submissão financeira de Estados aos mercados que negociam seus títulos de dívida pública, como diversos tipos de Notas do Tesouro Nacional. Por sua vez, os credores que os compram com base na confiança em que a governança financeira mundial assegurará o integral cumprimento dos seus contratos. No entanto, a institucionalidade multilateral depende da sobrevivência desse contratualismo, base da evolução dos mercados de crédito e de sua derivação para o monumental volume que hoje circula no globo e gera riqueza a uma classe cada vez mais reduzida em proporção a população total.

O Banco Internacional de Compensações (BIS) estimou em seu relatório anual de 2010 que o sistema financeiro global tinha um valor (multiplicação de contratos fechados e futuros por valores de operação) maior que 70 vezes o valor pecuniário do Produto Interno Bruto de todos os países somados. A *Central Intelligence Agency* (CIA), em relatório sobre o estado da economia no mundo após a crise de 2007-2008, calculou que apenas o mercado de derivativos (contratos de opção futura sobre ativos financeiros e os fundos *hedge*) equivalia a 11 vezes o PIB global, ou 858 trilhões de dólares (FERNANDES, 2014).

Como relata o BIS,<sup>28</sup> apenas o mercado de câmbio de moedas opera por dia o equivalente a 4,4 trilhões de dólares. Dívidas públicas e outros contratos circulam e também alimentam esse sistema, assim como os movimentos de importação e exportação, empreendimentos e expansão de produção. Mas, a maior parte do capital que circula nos *mercados* fica nos próprios *mercados*, pois as negociações secundárias compõem a esmagadora maioria das operações. Apenas a menor parte é transferida para dinamizar a produtividade e desenvolver empreendimentos e as economias nacionais.

Portanto, a partir da compreensão deste quadro, é possível apontar um conjunto de determinantes na configuração do desafio da economia política contemporânea, incluindo os desafios do Brasil. Os países em desenvolvimento e a maioria dos países desenvolvidos não conseguem receita suficiente para cumprir suas agendas de investimento público e têm de se endividar, num ciclo crescente de razão de dívida por PIB.

Com fontes de receitas principalmente centradas em tributação sobre trabalho, produtos e serviços (tributos indiretos), essas políticas tributárias regressivas comprimem a atividade econômica concreta e produtiva, em benefício do mercado financeiro que negocia títulos de propriedade de *commodities*, de grandes empresas, de dívidas públicas, de contratos cambiais e de novos instrumentos financeiros.

Como não conseguem honrar seus compromissos financeiros de forma sustentável devido à volatilidade econômica e às externalidades adversas ao crescimento devido a políticas de austeridade, os Estados estimulam a atividade financeira com incentivos tributários, firmemente acreditando no mantra neoliberal da *reaganomics* (economia do lado da oferta, ou *supply side economics*), segundo o qual desonerar a riqueza promoveria o investimento, a geração de empregos e o bem-estar, o que várias pesquisas e a própria História já provaram ser um equívoco.

As políticas de “austeridade” comprometem o investimento no capital humano, com cortes profundos nas áreas sociais, preparando uma massa de pessoas a serem futuras desempregadas e endividadas, sem que tenham habilidades outras a não ser aquelas requeridas “pelo mercado”.

Enquanto isso, busca-se proporcionar cada vez mais acesso a avanços tecnológicos que demandam o investimento do tempo das pessoas em agregar valor simbólico a suas individualidades e às fontes de entretenimento via redes sociais,<sup>29</sup> que mantêm aceso o sonho de alcançar o tipo de riqueza exposto por quem tem acesso aos altos volumes de capital. Tudo isso ajuda a amortizar os sentidos da maioria das pessoas que, assim, se submetem ao retrocesso dos direitos trabalhistas e sociais, e ao endividamento pessoal crescente gerado pela utilidade marginal psicológica do consumo conspícuo, agora reforçado pelo acúmulo de capital simbólico.

29. Gorz (1989) demonstra como o trabalho produtivo vai sendo substituído por um volume cada vez maior de matrizes administrativas improdutivas, cíclicas e relativamente irrelevantes para a economia concreta, em que não só o sujeito não se reconhece no produto final, como vai-se tornando mais comum que sequer exista produto final fruto do trabalho.

## CONCLUSÃO

A crise de crédito gerada pelos ativos tóxicos, negociados com o aval das três agências de avaliação de risco – Moody’s, Standard&Poors e JP Morgan –, atingiu um espectro amplo de empresas, não se restringindo aos conglomerados financeiros, mas tocou toda uma cadeia produtiva de grandes corporações que estavam expostas ao risco em suas carteiras de investimento.

Ford, Chrysler e General Motors, por exemplo, estiveram à beira da falência, o que mostra concretamente o processo de financeirização corporativa. Estas empresas desenham, fabricam e montam automóveis, mas o seu lucro e sua sobrevivência dependem do serviço de financiamento para o consumo de seus produtos. Em 2005, 40% dos lucros corporativos advinham do setor financeiro (COHEN; DE LONG, 2016). Segundo Braga (2012: 666), “esta é a dominante na estrutura do capitalismo desde, pelo menos, os anos 1970, uma vez que as próprias corporações tornaram-se ativas na gestão financeira da massa de dinheiro de que são proprietárias”.

A Bolsa de Mercadorias e Futuros Bovespa (BM&F Bovespa) é empresa privada de capital aberto com ações negociadas em seu pregão. A partir de 2003 em Nova York (em São Paulo, em 2005), as bolsas foram autorizadas a se transformar em sociedades anônimas com fins lucrativos. Passam, então, a competir abertamente em um mercado global de capital. “Dessa maneira, confirma-se o fato de que as bolsas de valores constituem o verdadeiro *mercado* em que a riqueza geral é avaliada, sendo assim as receptoras *par excellence* dos surtos de valorização e desvalorização da riqueza financeirizada e mundializada” (BRAGA, 2002: 663).

Assim, o fato de que temos a consolidação das atividades do setor financeiro nacional em uma única bolsa apresenta a enorme facilidade técnica para agregar dados e, conseqüentemente, permitir regulação e *accountability* (prestação de contas) nas operações de mercados ainda relativamente transparentes como o brasileiro.<sup>30</sup> A própria tecnologia e a centralidade da compensação facilita a aplicação dos tributos sobre as operações financeiras. Contudo, o governo deve melhor se preparar e desenvolver inovações tributárias que sejam compatíveis com os avanços tecnológicos dos processos financeiros para tributar o imenso e crescente volume de transações operadas no mercado de capitais por algoritmos matemáticos robotizados, que se aproveitam dessas vantagens para obter ganhos assimétricos, como nas transações em alta frequência.<sup>31</sup>

A tendência mundial é o fortalecimento e a consolidação dos mercados de capitais, que ainda têm muito espaço a ser ampliado pelo uso das tecnologias digitais e aumento quantitativo de usuários em todo o mundo, com os excedentes dos ganhos se transformando em consumo conspicuo e luxo, resultado da interface metodológica entre semiótica e economia<sup>32</sup> na produção de valor agregado na reprodução de capital, tanto fiduciário como simbólico. A entrada da China e da Índia no sistema financeiro global aumenta exponencialmente o alcance da multiplicação de capital no mundo.

Portanto, diante do contexto apresentado, usar a tributação progressiva como princípio, e sobre os fluxos de capital como prática, é uma forma de enfrentar a desigualdade provocada por sistemas tributários regressivos que beneficiam a acumulação nos mercados de capitais e a expansão da riqueza financeira no agregado nacional e global.

Transformar o mundo ao nosso redor requer investimento de energia e recursos especificamente voltados para criar novos paradigmas que revertam o tripé de destruição deixado pelo *anjo da história* (BENJAMIN, 1987): depredação, apropriação e expropriação. Não acontece por milagre, nem tampouco pela dinâmica natural dos mercados, como querem ideólogos e políticos oportunistas, precisa ser induzido. Desde Hamilton nos Estados Unidos, esta é a função do Estado para alcançar o desenvolvimento. Os países que seguiram esta linha prosperaram.

A Agenda 2030 aponta que o caminho para reverter o curso de desagregação planetária, das mudanças climáticas e da expansão da desigualdade seria desenvolver modelos de desenvolvimento que integrem os campos social, econômico e ambiental. É possível implementar gestões integradas e criar paradigmas de eficiência concretos que enfrentem os desafios do desenvolvimento nacional.

O volume e o valor de negócios financeiros cria um grande potencial arrecadatório para o Estado investir em inovação social, ambiental e tecnológica. A campanha “TTF Brasil” advoga por um percentual dessa arrecadação para um fundo público que financie a sociedade civil organizada e seus projetos de transformação voltados para o monitoramento dos governos e expansão da cultura democrática, geração de trabalho

30. Segundo Braga (2012: 650), há um sistema informal financeiro, o *shadow banking*, que opera fora do radar das instituições de regulação: “Sistema bancário constituído por instituições sem acesso aos empréstimos dos bancos centrais, sem cobertura dos seguros contra perda de capital, vinculadas a operações fora dos balanços contábeis dos bancos a que informalmente se vinculam e livres de regulação dos Bancos Centrais. Formados por bancos de investimento, fundos de *hedge*, veículos para investimentos estruturados, etc. considerados como agentes do tipo banqueiro sem banco ou banqueiro sombra (*shadow banking*)”. Além da existência dos paraísos fiscais, ou jurisdições com opacidade financeira.

31. TAF, ou em inglês *HFT*, por *high frequency trading*.

32. Marazzi (2012) e Lazzarato (2014) trabalham com a interface metodológica entre semiótica e economia, constituindo um ramo recente da economia propagado pela Escola de Lausanne, Suíça.

e renda, defesa de direitos humanos, e criação de soluções inovadoras em tecnologias sociais de emancipação para as pessoas aprisionadas no ciclo de dependência e submissão de classe que perpetua as condições de reprodução da pobreza. A outra parte arrecadada deveria ser alocada em projetos públicos de fomento à inovação científica e tecnológica, à educação, incluindo o esporte, e à saúde. Isto é simbólico, pois figura o uso de recursos reais que são extraídos e transformados em liquidez a partir da *virtualidade* financeira gerada pela especulação, e alocados especificamente em um projeto de desenvolvimento sustentado a médio e longo prazo, algo ainda não experimentado no Brasil.

O ponto principal é que há ferramentas técnicas necessárias para o processo de desenvolvimento em bases mais equitativas. E isto não significa quebrar o contratualismo financeiro, mas redirecionar políticas públicas para priorizar o desenvolvimento material e subjetivo do capital humano do país, reduzindo a desigualdade e alcançando sustentabilidade e o bem-estar social, que deveria ser, de fato, princípio e mais alto objetivo do ato de governar. |

## BIBLIOGRAFIA

- ASHFORD, Christina.; HILLMAN, David. (2012). *Financial transactions taxes: myth-busting* (London. StampOutPoverty).
- BENJAMIN, Walter (1987). *Sobre o conceito de história. Tese IV. In Magia e Técnica, Arte e Política* (São Paulo. Brasiliense).
- BRAGA, José Carlos (2012). *Crise sistêmica e era da indeterminação no início do século XXI. In As transformações no sistema financeiro internacional*. Volume II. Cap. 17 (Brasília. IPEA).
- BUFFET, Warren (2003). *Letter to shareholders*. (Omaha. Berkshire Hathaway).
- CAGNIN, Rafael F; FREITAS, Maria C. P. de. (2011). *Tributação das transações financeiras: a experiência brasileira com o IOF e a CPMF* (Brasília. IPEA).
- CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS; CHRISTIAN AID. (2014). *A Post-2015 Fiscal Revolution: Human Rights Policy Brief* (Washington DC).
- COHEN, Stephen S.; DE LONG, J. Bradford. (2016). *Concrete Economics* (Cambridge. Harvard Book Review ).
- DAGNALL, H. (1994). *Creating a Good Impression: three hundred years of The Stamp Office and stamp duties* (London. HMSO).
- DREIFUSS, René Armand (1981). *1964: a conquista do estado. Ação Política, Poder e Golpe de Classe* (São Paulo. Vozes).
- FERNANDES, Claudio (2014). *O drama ideológico das taxas sobre transações financeiras na Europa*. In *Democracia Econômica para o Desenvolvimento Sustentável* (Recife. Gestos).
- FOUCAULT, Michel (2004). *Security Population Territory*, Course on the College de France, 1978. (New York. Picador).
- FOUCAULT, Michel (2005). *The birth of biopolitics*, Course on the College de France, 1979 (New York. Picador).
- GATES, Bill (2011). *Innovation with impact: financing the 21<sup>st</sup> Century Development* (Cannes. Gates Foundation).
- GORZ, André (1989). *Critique of economic reason* (London. Verso Books).
- HARDT, Michael; NEGRI, Antonio (2000). *Empire* (Cambridge and London. Harvard University Press).
- HARDT, Michael; NEGRI, Antonio (2011). *Commonwealth* (Cambridge and London. Harvard University Press).
- HILLMAN, David. *Minutas de reunião interna da coalizão europeia Robin Hood Tax* (London. Mimeo: dezembro 2017).
- KAR, Dev (2014). *Brazil: Capital Flight, Illicit Flows, and Macroeconomic Crisis, 1960-2012* (Washington DC).
- KEYNES, J. M. (1936) *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. São Paulo. Nova Cultural (1988).
- LAZZARATO, Maurizio (2012). *The making of the indebted man* (Los Angeles. Semiotext(e)).
- LAZZARATO, Maurizio (2015). *Governing by debt* (Los Angeles. Semiotext(e)).
- LAZZARATO, Maurizio. (2014) *As revoluções do capitalismo* (Rio de Janeiro. Civilização Brasileira).
- MARAZZI, Christian (2011). *The violence of financial capitalism* (Los Angeles. Semiotext(e)).
- MARAZZI, Christian (2012). *O lugar das meias* (Rio de Janeiro. Civilização Brasileira).
- ONU (2015). *Agenda de Ação de Adis Abeba*.
- PARANÁ, Edemilson (2016). *A finança digitalizada. Capitalismo Financeiro e Revolução Informacional* (Florianópolis. Insular).
- PIKETTY, Thomas (2014). *O Capital no Século XXI* (Rio de Janeiro. Intrínseca).
- SANTOS, Milton (2001). *Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal* (Rio de Janeiro. Record).
- SIGLITZ, Joseph (2002). *Globalization and its discontents* (New York. W. W. Norton).
- STIGLITZ, Joseph. (2004). *The Roaring Nineties* (New York. W. W. Norton).



# Capítulo 5.

## Tributação sobre a propriedade e a riqueza

# CONDIÇÕES BÁSICAS PARA GARANTIR A FUNCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO RECORRENTE AO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO URBANO E RURAL

**CLAUDIA M. DE CESARE**

Exatora da Receita Municipal, Prefeitura de Porto Alegre. Mestre em Engenharia Civil pela UFRGS, com dissertação sobre avaliação de imóveis; PhD sobre equidade em tributação imobiliária pela University of Salford, Inglaterra. Pesquisadora e professora. Membro do corpo docente do Lincoln Institute of Land Policy; do conselho consultivo do International Property Tax Institute (IPTI); do Instituto Justiça Fiscal (IJF) e do corpo docente do Programa de Educação Fiscal da Prefeitura de Porto Alegre.

## RESUMO

A tributação ao patrimônio imobiliário pode desempenhar um papel extraordinário para distribuir os ônus e benefícios da urbanização de forma justa, recuperar investimentos públicos que resultaram na valorização de imóveis privados, inclusive aqueles provenientes da alteração do uso de rural para urbano, combater a especulação imobiliária e a ociosidade da terra rural. Seria desejável que os impostos recorrentes sobre o patrimônio imobiliário (IPTU e ITR), cujas características são intrinsecamente mais progressivas, tivessem maior importância relativa no sistema tributário brasileiro. Entretanto, sua importância como fonte de receita no país permanece muito aquém do seu potencial. Este estudo busca discutir as causas do baixo aproveitamento destes instrumentos como fonte de receita, analisar quais são os obstáculos legais e jurídicos que afetam a gestão tributária do imposto, e sugerir alterações legais para superar os entraves identificados. Visando a evitar disfuncionalidades desnecessárias, é primordial que sejam revisitados vários aspectos, incluindo disposições relativas às competências tributárias, ciclos entre as avaliações realizadas para fins fiscais, publicidade de mapas cadastrais e dados, compulsoriedade de convênios de intercâmbio de dados de natureza territorial e padronização de monitoramento dos resultados.

**Palavras-chave:** Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a Terra Rural (ITR); Avaliações de imóveis para fins tributários; Competências tributárias; Ciclos avaliatórios; Valor venal; Desempenho tributário.

## INTRODUÇÃO

Os municípios nos termos do Art. 156, inciso I e §1º, da Constituição Federal de 1988, possuem competência tributária para instituir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), cuja incidência é limitada à propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado em zona urbana do município ou em áreas urbanizáveis constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes (Código Tributário Nacional, CTN, Lei n. 5.172/1966, Art. 32).

Com base nas premissas estabelecidas na Constituição e no CTN, o IPTU está inconfundivelmente estruturado para proporcionar que as famílias mais ricas contribuam mais com o financiamento das despesas públicas realizadas no âmbito local. Esta característica é de fundamental importância para o Brasil, cujo sistema tributário é essencialmente regressivo e que permanece entre os países com os piores índices de desigualdade,<sup>1</sup> embora tenha apresentado alguns progressos importantes na redução da pobreza e desigualdade principalmente entre 2004 e 2014.<sup>2</sup>

Na tributação sobre patrimônio, o IPTU merece destaque por viabilizar a integração entre política fiscal e urbana, e possuir um perfil estritamente local. A sua instituição está vinculada à responsabilidade pelo ordenamento territorial e a função social da propriedade,<sup>3</sup> aspectos prescritos expressamente no texto constitucional. Inclusive o IPTU é identificado na modalidade dos instrumentos tributários e financeiros de política urbana (Art.4, IV, “a”) no Estatuto da Cidade (Lei Federal n. 10.257/2001). A sua forte vinculação com a política urbana resulta de o IPTU ter potencial para promover o uso racional da terra e desestimular a especulação imobiliária. Além disto, a receita proveniente deste instrumento é uma fonte importante de recursos para financiar, de forma sustentável, o desenvolvimento urbano.

A despeito das suas potencialidades, a arrecadação do IPTU é baixa se comparada aos padrões internacionais e contribui pouco como fonte de financiamento local. Desde a década de 2000, sua arrecadação representa entre 0,42% e 0,52% do PIB (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2000-2016). Isto equivale a entre 5% e 6% da receita corrente dos municípios. Contudo, a margem de fortalecimento do instrumento é ampla. Por exemplo, análises empíricas recentes estimam o potencial de arrecadação do IPTU entre 0,90% e 1,25% do PIB (ver ORAIR e ALBUQUERQUE, 2017; CARVALHO JR., 2017; DE CESARE *et al.*, 2014; e NORREGARD, 2013).

Além de questões relacionadas à baixa importância do instrumento como fonte de receita, as ineficiências de caráter administrativo podem prejudicar inclusive a inerente progressividade do IPTU ou, até mesmo, produzir regressividade na distribuição da carga tributária. Exemplos de ineficiências administrativas incluem iniquidades nas avaliações dos imóveis para fins tributários, omissões do cadastro imobiliário, falta de ações eficientes para arrecadação e cobrança do tributo, ou mesmo deformações no modelo de instituição do imposto.

Nem todas as ineficiências são relacionadas ao esforço fiscal ou capacidade institucional dos municípios. Omissões e excessos no regimento de instituição do instrumento têm prejudicado sua funcionalidade. Por exemplo, a forte intervenção do Poder Judiciário nas competências tributárias atribuídas ao Poder Executivo municipal, em vez de contribuir para garantir que os preceitos constitucionais e legais sejam respeitados, cria obstáculos inconcebíveis que resultam em iniquidades, geram distorções e tendem a limitar a relevância do IPTU como fonte de receitas.

Quanto à tributação da terra rural, a competência tributária é da União. Entretanto, a Emenda Constitucional n. 42/03 autorizou o governo federal a transferir por intermédio de acordo, a fiscalização e cobrança do Imposto Territorial Rural (ITR) aos municípios que assim optarem (Art. 153, 4o, III, Constituição Federal). A importância do ITR como fonte de receita é ainda mais insignificante do que a do IPTU, representando entre 0,01% e 0,02% do PIB. É preocupante a ausência de tributação da propriedade rural no país. Além de a legislação vigente ser obsoleta, não existe qualquer integração entre a política de tributação dos imóveis urbanos e rurais no país.

1. Segundo o World Bank Group (2017), a desigualdade do país é superada apenas pela Colômbia e Honduras na América Latina e Caribe, e por poucos países da África subsaariana. De acordo com a OXFORD BRASIL (2017), a renda dos 5% mais ricos e dos 95% mais pobres da população é equivalente.
2. Entre 2004 e 2014, aproximadamente de 28,6 milhões de brasileiros – aproximadamente 14% da população – saíram da pobreza (World Bank Group, 2017). De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015), foi observada a queda de 11% na concentração de renda, medida pelo coeficiente de GINI, que reduziu de 0,555 para 0,497 em 10 anos.
3. O parágrafo 4º do Art.182 da Constituição Federal, que trata da política de desenvolvimento urbano, admite o uso do IPTU progressivo no tempo, de forma facultativa, para fins puramente extrafiscais, visando ao cumprimento da função social da propriedade.

Devido à alta concentração da renda e, principalmente, da riqueza, seria desejável que os impostos recorrentes sobre o patrimônio imobiliário (IPTU e ITR), cujas características são intrinsecamente mais progressivas, tivessem maior importância no contexto brasileiro. Para tanto, é preciso identificar os obstáculos a serem superados para viabilizar o fortalecimento, promover a equidade e potencializar importância da tributação ao patrimônio imobiliário no sistema tributário brasileiro. Este estudo busca discutir as causas do baixo aproveitamento destes instrumentos como fonte de receita, analisar quais são os obstáculos legais e jurídicos que afetam a gestão tributária do imposto, e sugerir alterações legais para superar os entraves identificados.

## 1. COMPARATIVO INTERNACIONAL: AMÉRICA LATINA E PAÍSES SELECIONADOS

Os dados sobre arrecadação em PIB (%) estão ordenados de forma decrescente e conforme o PIB *per capita* de cada país (Figura 1 e Figura 2, respectivamente).

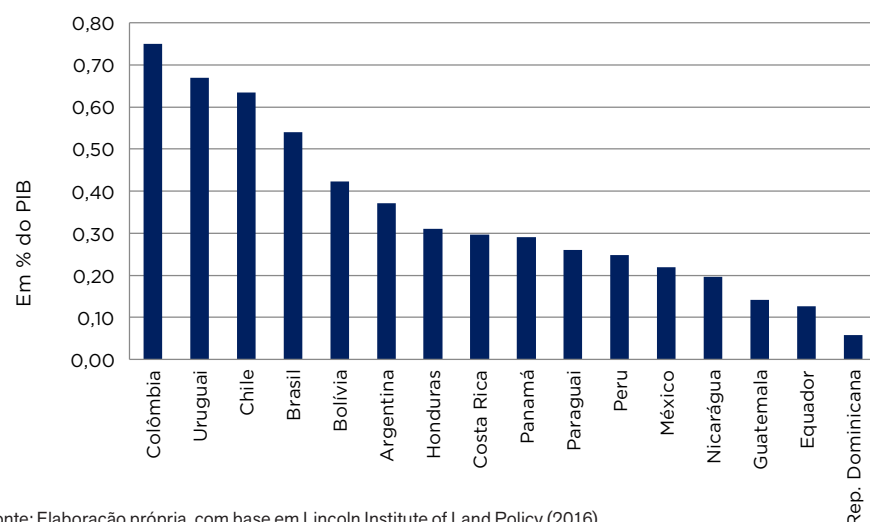
A importância dos impostos recorrentes sobre bens imóveis é inferior a 1% do PIB em países latino-americanos. A arrecadação é superior a 0,5% do PIB em apenas quatro países, quais sejam: Colômbia (0,75%), Uruguai (0,67%), Chile (0,63%) e Brasil (0,54%), que recentemente passou a ser incluído nesta categoria.

A despeito da correlação esperada entre a arrecadação tributária e a riqueza do país, não há evidências de que a arrecadação seja maior nos países mais ricos. Por exemplo, em termos comparativos, a arrecadação é maior na Colômbia do que em países como Argentina, Panamá, Costa Rica ou México, nos quais o PIB *per capita* é maior, evidenciando que a intensidade com a qual o patrimônio imobiliário é tributado talvez seja preponderantemente uma escolha fiscal.

O Brasil apresenta um desempenho melhor do que a média dos países estudados, que é de 0,35% do PIB, entretanto seu desempenho é significativamente inferior ao observado na Colômbia, Uruguai e Chile.

**FIGURA 1 – ARRECAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA**

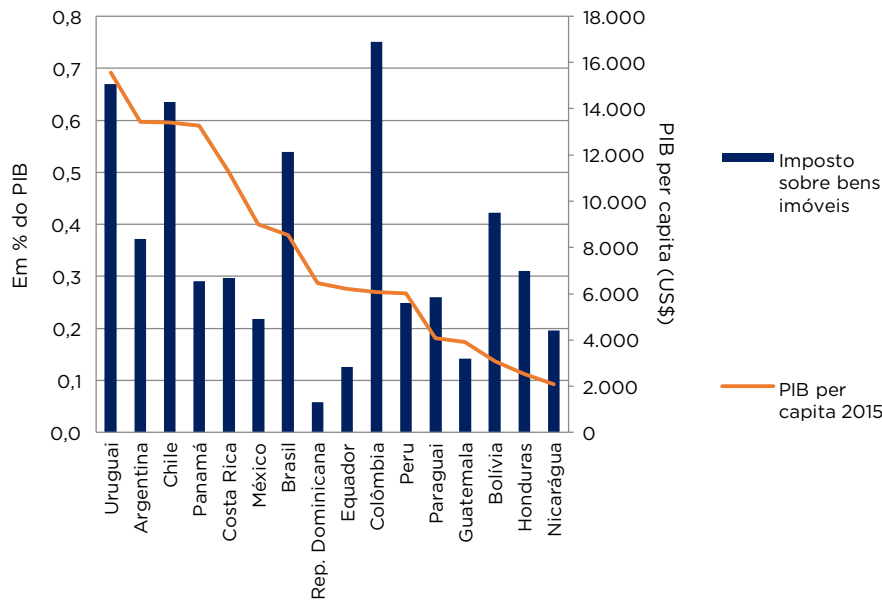
Em % DO PIB  
PAÍSES LATINO-AMERICANOS SELECIONADOS  
ENTRE 2013 E 2016



Fonte: Elaboração própria, com base em Lincoln Institute of Land Policy (2016).

**FIGURA 2 – ARRECAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA**

Em % do PIB e PIB *per capita* (US\$)  
 PAÍSES SELECIONADOS DA AMÉRICA LATINA  
 ENTRE 2013 E 2016

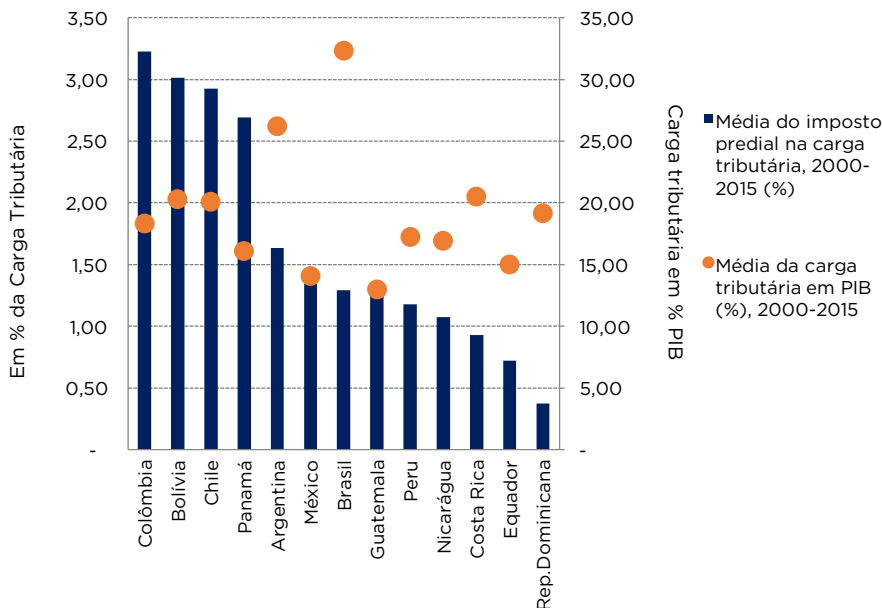


Fonte: Elaboração própria, com base em Lincoln Institute of Land Policy (2016).

Nos países latino-americanos, o imposto recorrente sobre bens imóveis representa, em média, menos de 2% da carga tributária (ver Figura 3). Brasil e Argentina chamam atenção por serem países com elevada carga tributária em termos comparativos, entretanto, com baixa participação dos tributos imobiliários na sua composição.

**FIGURA 3 – PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE BENS IMÓVEIS NA CARGA TRIBUTÁRIA**

Em %  
 PAÍSES SELECIONADOS DA AMÉRICA LATINA  
 MÉDIA DE 2000-2015

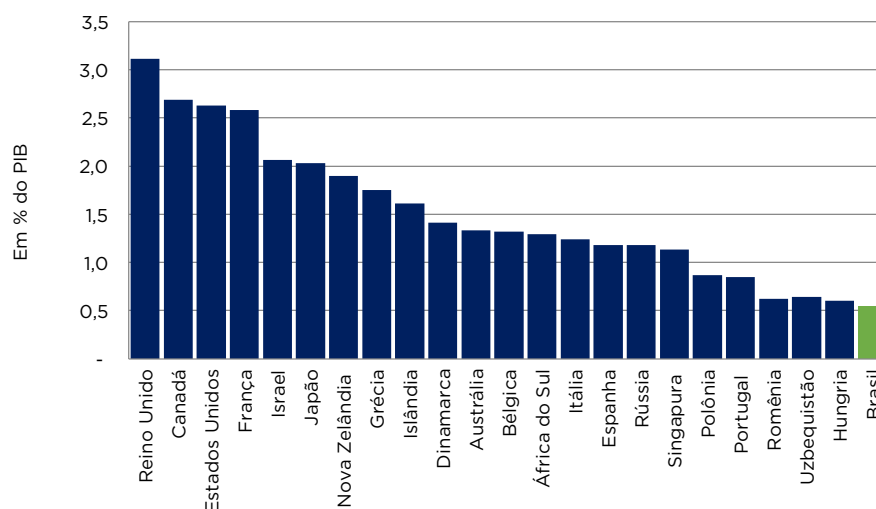


Fonte: Elaboração própria, com base em Lincoln Institute of Land Policy (2016).

No contexto internacional mais abrangente, países como Reino Unido, Canadá, Estados Unidos, França e Japão comprovam a viabilidade de maior importância dos impostos recorrentes como fonte de receitas (Figura 4). A arrecadação superior ou próxima a 1% do PIB é comum. Nos Estados Unidos, o imposto representou 47% das receitas próprias municipais em 2013, chegando a representar 82% em distritos escolares (TAX POLICY CENTER, 2017).

**FIGURA 4 – ARRECAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA**

Em % do PIB  
PAÍSES SELECIONADOS  
2015



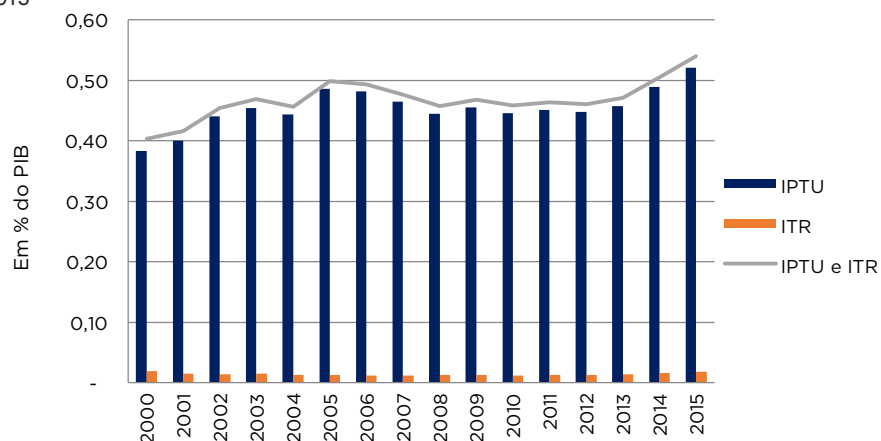
Fonte: Elaboração própria, com base em OECD (2017).

## 2. BRASIL: DESEMPENHO COMO FONTE DE RECEITA E PERFIL DA ARRECAÇÃO

A participação destes impostos em relação ao PIB (%) no período compreendido entre 2000 e 2015 é apresentada na Figura 5. A importância do ITR é praticamente nula. Sua arrecadação oscilou entre 0,012% e 0,020% do PIB, enquanto a arrecadação do IPTU variou entre 0,38% do PIB (2000) e 0,52% do PIB (2015). No mínimo, 95% da receita arrecadada por impostos recorrentes sobre bens imóveis no país é proveniente da tributação urbana.

**FIGURA 5 – EVOLUÇÃO DA ARRECAÇÃO DO IPTU E DO ITR**

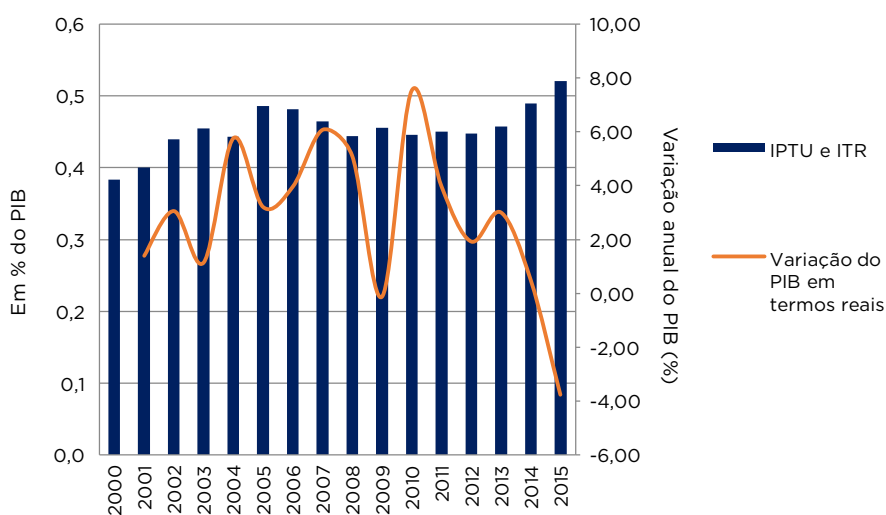
Em % do PIB  
BRASIL  
2000-2015



Fonte: Elaboração própria com base em dados do Ministério da Fazenda (várias edições entre 2001-2016).

A Figura 6 ilustra o comportamento da arrecadação em relação ao PIB (%), assim como a variação anual (%) do PIB em termos reais. O melhor desempenho dos tributos em análise foi registrado em 2015, quando juntos arrecadaram 0,54% do PIB. Entre 2003 e 2011, as variações observadas na arrecadação foram marginais. De 2000 a 2015, a arrecadação destes impostos em PIB (%) cresceu aproximadamente 35%. Parte deste crescimento é resultante do esforço dos municípios na administração do IPTU. Entretanto, é possível observar que o período de melhor desempenho em termos de arrecadação foi a partir de 2012, ano no qual apareceram os primeiros sinais da forte recessão econômica vivenciada nos anos seguintes.

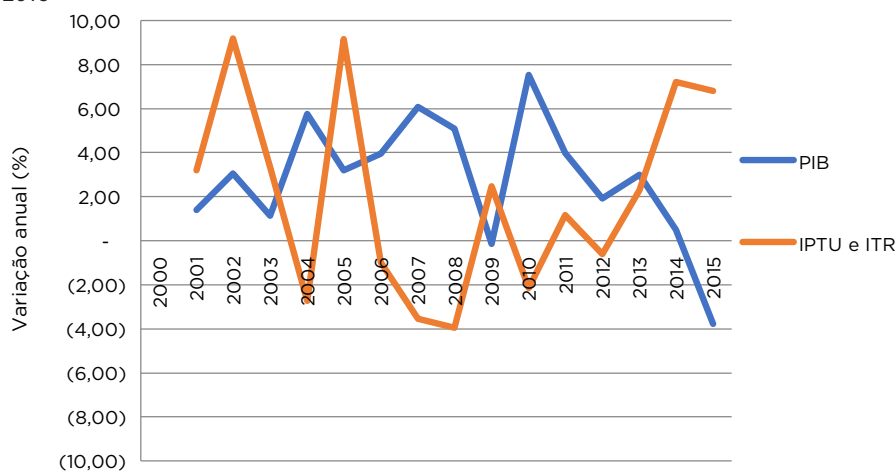
**FIGURA 6 – ARRECADAÇÃO DO IPTU E ITR EM % DO PIB**  
EM VALORES REAIS DE 2015 (INDEXADOR: IPCA)  
BRASIL  
2000-2015



Fonte: Elaboração própria com base em dados do Ministério da Fazenda (várias edições entre 2001-2016).

A Figura 7 ilustra a correlação negativa entre a arrecadação do IPTU e ITR e o crescimento da economia. De fato, estes impostos são mais estáveis, isto é, menos afetados por flutuações econômicas. Conseqüentemente, verifica-se a tendência de crescimento da arrecadação em momentos de queda do PIB.

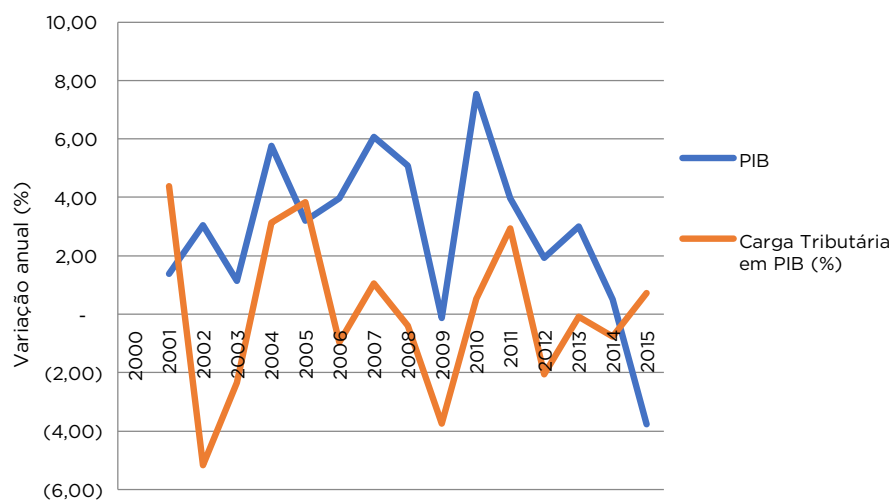
**FIGURA 7 – VARIAÇÃO ANUAL (%) DA ARRECADAÇÃO DO IPTU E ITR E DO PIB**  
EM VALORES REAIS DE 2015 (INDEXADOR: IPCA)  
BRASIL  
2000-2015



Fonte: Elaboração própria com base em dados do Ministério da Fazenda (várias edições entre 2001-2016).

Em contraste, a tendência da carga tributária brasileira é de acompanhar o comportamento da economia, devido à forte participação de tributos que incidem sobre bens e serviços, que são sensíveis às flutuações econômicas (ver Figura 8).

**FIGURA 8 – VARIAÇÃO ANUAL (%) DA CARGA TRIBUTÁRIA E DO PIB**  
EM VALORES REAIS DE 2015 (INDEXADOR: IPCA)  
BRASIL  
2000-2015



Fonte: Elaboração própria com base em dados do Ministério da Fazenda (várias edições entre 2001-2016).

No que tange à participação na carga tributária, o melhor desempenho do IPTU e ITR foi registrado em 2015, ano no qual a arrecadação destes impostos representou 1,65% da arrecadação tributária. Na média, sua participação foi de 1,43% entre 2000 e 2015. Não obstante os avanços observados desde 2000, é relevante reconhecer a reduzida importância destes tributos para o financiamento público.

Em nível municipal, a arrecadação do IPTU *per capita* em termos reais, a preços constantes de 2000, cresceu 108%, variando de R\$ 28 em 2000 a R\$ 58 por habitante em 2015. Contudo, outros tributos próprios cresceram mais do que o IPTU. Por exemplo, o imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso (ITBI) cresceu 284% no mesmo período. Em média, a arrecadação do IPTU representou em torno de 25% dos tributos próprios, e apenas aproximadamente 5% das receitas correntes. A dependência das transferências intergovernamentais para o financiamento municipal permanece elevada. Em 2016, as transferências representaram 62,76% da receita orçamentária dos municípios brasileiros, enquanto as receitas tributárias próprias representaram 16,34% (BREMAEKER, 2017).

### 3. CARACTERÍSTICAS DO PERFIL DA ARRECAÇÃO NO BRASIL

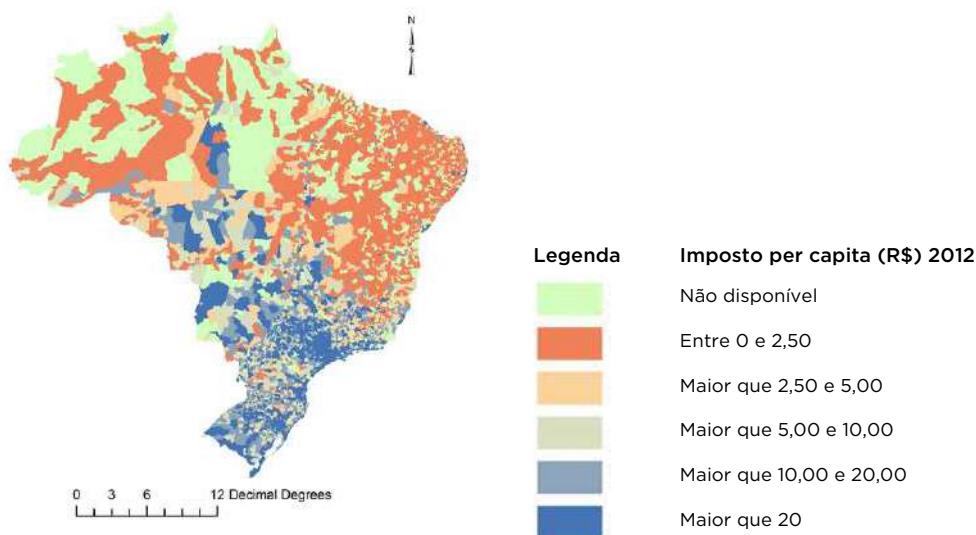
O perfil da arrecadação do IPTU apresenta uma série de características relevantes (DE CESARE, 2016):

- Arrecadação é simbólica em muitos municípios. Considerando uma amostra de municípios que concentravam 95% da população em 2012, a arrecadação total do imposto dividida pela população brasileira foi de aproximadamente R\$ 108,31 por habitante. Entretanto, a média aritmética da arrecadação *per capita* nos municípios foi somente R\$ 28,27 e 50% dos municípios brasileiros arrecadaram até R\$ 17,15 por habitante apenas.



- Ao avaliar o desempenho *per capita* do IPTU de acordo com categorias de municípios e regiões, foi constatado que, em média, a arrecadação tende a ser menor em municípios pequenos, bem como naqueles localizados nas regiões Norte e Nordeste. Por exemplo, municípios com até 5 mil habitantes localizados nas regiões Norte e Nordeste arrecadaram, em média, R\$ 2,72 e R\$ 2,15 respectivamente, enquanto municípios classificados na mesma categoria populacional localizados na Região Sul e Sudeste arrecadaram R\$ 17,20 e R\$ 22,72 por habitante. A arrecadação média de municípios com mais de 500 mil habitantes foi próxima de R\$ 200 nas regiões Sudeste, Centro-Oeste e Sul. Nas regiões Norte e Nordeste, a arrecadação média foi de R\$ 41 e R\$ 70 respectivamente.
- A análise espacial dos dados ratifica as fortes diferenças regionais, utilizando dois indicadores, quais sejam: arrecadação *per capita* (ver Figura 9) e em relação ao PIB (ver Figura 10). Observa-se que a arrecadação supera 0,5% do PIB em poucos municípios no contexto brasileiro.

**FIGURA 9 – DIFERENÇAS REGIONAIS NO IPTU**  
 RECEITA (R\$) *PER CAPITA*  
 BRASIL  
 2012



Fonte: De Cesare (2016).

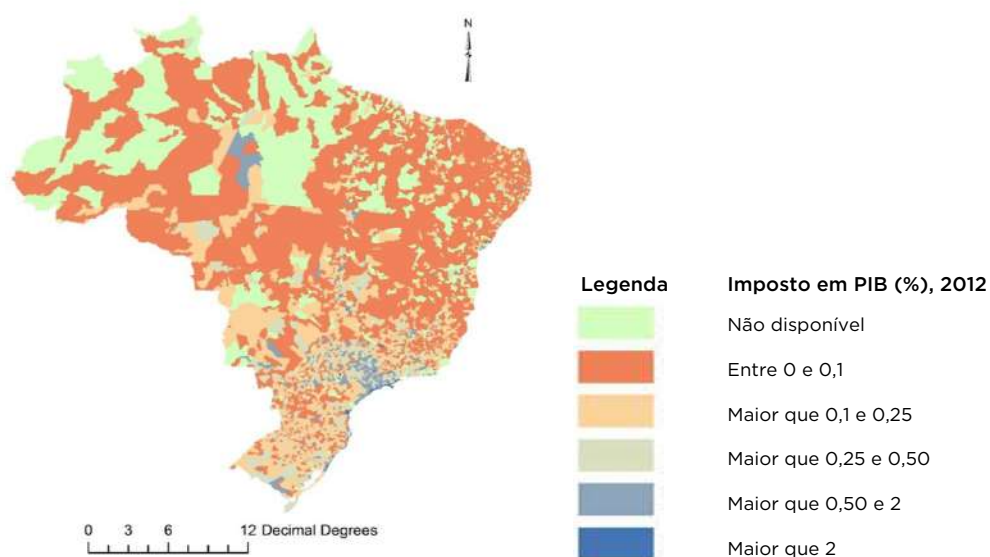
A variabilidade no desempenho do IPTU é alta mesmo em grupos mais homogêneos de municípios: Utilizando o coeficiente de variação, foi comprovada a elevada variabilidade interna nos grupos de municípios classificados por população e região. A variabilidade reduz um pouco na medida em que a população aumenta, sugerindo que as cidades maiores apresentam um desempenho mais uniforme do que os municípios menores, nos quais a variabilidade dos grupos chega a superar a 500%. O fato é um indicativo indiscutível do amplo potencial de melhoria do imposto, que é maior nos municípios menores.

Poucos municípios são responsáveis por grande parte da arrecadação do IPTU (ver Figura 11). Por exemplo, a cidade de São Paulo, que concentra 6,1% da população

Brasileira, participou com aproximadamente 24% da receita arrecada no país. Doze municípios, que concentram 18% da população brasileira, contribuíram com 50% de receita arrecadada. Por fim, 98% da receita foram produzidos por 1.000 municípios, que concentram 71% da população. Os demais municípios participaram com 2% da receita arrecadada no país.

**FIGURA 10 – DIFERENÇAS REGIONAIS NO IPTU**

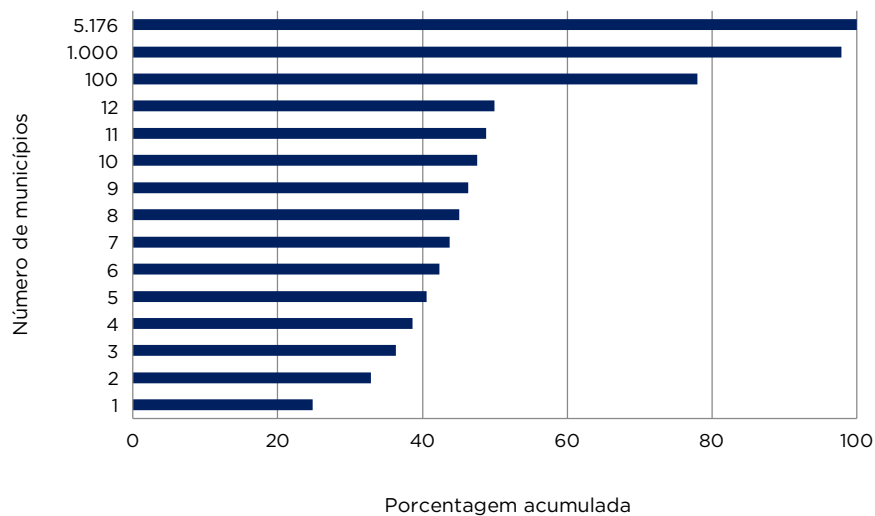
RECEITA EM % DO PIB  
BRASIL  
2012



Fonte: De Cesare (2016).

**FIGURA 11 – PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NA ARRECAÇÃO DO IPTU**

(% ACUMULADO)  
BRASIL  
2012



Fonte: De Cesare (2016).

## 4. DESEMPENHO DO IPTU: FATORES DETERMINANTES E POTENCIAL DE MELHORIA

### 4.1. Fatores que afetam o desempenho como fonte de receita

O desempenho de impostos recorrentes sobre bens imóveis depende de uma série de fatores que, direta ou indiretamente, influenciam o potencial do imposto para gerar receita, incluindo: a) esforço fiscal, isto é, aspectos relacionados à administração tributária; b) escolhas relacionadas à política fiscal, como, por exemplo, a magnitude das alíquotas ou a extensão dos benefícios fiscais; c) características socioeconômicas das jurisdições, tais como: o valor do estoque imobiliário, nível e distribuição da renda, nível de urbanização, entre outros. Além disto, o nível institucional de desenvolvimento dos Poderes Legislativo e Judiciário influencia os resultados.

O esforço fiscal é mensurado mediante três indicadores, quais sejam: a) grau de cobertura do cadastro imobiliário, que é relacionado ao nível de desatualização da base de dados sobre os imóveis; b) nível de atualização das avaliações em relação ao valor de mercado dos imóveis; e c) grau de eficiência na arrecadação do tributo, resultante da relação entre o imposto arrecadado de forma espontânea e o imposto lançado. Seguem algumas evidências em relação a estes aspectos indicadores.

- Carvalho Jr. (2017) comparou o número de imóveis cadastrados de uso residencial com o número de domicílios levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para fins censitários, utilizando uma amostra de 46 municípios. A média do grau de cobertura do cadastro foi de aproximadamente 75%, atingindo o mínimo de 39% e sendo comum a inclusão de apenas 60% dos imóveis residenciais no cadastro fiscal.
- Quanto ao nível de avaliação, os imóveis estavam avaliados para fins fiscais, em média, a 46% do seu valor de mercado (entre 6% e 80%) em uma amostra de 52 municípios brasileiros, extraída da base de dados do Lincoln Institute of Land Policy (2017). Com base na relação entre o valor de mercado dos imóveis e o PIB, Carvalho Jr. (2017) estimou que o nível médio das avaliações utilizadas para fins fiscais foi de 40% do valor de mercado em 46 municípios. Ambas as análises evidenciam que os imóveis são subavaliados para fins tributários.
- Quanto à eficiência na arrecadação, verifica-se que ainda há amplo espaço de melhoria. Os municípios selecionados na base de dados do Lincoln arrecadaram, em média, 65% da receita lançada, entre 18% e 95%. Carvalho Jr. (2017) apresentou resultados semelhantes.
- Em relação à importância das isenções, Carvalho Jr. (2017) identificou que as isenções beneficiam, em média, 14% dos imóveis cadastrados. A estimativa de perda de arrecadação produzida por estes benefícios fiscais foi estimada em 11%. Entretanto, apenas 60% dos 44 municípios que responderam sobre o número de imóveis isentos possuíam estimativas da perda de arrecadação. De toda a forma, somando os casos de isenções com os imóveis omissos (não cadastrados), é possível concluir que 36% dos imóveis não são tributados. Em outras palavras, mais de 1/3 dos imóveis não pagam IPTU.<sup>4</sup>
- Cabe, também, discutir os resultados de análises empíricas sobre os fatores determinantes na arrecadação do imposto. De Cesare *et al.* (2014) analisaram fatores

4. Com base em dados de 2003, Ipea (2011) identificou que somente uma a cada três famílias paga IPTU. O resultado foi atribuído ao excesso de isenções, descontos e inadimplência. A situação é mais crítica nas regiões Norte e Nordeste, onde menos de 15% das famílias pagam IPTU.

que influenciam a arrecadação *per capita* do IPTU, mediante modelos estatísticos de regressão múltipla desenvolvidos para anos específicos e da combinação entre séries temporais associadas a cortes transversais utilizando modelos de efeito aleatório para analisar mudanças ocorridas entre 2000, 2005 e 2010. As principais conclusões destes estudos são apresentadas a seguir:

- O IPTU *per capita* cresce com a renda das famílias, tamanho da população e grau de urbanização do município. Os coeficientes das variáveis população e porcentagem de população urbana cresceram de 2000 a 2010, indicando que o desempenho dos municípios grandes e urbanizados está aumentando ao longo dos anos em comparação com os demais municípios. Ou seja, quanto maior o grau de urbanização de uma cidade, maior tende a ser o seu potencial de arrecadação do IPTU.
- Fatores relacionados à eficiência na administração tributária e à melhor capacidade institucional são correlacionados positivamente com a arrecadação *per capita*. Por exemplo, melhores resultados foram observados em municípios que dispunham de mapas digitais, realizavam o cálculo do valor venal (planta genérica de valores) empregando sistemas de avaliação em massa, usavam internet banda larga, e possuíam marco regulatório urbano instituído (plano diretor e código de obras).
- O IPTU *per capita* tende a ser maior para os municípios localizados em regiões metropolitanas, cidades que, em geral, atraem centros comerciais e industriais, assim como em cidades turísticas e de veraneio. Neste caso, a arrecadação *per capita* tende a ser elevada, pois o valor do patrimônio imobiliário tende a ser desproporcional em relação à população residente, que tende a ser pequena.
- Os modelos estatísticos desenvolvidos confirmam diferenças regionais previamente discutidas. Além disto, ao realizar a análise ao longo do tempo, observa-se que o crescimento do desempenho dos municípios localizados nas regiões Sul e Sudeste em relação àqueles nas regiões Norte e Nordeste.
- A arrecadação *per capita* aumenta com o crescimento do grau de autonomia fiscal dos municípios, medida pela arrecadação *per capita* do imposto sobre serviços (ISS).
- O rendimento do IPTU decresce com o aumento da desigualdade, medida pelo índice Gini. Os efeitos do nível de renda por habitante e do índice Gini foram mais relevantes em 2000 do que em 2010, provavelmente refletindo as melhorias observadas na redução das desigualdades a partir de 2004.

Sepúlveda e Martínez-Vázquez (2011) estudaram os efeitos das transferências intergovernamentais na arrecadação do IPTU no Brasil, havendo identificado que as transferências *per capita* são negativamente correlacionadas com a arrecadação *per capita* do IPTU. No mesmo estudo, indicam que a arrecadação do IPTU diminui com o aumento do PIB *per capita*, concluindo que municípios mais desenvolvidos preferem dedicar seu esforço fiscal na arrecadação do imposto sobre serviços (ISS), que gera mais receita com pressões políticas menores. Embora testada esta hipótese, este resultado não foi confirmado no estudo desenvolvido por De Cesare *et al.* (2014).

#### **4.2. Potencial de arrecadação do IPTU**

Na sequência, são resumidos os resultados de análises empíricas dedicadas a estimar o potencial de desempenho do IPTU como fonte de receita no Brasil.

- Na ausência de dados para desenvolver estimativas precisas para mensurar o desempenho do imposto que incide sobre bens imóveis no contexto internacional, Norregaard (2013) propôs uma medida simplista na qual os países são agrupados segundo níveis semelhantes de riqueza. A média de desempenho dos melhores resultados de cada grupo é assumida viável para os demais países classificados naquele grupo. Enquanto a arrecadação potencial foi estimada em 2,9% do PIB para os países mais ricos, a arrecadação foi estimada em 0,9% para países de nível médio de renda, grupo no qual o Brasil foi classificado. Neste caso, foi considerada a média do desempenho de cinco países (aproximadamente 20% do grupo).
  - De Cesare *et al.* (2014) aplicam dois enfoques distintos para realizar as projeções utilizando dados reais sobre a arrecadação do IPTU. A Projeção 1, cuja metodologia é inspirada no modelo conceitual desenvolvido por Bahl (1979),<sup>5</sup> estima o potencial de arrecadação do IPTU com base na hipótese de perfeita administração tributária,<sup>6</sup> entretanto, sem prever alterações na estrutura legal do imposto, tais como aumento de alíquotas ou redução das isenções. A análise foi baseada em uma pequena amostra de 20 municípios, responsáveis por 50% da receita de IPTU arrecadada no país, cujo grau de cobertura do cadastro, nível das avaliações e grau de eficiência na arrecadação eram conhecidos. O mesmo potencial de melhoria em termos percentuais foi assumido viável para os municípios cujos dados eram desconhecidos. Na Projeção 2, considerada mais consistente pelos autores, o potencial de arrecadação foi estimado com base em resultados de arrecadação efetivamente observados na prática. A metodologia consistiu em agrupar os municípios considerando a renda *per capita* e PIB *per capita*. Para cada grupo, foi verificado qual o melhor potencial de arrecadação *per capita* eliminando dados extremos considerados atípicos. A análise desenvolvida assumiu que os municípios classificados no mesmo grupo possuíam potencial de arrecadação semelhante. O potencial de arrecadação foi estimado em 1% e 1,15% do PIB (crescimento de 132% e 167%) respectivamente nas Projeções 1 e 2.
  - Também inspirado no modelo desenvolvido por Bahl (1979), Carvalho Jr. (2017) descreveu a arrecadação do IPTU em PIB como função dos seguintes fatores: valor de mercado dos imóveis em PIB (base de cálculo potencial); grau de cobertura do cadastro em termos do valor de mercado dos imóveis; nível das avaliações dos imóveis cadastrados; percentagem tributada do valor venal dos imóveis no cadastro; e grau de eficiência da arrecadação. Com base na análise de 46 municípios, classificados em quatro extratos, de acordo com o nível de renda, foram examinados o desempenho atual e cenários de melhorias viáveis para cada um dos fatores estudados. O modelo foi simplificado para viabilizar a sua aplicação para municípios cujos fatores eram desconhecidos, fundamentalmente combinando o nível da avaliação dos imóveis cadastrados e a percentagem tributada do valor venal para criar uma variável que indica a tributação em relação ao valor de mercado. Foi assumida a inexistência de erro aleatório, de forma que a nova variável foi calculada como o resíduo do modelo, sendo estimada em 0,11%.<sup>7</sup> Adaptando a proposta de Bahl e Wallace (2008), na qual o índice de 3 a 4 vezes o PIB foi recomendado como um *proxy* do valor de mercado do patrimônio imobiliário em países em desenvolvimento, o autor aplicou um fator de correção resultante da relação entre o PIB e da renda familiar do município. A lógica da equação é que municípios com renda familiar alta terão um patrimônio imobiliário mais caro do que municípios com renda familiar mais baixa, mesmo que apresentem o mesmo nível de produção. Uma série de modelos foi desenvolvida para estimar os fatores necessários para a aplicação do modelo simplificado. Cenários de melhoria nos indicadores relacionados ao
5. Arrecadação = Base de cálculo \* TR \* CVR \* VR \* CLR. Onde: TR é a alíquota; CVR é o grau de cobertura do cadastro; VR é o nível da avaliação; e CLR é o grau de eficiência da arrecadação.
  6. Assumiram-se as seguintes premissas: (i) cadastro imobiliário atualizado; (ii) nível das avaliações dos imóveis representando 100% do valor de mercado dos imóveis; (iii) plena eficiência em termos de arrecadação.
  7. Carvalho Jr. (2017) sugere que a nova variável reflete o nível de avaliação de 15% e de tributação de 0,80% sobre os valores venais constantes no cadastro.

8. Nível de arrecadação foi considerado igual ou maior a 80%; nível de cobertura do cadastro foi assumido em 95%; e tributação em relação aos valores de mercado foi considerada de 0,48% para municípios menores do que 100 mil habitantes e de 0,64% para os demais, resultando em um nível de avaliação dos imóveis cadastrados de 60% a 80%.

esforço fiscal foram construídos para municípios agrupados segundo a população. No cenário considerado mais viável,<sup>8</sup> o potencial de arrecadação foi estimado em 1,25% do PIB.

- Orair e Albuquerque (2017) estimaram o crescimento da arrecadação do IPTU 0,5% para 0,9% do PIB. As ineficiências na arrecadação foram modeladas com base na técnica da fronteira estocástica, estimação da máxima verossimilhança, com dados em painel (séries de tempo com cortes transversais) para os municípios brasileiros no período 2002-2004. Foram excluídas informações extremas e, em função da heterogeneidade dos municípios, realizadas estimações em separado para grupos de municípios mais comparáveis entre si, segundo a tipologia de hierarquia dos centros urbanos. Conforme os autores, a arrecadação adicional da ordem de 0,4% do PIB seria distribuída desigualmente de acordo com a densidade urbana e outras especificidades das localidades. De toda forma, é feita a ressalva, válida para os demais estudos, sobre a importância de estudos de caso que avancem no conhecimento das particularidades das distintas localidades.

Em suma, as análises estimam o potencial de arrecadação entre 0,9% e 1,25% do PIB (expectativa de incremento entre 80% e 145%). Ou seja, há pleno consenso sobre a existência de potencial não explorado na tributação ao patrimônio imobiliário.

## 5. O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

Segundo dados do Ministério da Fazenda (2017), aproximadamente 2.100 municípios possuem convênio vigente com a Receita Federal para fiscalizar e cobrar o ITR. Não é possível, entretanto, alterar os dispositivos legais para o lançamento do imposto. Uma das vantagens deste acordo é a alocação de 100% da receita arrecadada aos municípios. Caso contrário, apenas 50% da arrecadação é transferida aos municípios.

Contudo, como adiantado anteriormente, a arrecadação do ITR é insignificante, representando entre 0,01% e 0,02% do Produto Interno Bruto (PIB). Sua participação na carga tributária é irrisória e inclusive vem sendo reduzida de 0,08% (1999) a 0,06% (2016), conforme dados do Ministério da Fazenda (2000-2016). Em 2017, a arrecadação do ITR foi inferior a R\$ 50 mil ao ano em quase 3 mil municípios, e superior a R\$ 1 milhão em apenas 328.

Sem qualquer indício comprovado de eficácia, o ITR foi estruturado com a finalidade essencialmente extrafiscal de promover o aproveitamento eficiente da terra rural (I, § 4º, Art. 153, Constituição Federal). O tributo é regulamentado pela Lei n. 9.393/1996. A base de cálculo é valor da terra nua (VTN) tributável que deve refletir o preço de mercado de terras, a ser estabelecido por autoavaliação da terra nua a preços de mercado (Art. 8. e Art. 10). A apuração e o pagamento do ITR são efetuados pelo contribuinte, sujeitos a eventual homologação posterior ao recolhimento do imposto por parte do Fisco.

O imposto resulta da multiplicação do valor da terra nua tributável (VTN t) pela alíquota correspondente. A terra nua é o imóvel por natureza ou acessão natural, compreendendo o solo com sua superfície e a respectiva mata nativa, floresta natural e pastagem natural. As alíquotas crescem em função da área dos imóveis e do seu grau de subutilização, variando de 0,03% a 20% (Constituição Federal, Art. 153, § 4º). Como ilustrado na

Figura 12, a alíquota aplicada é 0,03% para áreas inferiores a 50 ha (500 mil m<sup>2</sup>) desde que o grau de utilização seja igual ou superior a 80%. Nas mesmas condições, a alíquota aplicada é de 0,10% para áreas entre 200 ha e 500 ha (2 e 5 milhões m<sup>2</sup>). A alíquota máxima para áreas subutilizadas, que é de 20%, supera o limite estabelecido no Estatuto da Cidade para a aplicação do IPTU progressivo no tempo que é de 15% (Estatuto da Cidade, Art. 7, § 1º) e objetiva promover a função social da propriedade.

$$\text{ITR} = \text{Valor da terra nua tributável (VTN t)} * \text{alíquota aplicável}$$

Onde: 'VTN t' é valor da terra nua tributável, que resulta do VTN multiplicado pelo quociente entre a área tributável e a área total. Cabe salientar que a distinção entre área tributável e não tributável não é considerada para fins de determinação do VTN; 'VTN' é a avaliação da terra nua por seu valor de mercado, sendo excluídos do cálculo os valores relativos às: a) construções, instalações e benfeitorias, tais como: prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas, etc.; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas; 'ÁREA TRIBUTÁVEL' é a área total do imóvel excluídas as ÁREAS NÃO TRIBUTÁVEIS. 'ÁREAS NÃO TRIBUTÁVEIS' incluem a) áreas de preservação permanente; b) áreas de reserva legal; c) áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN); d) áreas de interesse ecológico, e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal, que sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural; e) áreas de servidão ambiental; f) áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; g) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas; 'ÁREA TOTAL' é a área do imóvel.

#### FIGURA 12 – ALÍQUOTAS DO ITR

Em %  
BRASIL

ÁREA TOTAL DA TERRA (HA)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (EM %)				
	MAIOR QUE				ATÉ 30
	80	65-80	50-65	30-50	
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Onde: 'GRAU DE UTILIZAÇÃO' é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a área aproveitável; 'ÁREA APROVEITÁVEL' é área total do imóvel, excluídas: a) as áreas não tributáveis; b) as áreas ocupadas com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural.

Nos termos do Art. 153, § 4º, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel, definidas conforme critérios que variam de 30 a 100 ha dependendo da localização do município. O Art. 3º estabelece ainda as seguintes isenções:

- Imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, que, cumulativamente: a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção; b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse limites pré-estabelecidos para pequenas glebas rurais; c) o assentado não possua outro imóvel.
- Conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total não ultrapasse limites pré-estabelecidos para pequenas glebas rurais, desde que: a) o imóvel seja explorado por uma família, podendo ser admitida a ajuda de terceiros; b) o proprietário não possua imóvel urbano.
- Áreas rurais ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente.

Há ainda a previsão de benefícios (reduções) na ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens, e em áreas oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

É improvável que a tributação do ITR tenha resultando em avanço no perfil de ocupação de terras rurais, caracterizada por latifúndios. De acordo com o IBGE (2009), “a concentração na distribuição de terras permaneceu praticamente inalterada nos últimos vinte anos, embora tenha diminuído em 2.360 municípios. Conforme dados divulgados por intermédio dos Censos Agropecuários de 1985, 1995 e 2006, os estabelecimentos com mais de 1.000 hectares ocupavam 43% da área total de estabelecimentos agropecuários no país, enquanto aqueles com menos de 10 hectares ocupavam, apenas, 2,7% da área total”. Cabe salientar que 1% dos estabelecimentos possuía mais de 1.000 hectares.

Além disto, é indiscutível a heterogeneidade das características da terra rural no país. Por exemplo, a área média dos estabelecimentos de agricultura familiar é entre 5,5 ha e 10 ha nos estados do Distrito Federal, Alagoas, Pernambuco e Sergipe. Contudo, a média é superior a 50 ha nos estados do Mato Grosso, Tocantins, Pará e Acre. Similarmente, é acentuada a variabilidade no tamanho médio dos estabelecimentos classificados na categoria não familiar, cuja média varia de 75 ha (Sergipe) até 1.600 ha (Mato Grosso). Se por estados as variações são surpreendentes, em nível municipal, estas variações tendem a serem maiores. Uma área considerada pequena em um município pode ser caracterizada como latifúndio, em outro. É, portanto, inadequado o estabelecimento de regramento uniforme para aplicação das alíquotas no país.

Inclusive, em estados mais rurais, a arrecadação do ITBI – que abrange imóveis urbanos e rurais – é superior à do IPTU em ao menos 60% dos municípios localizados nos estados de Rondônia, Tocantins, Maranhão, Alagoas, Paraná, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Goiás; 77% dos municípios localizados no Estado do Mato Grosso; e em 85% dos municípios do Estado do Tocantins (CARVALHO JR. 2018). Isto demonstra que limitar a competência tributária municipal aos imóveis urbanos pode prejudicar o potencial de arrecadação própria de municípios com características mais rurais.

Por outro lado, a gestão administrativa e fiscalização do ITR por parte da União é deficiente. O descaso pode estar relacionado ao fato da viabilidade de arrecadação de outros tributos muito mais rentáveis como fonte de receita e fáceis de administrar. Farias, Silva e Leite (2017) arrolam as prováveis causas dos resultados insatisfatórios do ITR:

- Falta de fiscalização, decorrente da distância entre contribuintes e o fisco;
- A ausência de fiscalização resulta em perda de arrecadação e ineficácia do instrumento uma vez que a grande maioria das declarações informa áreas tributáveis menores e maior grau de utilização da área.
- Impunidade, produzida pela falta de fiscalização sobre os valores declarados, assim como pela falta de cobrança efetiva das dívidas. A arrecadação do ITR foi de R\$ 1,303 bilhão em 2015. Entretanto, com base em dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, os autores relevam que aproximadamente 20 mil contribuintes acumulavam uma dívida de ITR de R\$ 20,80 bilhões (em média, R\$ 1 milhão por contribuinte);



- Existência de uma multiplicidade de cadastros sobre imóveis rurais, cujos dados não estão integrados em uma base territorial única. Entre estes cadastros, se pode citar o Cadastro de Imóveis Rurais (CIR), gerido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra); o Cadastro de Imóveis Rurais para fins tributários (Cafir) cuja atualização é baseada nas declarações dos contribuintes; e ainda o Cadastro ambiental rural (CAR), administrado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama). Embora administrados em nível nacional, não há consistência entre estes cadastros. Por exemplo, enquanto o Cafir da Receita Federal inclui 7,4 milhões de imóveis, o CIR do Incra engloba 5,7 milhões de imóveis.
- Ausência de sistema cadastral único e público da propriedade rural, embora a União esteja administrando o ITR desde 1990. Embora a Lei n. 10.267/2001 tenha instituído o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais, que seria resultante da integração do CIR e Cafir, quase duas décadas depois da promulgação da lei, a Receita Federal e o Incra se limitam apenas a intercambiar dados.

É no mínimo preocupante o fato de que a terra rural no país está praticamente isenta de tributação. Isto representa não apenas um desperdício da base tributável, mas também aumenta o risco de comportamento especulativo.

## 6. REFLEXÕES E PERCEPÇÕES SOBRE OBSTÁCULOS À FUNCIONALIDADE DO IPTU E ITR

Embora exista uma longa tradição em tributação imobiliária no Brasil,<sup>9</sup> falácias, obstáculos jurídicos, omissões e inconsistências legais têm produzido insegurança jurídica e prejudicado a funcionalidade do IPTU.

### 6.1. Competências tributárias

Como explicado inicialmente, a Constituição Federal garantiu aos municípios a competência tributária constitucional para instituir o IPTU. O CTN define o fato gerador, sujeito passivo e base de cálculo do IPTU. Assegurando a autonomia fiscal, as alíquotas – magnitude e estrutura –, as isenções e outros benefícios fiscais são estabelecidos por lei municipal. De forma inequívoca, o Art. 142 do CTN assegura que a constituição do crédito tributário compete privativamente à autoridade administrativa. O parágrafo único deste artigo alerta que: “A atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Portanto, o lançamento, a fiscalização, a arrecadação e cobrança de tributos são atividades que competem privativamente à autoridade administrativa, que é o Poder Executivo.

No caso do IPTU, a atividade de lançamento abrange a estruturação e manutenção do cadastro imobiliário, assim como a apuração da base de cálculo (valor venal dos imóveis). Em um sistema funcional, estas atividades são realizadas livres de intervenções políticas.

Embora seja inquestionável a competência tributária garantida aos municípios no contexto constitucional, observa-se a forte intervenção do Poder Judiciário quando o tema é IPTU, desrespeitando as competências atribuídas aos municípios na Constituição Federal e no CTN. A Súmula n. 160/1996<sup>10</sup> do Superior Tribunal de Justiça (STJ), transcrita na sequência, determina que atualizações da base de cálculo do IPTU em percentual superior ao índice oficial de correção monetária necessitam ser realizadas por lei.

9. Instituída pela Real Coroa Portuguesa em 1808, a “Décima Urbana” foi inicialmente introduzida com base em uma alíquota de 10% aplicada sobre a renda líquida extraída dos prédios urbanos (PREFEITURA DO RIO DE JANEIRO, 2008). Por sua vez, o direito de tributar os imóveis urbanos foi transferido aos municípios pela Constituição de 1934.

10. [http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula160.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf)

Súmula 160/1996, STJ:

*É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.*

Conseqüentemente, a mera apuração da base de cálculo do imposto passou a ser condicionada à aprovação de Lei nas Câmaras de Vereadores desde 1996. A Súmula resulta da interpretação do inciso II, Art. 97, do CTN, que trata da necessidade de lei para majoração de tributos. Para fins do disposto no inciso II, o § 2º estabelece que a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não constitui majoração de tributo.

Embora este seja um artigo genérico, isto é, aplicável a qualquer tributo, o STJ limitou a sua validade ao IPTU que é o único tributo cuja mera apuração da base de cálculo necessita de sanção do Poder Legislativo. Por exemplo, não há exigência de sanção legal para a atualização da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) cujos valores, de forma idêntica ao IPTU, são estabelecidos com base em preços de mercado que não guardam relação direta com índices de inflação. A atualização da base de cálculo do IPVA é realizada por portaria, resolução ou instrução normativa. De forma semelhante, o Fisco tem plena liberdade de apurar a base de cálculo de outros tributos patrimoniais cuja base de cálculo é idêntica ao IPTU, tais como: o Imposto sobre a Transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e doação, de quaisquer bens ou Direitos (ITCMD), instituídos em nível municipal e estadual respectivamente.

Inclusive há controvérsias na interpretação do § 2º, Art. 97, do CTN. Enquanto o Poder Judiciário interpreta que deve ser exigida lei para a mera atualização da base de cálculo do IPTU quando a variação do imposto for superior à correção monetária, Geraldo Ataliba entende que o Art. 97 do CTN ao contrário de vedar, autoriza, expressamente, ao decreto atualizar o valor venal dos imóveis. Ataliba (1978) explica que “o princípio de que trata o artigo é o da legalidade, a exceção do §2º é aberta em favor do decreto. Isto é inequívoco”. De fato, majorar um tributo significa aumentar as alíquotas ou alterar a base de cálculo de forma a incluir elementos adicionais. Atualizar a base de cálculo dos tributos, independente da sua natureza, é meramente um procedimento administrativo necessário para o lançamento tributário, que deve respeitar a natureza conceitual respectiva.

Além de desrespeitar preceitos constitucionais e legais, a Súmula expõe os gestores públicos a pressões políticas de grande magnitude para a mera atualização da base de cálculo do IPTU. No processo legislativo, a análise dos projetos de lei que tratam da reavaliação dos imóveis é influenciada por quatro principais fatores, tais como: a) base do governo na Câmara de Vereadores e composição dos partidos políticos; b) oportunismos associados à política populista (complementar); c) posicionamentos radicais contra majoração da carga tributária; d) interpretações sem fundamentação teórica ou empírica sobre o impacto das reavaliações; e. negociações sobre questões externas ao conteúdo técnico.

Em processos marcados pelo profundo desgaste político, os municípios ficam reféns do Poder Legislativo municipal. Por exemplo, Porto Alegre e João Pessoa estão há 26 anos e 45 anos, respectivamente, sem conseguir implementar projetos de lei que tratam da reavaliação de imóveis.

Em suma, a Súmula n. 160/1996 atribui, aos vereadores, o arbítrio de rejeitar indefinidamente reiteradas propostas de atualização do valor venal dos imóveis, desvirtuando a configuração constitucional do IPTU que prevê a distribuição da carga

tributária de acordo com o valor do imóvel. O resultado é o enfraquecimento do imposto que deveria ser o principal instrumento fiscal dos municípios.

## **6.2. Base de cálculo e magnitude da carga tributária**

A base de cálculo afirma e confirma a espécie tributária à qual se vincula por meio da sua correspondência jurídica com o critério material delineado constitucionalmente, sob o risco de inconstitucionalidade do tributo que vier a ser exigido ante a desconfiguração da sua especificidade constitucional. No caso do IPTU, é inquestionável que a base de cálculo do IPTU é o valor de venal dos imóveis (Art. 33, CTN), qual seja: “aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis” (BALEEIRO, 2010). Portanto, há descumprimento da Carta Magna e do CTN ao lançar o imposto com base em valores que não refletem o valor venal, cuja estimativa deve ser embasadas na análise dos preços praticados no mercado imobiliário.

Nem todos compreendem que avaliar os imóveis pelos seus valores de mercado para fins tributários está relacionado à distribuição da carga tributária. A magnitude do imposto é função das alíquotas estabelecidas por lei nas Câmaras de Vereadores. É, portanto, por intermédio das alíquotas que resultará a decisão política de estabelecer um IPTU expressivo, capaz de arcar com a manutenção dos serviços e equipamentos públicos municipais, ou cobrar valores simbólicos visando meramente ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## **6.3. Desatualização das avaliações dos imóveis realizadas para fins fiscais**

A desatualização da base de cálculo do IPTU produz injustiça fiscal e contraria o interesse coletivo, ferindo inclusive os princípios da isonomia e da capacidade contributiva contidos na Carta Magna. Enquanto algumas zonas da cidade ou tipos de imóveis valorizam; outras zonas ou tipos de imóveis depreciam. A manutenção de avaliações desatualizadas faz com que uma parcela dos imóveis pague mais do que deveria, prejudicando tipicamente imóveis que desvalorizaram e áreas nas quais não houve investimentos públicos. Em contraste, esta política tende a beneficiar os imóveis que valorizaram no período.

Não apenas em países desenvolvidos, mas também em países latino-americanos, a reavaliação de imóveis é exigida por lei no Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Guatemala e Uruguai. Os prazos máximos estabelecidos variam entre 2 a 5 anos. Na Argentina, cada província legisla sobre o tema.

A falta de regulamentação do tema no Brasil resulta em largos períodos entre avaliações genéricas. Mesmo limitando a análise às capitais, os ciclos avaliatórios superam dez anos em Vitória, São Luiz, Rio Branco, Porto Velho, Teresina, Natal, Belém, Maceió, Porto Alegre e João Pessoa. Além disto, antes da última reavaliação, a maior parte dos municípios estava sem reavaliar os imóveis para fins de IPTU por período igual ou superior a 10 anos: Curitiba (10), Aracaju e Salvador (16), Rio de Janeiro (20) e Recife (24). A desatualização do valor venal gera iniquidades tributárias severas na distribuição da carga tributária, que desconfiguram a essência da especificidade constitucional do IPTU. Há inclusive municípios cujas avaliações estão desatualizadas há mais de 20 anos (Figura 13).

Além disto, em alguns casos, foi utilizado critério arbitrário na atualização do valor dos imóveis. Por exemplo, coeficientes cabalísticos foram aplicados em Fortaleza, variando segundo o uso e classes de valor dos imóveis. Em Recife, a parcela do valor venal referente ao valor da terra permanece inalterada desde o início dos anos 90, embora o valor das construções tenha sido alterado recentemente.

**FIGURA 13 – DESATUALIZAÇÃO DAS AVALIAÇÕES DE IMÓVEIS PARA FINS DE IPTU NAS CAPITAIS BRASILEIRAS**

CAPITAL	ANO DA ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO DO VALOR VENAL	INTERVALO SEM ATUALIZAR EM 2017
Rio de Janeiro/RJ	2017	0
Recife/PE	2015	2
Goiânia/GO	2015	2
Curitiba/PR	2014	3
Aracaju/SE	2014	3
Campo Grande/MS	2014	3
São Paulo/SP	2013	4
Salvador/BA	2013	4
Florianópolis/SC	2013	4
Fortaleza/CE	2013	4
Palmas/TO	2013	4
Manaus/AM	2011	6
Brasília/DF	2011	6
Cuiabá/MT	2010	7
Boa Vista/RR	2009	8
Belo Horizonte/MG	2009	8
Vitória/ES	2006	11
São Luís/MA	2005	12
Rio Branco/AC	2005	12
Porto Velho/RO	2004	13
Teresina/PI	2003	14
Natal/RN	2000	17
Belém/PA	1998	19
Maceió/AL	1997	20
Porto Alegre/RS	1991	26
João Pessoa/PB	1971	46

Fonte: Elaboração própria com base em consultas diversas.

#### 6.4. Heterogeneidade dos municípios

Como discutido anteriormente, municípios maiores e com maior capacidade institucional tendem a arrecadar mais IPTU em termos relativos. Um fator preponderante é a economia de escala no uso de tecnologias relevantes para mapeamento, cadastramento e avaliação de imóveis. Municípios menores tendem a necessitar de mais recursos em termos relativos para exercer estas funções ou mesmo para exercer as atividades de arrecadação e cobrança do IPTU.<sup>11</sup> A realização de consórcios intermunicipais pode ser um elemento-chave para viabilizar o uso de tecnologia moderna em municípios menores. Os consórcios públicos estão previstos na Lei n. 11.107/2007, regulamentada por meio do Decreto Federal n. 6.017/2007. Embora existam experiências exitosas, a formação destas parcerias ainda é um desafio. Lamentavelmente, não existe qualquer instância de apoio institucional e capacitação técnica para aqueles municípios que são incapazes de desempenhar funções administradas de maior complexidade.

#### 6.5. Estruturação do ITR necessita ser revisitada

Até agora o ITR tem-se mostrado inócuo quer seja como um instrumento de geração de receita quer seja como um instrumento de combate a latifúndios improdutivos. Inicialmente, cabe salientar que a segmentação do imposto recorrente sobre bens

11. Pesquisa realizada pelo International Property Tax Institute em 2007 sobre *benchmarking* indica que o custo por parcela relativo aos serviços de cadastramento e avaliação de imóveis reduz dramaticamente para jurisdições que possuem mais de 750 mil inscrições cadastrais. A média do custo por parcela para estas jurisdições foi inferior a 50% da média do custo das demais jurisdições.

imóveis em dois níveis distintos de governo produz uma série de disfuncionalidades desnecessárias, quais sejam:

- Duplicidades de esforço fiscal e desperdício de dinheiro público para manutenção duas bases territoriais distintas (urbano e rural). Embora parte dos desafios seja distinto, é idêntico o esforço relativo ao conhecimento do território, mapeamento e manutenção do cadastro.
- Propensão a situações no qual parte das propriedades está no limbo, não sendo tributadas nem pelo ITR nem pelo IPTU.
- Perda do controle pleno municipal sobre o ordenamento territorial e uso do solo, que é de competência exclusiva dos municípios. A política fiscal é um elemento preponderante para garantir a função social da propriedade e o desenvolvimento urbano sustentável. Portanto, a segmentação da gestão fiscal limita a função de ordenamento territorial dos municípios. A ingerência fiscal dos municípios sobre a terra rural pode inclusive precipitar o processo especulativo que resulte na transformação precoce de áreas rurais em loteamentos.
- Além disto, é de competência municipal instituição da outorga onerosa visando à recuperação das mais valias nos processos de alteração do uso do solo, por exemplo, de rural para urbano (Estatuto da Cidade, Art. 29).

Outras fragilidades relacionadas ao ITR são discutidas na sequência. O regramento legal vigente é obsoleto, complexo, e desconectado de legislações mais modernas como, por exemplo, do Estatuto da Cidade.

- A tributação é condicionada a definição precisa do grau de aproveitamento da terra, uma série de reduções e exclusões de áreas assumidas como não tributáveis na apuração da base de cálculo;
- Embora seja relevante penalizar a subutilização da terra rural, a diferença entre a alíquota mínima (0,03%) e máxima (20%) é exagerada. A alíquota mínima representa praticamente a isenção, e a máxima é confiscatória, sendo inclusive superior aquela definida no Estatuto da Cidade para a aplicação do IPTU progressivo no tempo sobre imóveis urbanos. Certamente, a alíquota é aceita porque é minimizada pela subavaliação extrema dos imóveis e superdimensionamento do seu grau de utilização.
- Respeitando a preservação ambiental, a amplitude das isenções deve ser analisada. Não obstante a legitimidade de conceder incentivos fiscais para promover o aproveitamento adequado das áreas rurais, como qualquer outro detentor de patrimônio imobiliário, os proprietários de imóveis rurais devem contribuir com os gastos públicos de acordo com o valor do seu patrimônio.
- As alíquotas e seus critérios de enquadramento são únicos em um país marcado pela profunda heterogeneidade entre os seus municípios. Isto impede que os municípios possam utilizar a política fiscal para incentivar o desenvolvimento econômico municipal, bem como deter a expansão de latifúndios improdutivos ou a manutenção de terras ociosas. Por exemplo, uma área classificada como um latifúndio no Nordeste do país talvez seja uma pequena propriedade rural para municípios localizados no Mato Grosso. O próprio conceito de produtividade pode variar de acordo com as condições locais.

## 6.6. Importância de monitoramento do desempenho

O lançamento de impostos ao patrimônio imobiliário depende fortemente do esforço fiscal e envolve atividades complexas, tais como: estruturação e manutenção do cadastro atualizado, avaliação em massa de imóveis, e arrecadação e cobrança de um grande número de contribuintes. É preciso monitorar o desempenho de componentes operacionais críticos, tais como: o grau de atualização do cadastro, o nível e a uniformidade (dispersão) das avaliações em relação ao valor de mercado dos imóveis, e a eficiência das ações de arrecadação e cobrança. Poucos municípios monitoram estes indicadores.

## 6.7. Questões adicionais

- A formalização de convênios de cooperação é uma estratégia usada por diversos municípios para minimizar os custos de manutenção do cadastro imobiliário e as ações de cobrança. Neste sentido, é de fundamental importância o intercâmbio de dados com os Cartórios de Registro de Imóveis, bem como com companhias de utilidade pública. Os convênios vigentes resultam do sucesso de negociações individuais entre os municípios e os diferentes órgãos.
- Na maioria dos municípios, a matrícula emitida pelo Cartório de Registro de Imóveis não inclui o número da inscrição do imóvel no cadastro imobiliário municipal, dificultando o controle territorial, prejudicando a segurança jurídica quanto aos direitos reais, e perpetuando erros nas matrículas, bem como no cadastro imobiliário municipal.
- Até a presente data, não foi realizado qualquer esforço concreto de integração entre as bases territoriais geridas pelos municípios, dificultando análises mais abrangentes da gestão fiscal ou territorial.
- A publicação dos mapas cadastrais e dados exclusivamente sobre os imóveis na internet é uma forma de incentivar a participação da população no processo de fiscalização e controle do território. Enquanto alguns municípios como Cascavel publicam seus dados cadastrais relativos às características dos imóveis, outros temem ferir sigilo fiscal, previsto no Art. 198 do CTN. Este é outro tema que carece de regulamentação principalmente no contexto atual, marcado por maior transparência e controle social.

## RECOMENDAÇÕES FINAIS

Embora o lançamento dos impostos que incidem sobre o patrimônio imobiliário dependa fortemente do esforço fiscal e envolva atividades complexas, existem obstáculos legais e jurídicos importantes a superar para que os impostos recorrentes sobre bens imóveis possam ocupar um papel de maior relevância para reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, financiar os gastos públicos municipais, incentivar o desenvolvimento urbano sustentável, e evitar a ociosidade e subutilização da terra rural. Com base nos obstáculos legais e jurídicos identificados na seção anterior, seguem sugestões para a regulamentação do IPTU e ITR visando a evitar disfuncionalidades desnecessárias:

- Transferir a competência para a tributação da terra rural aos municípios. Neste caso, a receita arrecadada caberia integralmente aos cofres municipais, tal qual ocorre hoje para os municípios que firmaram convênio para a fiscalização e arrecadação do ITR.

- Estabelecer, entretanto, a estrutura legal básica do instrumento em nível nacional. O regramento atual deve ser simplificado. Por exemplo, sugere-se que a base de cálculo seja o valor de mercado do imóvel, entendido como o preço provável de comercialização da terra nua no mercado imobiliário. É importante transferir o direito de definir as alíquotas aos municípios, viabilizando maior integração entre a política urbana e rural, desde que respeitando limites instituídos em nível nacional. A alíquota máxima deve ser reduzida para 15%, buscando igualar o limite estabelecido para aplicação do IPTU progressivo no tempo. Embora as alíquotas devam incentivar a produtividade das áreas, é necessário que todos participem do financiamento público. Portanto, sugere-se aumentar consideravelmente a alíquota mínima que é fixada em 0,03%.
- Realizar um diagnóstico sobre a perda de receita gerada pelas isenções e a eficácia destas isenções para o cumprimento de objetivos extrafiscais propostos para o ITR. Com base nestas análises, revisar a legislação. Entretanto, é primordial assegurar a não incidência do ITR em áreas de preservação, desde que seja formalizada a preservação destas áreas mediante termo de compromisso firmado com órgãos ambientais e averbado na matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis.
- Garantir a competência pela administração de ambos os tributos aos municípios, incluindo a responsabilidade por cadastro, avaliações, arrecadação e cobrança. Em relação ao IPTU, é preponderante ratificar, em nível nacional, a competência tributária exclusiva do Poder Executivo municipal de atualizar a base de cálculo, possivelmente mediante Emenda Constitucional que assegure que estas atualizações sejam realizadas por decreto ou instrução normativa, da mesma forma que são realizadas para os demais tributos.
- Exigir que as avaliações de imóveis para fins de IPTU sejam atualizadas em intervalos de no máximo 4 anos, por intermédio da inserção da obrigatoriedade na LRF. A regulamentação de ciclos entre as avaliações contribuirá para minimizar as pressões sobre os gestores públicos municipais. Contudo a regulamentação de prazos máximos entre as reavaliações desenvolvidas para fins de IPTU pode ser inócua, se a necessidade idiossincrática e injustificada de aprovar a atualização do valor venal por lei, originada devido à Súmula n. 160/1996 do STJ, não for revertida.
- Reegrar a publicidade de mapas cadastrais e dados exclusivamente sobre os imóveis como forma de incentivar a participação da população no processo de fiscalização e controle do território. Nos termos do Art. 198 do CTN que trata de sigilo fiscal, devem ser preservados os dados relativos ao contribuinte, tais como: sua situação econômica ou financeira, ou sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.
- Monitorar o desempenho do IPTU e ITR nos Tribunais de Conta dos Estados, mediante um grupo de indicadores globais e intermediários de desempenho. Além dos indicadores globais para mensurar arrecadação (por exemplo, receita em relação ao PIB, receita *per capita*, participação nas receitas correntes e nos tributos próprios (%), e variação da receita arrecadada em termos reais, etc.), sugere-se o monitoramento dos seguintes indicadores: grau de atualização do cadastro, o nível e a uniformidade (dispersão) das avaliações em relação ao valor de mercado dos imóveis, e nível de eficiência da arrecadação. A eventual exigência dos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs) para a apresentação

destes dados pode contribuir não apenas com que os seus apontamentos seja mais eficazes para a melhoria da gestão administrativa, mas também para incentivar o próprio controle interno dos municípios.

- Apoiar e capacitar tecnicamente os municípios com menor capacidade institucional para a gestão eficiente do IPTU e ITR. Idealmente, deveria ser instituída uma agência em nível federal ou regional – pública ou privada – capaz de apoiar as ações municipais e promover a realização de ações mediante consórcios intermunicipais. Muitos municípios não carecem desta instância de apoio. Entretanto, é fundamental este apoio para outros municípios. A realização de consórcios intermunicipais pode ser um elemento-chave para viabilizar o uso de tecnologia moderna em municípios menores.
- Garantir a cooperação entre diferentes níveis de governo. A atuação fiscal conjunta e articulada entre as administrações tributárias contribui para eliminar omissões de dados e combater a sonegação. É essencial que estes arranjos institucionais sejam estabelecidos formalmente. Portanto, dados administrados pelo Governo Federal devem ser disponibilizados para a atualização dos cadastros municipais sobre imóveis rurais e urbanos.
- Exigir a compulsoriedade de convênios com Cartórios de Registro de Imóveis e empresas que fornecem serviços públicos para a manutenção do cadastro imobiliário dos municípios, mediante regramento que garanta o intercâmbio contínuo de dados.
- Obrigar que a inserção do código de inscrição do cadastro imobiliário municipal na matrícula do registro de imóveis seja realizada pelos Cartórios de Registro de Imóveis, visando a garantir mais segurança aos direitos de propriedade. |



## BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo (1978). *Imposto predial urbano (IPU): Planta de valores*. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo, v.1, p. 163-202.
- BALEEIRO, Aliomar. (2010) *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Forense: Rio de Janeiro. ISBN: 9788530905064
- BAHL, Roy. (1979) *The practice of urban property taxation in less developed countries*. In: BAH, Roy (Ed.). *The taxation of urban property in less developed countries*. Madison: University of Wisconsin Press, cap. 1.
- BRASIL (1966) *Código tributário nacional*. Lei n. 5. 172 de 25 de outubro de 1966. República Federativa do Brasil, 1966. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)
- BRASIL (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988)*. República Federativa do Brasil. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)
- BRASIL (2003). *Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional. República Federativa do Brasil*. [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)
- BRASIL (2000). *Lei Complementar n. 101, 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF)*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. República Federativa do Brasil. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)
- BRASIL (2001). *Lei n. 10.257, 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade)*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. República Federativa do Brasil. [http://www.presidencia.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm)
- BREMAEKER, François E. J. (2017) *As finanças municipais em 2016*. Rio de Janeiro: Observatório de Informações Municipais (OIM). [http://oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_documentos/9F6A7C79-0659-5E1C-8463455A1979EDF402102017075943.pdf&i=3095](http://oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/9F6A7C79-0659-5E1C-8463455A1979EDF402102017075943.pdf&i=3095)
- BREMAEKER, François E. J. (2016) *O potencial de arrecadação do IPTU*. Rio de Janeiro: Observatório De Informações Municipais (OIM). [http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_documentos/BF511950-96B8-0699-5DAA965B581B250028122016014806.pdf&i=3065](http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/BF511950-96B8-0699-5DAA965B581B250028122016014806.pdf&i=3065)
- CARVALHO Jr., Pedro Humberto (2017) *Property tax performance and the potential in Brazil*. 259 f. Trabalho de conclusão de tese de doutorado (PhD em Tax Policy). Faculty of Economic and Management Sciences. University of Pretoria, Pretoria, Africa do Sul.
- CARVALHO Jr., Pedro Humberto. *Imposto sobre a transmissão de bens imóveis*. Plataforma Política Social, ANFIP e FENAFISCO. Texto para discussão, 2018.
- DE CESARE, Claudia M. (2016) *Brasil* In: DE CESARE, Claudia M. (Ed.). *Sistemas del impuesto predial en América Latina y el Caribe*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, cap. 3, p. 37-76, ISBN: 978-1-55844-357-0.
- DE CESARE, Cláudia M.; DANTAS, Rubens Alves; RIBEIRO, José Luís Duarte; PORTUGAL, José Luiz. (2014) *La diversidad del reto: Factores críticos del desempeño del impuesto a la propiedad inmobiliaria en Brasil*. In: BONET, Jaime Alfredo; MIRANDA, Andrés Muñoz; MANNHEIM, Carlos R. Pineda. *El potencial oculto: Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2014, cap. 2, p.29-58.
- DE CESARE, Claudia M.; FERNANDES, Cíntia Estefânia; CAVALCANTI, Carolina Baima (Org.). (2015) *Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)*. Brasília: Ministério das Cidades e Lincoln Institute of Land Policy. 111 p. Coleção de Cadernos Técnicos de Regulamentação e Implementação de Instrumentos do Estatuto da Cidade, vol. 3, ISBN: 978-85-7958-056-7.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Agropecuário 2006*. ISSN – 0103-6151. [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/51/agro\\_2006.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/51/agro_2006.pdf).
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Agro 2006: IBGE revela retrato do Brasil agrário*. Agência IBGE notícias. 2009. <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/13719-asi-censo-agro-2006-ibge-revela-retrato-do-brasil-agrario.html>.
- INSTITUTO DE PESQUISA E ECONÔMICA APLICADA–IPEA (2011). *Equidade fiscal no Brasil*:

*Impactos distributivos da tributação e do gasto social.* Rio de Janeiro: IPEA (Comunicado do IPEA n. 92).

LINCOLN INSTITUTE OF LAND POLICY (2016), *Indicadores, Tributação imobiliária na América Latina: Uma análise comparativa. Base de dados.* <http://datatoolkits.lincolninst.edu/language/pt-br/resources-tools/property-tax-in-latin-america-comparative-analysis/indicators>

MINISTÉRIO DA FAZENDA (2017). *ITR Convênio – Consulta de entes conveniados.* Receita Federal do Brasil, 2017. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSDR/TermoITR/controlador/controladoConsulta.asp>

MINISTÉRIO DA FAZENDA (2001-2016). *Carga tributária no Brasil 2000-2015: Análise por tributos e bases de incidência.* Estudos Tributários. Brasília: Receita Federal: Subsecretaria de Tributação e Contencioso. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/>

NORREGARD, John (2013). *Taxing immovable property: revenue potential and implementation challenges.* International Monetary Fund (IMF). *Working Paper*, Washington, v. 13, n. 129.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Henrique Melo (2017). *Capacidade de Arrecadação do IPTU: Estimativa por fronteira estocástica com dados em painel.* Texto para discussão, n. 2309. Brasília: IPEA. [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2309.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2309.pdf)

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT – OECD (2017). *Tax Statistics. OECD, 2017.* [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/oecd-tax-statistics\\_tax-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/oecd-tax-statistics_tax-data-en)

OXFAM BRASIL (2017) *A distância que nos une: Um retrato da desigualdade no Brasil. Brasil: Brief Comunicação.* [https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio\\_A\\_distancia\\_que\\_nos\\_une.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf)

SEPULVEDA, Cristian; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. (2011) *Explaining property tax collections in developing countries: The case of Latin America.* *Working Paper Series*, Georgia, v.11, n. 09.

SMOLKA, Martin Oscar; DE CESARE, Claudia M. (2010) *Property tax and informal property: The challenge of third world cities.* *Working Paper*, Massachusetts, Lincoln Institute of Land Policy.

SUPERIOR TRIBUNAL DA JUSTIÇA –STJ (1996). *Súmula n. 160, de 12 de junho de 1996.* Revista eletrônica, STJ. Poder Judiciário. Brasília, Brasil. [http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula160.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf)

TAX POLICY CENTER (2017). *The State of State (and Local) Tax Policy.* In: *The Tax Policy Briefing Book: A Citizens' Guide to the Tax System and Tax Policy.* <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-are-sources-revenue-state-governments>.

THE WORLD BANK. *Poverty & Equity Data Portal.* <http://povertydata.worldbank.org/Poverty/Home>.

WORLD BANK GROUP (2017). *Poverty and inequality monitoring: Latin America and the Caribbean.* In: The World Bank. *Salvaguardas contra a reversão dos ganhos sociais durante a crise econômica no Brasil.* <http://documents.worldbank.org/curated/pt/469091487328690676/pdf/112896-WP-P157875-PORTUGUESE-PUBLIC-ABSTRACT-SENT-SafeguardingBrazilEnglish.pdf>

# IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

## FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS

Economista, Auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil aposentada, presidente do Instituto de Justiça Fiscal.

## RAIMUNDO PIRES SILVA

Agrônomo, mestre em Desenvolvimento Econômico pelo IE-Unicamp.

## ACÁCIO ZUNIGA LEITE

Engenheiro Florestal, Mestre em Meio Ambiente e Desenvolvimento Rural pela FUP-UnB.

## RESUMO

Este artigo busca analisar as experiências internacionais sobre a tributação do patrimônio rural e a trajetória, alcances e limites do ITR (Imposto sobre a Propriedade Rural) como ação de Estado no Brasil. Trata-se de uma reflexão sobre a abrangência dos resultados e limites do ITR sobre remota e atual concentração da terra e, de uma forma mais abrangente, sobre os interesses particulares na dominação da ordem legal do Estado e da sociedade. Tarefa que busca uma análise que efetivamente inspire e contribua para a agenda da reforma tributária no país.

**Palavras-chave:** ITR; Estrutura agrária; Função social da propriedade rural; Caráter extrafiscal e progressivo do ITR; Patrimonialismo e Pacto Agrário.

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) a despeito de não ter cumprido seu papel instituído na Carta Constitucional de 1988, ainda, continua a ser a ferramenta fiscal diante da remota e atual concentração da terra e de suas consequências ao patrimônio ambiental no país, recursos necessários à vida.

A trajetória histórica da tributação da propriedade rural no país se edifica num processo simultâneo de construção do instituto legal tributário e de desconstrução de sua eficácia e eficiência fiscal, retrato do impacto do interesse particularista do latifúndio ante o Estado.

Este artigo procura apontar elementos para a compreensão do ITR. Primeiro, faz um breve relato das experiências internacionais sobre a tributação do patrimônio rural. Em seguida, analisa a tributação do patrimônio rural no contexto histórico para se responder: por que o ITR, como ação de Estado, não consolida sua competência disposta na Carta constitucional? Por fim aborda os eixos de reformulação do ITR para contribuir na discussão empírica e social acerca da reformulação desse tributo agrário.

Trata-se de uma dimensão de análise focada na questão da ação do Estado, cuja abordagem expõe uma reflexão sobre a abrangência dos resultados e limites do ITR sobre a remota e atual concentração da terra, e de uma forma mais abrangente sobre os interesses particulares na dominação da ordem legal do Estado e da sociedade. Tarefa que busca uma análise que, de fato, inspire e contribua para a agenda da reforma tributária no país.

## 1. TRIBUTAÇÃO DA TERRA: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

A tributação sobre propriedade imobiliária existe em quase todos os países do mundo, do ponto de vista dos efeitos fiscais e extrafiscais. Do ponto de vista fiscal, sua arrecadação tem sido importante fonte de recursos para os governos, sobretudo subnacionais, os quais podem ter razoável autonomia política e administrativa capazes de tornar efetivo o tributo. Sob o ângulo extrafiscal, alguns países (como, por exemplo, a Colômbia) possuem legislações que procuram estimular o adequado uso do solo urbano e rural, por vezes, estimulando o uso do solo para determinadas atividades econômicas ou protegendo propriedades voltadas para o interesse social.

Estudo da FAO (1975) mostrou que a tributação rural tem capacidade de incrementar a produção agrícola e assegurar um uso mais eficiente dos recursos do setor. Entretanto, como fonte de arrecadação, ao longo do tempo perdeu terreno para os tributos sobre a exportação de produtos agrícolas. Deixou-se de lado o caráter fiscal e passou-se a explorar a capacidade extrafiscal do tributo, que foi amplamente utilizada em diversas áreas (fundiária e ambiental).

Como assinala Bird & Slack (2006), as propriedades rurais e especialmente agrícolas são favorecidas de várias maneiras – por exemplo, através de avaliações mais baixas, isenções para parte ou a totalidade da propriedade da fazenda, menores taxas de imposto nas fazendas, ou descontos de impostos agrícolas.

Em alguns países, as terras agrícolas simplesmente não são tributadas de forma recorrente (Figura 1), apesar de na China a tributação imobiliária ser aplicada somente na transferência de titularidade ou mudança de uso da propriedade. Em outros, em vez de avaliar o imóvel rural pelo seu valor de mercado (o que provavelmente reflete o maior e melhor uso), as fazendas são avaliadas pelo seu valor no uso atual ou valor de arrendamento. O valor de uso atual não leva em conta as expectativas de valoração futura da propriedade que é antecipada e refletida no preço de mercado da própria terra. Mesmo em sistemas que utilizam o valor de mercado como base tributária, o valor de uma fazenda para fins fiscais é geralmente determinado pelo preço de venda se continuar a ser usado como uma fazenda.

**FIGURA 1 – TRATAMENTO DADO AO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE**  
PAÍSES SELECIONADOS

PAÍS	CARACTERÍSTICAS
<b>Austrália</b>	Alíquotas a critério local
<b>Japão</b>	Avaliado como agrícola, se fora da área urbana.
<b>Alemanha</b>	A base de cálculo inclui máquinas/gado, sem imposto comercial.
<b>Reino Unido</b>	Isenções
<b>Argentina</b>	Valor baseado na localização, área, fertilidade e usos alternativos.
<b>Chile</b>	Valor de uso atual
<b>México</b>	O valor depende do uso da terra, construções (em valor unitário) e, eventualmente, taxas de impostos mais baixas.

Fonte: Bird & Slack (2004: 34-35).

Segundo Wald (*apud* FAO, 1975:46), a tributação sobre a terra agrícola pode ser classificada de acordo com a base tributária, considerando a área, o valor da renda da terra e o rendimento do imóvel. Obter boas avaliações de imóveis rurais também não é um processo barato, sendo inacessível para alguns governos, dificultando o nível de aceitação social do imposto, pela incapacidade de ser justo e administrado com responsabilidade. Em muitos países em desenvolvimento, as práticas de avaliação são precárias, o número de assessores treinados é pequeno, e o emprego de técnicas – como o mapeamento científico do solo, os levantamentos de produtividade e os manuais de avaliação – é raro.

Na maioria dos países desenvolvidos, como os da Europa e os Estados Unidos, a tributação sobre a terra está plenamente estabelecida e a arrecadação apresenta maior participação relativa no PIB, sobretudo se compararmos com o Brasil, cuja tributação sobre a propriedade da terra, rural e urbana, ainda está distante de seu potencial. Dados colhidos por Carvalho Jr. (2017) mostram as seguintes participações da arrecadação em relação ao PIB (2014): Estados Unidos: 2,63%; Canadá: 2,69%; França: 2,58%; Reino Unido: 3,11%; Colômbia: 0,90%; e Brasil: 0,44%.

Bird & Slack (2006) assinalam que nos países em desenvolvimento a taxação da propriedade em área rural representa parte insignificante da receita total dos governos. Em regra, o nível de abrangência do imposto é reduzido, com baixa capacidade de avaliação dos imóveis, alíquotas baixas e dificuldades de cobrança do imposto. Os valores arrecadados das propriedades nas comunidades rurais são menores que nas áreas urbanas, e há pouca ou nenhuma informação sobre a propriedade e suas características, capazes de fornecer uma adequada base de tributação. Por vezes, as baixas taxas de imposto existentes são imposições dos governos de nível superior. Mesmo quando os governos subnacionais têm condições de administrar o imposto, encontram dificuldades políticas de dar visibilidade ao tributo e elevar a taxação.

Uma característica marcante da maioria dos impostos sobre a propriedade em todo o mundo é a baixa imposição, nominal e efetiva, devido aos péssimos índices de avaliação e gestão tributária. Por outro lado, os autores sugerem que, por estarem mais próximos dos contribuintes e haver maior controle nos valores arrecadados do tributo e por sua utilização no bem-estar dos cidadãos, os tributos sobre propriedade de competência municipal poderiam contar com o apoio da sociedade em um eventual processo de reforma tributária.

Nos países da América Latina o imposto sobre propriedade imobiliária tem muitos desafios a vencer para ser bem-sucedido. Segundo De Cesare (2012), as principais deficiências se relacionam a cadastros que, por vezes, são mais caros e sofisticados e, portanto, não podem ser suportados pelo município que administra o imposto. Mesmo assim, afirma a autora, existem algumas experiências exitosas na América Latina, como na Colômbia onde o imposto representa 11,3% da receita local, muito acima das receitas observadas na maioria dos países do continente (entre 0,20 e 1,0 por cento do PIB municipal).

Em termos de competência administrativa, somente no Brasil, na Venezuela e no Equador o imposto sobre propriedade rural é definido na esfera nacional e o da propriedade urbana na esfera municipal. De Cesare (2012) conclui que a maioria dos municípios da América Latina não tem estrutura administrativa capaz de gerenciar os tributos imobiliários com eficiência; que não existem estudos suficientes para afirmar categoricamente que a competência municipal é mais adequada que a centralizada; e que a tributação imobiliária, em geral, tem peso relativo pequeno nos orçamentos municipais (Figura 2).

## FIGURA 2 – COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS POR ESFERA DE GOVERNO

PAÍSES SELECIONADOS

2012

PAÍS	IMPOSTO	BASE TRIBUTÁVEL	ESFERA LEGISLATIVA	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Argentina	Impuesto inmobiliario	Rural/urbano	Estadual	Estadual
Chile	Impuesto territorial	Rural	Central	Central/Municipal
Colômbia	Impuesto predial unificado	Rural/urbano	Central/Municipal	Central/Municipal
Equador	Impuesto sobre los predios rurales	Rural	Central/Municipal	Central/Municipal
México	Impuesto predial	Rrural/urbano	Estadual	Estadual/Municipal

Fonte: adaptado de De Cesare (2012:19)

No entanto, verifica-se que o imposto tem-se tornado mais importante nas maiores cidades, e que gestões compartilhadas entre governos locais e centrais podem ser uma solução para fortalecer as administrações tributárias com baixa capacidade para realizar boas avaliações, cobrar e fiscalizar o tributo.

Bird & Slack (2006) constatam que, além dos objetivos fiscais, existem países que usam os impostos sobre a terra rural para obterem resultados extrafiscais, como, por exemplo, melhor utilização do solo. Impostos com essas características devem levar em consideração, na sua concepção e avaliação, fatores que impactam nos padrões de uso da terra, tais como: controle da especulação da terra, aumento dos valores da terra para fins públicos e reforma agrária.

Segundo o autor, na Grã-Bretanha, Colômbia, Filipinas e Tunísia é possível encontrar exemplos de uso da tributação da terra para solucionar problemas estruturais, forçando, em tese, uma subdivisão das grandes propriedades, sobretudo as improdutivas.

O caso da Índia é exemplar, na tentativa, sem sucesso, de utilizar a tributação rural como instrumento de reforma agrária, por meio de uma imposição tributária sobre a terra rural para compensar a exclusão das receitas agrícolas do imposto de renda federal. A elite proprietária percebeu seus interesses contrariados e rebateu a iniciativa.

No Uruguai, em 1965, um projeto de Reforma das Estruturas Agrárias, previa uma tributação para tornar mais justa e racional a subdivisão da terra. Apesar da orientação da FAO (1975) de que uma rígida e progressiva tributação sobre a terra, baseada no valor de mercado ou em sua capacidade potencial de produção, poderia induzir a uma reforma substancial na tendência estrutural, até o momento, não há experiências positivas de utilização extrafiscal da tributação rural no tocante ao melhor uso da terra.

Em muitos países o imposto rural isenta as pequenas propriedades de baixo valor. Também se observam alíquotas progressivas em função do valor da propriedade, que em alguns casos agregam o total dos imóveis rurais de um contribuinte. Na Tailândia, por exemplo, a alíquota legal aumenta conforme o valor avaliado da propriedade, embora em termos efetivos, a tributação seja regressiva. Alguns países impõem maiores alíquotas sobre as terras ociosas, embora com pouco efeito ao melhor uso da terra.

O caráter extrafiscal do tributo sobre a propriedade rural pode ser observado em diversos países, onde essas ações são empreendidas com o propósito de estimular a produção e produtividade da terra agrícola, a fixação do homem ao campo e a exploração indireta da terra. Nesses casos, a tributação ocorre pelo tipo de organização empresarial e de cultivo, dentre outras.

Países como Nova Zelândia, Austrália, Espanha, Brasil, Iugoslávia, Polônia, Equador e Uruguai já utilizaram (alguns ainda utilizam) dispositivos legais que, de alguma forma, estimulam a produtividade agropecuária, tais como: isenções em melhoramentos no imóvel e suas explorações agrícolas; reabilitação do solo; alíquotas que tributem mais os solos menos produtivos ou utilizados. Na Austrália, por exemplo, a terra designada para produção primária está isenta em todos os estados (exceto no Estado da Tasmânia). Em Nova Gales do Sul, segundo Bird e Slack (2004), estão isentos do imposto estadual as terras utilizadas para residência principal (até determinado limite), produção primária, manutenção de animais e aves ameaçadas de extinção, vilas e lares de idosos, associações sem fins lucrativos, órgãos governamentais ou semigovernamentais e os conselhos de terra aborígenes.

## 2. TRAJETÓRIA DA TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE RURAL NO BRASIL

A tributação da propriedade rural remonta a fins do século XIX, primórdios da era republicana nos idos da Constituição de 1891, a qual promulgou esta competência fiscal dos estados. A ordenação fiscal da propriedade rural aconteceu sob a vigência da Lei de Terras, Lei n. 601/1850<sup>1</sup>, a qual institucionalizou a rigidez da propriedade fundiária, enunciando-a definidamente como patrimônio privado, criou o instituto da terra devoluta e proibiu novas posses (Moraes, 1987).

O acesso à terra passa a ser pela via de mercado, a terra passa ter preço como renda capitalizada (Smith, 1990). Isto não quer dizer que a posse pela grande exploração agrícola, de terras devolutas, tenha arrefecido; a partir de então, a posse de terras devolutas acontece pela grilagem (Silva, 2008).

Para Florestan Fernandes (1974), o período de transição do império para a era republicana é marcado pelo arranjo entre os interesses do latifúndio e as instituições do Estado em torno da grande lavoura, cuja ordem legal regulava e organizava a dominação dos proprietários ao mesmo tempo em que excluía a população livre (pequenos produtores rurais) de direitos. Assim, a situação nacional adquiria um significado político que transcendia a mera privatização do Estado. Decorrentes dessa composição estrutural sancionada pela tradição de uma longa prática (desde o descobrimento) formaram-se, de um lado, as camadas populares excluídas da esfera política; e, de outro, as camadas dominantes (latifundiários) que detinham o comando do poder político e os privilégios, consequências que se fazem presentes na evolução política posterior do Brasil, como Florestan Fernandes a interpreta.

O latifúndio determinava um grau de concentração social e de poder, com efeitos anômalos na eficácia do tributo sobre a propriedade rural. A terra edificou uma estrutura de privilégios e de dominação patrimonialista, com consequências que se fazem sentir nos dias atuais – *“passado e presente nunca estão completamente separados”*, como disse o autor.

Esta situação manteve-se inalterada por longo período. A partir de meados do Século XX há uma série de medidas administrativas que, no entanto, não altera substancialmente essa longa tradição patrimonialista.

Em 1961, a competência fiscal sobre a propriedade rural foi transferida dos estados para os municípios pela Emenda Constitucional (EC) n. 5/1961.

Posteriormente, em 1964, no primórdio da ditadura militar, foi promulgado o Estatuto da Terra (Lei Ordinária n. 4.504/1964), que estabeleceu as formas de governança da propriedade centralizada no governo federal, mais especificamente, no Instituto de Colonização e Reforma Agrária (Incra).<sup>2</sup>

Tal instituto legal dispôs sobre os direitos e obrigações concernentes aos bens rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária (Art. 1º § 1º) e de promoção da Política Agrícola (modernização/desenvolvimento rural). Instituiu que o direito à propriedade rural estava condicionado ao princípio múltiplo da função social<sup>3</sup>. Determinou as categorias normativas de intervenção fundiária: (a) assegurar a todos a oportunidade de acesso à propriedade rural (Título II), especificando desde desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária regularização fundiária, distribuição das terras públicas, zoneamento e cadastro fundiário e criação do Fundo Nacional da Reforma Agrária; (b) promover o desenvolvimento, especificando desde a assistência e proteção a economia

1. Até então, no período colonial a ocupação das terras era via o instituto da sesmaria ou da posse (para melhor esclarecimento ver Moraes, 1987 e Silva, 2008).

2. O Estatuto da Terra é editado (Lei) e são criados o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (Ibra) e o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (Inda), em substituição à Supra. O Decreto nº 1.110/1970 criou o Incra que acumulou todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do Ibra e do Inda.

3. Artigo 2º § 1º do Estatuto da Terra: “A propriedade da terra desempenha integralmente a sua função social quando, simultaneamente: a) favorece o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela labutam, assim como de suas famílias; b) mantém níveis satisfatórios de produtividade; c) assegura a conservação dos recursos naturais; d) observa as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que a possuem e a cultivem.”

rural (colonização, assistência técnica, crédito rural, obras e eletrificação rural, entre outras ações) até a tributação da propriedade rural (ITR).

O Estatuto fixou competência ao ITR para fins de induzir a redução de áreas improdutivas ou ociosas ao estabelecer critérios fiscais de progressividade e regressividade (Art. 49 e 50) no uso da propriedade rural, levando em conta os seguintes fatores: valor da terra nua; grau de utilização da terra na exploração (agrícola; pecuária e florestal); grau de eficiência da exploração; área total de imóveis rural de um mesmo proprietário. E impôs função extrafiscal: instrumento da função social da propriedade.

O Estatuto da Terra conferiu uma intervenção agrária estatal de caráter dual. Uma face distributivista de democratização da propriedade fundiária, incentivo à propriedade familiar e penalização do latifúndio; e outra produtivista de concentração da terra, capital e trabalho, com a consolidação da grande empresa capitalista (BRUNO, 1995). Era uma tentativa de, por um lado, conciliar a redistribuição de terras com avanço do capitalismo no campo, e apaziguar os camponeses (controle das tensões sociais), e por outro, tranquilizar os proprietários de terra, promovendo o desenvolvimento econômico.

No entanto, em vez de culminar numa complementaridade dos propósitos (distribuição da propriedade fundiária e de promoção da política agrícola), o Estatuto da Terra passou a ser aplicado, exclusivamente, para a estruturação modernizante da propriedade rural. Compeliu-se uma modernização harmonizada com a concentração fundiária conjugada com os setores industriais e as agroindústrias.

Nesse período, a agricultura estava-se tornando um grande negócio; era ótimo investimento, e parcelas do capital financeiro-industrial para lá se dirigiram, aproveitando as benesses oferecidas aos que se lançassem nesse ramo. O papel diretor da política econômica foi crucial, e indissociável de outros processos coetâneos: centralização da política de Estado, crédito agrícola, construção do mercado externo e interno (trabalhador operário e classe média emergente), industrialização substitutiva de importações, etc. Isto requereu a construção de um aparato regulador da distribuição da renda e da riqueza entre as elites agrárias, e destas em relação ao empresariado emergente (DELGADO, 2012).

Segundo MARTINS (1981), o princípio da modernização passa ser o definidor do ordenamento fundiário e da reforma agrária brasileira, sendo muito mais drástico em relação ao pequeno do que em relação ao latifundiário, já que para este sempre existiu a possibilidade de se transformar em empresa.

Na execução do ITR observaram-se evasão e ineficiência fiscal, além de incoerências administrativas, ao tributar de forma díspar tanto o minifúndio como latifúndio, penalizando mais o minifúndio, devido à sistemática de cálculo do imposto que não discriminava o contribuinte segundo categoria de imóveis (minifúndio, empresa rural e latifúndio). Isto se deveu ao fato de que os coeficientes de dimensão, localização, condições sociais e produtividade não se refletiram na prática da base tributária. Nessa época, questões de natureza mais estruturais, responsáveis por grandes distorções fundiárias não ocupavam o espaço devido nas ações do governo militar. A questão reformista do Estatuto da Terra ficou sendo, de fato, de fachada, porém, os preceitos legais ali disponíveis persistem sua vigência nos dias atuais.

A Constituição de 1998 vai ao encontro do Estatuto da Terra em seu Art. 5º §1º inciso XXIII (Título dos Direitos e Garantias Fundamentais), ao reafirmar que a propriedade



rural somente é um direito quando observa o dever de cumprir o princípio múltiplo da função social.

O Art. 153 § 4º da Carta Constitucional determina o ITR tanto no Direito agrário ao efetivar o seu caráter extrafiscal na função social de propriedade – tributo de caráter agrário –, como no Direito tributário, ao auferir um imposto sobre a propriedade rural à luz dos princípios delineados na Carta, dentre os quais merecem destaque:

- Princípio da Isonomia: tratar os desiguais de forma desigual e igualmente aos iguais – nos termos do Art. 153º § 4º, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;
- Capacidade contributiva: contribuição de acordo com a capacidade para contribuir (Art. 145 § 1º); e
- Não confisco (Art. 150): veda a expropriação.

A Carta determina que a governança fiscal do ITR é de competência da União. Entretanto preceitua que os municípios poderão fiscalizar e cobrar tal imposto, se assim optarem, sem que isso implique redução ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. O uso municipal dos recursos oriundos do Imposto Territorial Rural (ITR) está disposto no inciso VI do Art. 153 da Constituição Federal; 50% do valor arrecadado devem ser transferidos ao município de origem do imóvel.

Até 2003, a competência de legislar e administrar o ITR eram exclusivos da União. A Emenda Constitucional n. 42/03 passou a permitir a possibilidade da administração municipal compartilhada. Nesse sentido, ela estabeleceu a previsão para que os municípios pudessem optar pela fiscalização do tributo.

Posteriormente, em 2005, a Lei n. 11.250 dispôs sobre a possibilidade de celebração de convênios entre a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal (SRF) e os Municípios, visando a delegar atribuições de fiscalização, inclusive à de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do ITR, cabendo a essa esfera a totalidade da arrecadação. Essa Lei foi regulamentada pelo Decreto n. 6.433/2008 e pela Instrução Normativa da Receita Federal n. 884/2008.<sup>4</sup>

Em 1990, a Lei n. 8.422 transferiu a capacidade de cobrar e arrecadar ITR, do Incra para a Secretaria da Receita Federal (SRF). Mais adiante, em 1996, a Lei n. 9.393 manteve o caráter extrafiscal e da progressividade do ITR conforme o preceito constitucional (Art. 153), o qual buscava incentivar a propriedade produtiva e desestimular a improdutiva ou ociosa. Com isso, os imóveis deveriam ter alíquotas fixadas progressivamente em razão do uso, mas também de suas áreas totais. Entretanto, esta mesma Lei desonerou o patrimônio rural (DIEESE 2013, pág. 15):

*“(...) a supressão do dispositivo que impunha o pagamento do ITR com base no dobro da alíquota correspondente ao imóvel que, no segundo ano consecutivo e nos seguintes, apresentasse percentual de utilização efetiva da área igual ou inferior a 30%; redução da “progressividade no tempo”, modificando a legislação anterior, com diminuição de alíquota de 36% para 20% do latifúndio improdutivo por mais de quatro anos; extinção do Valor da Terra Nua mínimo (VTNm); e substituição das três tabelas previstas na Lei anterior por apenas uma tabela de alíquotas, desconsiderando as profundas diferenças regionais (econômicas e fundiárias) existentes no país”.*

4. Até junho de 2017 havia 2.117 municípios conveniados segundo a Receita Federal do Brasil (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>) – 38% do total de municípios brasileiros que perfazem um total de 5.570 municípios segundo o IBGE ([www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)).

Em 2002, o ITR, através do Decreto n. 4.382, foi regulamentado em 82 artigos que abordaram praticamente toda a matéria referente a este tributo.

Nota-se, dessa forma, que nos anos posteriores à Carta de 88, o ITR sofreu várias mudanças, desde alterações no arranjo federativo de governança até na constituição de sua base de cálculo, em contraste com a característica que permaneceu inalterada, que foi sua natureza declaratória. Somando-se a isto, a falta de fiscalização, decorrente da grande distância entre o contribuinte e fisco; a ausência de um sistema cadastral único e público da propriedade rural; e a impunidade permitiram irrelevância extrafiscal e arrecadação efetivamente irrisória do tributo. Do ponto de vista social, essas anomalias fiscais desguarneceram a sociedade civil de instrumentos capazes de conter o movimento especulativo fundiário e a permanência do latifúndio improdutivo e das terras ociosas.

A tendência de regularização das terras rurais, protegida no Direito Constitucional, não encontrou na política agrária acordo de compromisso semelhante. Ao contrário, o consenso no aparato estatal, anestesiado pela questão ideológica forjada sobre o direito de propriedade absoluto, impactou negativamente a aplicação do princípio múltiplo da função social com a desativação da regulação fundiária e da completa autonomia dos mercados para operar a terra como se fora mercadoria como outra qualquer.

Para Delgado (2017), nesses anos, o projeto de modernização conservadora da agricultura se reestrutura, articulado externamente pela reprimarização do comércio exterior brasileiro (inserção primário-exportadora), e organiza-se internamente como pacto agrário de poder entre cadeias agroindustriais, grande propriedade fundiária e o Estado, sob a forma de uma hegemonia política. Por outro lado, o perfil distributivo deste modelo não é menos perverso, os ganhos de produtividade viram renda da terra e do capital, capturadas privadamente pelos proprietários das terras e do capital; mas os custos sociais e ambientais da super exploração desses recursos e do trabalho precarizado aí envolvido são da sociedade como um todo.

Como outrora, o velho e o presente se articulam (FERNANDES, 1974) no arranjo das instituições do Estado, agora sob a hegemonia do pacto agrário (cadeias agroindustriais, grande propriedade fundiária e o Estado).

## 2.1. ITR em números

O ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, Art. 153, inciso VI, § 4º da Constituição.

O imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore só ou com sua família e não possua outro imóvel. São isentos do imposto o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, e os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos. Nas áreas protegidas pela legislação ambiental, o ITR não tributa:

- a) áreas de preservação permanente e de reserva legal;
- b) áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas;
- c) áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; e
- d) áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público.

De acordo com a Lei n. 9.393/1996, o tributo é calculado pela seguinte fórmula  $VTN_t \times \text{Alíquota}$ . A base de cálculo do ITR é o  $VTN_t$  obtido do valor venal do imóvel excluído deste o valor das benfeitorias e atividades agrosilvopastoris (Art. 10, § 1º). A informação da base de cálculo é prestada anualmente pelo contribuinte ao declarar o Valor da Terra Nua – VTN correspondente ao imóvel, apurado em 1º de janeiro do ano em que as informações são prestadas. O VTN reflete a autoavaliação da terra nua pelo contribuinte (Art. 8º, § 2º). O Grau de Utilização (GU) é calculado da relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável. A área aproveitável é igual à área tributável menos as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias.

Na Figura 3, pode-se observar que o ITR é um tributo com a finalidade extrafiscal, com fins de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e terras ociosas e, portanto, a especulação fundiária, o que, na prática, não ocorre, como aponta APPY (2015:16):

*(...) há um consenso de que o ITR tem sido extremamente ineficiente como instrumento de indução ao aumento da produtividade e como instrumento de desestímulo à especulação com terras. Esta deficiência do ITR está, em grande medida, relacionada ao baixo custo do imposto para os proprietários na forma como o imposto é cobrado hoje em dia, uma vez que este baixo custo não desestimula a manutenção de propriedades improdutivas.*

Há que ressaltar que o problema de arrecadação do ITR decorre do seu caráter autodeclaratório, pois a tendência é que os proprietários, no preenchimento da DITR (Declaração do ITR), reduzam o valor do imposto, com informações inexatas das mais diversas formas, a saber: a) subavaliando o valor de mercado da terra nua; b) superestimando a área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel; e c) superestimando o grau de utilização (GU) da área aproveitável. O que por sua vez não é averiguado, em decorrência da fiscalização precária (APPY, 2015).

### FIGURA 3 – ALÍQUOTAS DO ITR

BRASIL  
2006

HECTARE	GRAU DE UTILIZAÇÃO				
	> 80	65 - 80	50 - 65	30 - 50	< 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
50 a 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
200 a 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
500 a 1000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
1000 a 5000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Mais de 5000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Anexo da Lei n. 9.393/2006

Em termos de arrecadação, a Figura 4 mostra uma trajetória inicial díspar, sendo que a partir de 2007 aponta-se uma trajetória ascendente de arrecadação do ITR. Nesse período, vários municípios brasileiros celebraram convênio com a RFB (antiga SRF) para administrar de forma compartilhada o imposto.

O Sindicato Nacional dos Peritos Federais Agrários (SindPRA) mostrou que historicamente o ITR representou menos que 1% da carga tributária nacional (Figura 5).

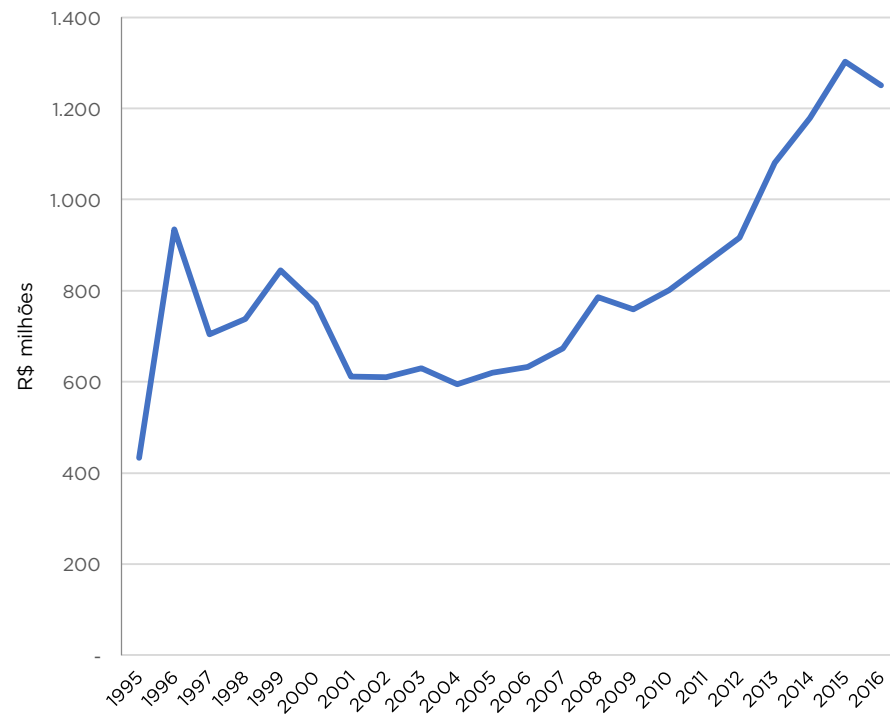
A participação relativa do IRT no total das receitas federais arrecadadas em 2016 e 2017 foi de apenas 0,10% (Figura 6).

**FIGURA 4 – ARRECADAÇÃO DE ITR**

Em R\$ milhões, INPC 2016

BRASIL

1995-2016



Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>

**FIGURA 5 – O ITR COMO % DA CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL**

BRASIL

1996-2014

ANO	% DA CARGA TRIBUTÁRIA
1996	0,12
1997	0,27
1998	0,18
1999	0,17
2000	0,18
2005	0,09
2006	0,09
2010	0,07
2012	0,07
2014	0,09

Fonte: SindPRA (OXFAM, 2016).

**FIGURA 6 – ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS**

PERÍODO: JANEIRO A NOVEMBRO – 2017/2016

Em R\$ milhões a preços de novembro de 2017 – IPCA)

RECEITAS	2017	2016	VAR. (%) [A]/[B]	PARTICIPAÇÃO (%)	
	[A]	[B]		2017	2016
<b>IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO</b>	30.206	30.263	(0,19)	2,48	2,49
<b>I.P. I - TOTAL</b>	44.444	42.361	4,92	3,65	3,48
I.P.I - FUMO	4.830	5.233	(7,71)	0,40	0,43
I.P.I - BEBIDAS	2.555	2.430	5,17	0,21	0,20
I.P.I - AUTOMÓVEIS	3.931	2.700	45,60	0,32	0,22
I.P.I - VINCULADO À IMPORTAÇÃO.	12.990	12.873	0,90	1,07	1,06
I.P.I - OUTROS	20.138	19.125	5,30	1,65	1,57
<b>IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL</b>	327.940	344.675	(4,86)	26,93	28,34
I. RENDA - PESSOA FÍSICA	31.324	30.353	3,20	2,57	2,50
I. RENDA - PESSOA JURÍDICA	113.646	139.920	(18,78)	9,33	11,50
ENTIDADES FINANCEIRAS	19.165	24.209	(20,83)	1,57	1,99
DEMAIS EMPRESAS	94.481	115.712	(18,35)	7,76	9,51
I. RENDA - RETIDO NA FONTE	182.970	174.402	4,91	15,03	14,34
I.R.R.F - RENDIMENTOS DO TRABALHO.	102.277	94.461	8,27	8,40	7,77
I.R.R.F -RENDIMENTOS DE CAPITAL.	48.061	48.139	(0,16)	3,95	3,96
I.R.R.F -RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR.	22.586	22.207	1,71	1,85	1,83
I.R.R.F -OUTROS RENDIMENTOS.	10.046	9.595	4,70	0,82	0,79
<b>IOF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS</b>	31.612	31.968	(1,12)	2,60	2,63
<b>ITR - I. TERRITORIAL RURAL</b>	1.274	1.188	7,27	0,10	0,10
<b>COFINS - CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL</b>	200.589	195.329	2,69	16,47	16,06
ENTIDADES FINANCEIRAS	17.296	18.900	(8,49)	1,42	1,55
DEMAIS EMPRESAS	183.293	176.429	3,89	15,05	14,51
<b>CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP</b>	53.734	51.993	3,35	4,41	4,28
ENTIDADES FINANCEIRAS	2.846	3.042	(6,44)	0,23	0,25
DEMAIS EMPRESAS	50.888	48.951	3,96	4,18	4,02
<b>CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO</b>	65.652	67.014	(2,03)	5,39	5,51
ENTIDADES FINANCEIRAS	15.371	16.914	(9,12)	1,26	1,39
DEMAIS EMPRESAS	50.281	50.099	0,36	4,13	4,12
<b>CIDE-COMBUSTÍVEIS</b>	5.399	5.438	(0,72)	0,44	0,45
<b>PSS - CONTRIB. DO PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR</b>	31.095	28.640	8,57	2,55	2,35
<b>OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS</b>	35.981	44.331	(18,83)	2,95	3,65
RECEITA PREVIDENCIÁRIA [B]	354.746	349.365	1,54	29,13	28,73
ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS [D]	35.082	23.631	48,46	2,88	1,94
<b>TOTAL GERAL [E] = [C] + [D]</b>	<b>1.217.754</b>	<b>1.216.195</b>	<b>0,13</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Receita Federal

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>

Segundo o Cadastro de Imóveis Rurais da Receita Federal (Cafir) 7.442.515 imóveis rurais se encontravam em situação ativa em 03/09/2015, sendo que, desse total, 80% tinham menos que 50 hectares, e os imóveis com mais de 1000 hectares representavam 1,1% (Figura 7).

**FIGURA 7 – IMÓVEIS RURAIS CADASTRADOS NO CAFIR POR FAIXA DE ÁREA**

BRASIL

2015

IMÓVEIS	TOTAL	ATÉ 50	50/200	200/500	500/1000	1000/5000	MAIS 5000
Número	7.442.515	5.968.638	1.025.707	265.447	92.598	79.750	10.375
%	100%	80%	14%	4%	1%	1%	0,1%

Fonte: <http://www.cadastrorural.gov.br/estatisticas/cafir-cadastro-de-imoveis-rurais>

Ao se comparar os dados do Cafir da Receita Federal com os dados do Sistema Nacional de Cadastro Rural do Inbra (SNCR), pode se verificar uma diferença significativa dos imóveis cadastrados: enquanto na Receita a quantidade de imóveis é 7.442.515, no Inbra é 5.766.542.<sup>5</sup> Tal questão expõe a fragilidade dos dados cadastrais centralizados no governo.

5. Disponível em [http://www.inbra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundatoria/estatisticas-de-imoveis-rurais-brasil\\_cadastro\\_imoveis\\_rurais\\_geral\\_pub\\_e\\_priv.pdf](http://www.inbra.gov.br/sites/default/files/uploads/estrutura-fundatoria/estatisticas-de-imoveis-rurais-brasil_cadastro_imoveis_rurais_geral_pub_e_priv.pdf)

A Figura 8 mostra que o número de declarações do ITR entregues por ano é díspar e pendular. Além disso, ela apresenta a arrecadação e o valor médio do ITR arrecadado por ano. Considerando-se que 80% das declarações são de pequenas propriedades, e 1,1% de grandes, em 2015, o valor médio variou de R\$ 29,6 (pequenas propriedades) a R\$ 2.151,6 (grandes propriedades).

**FIGURA 8 – ITR: DECLARAÇÕES RECEPCIONADAS, VALOR TOTAL E MÉDIO ARRECADADO POR ANO (1)**

BRASIL  
2005-2009

ANO	QUANTIDADE		ARRECADÇÃO (R\$ Milhões)	VALOR MÉDIO ARRECADADO (R\$)
	Número	Varição Anual		
2005	4.247.584		619	145,7
2006	4.418.335	4,02%	633	143,3
2007	4.608.799	4,31%	673	146
2008	4.771.993	3,54%	785	164,5
2009	4.894.525	2,57%	759	155,1
2010	5.016.657	2,50%	802	159,9
2011	5.209.495	3,84%	858	164,7
2012	5.241.969	0,62%	916	174,7
2013	5.344.925	1,96%	1.080	202,1
2014	5.471.347	2,37%	1.179	215,5
2015	5.505.301	0,62%	1.303	236,7

Fonte: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>

(1) A preços de dez/2016 – IPCA

6. O máximo e o médio preço de terras no Brasil tiveram as seguintes cotações R\$ 60.000 e R\$ 11.527,00, respectivamente, em julho/agosto de 2017, segundo o Relatório Bimestral (set 2017): Análise do Mercado de Terras, Ed 78 – IEG/FNP, pág. 27 (disponível em [www.informaecon-fnp.com](http://www.informaecon-fnp.com) e <https://agribusinessintelligence.informa.com/>).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em 2015, apresentou dados surpreendentes: 19.673 pessoas físicas e jurídicas possuíam dívidas de ITR com a União totalizando R\$ 20,8 bilhões. Decompondo este número por classes de devedores, observa-se que 1% deles representavam 66% (R\$ 13,9 bilhões) do total da dívida; 5% representavam 88% do total (R\$ 18,3 bilhões); e 10% detinham 94% da dívida total (R\$ 19,6 bilhões). Em termos agrários, o impacto desse recurso pode significar a aquisição de 347 mil hectares a 1,8 milhões de hectares de terras.<sup>6</sup>

## 2.2. Problemas do ITR

O ITR foi criado com a finalidade precípua de desestimular a expansão de latifúndios improdutivos e terras ociosas – função extrafiscal, além de auferir o tributo. No decorrer o ITR sofreu várias mudanças, desde constituição de sua base de cálculo até governança (relação dos entes federados na gerência desse tributo).

Entretanto, algumas características permaneceram ao longo do processo histórico que moldou esse tributo: sua natureza declaratória, a falta de fiscalização no meio rural e a ausência de um sistema cadastral consistente de registros escriturais e a impunidade decorrente da grande distância entre contribuinte e fisco.

Do ponto de vista social, essas fragilidades esvaziam a função idealizada para o ITR, desguarnecendo o Estado de instrumentos fiscais de arrecadação capazes de conter o movimento especulativo da terra, o qual motiva a permanência de grandes propriedades rurais improdutivas. O estudo de Silva e Barreto, 2014 (*apud* APPY 2015:18) aponta através de dois exemplos essas fragilidades de arrecadação fiscal pública:

*“No caso do primeiro imóvel, de 1.442 ha, o valor da terra nua (VTN) declarado foi de R\$ 34,00/ha, enquanto que o valor efetivo de mercado na região é de R\$ 2.942,00/ha (86 vezes maior). Da*

mesma forma, o proprietário declarou que desmatou apenas 110 ha (ou seja, que 1.332 ha seriam área não tributável), quando o desmatamento efetivo foi de 1.400 ha (havendo apenas 42 ha de área não tributável). Por fim, o proprietário declarou grau de utilização superior a 80% quando o grau de utilização efetivo ficou entre 50% e 65%. Corrigindo-se todos estes erros, o valor do ITR devido pelo imóvel passaria de R\$ 11,00 para 140.027,00, valor mais de 12 mil vezes superior ao apurado na DITR. No caso do segundo imóvel a diferença ocorreu apenas no VTN que foi declarado na DITR como sendo de R\$ 34,00/ha, quando o valor efetivo de mercado na região é de R\$ 2.236,00. A área desmatada (927 ha) e o grau de utilização (maior que 80%) declarados corresponderam ao verificado in loco. No caso deste imóvel, a correção do VTN resultaria em uma elevação do valor do ITR devido de R\$ 93,00 para R\$ 6.218,00. Trata-se de uma diferença muito relevante, ainda que menor que no caso do primeiro imóvel”.

Appy (2015) destaca que em relação às informações declaradas pelo contribuinte que resultam em áreas tributáveis menores e em graus de utilização maiores, não existe fiscalização adequada para combater as inexatidões. Acrescenta ainda que, além do baixo interesse da Receita Federal pela administração do tributo de inexpressiva arrecadação, existe um motivo importante que fragiliza a fiscalização: a inexistência de um cadastro de imóveis georreferenciados acessível à Receita Federal e aos municípios.<sup>7</sup>

7. Atualmente se encontram cadastradas no Sistema Nacional de Cadastro Rural do Inbra (SNCR), como imóveis rurais (em 2015), 61,39% dos 850 milhões de hectares de terras existentes no país.

Outro fato a ressaltar é que o aparato legal do ITR não dispõe dos mecanismos suficientes para, efetivamente, induzir formas produtivas de exploração agrícola. Por exemplo, não estão previstos índices de produtividade para as atividades agrícolas (importante da atividade na ocupação do solo), mas, apenas, para as atividades de pecuária e alguns produtos florestais.

Na questão ambiental a clara predominância do foco na ocupação produtiva da terra e na especulação fundiária na legislação do ITR acaba mitigando, ou mesmo prejudicando, a dimensão de conservação ambiental do imposto. Para Appy (2015: 26), “O descolamento entre a legislação do ITR e o Código Florestal fica claro quando se considera que o descumprimento da legislação ambiental não tem praticamente qualquer impacto sobre o valor do ITR devido pelo proprietário rural. De fato, se uma propriedade rural desmatar além do permitido no Código Florestal (não respeitando as exigências de constituição de APP e RL) e se a parcela irregularmente desmatada for ocupada de forma produtiva pelo proprietário então não haverá qualquer penalidade na apuração do imposto”.

Por fim, a questão da fiscalização, a inexistência de um cadastro de imóveis georreferenciados unificado público (SNCR–Cafir) na gestão pública (federal e municipal), e acessível à sociedade civil é, provavelmente, o principal motivo da não averiguação das informações fornecidas pelos proprietários rurais, contribuindo, conseqüentemente, para a precariedade na fiscalização pública e social quando da apuração do ITR.

Na realidade há hoje, no Brasil, três principais cadastros federais de imóveis rurais geridos por instituições diferentes que, em grande medida, não se comunicam, dificultando o cruzamento de informações e a fiscalização do ITR.

Primeiro, o Cadastro de Imóveis Rurais (CIR), gerido pelo Inbra no âmbito do Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR), o qual gera o Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (CCIR), documento identificador do imóvel para fins agrários.

Segundo, o Cadastro de Imóveis Rurais para Fins Tributários (Cafir), gerido pela Receita Federal, cuja atualização é feita através do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (Diac).

Terceiro, o Cadastro Ambiental Rural (CAR), administrado pelo Ibama, que é uma base de dados com informações literais e gráficas de todos os imóveis rurais do país, porém com linguagem incompatível com os demais cadastros.

No entanto, a Lei 10.267, de 2001, trouxe a criação do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR), a ser gerido conjuntamente pelo Incra e pela Receita Federal com o objetivo de condensar em um único cadastro, as informações do cadastro do CIR/SNCR e do Cafir. Embora essa harmonização cadastral intersetorial tenha avançado bastante, havendo troca de informações entre as duas entidades (visando, entre outros, minimizar a duplicação de informações), o fato é que o processo de unificação dos cadastros no CNIR ainda não foi completado. Seguem, ainda, os dois cadastros distintos geridos pelo Incra e pela Receita de forma autônoma com processos cadastrais também distintos. E esses cadastros, apesar da competência federal, seguem distintos ao cadastro do Imposto de Renda, sendo que a unificação dos três cadastros federais poderia resguardar o governo de incoerências do tipo: imóveis declarados como intensamente produtivos na declaração do ITR e sem rendimento algum no Imposto de Renda.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao contrário do Brasil, nas nações desenvolvidas, a grande propriedade não é vista como símbolo de prosperidade e sim indicador de subdesenvolvimento. Na Europa, é fácil encontrar a grande propriedade rural em Portugal, Espanha ou Grécia, mas será difícil localizá-la na França, Alemanha e Grã-Bretanha. Na América do Norte ela ainda é numerosa em áreas próximas ao México e cada vez mais raras em direção ao Canadá. Esses países optaram pelo progresso técnico adotando políticas de regulação do êxodo rural. Como consequência, observa-se que, em geral, as grandes propriedades estão esparsas na massa de estabelecimentos médios de produção familiar (VEIGA, 2000).

Na maioria desses países a tributação sobre a propriedade está plenamente estabelecida com significativa participação relativa no PIB, como analisado. Em alguns países como África do Sul, Austrália, Canadá e Nova Zelândia, a tributação sobre a propriedade imobiliária, o qual inclui a propriedade rural, tem uma arrecadação superior a 1% do PIB. A taxação está fundamentada na existência de outros setores sociais que necessitam dos produtos rurais (agrícolas e não agrícolas). O Brasil e demais países latino-americanos adotaram uma estratégia inversa. As elites rurais impuseram a visão de que a grande propriedade é o único caminho.

No caso brasileiro, a arrecadação do ITR tem representado cerca de 0,02% do PIB ou 0,1% da arrecadação tributária federal, um valor extremamente reduzido na comparação internacional e em função da grande extensão das áreas agrícolas num país continental. Nesse sentido, uma proposta de Reforma Tributária deve, necessariamente, estimar o potencial viável de aumento da arrecadação, que seria alcançado através de melhorias administrativas, como a mudança no sistema de autoavaliação, melhor fiscalização, integração dos cadastros e alterações legais.

Pode-se constatar que, neste momento de se construir uma proposta reforma tributária nacional, na questão do ITR parte-se de uma realidade agrária sob novas formas, mas ainda herdeira dos velhos padrões do passado colonial (como disse Caio Prado<sup>8</sup>). Ou como disse Celso Furtado,<sup>9</sup> a estrutura agrária brasileira apresenta uma série de características cuja compreensão requer uma análise do processo histórico de sua formação – os interesses da grande exploração sendo a *raison d'être* da ocupação do território.

8. Conceito de Prado Jr., 2000 capítulo 1 (pág. 52 e 53).

9. Conceito de Furtado, 1986 capítulo, 2 (pág. 91).



Tanto na Lei Ordinária (Estatuto da Terra) como na Constituição de 1988, o ITR foi previsto como imposto progressivo sobre a grande propriedade improdutiva e de caráter extrafiscal (instrumento do princípio múltiplo da função social).

Entretanto, essas atribuições jamais foram cumpridas, e o ITR nunca teve seu potencial plenamente aproveitado, por razões diversas, desde a chamada falta de “vontade política” (arranjo entre os interesses das elites rurais e o governo); ausência de fiscalização adequada; e precário sistema de arrecadação (ausência de cadastro público unificado), que ampliou a evasão fiscal, etc. Todos esses fatores geraram a percepção generalizada da sua “ineficiência”.

Situação que se abastece de genealogias do processo histórico de constituição do Estado Nacional. Pela visão de Florestan Fernandes a burocracia da dominação patrimonial cria uma espécie de dualidade estrutural no aparato de Estado; as formas de poder tradicionais convivendo com as formas de poder criadas pela ordem.

Os rumos e os limites do imposto sobre a propriedade rural (ITR) têm-se destacado não apenas como ação governamental, mas decorrente de um complexo sistema que envolve a remota e atual questão agrária brasileira e o pacto agrário de hegemonia política. Mas, de fato, a persistência da pobreza, o avanço dos bolsões de miséria, a perpetuação das desigualdades sociais, assim como as condições de trabalho, ampliam as tensões agrárias e impõem reestruturação do tributo rural. Os velhos e recorrentes condicionantes de nossa extrema desigualdade e da reprodução da pobreza e da miséria voltam como elementos cruciais do debate. As raízes históricas de tais elementos são a chave para entendê-los, visto que desde descobrimento, aos dias atuais, a questão da terra manteve-se intacta.

Neste contexto, o debate sobre o ITR no âmbito da Reforma Tributária deve organizar-se nos seguintes termos:

- a. A Constituição de 1988 se mantém como referência, sustentando a perspectiva do espaço público, no qual a intervenção do Estado se estende pela via dos direitos e da inclusão social.
- b. A Carta garante o princípio múltiplo da Função Social da Propriedade (Cf. Art. 5º, item XXIII, combinado com Art. 186 da Constituição Brasileira). Nesse sentido, os condicionantes, os desdobramentos e a funcionalidade do direito e do dever da propriedade pressupõem a regulação da propriedade, quer dizer, a centralidade da função social na formação de estruturas regulatórias eficazes para limitar o movimento do capital fundiário. Proteger a sociedade da desigualdade fundiária, proteger a natureza da dilapidação, proteger as relações de trabalho das tendências regressivas são valores constitucionais idealmente aceitos pela opinião pública.
- c. Os debates devem levar em conta a diretriz de aproveitamento racional e adequado da terra conjugado com as normas ambientais de preservação dos recursos naturais e trabalhistas, previstas e inseparáveis do princípio múltiplo da função social. Para isso é necessário ajustar a função fiscalizadora – fragmentada em várias legislações e competências administrativas – em trabalho cooperado entre as diversas instituições que atuam no setor: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis (Ibama), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), Ministério do Trabalho, Receita Federal (SRF).

Institutos federais, que estão presentes em todos estados, também podem agir de forma cooperada com os municípios.

10. A dimensão territorial do Brasil totaliza 851,4 milhões de ha (segundo o Censo Agropecuário de 2006-IBGE), o espaço rural concentra 99,7% enquanto as zonas urbanas somente 0,3%. O IBGE tem tabulado somente 70% do território nacional: os estabelecimentos agropecuários ocupam 329,9 milhões; as áreas indígenas (125,4 milhões); as unidades de conservação (72,1 milhões); os corpos d'água (12 milhões). Remanesce uma significativa porção de terras designadas "outras ocupações", ou seja, públicas devolutas, perfazendo 310 milhões – entorno de 36% do território nacional não medido pelo IBGE.
11. Este imposto pode contribuir com desenvolvimento dos pequenos municípios (cerca de 74% do total e 25% da população) que em termos arrecadação são dependentes do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e outros recursos federais e estaduais para seu custeio e demandas de infraestrutura. São municípios onde a questão da renda e do trabalho é dada pela dinâmica rural, portanto, os recursos do ITR podem estar voltados para o desenvolvimento rural local.
- d. É necessária a constituição de um Cadastro Nacional de Imóveis Rurais, permitindo a gestão da malha fundiária e a governança do território; a promoção do Saneamento do Sistema de Registro Público de Imóveis Rurais; a garantia da seguridade jurídica da propriedade da terra; e o controle Social na constituição de cadastros georreferenciados<sup>10</sup>.
- e. A arrecadação do ITR é extremamente reduzida na comparação internacional (0,02% do PIB ou 0,1% da arrecadação tributária federal) num país continental, com grande extensão de áreas rurais, no qual a participação da agricultura e do agronegócio no PIB e nas exportações é significativa (respectivamente, 23% e 46%). Nesse sentido, uma proposta de Reforma Tributária deve, necessariamente, estimar o potencial viável de aumento da arrecadação, que seria alcançado através de melhorias administrativas, como a mudança no sistema de autoavaliação, melhor fiscalização, integração dos cadastros e alterações legais. Além disso, os acordos federativos afetam a necessidade e a vontade de governos municipais em fazer a gestão do imposto sobre a propriedade rural. As políticas fiscais devem apoiar a autonomia municipal, evitar a duplicação de esforços adotando ações compartilhadas de eficácia administrativa, universalidade, legalidade, segurança jurídica e controle social.<sup>11</sup> A parte federal do ITR pode compor o Fundo Nacional de Reforma Agrária.

A reflexão e a discussão do ITR não se podem restringir somente a questões tributárias e de receita, mas devem incluir os atuais e remotos padrões agrários de dominação tradicional que requerem um enfrentamento dentro e fora do aparato estatal. |

## BIBLIOGRAFIA

- APPY, B (2015). *O imposto territorial rural: como forma de induzir boas práticas ambientais*. Brasília: IPAM Amazônia.
- BIRD, R M & SLACK, E (2004). *Land and Property Taxation in 25 countries: a Comparative Review*. In R.M. Bird, and E. Slack (eds), *The International Handbook of Land and Property Taxation*. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing Limited.
- BIRD, R M & SLACK, E (2006). *The role of the property tax in financing rural local governments in developing countries*. International Studies Program, Working Paper 06-40, Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. Haskell P. Wald “Reform of Agricultural taxation to promote economic development in Latin America.
- BRUNO, R (1995). *Estatuto da Terra: entre conciliação e o confronto*. Estudos Sociedade e Agricultura, n 5. Rio de Janeiro: UFRRJ.
- CARVALHO JR, P H B (2017). *Property Tax Performance and potential in Brazil*, Tese de Doutorado – Faculty of Economic and Management Sciences – University of Pretoria.
- DALLARI, D (2007). *O Brasil rumo à sociedade justa*. In Silveira et al Educação em direitos humanos: fundamentos teórico-metodológicos. João Pessoa: Ed Universitária.
- DELGADO, G C (2012). *Do capital financeiro na agricultura à economia do agronegócio: mudanças cíclicas em meio século (1965–2012)*. Rio Grande do Sul: UFRGS.
- DELGADO, G C (2017). *Atualidade da questão da terra no Brasil: embates e ressignificações*. In Delgado & Bergamasco Agricultura familiar brasileira: desafios e perspectivas de futuro. Brasília: Ministério do Desenvolvimento Agrário.
- DIEESE & SINDFISCO (2013). *10 Ideias para uma Tributação mais Justa*. São Paulo: DIEESE.
- FERNANDES, F (1974). *Mudanças sociais no Brasil: corpo e alma do Brasil*. São Paulo: DIFEL.
- FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION OF UNITED NATIONS – FAO (1975). *Fundamentos teóricos para una legislación tributaria en el sector agropecuario*. Roma: FAO.
- FURTADO, C (1986). *Análise do modelo brasileiro*. São Paulo: Civilização Brasileira.
- FURTADO, C (1992). *Brasil: a construção interrompida*. São Paulo: Paz e Terra.
- DE CESARE, C M (2012) *Melhorar o desempenho do Imposto sobre a Propriedade Imobiliária na América Latina*, Lincoln Intitute of Land Policy.
- MARTINS, J S (1981). *Os camponeses e a política no Brasil: as lutas sociais no campo e seu lugar no processo político*. Petrópolis: Vozes.
- MORAES, S H N G (1987). *O Estado e a propriedade agrária no Brasil: fórmulas jurídicas e vigência política*. Dissertação de Mestrado Faculdade de Direito da USP.
- OXFAM (2016). **Terrenos da desigualdade: terra, agricultura e desigualdades no Brasil rural**. Informe da OXFAM Brasil. [https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio-terrenos\\_desigualdade-brasil.pdf](https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio-terrenos_desigualdade-brasil.pdf).
- PRADO JR, C (2000). *A questão agrária brasileira*. São Paulo: Brasiliense.
- SILVA, L O (2008). *Terras devolutas e latifúndio*. Campinas: UNICAMP.
- SMITH, R (1990). *Propriedade da terra & transição: estudo da formação da propriedade privada da terra e transição para capitalismo no Brasil*. São Paulo: Brasiliense.
- VEIGA, J E (2000). *A face rural do desenvolvimento: natureza, território e agricultura*. Rio Grande do Sul: Ed Universidade/UFRGS.

# IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

**PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.**

Economista, Mestre em Economia pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, PhD em Tax Policy pela University of Pretoria.

## RESUMO

O artigo aborda a importância dos impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária para financiar os governos locais em vários países, inclusive o Brasil. Apesar de diversos autores apontarem que países em desenvolvimento possam arrecadar entre 0,9% e 1% do PIB com o imposto, a arrecadação do IPTU no Brasil tem-se situado entre 0,4% e 0,5% do PIB desde a década de 2000. Mesmo com a grande heterogeneidade das arrecadações entre municípios brasileiros, as principais causas identificadas para o baixo desempenho arrecadatório foram: cadastros e avaliações imobiliárias desatualizadas, ampla concessão de isenções e alta taxa de inadimplência em municípios pequenos. O texto sugere que a Lei de Responsabilidade Fiscal defina que as Plantas Genéricas de Valores sejam atualizadas em intervalos máximos de 4 anos, as isenções sejam limitadas a 20% do cadastro e que a dívida ativa municipal seja sempre protestada em cartório e/ou centralizada mediante a criação ou parceria com alguma agência estadual ou federal. Além disso, o artigo destaca que os programas de financiamento e os consórcios municipais para melhoria das administrações tributárias de municípios pequenos sejam incentivados e aprimorados.

**Palavras-chave:** IPTU; Tributação imobiliária; Municípios; Federalismo fiscal; Finanças públicas.

## INTRODUÇÃO

O imposto recorrente sobre a propriedade imobiliária, ou simplesmente imposto imobiliário, é o imposto que grava anualmente um percentual do valor arbitrado ou presumido de uma propriedade. Diferente da maioria dos países, no Brasil existem dois impostos imobiliários separados, um para as propriedades rurais (ITR – Imposto Territorial Rural) e outro para as propriedades urbanas (IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano). Nesta seção abordaremos apenas o IPTU.

### 1. IMPOSTO IMOBILIÁRIO NO MUNDO

O imposto imobiliário tem sido majoritariamente usado para financiar de maneira estável os governos locais em vários países do mundo. Isso porque suas receitas dependem menos da atividade econômica que no caso de impostos indiretos, e a imobilidade da sua base de cálculo não gera concorrência fiscal.

No entanto, em alguns países o imposto imobiliário pode ser competência dos governos intermediários/estaduais (Argentina, Uruguai), governos centrais (Chile) ou até cobrados

separadamente por dois níveis de governo (Reino Unido, Suécia, Rússia, Austrália). Além disso, na Suíça e Noruega os governos locais têm competência para cobrar dois impostos separados sobre o valor dos imóveis e sobre a riqueza líquida de seus munícipes. No entanto, a China ainda não estabeleceu um imposto imobiliário anual, cobrando em seu lugar um alto imposto na transferência imobiliária.

Muitas vezes os governos centrais (Alemanha, Áustria, Reino Unido, África do Sul, Colômbia, Indonésia) ou governos intermediários/estaduais (Austrália, Canadá, Estados Unidos, México, Índia) intervêm fortemente na tributação imobiliária local, seja estabelecendo nacionalmente a legislação do imposto, gerenciando o cadastro, avaliando os imóveis e/ou estabelecendo as alíquotas e isenções. Com exceção da África do Sul e Canadá, muitas destas intervenções têm-se provado negativas e enfraquecido a tributação imobiliária local.

Quando as avaliações imobiliárias são estabelecidas nacionalmente, muitas vezes elas são muito defasadas, como na Alemanha (1936 na parte oriental, e 1964 na parte ocidental), França (1970), Áustria (1973) e Reino Unido (1991 para o imposto residencial). Em 1978, um plebiscito no Estado da Califórnia nos Estados Unidos fixou a alíquota do imposto imobiliário em 1% e congelou as avaliações para 1975 (exceto para novas construções ou na mudança de titularidade). Além disso, alguns estados indianos e mexicanos já praticamente aboliram o imposto imobiliário dentro de sua área de jurisdição.

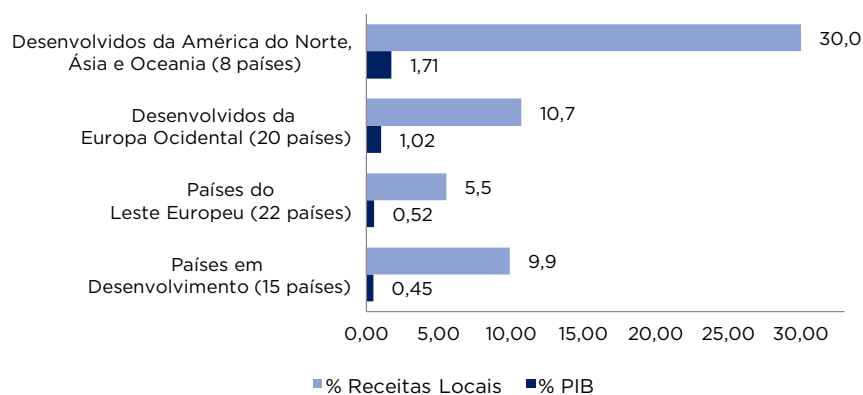
Por outro lado, algumas intervenções nos poderes locais têm-se mostrado positivas. Em 2004, África do Sul promulgou uma lei nacional regulamentadora do seu imposto imobiliário que fortaleceu as finanças locais, pois a lei obrigou a realização de avaliações imobiliárias periódicas a cada quatro anos, regulamentou a atividade dos avaliadores privados e reduziu o nível de isenções. Na Colômbia, o governo central realiza as avaliações imobiliárias nas cidades menores, enquanto Bogotá, Cali e Medellín possuem sistema próprio de avaliação. No Canadá, cada província possui uma agência própria com alta capacidade técnica, para avaliação de imóveis.

Conclusivamente, a experiência internacional tem mostrado que, apesar de alguns casos de interferência dos governos centrais ou intermediários, o poder local deve ter autonomia pelo menos para estabelecer as alíquotas do imposto imobiliário, como forma de planejar suas receitas (como ocorre na Austrália, Reino Unido e África do Sul). No entanto, quando as avaliações imobiliárias se tornam muito antigas e defasadas devido à falta de reavaliações recorrentes, o imposto imobiliário se torna altamente injusto, visto que os valores de mercado dos imóveis podem valorizar-se e desvalorizar-se consideravelmente no longo e médio prazo. Por isso é fundamental que a base de cálculo do imposto imobiliário seja periodicamente atualizada e haja algum mecanismo legal que garanta essas reavaliações periódicas.

A Figura 1 a seguir mostra a participação do imposto imobiliário nas receitas locais totais e no PIB, em grupos de países no ano de 2014. Observe-se que o imposto imobiliário representou em média 1,7% do PIB e 30% das receitas dos governos locais nos países desenvolvidos da América do Norte, Ásia e Oceania. Nos países desenvolvidos da Europa Ocidental, o imposto representou 1% do PIB e 11% das receitas locais; nos países do Leste Europeu, 0,5% do PIB; e 5,5% das receitas locais; e, nos países em desenvolvimento, 0,45% do PIB; e 10% das receitas locais. Ressalta-se que a receita do imposto imobiliário tem crescido nos países da Europa Ocidental devido às crises fiscais, pois a arrecadação média aumentou de 0,85% do PIB em 2010, para 1% em 2014.

**FIGURA 1 – IMPOSTO IMOBILIÁRIO COMO PROPORÇÃO DO PIB E DAS RECEITAS LOCAIS**

Em %  
2014  
PAÍSES SELECIONADOS

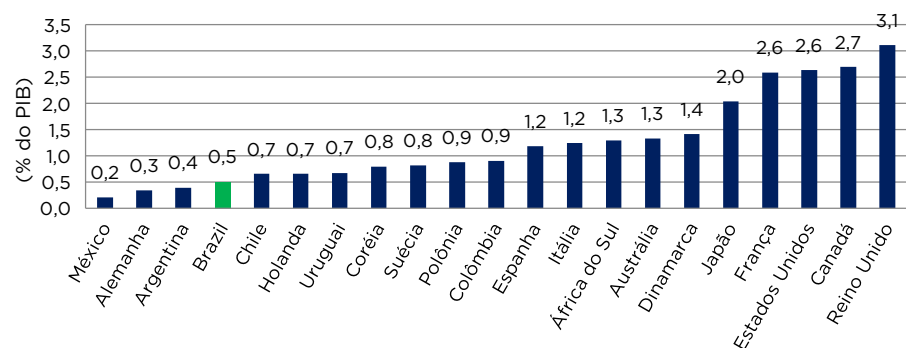


Fonte: FMI (2015), Lincoln Institute of Land Policy (2016) e Carvalho Jr. (2017).

A Figura 2 a seguir mostra mais detalhadamente o indicador de arrecadação do imposto imobiliário pelo PIB, em 21 países em 2014. O Brasil possui um dos menores indicadores de arrecadação do imposto imobiliário (0,5% do PIB) entre os países selecionados. Outros países em desenvolvimento como Chile, Uruguai, Colômbia e África do Sul apresentam indicadores superiores e muitos países desenvolvidos chegam a apresentar indicadores mais do que três ou quatro vezes superiores ao brasileiro.

**FIGURA 2 – ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO IMOBILIÁRIO COMO PROPORÇÃO DO PIB**

Em %  
2014  
PAÍSES SELECIONADOS



Fonte: FMI (2015), Lincoln Institute of Land Policy (2016) e Carvalho Jr. (2017).

**2. IPTU NO BRASIL**

A receita nacional do IPTU no Brasil tem-se situado entre 0,42% e 0,47% do PIB entre 2000 e 2015, mas em 2016 atingiu 0,5% do PIB (R\$ 31 bilhões), devido aos efeitos das reformas administrativas que alguns municípios de maior porte implementaram,<sup>1</sup> bem como à redução do próprio PIB, já que o IPTU é o imposto menos impactado pela atividade econômica (os valores venais são quase sempre abaixo do mercado, e mesmo que o valor de mercado dos imóveis se reduza, a base de cálculo do IPTU permanece inalterada). Em termos da importância do IPTU para os municípios, a arrecadação nacional do IPTU representou cerca de 5% de toda a receita corrente líquida municipal de 2015.

1. Podem-se citar os efeitos nas receitas do IPTU do recadastramento imobiliário de Salvador e Rio de Janeiro em 2013 e 2015, respectivamente, e da atualização da Planta de Valores de São Paulo, Curitiba, Santos, Salvador e Fortaleza, no ano de 2014.

As receitas do IPTU no Brasil, além de estarem abaixo do seu potencial são bastante heterogêneas, regionalmente e conforme o tamanho do município. Em 2016, apenas o Município de São Paulo concentrou 24% de toda a arrecadação nacional do IPTU e mais outros 13 municípios concentraram 50% da arrecadação nacional. Em 80% dos municípios brasileiros, o indicador de arrecadação do IPTU pelo PIB está abaixo de 0,25%; e, como proporção das receitas correntes, está abaixo de 2%.

A Figura 3 mostra os indicadores de arrecadação do IPTU pelo PIB municipal e pela receita corrente líquida por classe populacional do município e por localização geográfica em 2015 (os municípios do Norte e Nordeste corresponderam a cerca de 30% do total de cada classe populacional). Note-se que os municípios das Regiões Norte e Nordeste têm um desempenho do IPTU bem inferior ao verificado nas Regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, mostrando grande concentração regional e nos maiores municípios.

**FIGURA 3 – IPTU COMO PROPORÇÃO DO PIB, DA RECEITA CORRENTE E CLASSE POPULACIONAL (MÉDIA DAS RAZÕES)**

Em %  
2015  
BRASIL

CLASSE POPULACIONAL (EM HABITANTES)	NÚMERO DE MUNICÍPIOS	IPTU (% PIB)		IPTU (% RECEITA CORRENTE)	
		NORTE E NORDESTE	SUL, SUDESTE E CENTRO-OESTE	NORTE E NORDESTE	SUL, SUDESTE E CENTRO-OESTE
Até 200 mil	4.140	0,05%	0,23%	0,3%	1,8%
Acima de 200 mil	131	0,29%	0,58%	3,2%	6,8%

Fonte: STN (Siconfi) e IBGE (PIB dos Municípios).

O IBGE periodicamente publica a pesquisa *Perfil dos Municípios Brasileiros (Munic)*, na qual apresenta algumas informações declaradas por todas as prefeituras do país. A Munic do ano de 2015 mostrou que 15% dos municípios das Regiões Norte e Nordeste não tinham cadastro imobiliário informatizado, e 30% não tinham Planta Genérica de Valores informatizada.

Em outra pesquisa, Carvalho Jr. (2017) mostrou os resultados da inadimplência do IPTU no ano de 2012 em uma amostra de 164 municípios com população acima de 70 mil habitantes. O autor mostrou uma taxa de inadimplência média de 38% na amostra, sendo de 55% nos municípios do Norte e Nordeste e de 30% nos municípios do Sul, Sudeste e Centro-Oeste.

### 3. IPTU NAS GRANDES CIDADES

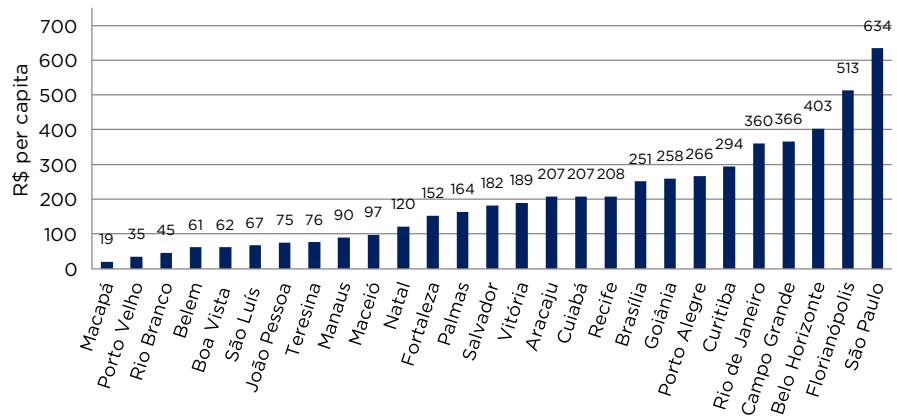
Esta seção mostra a situação do IPTU apenas nas capitais estaduais e grandes cidades, mostrando alguns indicadores individuais de arrecadação e da administração tributária.

#### 3.1. Indicadores de Arrecadação

Mesmo nas capitais estaduais, o IPTU também apresenta comportamento heterogêneo. A Figura 4 mostra que, em 2016, a arrecadação *per capita* variou de apenas R\$ 19 em Macapá, a R\$ 634 em São Paulo.

**FIGURA 4 – IPTU PER CAPITA**

Em R\$  
2016  
BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS

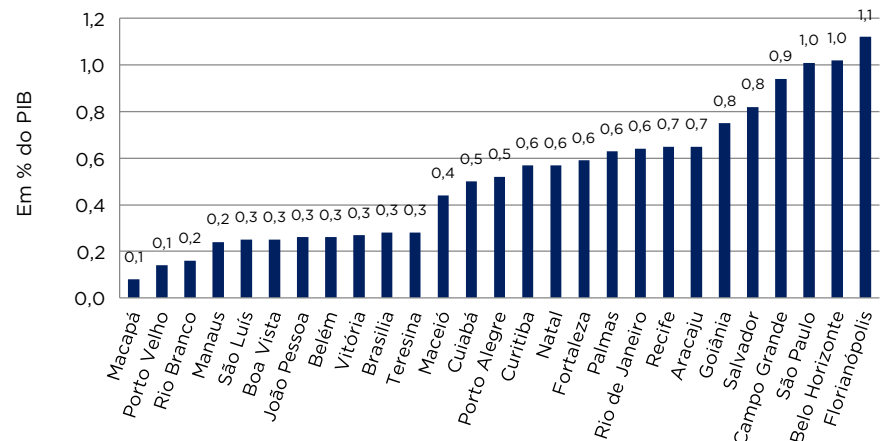


Fonte: STN (Siconfi).

No entanto, a arrecadação por habitante não é um bom indicador para comparar o desempenho do IPTU entre municípios, devido às suas diferentes condições econômicas que impactam a base tributária (o valor os imóveis). Com isso, a relação entre o IPTU e o PIB municipal, como mostra a Figura 5, fornece um melhor indicador de eficiência na arrecadação. Observa-se que o IPTU pelo PIB em 2015 ainda continuou heterogêneo, variando de apenas 0,1% em Macapá e Porto Velho, a 1% em São Paulo, Belo Horizonte e Florianópolis.

**FIGURA 5 – IPTU COMO PROPORÇÃO DO PIB**

Em %  
2015  
BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS



Fonte: STN (Siconfi) e IBGE (PIB dos Municípios).

Por fim, tem-se a participação do IPTU na receita corrente líquida municipal, indicador que mostra a importância das receitas do IPTU no orçamento das cidades. Como mostra a Figura 6, observa-se novamente uma grande heterogeneidade, onde o imposto representou apenas 1,4% das receitas de Porto Velho e Macapá e 16,4% em São Paulo.

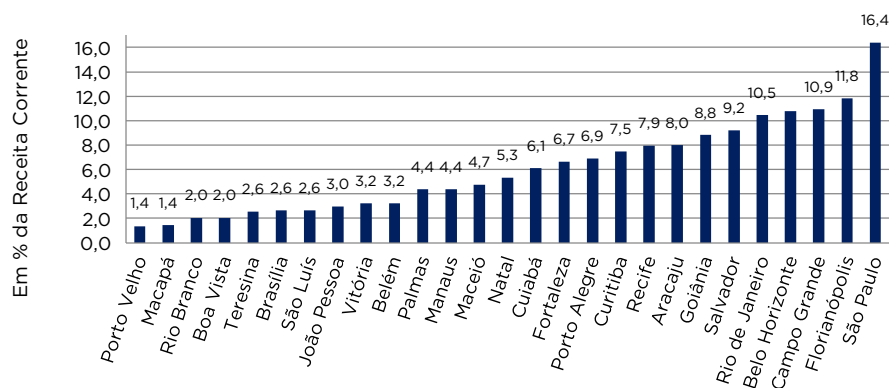


**FIGURA 6 – IPTU COMO PROPORÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA**

Em %

2016

BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS



Fonte: STN (Siconfi).

### 3.2. Indicadores administrativos

A administração do IPTU pode ser dividida em três principais atividades: a) cadastro imobiliário e isenções, b) avaliações imobiliárias e Plantas Genéricas de Valores, c) cobrança e arrecadação.

#### 3.2.1. Cadastro imobiliário e isenções

O cadastro imobiliário do IPTU é uma ferramenta administrativa complexa, pois é necessário o correto cadastramento das características físicas dos imóveis e de seus proprietários para que o imposto possa ser efetivamente cobrado. Devido à modernização tecnológica, os municípios maiores têm realizado o recadastramento físico de grande número de imóveis mediante georreferenciamento e fotos aéreas. Com essa técnica, o município consegue captar loteamentos e mudanças no uso e na área construída dos imóveis.

O recadastramento dos proprietários, atividade importantíssima para que o imposto possa ser efetivamente cobrado, pode ser feito mediante o cruzamento de dados das bases dos cartórios, instituições bancárias, concessionárias de serviços públicos e outros cadastros públicos. É importante ressaltar que inspeções *in situ* para recadastramento imobiliário têm sido cada vez mais abandonadas, devido à sua pouca eficiência e alto custo administrativo.

Além dos imóveis fora dos cadastrados que não estão sujeitos à tributação do IPTU, os municípios podem discricionariamente estabelecer seus próprios critérios de isenção do IPTU, além da imunidade constitucional para imóveis de propriedade de entes públicos, templos de qualquer culto, sindicatos, partidos políticos e entidades filantrópicas.

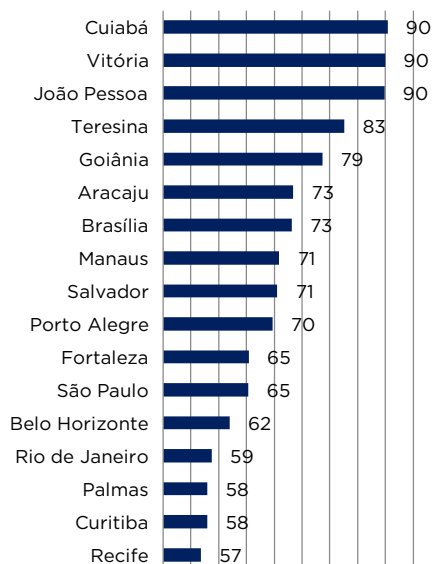
As Figuras 7 e 8 a seguir mostram, respectivamente, uma estimativa da cobertura do cadastro imobiliário (relação entre o número de residências cadastradas e domicílios recenseados) e a proporção de isentos de IPTU no cadastro (indicador fornecido pelas Secretarias Municipais de Fazenda).

Pela Figura 7, a estimativa da cobertura do cadastro imobiliário em 17 capitais selecionadas variou entre cerca de 60% (Recife, Curitiba, Palmas e Rio de Janeiro) e 90%

(Cuiabá, Vitória e João Pessoa). Observa-se que municípios maiores tiveram menor cobertura do cadastro devido ao maior número de assentamentos informais. No entanto um recadastramento bem executado pode melhorar muito esse indicador. Por exemplo, em 2011 e 2012, a Prefeitura de Manaus realizou um grande recadastramento que aumentou em 65% o número de imóveis cadastrados e em 2013, o recadastramento de Salvador aumentou o cadastro em 40%.

**FIGURA 7 – ESTIMATIVA DA COBERTURA DO CADASTRO**

Em %  
17 CAPITAIS ESTADUAIS  
2012-2015



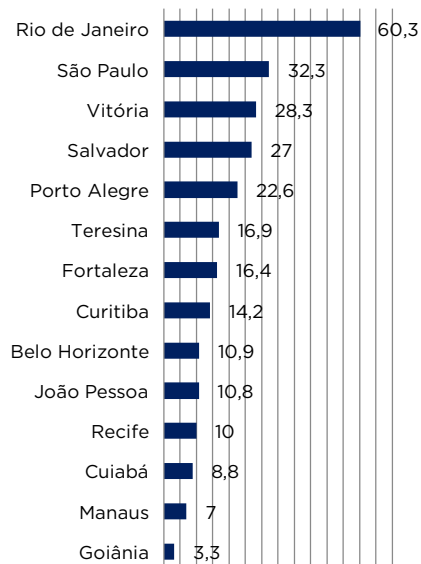
Fonte: IBGE (Munic 2015) e Carvalho Jr. (2017) apud Secretarias Municipais de Fazenda.

2. O número de imóveis isentos será reduzido de 60% para 40%, por efeito da atualização da Planta de Valores do Rio de Janeiro em 2017.

Já a Figura 8 mostra que o nível de isenções foi bastante heterogêneo entre as 14 capitais selecionadas, variando apenas 3% em Goiânia para 60% no Rio de Janeiro.<sup>2</sup>

**FIGURA 8 – PROPORÇÃO DE ISENTOS NO CADASTRO**

Em %  
14 CAPITAIS ESTADUAIS  
2012-2015



Fonte: IBGE (Munic 2015) e Carvalho Jr. (2017) apud Secretarias Municipais de Fazenda.

### 3.2.2. Avaliações imobiliárias e Plantas Genéricas de Valores

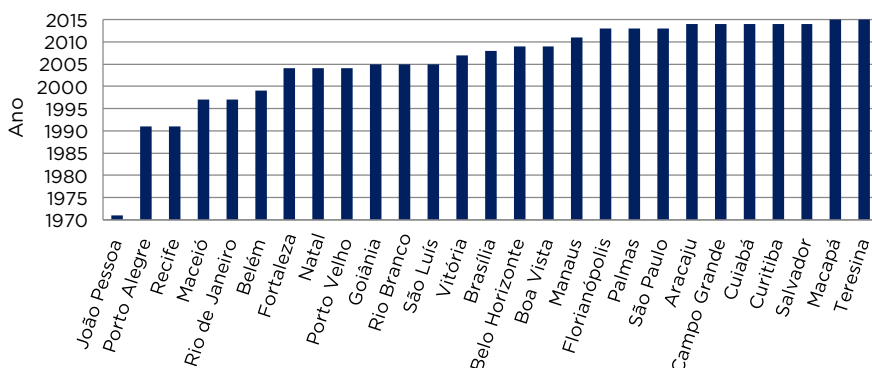
O IPTU apresenta uma tarefa administrativa adicional que não existe em outros impostos: a sua base de cálculo (valor venal do imóvel) precisa ser presumida (avaliada) pela administração tributária. De acordo com a Súmula do STJ 160 de 1996, os municípios devem fixar o valor venal dos imóveis em lei municipal, sendo proibido estabelecê-los por decreto municipal (apenas a correção monetária dos valores venais pode ser realizada por decreto).

A Planta Genérica de Valores (PGV) é o nome dado à lei municipal que define os valores venais de toda área urbana do município, o valor dos padrões construtivos e toda metodologia de cálculo do valor venal dos imóveis. Em geral, a PGV contém o valor do metro quadrado de cada logradouro do município bem como o valor dos padrões construtivos dos imóveis. Apesar da avaliação de imóveis ser uma tarefa técnica, para uma PGV ser alterada ela precisa passar por discussões legislativas nas Câmaras de Vereadores. Com isso, muitos projetos de atualização de uma PGV acabam não sendo aprovados e as avaliações se tornam muito defasadas em relação aos valores de mercado, em direção oposta às transformações imobiliárias que os municípios enfrentam no decorrer do tempo. Por exemplo, uma área recém-valorizada e edificada em um município pode ter seu IPTU cobrado com valores de décadas atrás (atualizados só pela inflação).

Avaliação em massa de imóveis para fins fiscais é uma tarefa complexa que requer sofisticação técnica e pode ser custosa, principalmente para municípios menores. Por isso é recomendável que os municípios possam terceirizar a atividade de avaliação imobiliária e realizar convênios e consórcios intermunicipais na atividade de administração do IPTU, podendo-se contemplar também o manejo dos cadastros e cobrança do imposto. Até 2012, havia uma disputa judicial sobre a categoria profissional competente para ser avaliador de imóveis: engenheiros ou corretores. O STF, porém, decidiu que ambas as categorias podem executar a tarefa e com isso os municípios menores podem contratar os seus próprios corretores locais para realizar a tarefa de avaliação, ao invés de exclusivamente engenheiros (ARE 708474/DF).

A Figura 9 a seguir mostra o ano da última atualização da PGV em capitais estaduais considerando-se o ano de 2016.

**FIGURA 9 – ANO DA ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS 2016**



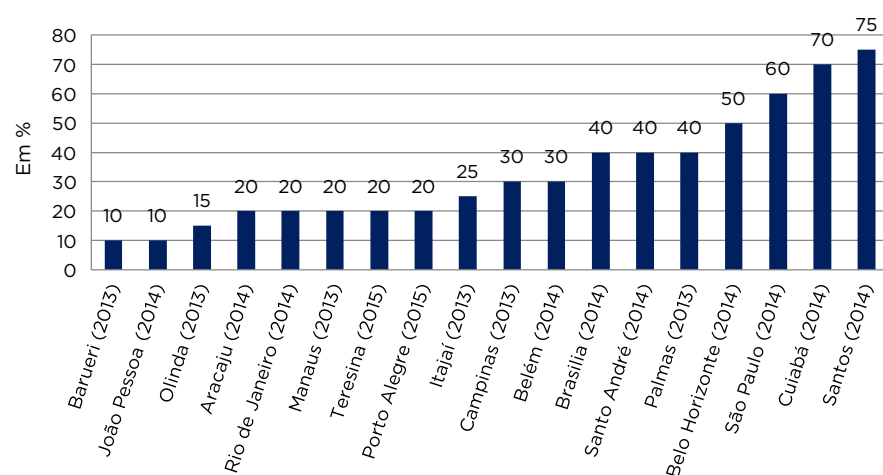
Fonte: IBGE (Munic 2015) e Legislações Municipais.

Note-se que algumas Plantas de Valores se encontram muito defasadas, sendo da década de 1970 em João Pessoa, e da década de 1990 em Porto Alegre, Recife, Maceió, Rio de Janeiro e Belém. No entanto, considerando-se novembro de 2017, a atualização da PGV foi aprovada pela Câmara de Vereadores do Rio de Janeiro, mas rejeitada em Porto Alegre. É importante destacar que apesar de muitos municípios terem atualizado suas plantas recentemente, em muitos casos a defasagem superava 20 anos, como em Manaus e Aracaju (penúltimas plantas de 1983 e 1996, respectivamente), e com isso foram aplicados limitadores de aumento do IPTU.

A Figura 10 mostra relação média entre os valores venais e os de mercado, reportado por indicadores que foram extraídos de Lincoln Institute of Land Policy (2016) e Carvalho Jr. (2017).

**FIGURA 10 – DEFASAGEM MÉDIA DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES**

Em %  
2013-2015  
BRASIL, 18 CIDADES



Fonte: Carvalho Jr. (2017) e Lincoln Institute of Land Policy (2016).

Note-se que a avaliação média das Plantas de Valores em relação ao mercado (no período da pesquisa) tem sido significativa e bem heterogênea entre os municípios, variando de 10-15% (Barueri, João Pessoa e Olinda), 20% (Aracaju, Rio de Janeiro, Manaus, Teresina e Porto Alegre), 30-40% (Campinas, Belém, Brasília e Palmas), 50-60% (em Belo Horizonte e São Paulo) e 70-75% (Cuiabá e Santos).

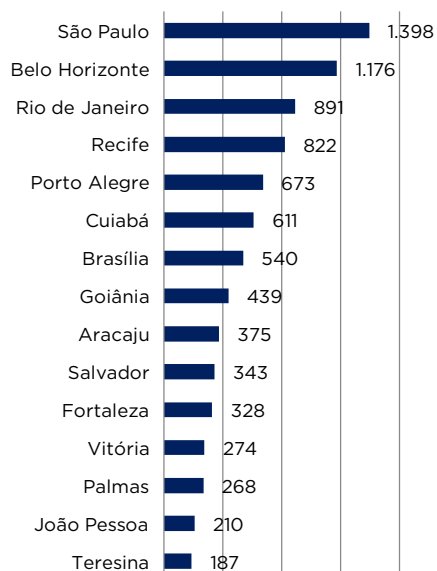
### 3.2.3. Cobrança e arrecadação

A atividade de lançamento, arrecadação e cobrança da dívida ativa é a etapa final do processo de tributação do IPTU. Em geral, as alíquotas para terrenos vagos são maiores que para imóveis construídos, e as alíquotas para imóveis comerciais são maiores que para imóveis residenciais. Imóveis não residenciais e terrenos, de modo geral, também têm menor nível de isenções e descontos.

As Figuras 11 e 12 a seguir mostram a cobrança média do IPTU (valores reais de dezembro de 2016), por tipo de imóvel (residencial e comercial) entre 2012 e 2015, em 15 capitais estaduais.

**FIGURA 11 – VALOR MÉDIO DA COBRANÇA DO IPTU RESIDENCIAL**

Em R\$<sup>(1)</sup>  
 INCLUEM ISENTOS  
 15 CAPITAIS ESTADUAIS  
 2012-2015



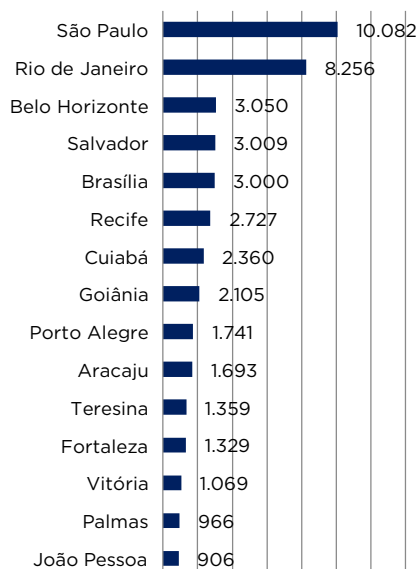
Fonte: Carvalho Jr. (2017) *apud* Secretarias Municipais de Fazenda.

(1) Em R\$ lançados em 1º de janeiro do ano base e reajustados pelo IPCA para 31 de dezembro de 2016.

Ano Base de 2012 (para Fortaleza, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre e Goiânia); 2013 (para Manaus, Palmas, Aracaju, Salvador, Vitória, Cuiabá e Brasília); 2014 (para João Pessoa) e 2015 (para Teresina e Recife).

**FIGURA 12 – VALOR MÉDIO DA COBRANÇA DO IPTU COMERCIAL**

Em R\$<sup>(1)</sup>  
 INCLUEM ISENTOS  
 15 CAPITAIS ESTADUAIS  
 2012-2015



Fonte: Carvalho Jr. (2017) *apud* Secretarias Municipais de Fazenda.

(1) Em R\$ lançados em 1º de janeiro do ano base e reajustados pelo IPCA para 31 de dezembro de 2016.

Ano Base de 2012 (para Fortaleza, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre e Goiânia); 2013 (para Manaus, Palmas, Aracaju, Salvador, Vitória, Cuiabá e Brasília); 2014 (para João Pessoa) e 2015 (para Teresina e Recife).

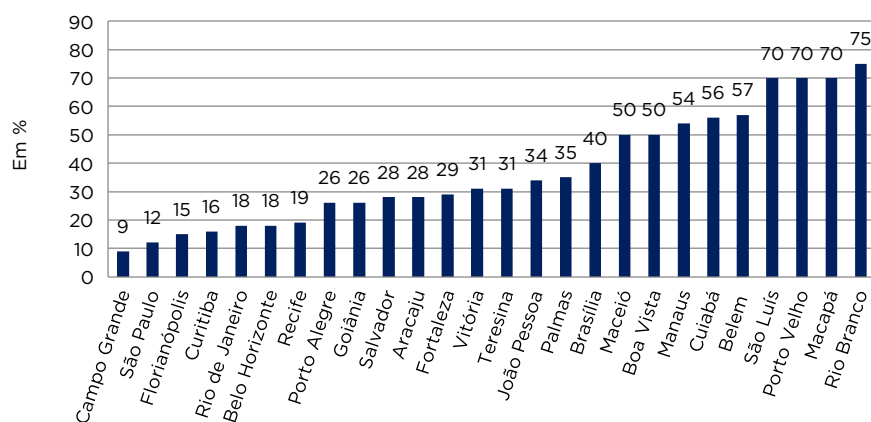
Observe-se que a cobrança anual média residencial variou entre R\$ 200 e R\$ 300 (Teresina, João Pessoa, Palmas, Vitória e Fortaleza) para cerca de R\$ 1.200 (Belo Horizonte e São Paulo). O IPTU comercial teve uma cobrança significativamente maior, variando de cerca de R\$ 1.000 (João Pessoa, Palmas e Vitória) para acima de R\$ 8.000 (Rio de Janeiro e São Paulo). Realmente, os imóveis não residenciais representaram em média 15% de todos os imóveis cadastrados nas capitais estaduais selecionadas, mas 32% dos valores venais calculados e 40% do IPTU lançado (CARVALHO JR., 2017).

Infelizmente grande parte dos municípios brasileiros ainda tem nível de inadimplência do IPTU superior a 50%. Segundo Carvalho Jr. (2017), os níveis de inadimplência do IPTU são extremamente heterogêneos entre os municípios brasileiros, sendo a principal causa dos baixos indicadores do IPTU no Brasil, sobretudo em municípios pequenos e das Regiões Norte e Nordeste. Melhorias administrativas no cadastro de contribuintes e na cobrança do imposto teriam um grande potencial de alavancar as receitas. Os motivos para indicadores de inadimplência tão altos passam pela falta de infraestrutura administrativa dos municípios menores, o custo político, administrativo e financeiro da execução da dívida ativa, a desatualização do cadastro de contribuintes e a dificuldade em tributar terrenos vazios.

A Figura 13 a seguir fornece o nível de inadimplência do IPTU em todas as capitais estaduais em 2015.

**FIGURA 13 – NÍVEL DE INADIMPLÊNCIA DO IPTU**

Em %  
2015  
BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS



Fonte: Carvalho Jr. (2017) *apud* Secretarias Municipais de Fazenda.

A análise revela que o nível de inadimplência do IPTU variou de apenas 10-15% em Campo Grande, São Paulo e Florianópolis e ao redor de 70% em São Luís, Porto Velho, Macapá e Rio Branco. Com isso o gráfico mostra que muitos municípios poderiam simplesmente duplicar a sua arrecadação do IPTU apenas melhorando a inadimplência. Carvalho Jr. (2017) mostrou que entre 17 capitais estaduais brasileiras,<sup>3</sup> embora todas declarassem executar judicialmente a dívida ativa, apenas 45% faziam recadastramentos periódicos dos contribuintes, e 35% protestavam a dívida ativa nos cartórios (conforme permitido pela Lei Federal 12.767 de 2012) com a consequente inclusão do contribuinte inadimplente no *Serasa Experian* e SPC.

3. Manaus, Palmas, Teresina, Fortaleza, João Pessoa, Recife, Aracaju, Salvador, Belo Horizonte, Vitória, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre, Goiânia, Cuiabá e Brasília.

É importante também destacar a elevada inadimplência do IPTU sobre terrenos vagos devido à desatualização do cadastro e a maior alíquota do imposto. Carvalho Jr. (2017) comparou o índice de inadimplência entre o IPTU predial e territorial, achando resultados bem discrepantes, como no Rio de Janeiro (20% *versus* 60%), Salvador (20% *versus* 64%), Brasília (24% *versus* 62%) e Vitória (17% *versus* 54%).

#### 4. POTENCIAL DE ARRECAÇÃO DO IPTU NO BRASIL

Vários estudos têm convergido para uma conclusão que o IPTU tem um potencial viável de aumentar a sua arrecadação dos atuais 0,5% para 1% do PIB (cerca de R\$ 60 bilhões em 2016). Norregaard (2013) destaca que países em desenvolvimento têm um potencial de arrecadar 0,9% do PIB em impostos imobiliários, inclusive a África do Sul tem arrecadado valores superiores a 1% do PIB desde 2009.

No caso do Brasil, Orair e Albuquerque (2016) estimaram um potencial arrecadatório de 0,8% do PIB, De Cesare *et al.* (2014) estimaram um potencial entre 1% e 1,2% do PIB e Carvalho Jr. (2017) estimou entre 0,8% e 1,1% do PIB. Estes dois estudos mais recentes estimaram o impacto na arrecadação, mediante uma melhora na administração do IPTU, baseados no melhor indicador (*benchmarking*) encontrado em diferentes classes de municípios. No caso do estudo de Carvalho Jr, a cobertura dos cadastros imobiliários (perante todos os valores de mercado) subiria de 83% para 96%; a tributação efetiva do IPTU sobre os valores de mercado subiria dos atuais 0,11% para 0,37%; e a média nacional de inadimplência do IPTU se reduziria dos atuais 57%, para 23%.

#### 5. DIAGNÓSTICO DO IPTU BRASIL

Os principais problemas enfrentados pelo IPTU no Brasil podem ser resumidos nos seguintes tópicos:

- A arrecadação nacional de 0,5% do PIB é baixa, se comparada a vários países desenvolvidos (média de 1,5% do PIB) e alguns países em desenvolvimento (como a África do Sul e Colômbia com mais que 0,9% do PIB). Vários autores estimam que seja possível que as receitas alcancem 1% do PIB no Brasil;
- Elevada concentração das receitas do IPTU em poucos municípios brasileiros, concentração muito superior à população e ao PIB. Apenas o Município de São Paulo arrecadou 24% de toda a arrecadação nacional do IPTU em 2016. Além disso, apenas 14 municípios<sup>4</sup> contabilizaram metade da arrecadação nacional, mesmo representando apenas 21% da população e 30% do PIB;
- Elevada disparidade regional, onde os indicadores médios de arrecadação do IPTU pelo PIB no Estado de São Paulo (0,41%) e nas Regiões Sul e Sudeste (0,24%) são muito superiores aos das Regiões Norte e Nordeste (0,06%). Essa disparidade também se verifica com relação ao tamanho populacional do município, sendo de 0,47% em municípios com população acima de 200.000 habitantes e 0,13% em municípios com população abaixo de 50.000 habitantes (dados de 2014);
- Cadastros imobiliários desatualizados com falta de modernização e recadastramentos periódicos. A desatualização cadastral atinge tanto as características físicas dos imóveis quanto as informações pessoais dos proprietários e contribuintes;

4. Em ordem de arrecadação: São Paulo, Rio de Janeiro, Belo Horizonte, Brasília, Curitiba, Salvador, Campinas, Guarulhos, Fortaleza, Porto Alegre, Goiânia, Santos, Recife e São Bernardo do Campo.

- Avaliações desatualizadas (casos de décadas de defasagem) gerando diferentes níveis tributação entre imóveis de mesmo valor de mercado, além de baixos valores cobrados. Essa situação se agrava com a Súmula N° 160/1996 do STJ, que determina que as Plantas Genéricas de Valores só podem ser alteradas por lei municipal. Com isso, há a necessidade de aprovação de um projeto de lei para deixar as avaliações mais condizentes com o mercado, sendo o IPTU o único imposto brasileiro no qual o valor da sua base de cálculo precisa passar por uma apreciação legislativa;
- Cada município tem autonomia para elaborar seu próprio sistema de avaliação imobiliária que deve estar tipificado em lei, porém as normas técnicas da ABNT raramente são seguidas. Há falta de avaliadores capacitados, principalmente em municípios menores;
- Ampla autonomia municipal na concessão de isenções do IPTU; em alguns municípios mais da metade dos imóveis cadastrados podem estar isentos do imposto. Isso reduz a cultura fiscal dos municípios visto que o IPTU é considerado um “imposto cidadão” (SMOLKA e De CESARE, 2013);
- Grande taxa de inadimplência do IPTU em municípios menores ou quando ele é cobrado sobre terrenos vagos. Isso ocorre devido à falta de infraestrutura administrativa, custo político e baixa cultura fiscal, desatualização dos cadastros dos contribuintes e poucas políticas efetivas da cobrança da dívida ativa. Com isso, demais instrumentos extrafiscais como o “IPTU Progressivo no Tempo” instituído pelo Estatuto das Cidades acabam não sendo efetivados devido à alta inadimplência. O índice de inadimplência média em municípios do interior do Norte e Nordeste costuma ser maior que 60%;
- Apesar dos dois programas de financiamento voltados para a modernização tributária municipal terem-se mostrado altamente efetivos (GADENNE, 2011), o PNAFM (Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros) e PMAT (Programa de Modernização da Administração Tributária), têm-se limitado a municípios maiores que possam oferecer garantias ao financiamento e não tenham débitos com o governo federal. Municípios menores não têm condições de oferecer suas limitadas receitas do FMP como garantia de empréstimos e não detêm estrutura administrativa para a administração das formalidades burocráticas do programa.

## RECOMENDAÇÕES

A arrecadação brasileira do IPTU pode aumentar para 1% do PIB, promovendo melhoria em três atividades administrativas: atualização e modernização dos cadastros imobiliários municipais, redução das isenções, atualização das Plantas Genéricas de Valores e redução da inadimplência. Evidentemente se devem criar condições para que os municípios implementem essas mudanças. No Brasil, uma intervenção nacional no IPTU dos municípios necessitaria de uma permissão constitucional e uma lei regulamentadora, sendo pouco viável a proposta.

Além disso, com poucas exceções, como a África do Sul e o Canadá, a experiência internacional tem mostrado que interferências nacionais na tributação imobiliária têm enfraquecido as finanças locais.



No entanto, o Brasil possui a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), uma lei temática que regulamenta as finanças públicas e tem como um dos seus principais objetivos o fortalecimento financeiro e transparência, não podendo ser usada como instrumento para reduzir o IPTU. Alteração na LRF poderia ser o meio mais viável de reformar o IPTU no nível nacional. As propostas a serem feitas na LRF devem englobar as seguintes exigências, dentre outras:

- que os municípios cadastrem todos os imóveis com serviço de eletricidade e água encanada e que recadastrassem todas as unidades em ciclos máximos de 6 anos, conforme diretriz do Ministério das Cidades (2009);
- que as isenções discricionárias do IPTU limitem-se a 20% das propriedades cadastradas;
- que as Plantas Genéricas de Valores sejam atualizadas em intervalos máximos de 4 anos. Essa última alteração foi tentada pelo PLC do Senado Federal nº 277 de 2014, mas rejeitada em plenário por apenas um voto de diferença em 2015. O projeto além de não ter tido a discussão necessária, exigiria aprovação por quórum qualificado;
- que o protesto obrigatório da dívida ativa municipal nos cartórios seja executado. Além disso, deve-se discutir a criação de um órgão nacional para cobrar a dívida ativa dos municípios, o que facilitaria o cruzamento de bases cadastrais de diversos órgãos públicos, empresas estatais e concessionárias e permitiria a criação de um cadastro nacional de devedores fiscais. Esse órgão contribuiria para mitigar o custo político, administrativo e financeiro de uma política mais efetiva de redução da inadimplência dos impostos municipais;
- que as regras e garantias dos programas de modernização da administração tributária municipal (PMAT e PNAFM) executados pelo BNDES sejam flexibilizadas, já que, apesar de ter-se provado altamente efetivo, o programa só tem atingido municípios maiores. As garantias do programa poderiam ser limitadas à arrecadação própria alavancada;
- conforme a bem-sucedida experiência de alguns consórcios mineiros (CHRISPIM *et al.*, 2011; RIBEIRO *et al.*, 2014), os consórcios intermunicipais para desenvolvimento regional (multipropósitos) que abrangessem a administração tributária poderiam ser incentivados pelos governos estaduais. As atividades consorciadas com ganhos de escala podem incluir a implementação das notas fiscais eletrônicas, o georreferenciamento e recadastramento imobiliário e as atividades de avaliação imobiliária e atualização das Plantas Genéricas de Valores. |

**BIBLIOGRAFIA**

- CARVALHO JR, P.H.B. 2017. *Property Tax Performance and Potential in Brazil*. (Tese de Doutorado). Pretoria, África do Sul, Universidade de Pretória.
- CHRISPIM, A.C.D.; TURCHETTI, D.P.; GOUVEA, M.F.; ANTINARELLI, M.E.P.B. *Consórcios municipais de administração tributária*. *Cadernos de Finanças Públicas* 11:91-111, 2011. <https://goo.gl/ocqTFa>
- DE CESARE, C.M.; DANTAS, R.A.; RIBEIRO, J.L.D.; PORTUGAL, J.L. 2014. *La diversidad del reto: factores críticos del desempeño del impuesto a la propiedad inmobiliaria en Brasil*. In J. BONET, A. MUÑOS and C.P. MANNHEIM (eds). *El potencial oculto Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina*. Washington, BID, 29-58.
- FMI. 2015. *Government Finance Statistics*. Fundo Monetário Internacional. <https://goo.gl/bu8QMR>
- GADENNE, L. 2011. *Tax Me, But Spend Wisely: The Political Economy of Taxes, Evidence from Brazilian Local Governments*. Paris School of Economics (Working Paper). <https://goo.gl/Ia2RlK>
- IBGE. 2016. *Perfil dos Municípios Brasileiros: 2015*. Brasília, IBGE.
- IBGE. 2016. *PIB dos Municípios: 2014*. Brasília, IBGE.
- Lincoln Institute of Land Policy. 2016. *Database of Property Tax in Latin America: a Comparative Analysis*. <https://goo.gl/rdqXGA>
- MINISTÉRIO DAS CIDADES. *Diretrizes para a criação, instituição e atualização do cadastro territorial multifinalitário (CTM) nos municípios brasileiros*. Brasília: Portaria Ministerial 511, 2009.
- NORREGAARD, J. 2013. *Taxing immovable property: revenue potential and implementation challenges*. Washington DC, FMI (Working Paper 13/129).
- ORAIR, R.O.; ALBUQUERQUE, P.H.M. 2016. *Capacidade de Arrecadação do IPTU: um exercício de estimação por fronteira estocástica com dados em painel dos municípios brasileiros no período 2002-2014*. *Anais do 44º Encontro Nacional de Economia*. Foz do Iguaçu: ANPEC, Dezembro, 13-16. <https://goo.gl/3ZyHgZ>
- RIBEIRO, H.M.D.; BASTOS, S.Q.A.; BUGARIN, M.S. *Consórcios Públicos Municipais: Uma Análise Institucional*. In *Anais do 42º Encontro Nacional de Economia* (62). Natal: ANPEC, Dezembro, 9-12, 2014. <https://goo.gl/vEbyff>
- SMOLKA, M.O.; De CESARE, C.M. *Property Tax and Informal Property: The Challenge of Third World Cities*. In McCLUSKEY, W.J.; CORNIA, G.C.; WALTERS, L.C. (eds), *A primer on property tax: Administration and policy*. Oxford: Blackwell Publishing Ltd, 141-170, 2013.
- STN. 2017. *Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)*. Brasília, STN.

# IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

**PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.**

Economista, Mestre em Economia pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, PhD em Tax Policy pela University of Pretoria.

## RESUMO

O artigo analisa a carga tributária do IPVA e a sua regressividade. O imposto sobre veículos é classificado internacionalmente como um imposto indireto sobre uso ou permissão de uso. Ele tende a financiar os governos subnacionais de países em desenvolvimento, devido às restrições legais, políticas e administrativas em se tributar a propriedade imobiliária (por exemplo, no Brasil, Índia, Indonésia e Turquia), muito embora ele também possa ser um imposto regulatório com funções associadas às políticas urbanas e ambientais (por exemplo, na Dinamarca, Noruega e Austrália). A arrecadação do IPVA tem atingido entre 0,5% e 0,6% do PIB brasileiro, uma das maiores do mundo, mas segundo dados das Pesquisas de Orçamento Familiares (POF) de 2008–2009 sua carga tributária é altamente regressiva. Por exemplo, entre as 40% famílias mais pobres, apenas 7% eram contribuintes do IPVA, dos quais dedicavam 2,70% de sua renda anual com o pagamento do imposto. Entre as 1% famílias mais ricas, 86% eram contribuintes, dos quais dedicavam 0,56% de sua renda anual com o pagamento do imposto. Esse cenário ainda tende a piorar com a crescente popularização da propriedade automotiva. O artigo recomenda que a carga tributária global do IPVA deva ser mantida, para não afetar as receitas estaduais, mas que sua progressividade seja melhorada. Por exemplo, pode-se ampliar a sua base de cálculo para abranger embarcações e aeronaves, implementar alíquotas progressivas ou aumentar a alíquota padrão, associando-se à concessão de um desconto monetário único no imposto a pagar de forma a isentar os contribuintes mais pobres.

**Palavras-chave:** IPVA; Federalismo fiscal; Finanças públicas estaduais; Progressividade tributária.

## INTRODUÇÃO

Muitos autores veem os impostos sobre veículos como positivos, especialmente para países em desenvolvimento. Veículos são bens visíveis, e o imposto seria fácil de administrar, incluindo o cadastro e a avaliação dos automóveis. Além disso, impostos sobre veículos podem ser usados para compensar a sociedade dos custos da manutenção de rodovias e as externalidades negativas dos acidentes de trânsito, congestionamentos e poluição (BAHL, MARTINEZ-VAZQUEZ, 2007; BIRD, 2010).

1. Em 2008, os Impostos sobre Veículos corresponderam a aproximadamente 8% das receitas correntes estaduais na Índia (M. PUROHIT, V. PUROHIT, 2010). A China, no entanto, ainda não possui nenhuma tributação recorrente sobre a propriedade imobiliária, tendo apenas um imposto de transferência na aquisição ou mudança de uso do imóvel.

Estudo de Bird (2010) destaca que nos países em desenvolvimento é politicamente muito mais aceitável tributar bens vistos como luxuosos, como os automóveis, em vez de se tributar a terra ou a propriedade imobiliária (que podem ser vistos como bens de caráter social e coletivo nesses países). Além disso, o número de veículos em países em desenvolvimento tem crescido de maneira exponencial, e suas alíquotas podem ser variáveis de acordo com o tipo, o tamanho e a potência do veículo. De fato, o imposto sobre veículos tem sido muito usado para financiar os governos locais de metrópoles asiáticas que não têm tradição ou apresentam restrições políticas na tributação da propriedade imobiliária.<sup>1</sup>

Wilson (1999), no entanto, explica que os impostos locais sobre capital móvel (o que inclui os automóveis) distorcem as decisões econômicas. Os governos subnacionais tendem a entrar em guerra fiscal para atrair investimentos, o que aumenta a oferta de capital e trabalho nas jurisdições que oferecem maiores incentivos fiscais. Isso leva a uma maior demanda por bens públicos, que acabam permanecendo em nível insuficiente devido à falta de recursos fiscais para provê-los.

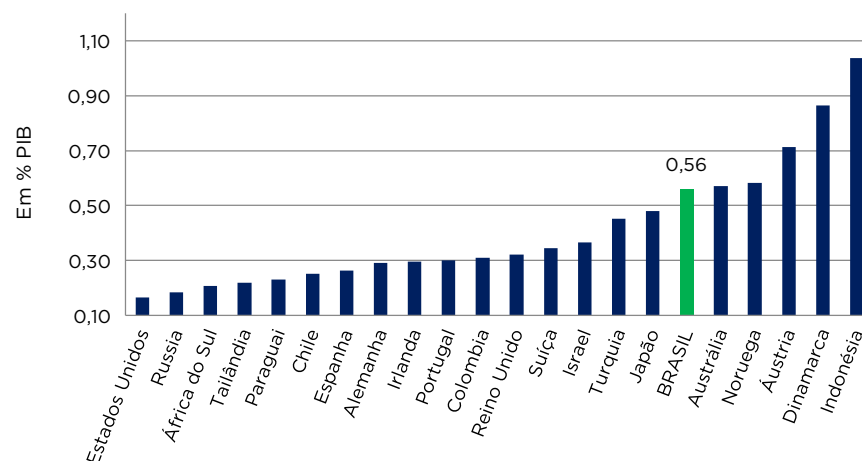
Os chamados conceitualmente de “Impostos Recorrentes sobre a Propriedade de Bens Móveis” são os tipos de impostos que não englobam a propriedade imobiliária ou a riqueza, sendo geralmente competência de governos subnacionais, como, por exemplo, o imposto sobre veículos e as taxas de licenças de estabelecimentos comerciais ou atividade econômica.

O imposto sobre veículos, apesar de possuir algumas características dos impostos sobre a propriedade, é categorizado tanto pelo FMI (2014) como pela OCDE (2015) como “Imposto Indireto sobre Uso ou Permissão de Uso: Veículos”. Como cada país tem autonomia para estabelecer sua própria nomenclatura contábil, o Brasil talvez seja o único país que considera o imposto sobre veículos, conceitualmente, como “Imposto sobre Outros Tipos de Propriedade”.

A Figura 1 mostra a arrecadação pelo PIB do “Imposto Indireto sobre Uso ou Permissão de Uso: Veículos” no ano de 2015 em 22 países, tendo-se o cuidado de considerar que na contabilidade pública brasileira ele é considerado imposto sobre a propriedade; nos outros países, é imposto indireto sobre permissão de uso veicular.

**FIGURA 1 – PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS**

Em % do PIB  
PAÍSES SELECIONADOS  
2015



Fonte: FMI (2017).

Observa-se que o Brasil em 2015 possuía a sexta maior carga tributária de imposto sobre veículos, com 0,56% do PIB (indicador que aumentou para 0,60% em 2016, ou R\$ 37,7 bilhões), estando em nível similar a Austrália e Noruega e sendo superado apenas pela Áustria, Dinamarca e Indonésia. Analisando-se o gráfico, pode-se chegar à conclusão de que não há muito espaço para aumento da carga tributária do IPVA, pelo menos via aumento da alíquota. No entanto, medidas pontuais que aumentassem a base tributária, como abrangerem-se aeronaves e embarcações na base de cálculo, poderiam ser revistas para deixar o imposto mais progressivo, sem, no entanto, impactar significativamente a carga tributária total do IPVA.<sup>2</sup>

## 1. TRIBUTAÇÃO SOBRE VEÍCULOS NO BRASIL

Em 1969, o Decreto-lei n. 999 unificou vários tributos federais existentes sobre a propriedade de veículos, criando a “Taxa Rodoviária Única – TRU” para financiar a construção e manutenção de rodovias federais. A TRU chegou a representar 3,1% das receitas federais em 1977, com uma alíquota de 7% sobre o valor venal do automóvel. No entanto, a Emenda Constitucional n.º 27 de 1985 alterou a Constituição Federal de 1967, renomeando o tributo para “Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA” e transferindo a sua competência para os estados, que passaram a ter autonomia para introduzir o imposto sem nenhum tipo de vinculação orçamentária, além de definir as alíquotas e as isenções. A EC 27/1985 ainda estabeleceu que 50% da arrecadação deveria ser compartilhadas com os municípios de acordo com o emplacamento do veículo, regra que permanece até hoje.

A EC 42/2003 estabeleceu que o IPVA poderia ter alíquotas seletivas conforme o tipo e utilização de veículo, mas foi omissa com relação à progressividade (alíquotas que aumentassem conforme o valor venal do veículo). Em 2008, o STF estabeleceu que a base de cálculo do IPVA só abrangeria veículos automotores terrestres, excluindo a hipótese de incidência sobre aeronaves e embarcações (RE n. 379.572/RJ de 1/02/2008). O IPVA se revelou um imposto fácil de administrar, porque os valores venais dos veículos são baseados em pesquisa de mercado executada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, e a adimplência do imposto é em geral condição para o licenciamento anual e transferência de propriedade do automóvel. As alíquotas geralmente variam de 1% a 4%, estabelecidas de acordo com a motorização do veículo.

## 2. O IPVA NAS RECEITAS ESTADUAIS

As Figuras a seguir mostram a participação do IPVA na receita corrente nos anos de 2001, 2006, 2011 e 2016, nos estados das Regiões Norte e Nordeste (Figura 2) e Sudeste, Sul e Centro-Oeste (Figura 3).

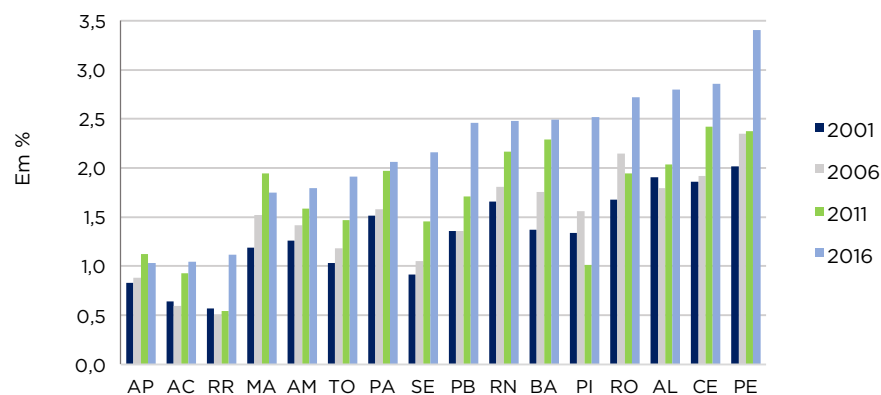
Note-se que as receitas do IPVA aumentaram de 3,8% para 4,7% das receitas correntes estaduais entre 2001 e 2016. O indicador foi maior no Centro-Sul do que no Norte e Nordeste.

Em 2016, o IPVA representou entre 1% e 2% das receitas correntes nos Estados da Região Norte, no Maranhão e em Sergipe e entre 2,5% e 3,5% nos demais estados do Nordeste (Figura 2). O IPVA representou entre 5% e 6,5% das receitas correntes estaduais em Santa Catarina, Paraná e Minas Gerais, 7,5% em São Paulo e entre 3% e 4,5% nos demais estados (Figura 3).

2. O Brasil possui cerca de 10.000 aeronaves particulares registradas na ANAC. Considerando-se um valor médio unitário de R\$ 5 milhões, estima-se uma base tributária de cerca de R\$ 50 bilhões que poderia ser tributada a 2%, gerando uma receita anual de R\$ 1 bilhão ou 0,016% do PIB em 2016.

**FIGURA 2 – PARTICIPAÇÃO DO IPVA NAS RECEITAS CORRENTES DOS ESTADOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE**

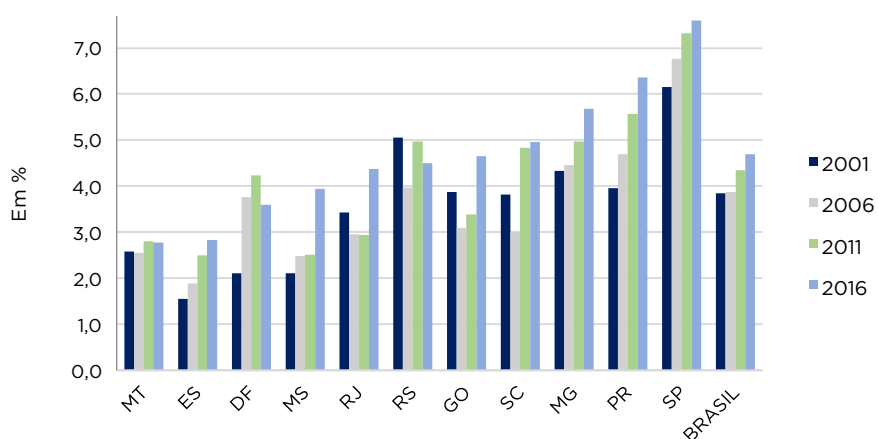
Em %  
2001, 2006, 2011 E 2016  
BRASIL



Fonte STN (Siconfi).

**FIGURA 3 – PARTICIPAÇÃO DO IPVA NAS RECEITAS CORRENTES DOS ESTADOS DAS REGIÕES SUDESTE, SUL E CENTRO-OESTE**

Em %  
2001, 2006, 2011 E 2016  
BRASIL



Fonte STN (Siconfi).

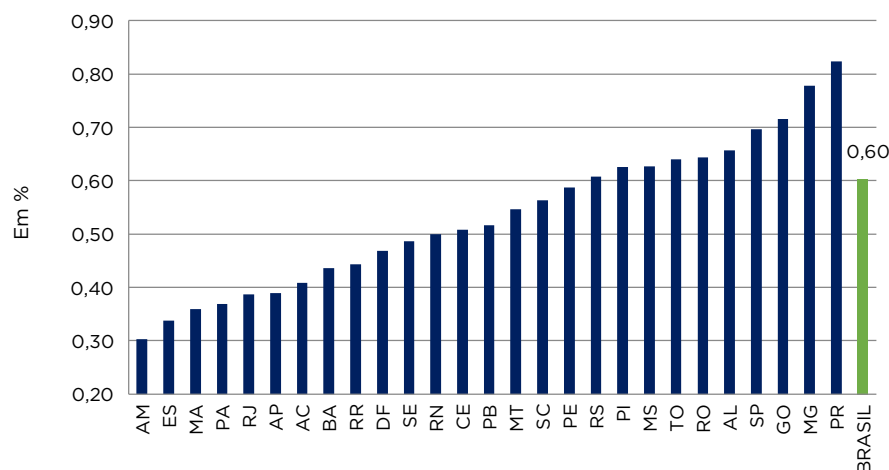
Constata-se que o IPVA é uma fonte de receitas muito importante para alguns estados, apesar de ser considerado um imposto com elevada carga tributária (se comparado a outros países) e de caráter regressivo.

Com relação à arrecadação do IPVA, os resultados foram menos heterogêneos, pelo PIB estadual. A Figura 4 mostra o indicador para o ano de 2016 (projeção do PIB estadual em 2016).

Note-se que a participação das receitas do IPVA, pelo PIB estadual projetado em 2016, variou entre 0,3-0,4% (Região Norte, Maranhão, Bahia, Espírito Santo e Rio de Janeiro) e 0,7-0,8% (Alagoas, São Paulo, Goiás, Minas Gerais e Paraná), sendo o indicador nacional em 2016 de 0,6% do PIB.

**FIGURA 4 – PARTICIPAÇÃO IPVA NO PIB ESTADUAL**

Em %  
2016  
BRASIL POR ESTADOS E NACIONAL



Fonte STN (Siconfi) e IBGE (PIB dos Municípios: estimativa para 2016 baseada na evolução do PIB nacional)

### 3. O IPVA NAS DESPESAS DAS FAMÍLIAS EM 2008 E 2009

O IPVA é um imposto cobrado sobre veículos de pessoas físicas e jurídicas. A Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF de 2008–2009 do IBGE catalogou a incidência da propriedade de automóveis e do pagamento do IPVA numa amostra de 55.589 domicílios brasileiros. Pelos resultados da POF 2008–2009, pode-se analisar a propriedade de veículos e a proporção de pagantes do IPVA por estratos de renda (percentil e valor nominal da renda em 2009), bem como a participação do IPVA na renda e na despesa domiciliar (em todos os domicílios e apenas entre aqueles domicílios que são contribuintes do IPVA), conforme mostram as Figuras a seguir.

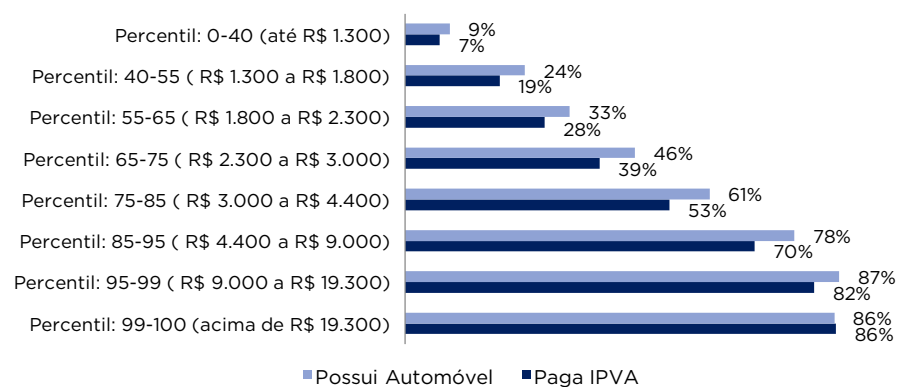
Pela Figura 5, tem-se que, apesar de a POF 2008–2009 não fornecer o valor dos automóveis, a incidência de domicílios que possuem automóveis (base de cálculo do IPVA) é progressiva entre os estratos de renda. O indicador de pagantes do IPVA foi menor que a proporção de domicílios com automóveis, provavelmente devido à inadimplência dos contribuintes (que tende a ser maior entre os mais pobres) e à isenção para automóveis antigos (entre 10 a 20 anos, dependendo da legislação de cada estado).

Note-se que dentre os 40% de renda mais baixa (renda até R\$ 1.300 no ano de 2009), 7% dos domicílios declararam pagar IPVA, indicador que subiu para mais de 80% entre os 5% de maior renda (renda maior que R\$ 9.000).

No entanto, é importante destacar que, devido ao crescimento econômico, a Pesquisa Nacional de Amostra de Domicílios – PNAD de 2012 mostrou que 16% dos 40% domicílios mais pobres (renda domiciliar até R\$ 1.300) já possuía automóvel particular. No caso de motos, que também são tributadas pelo IPVA, a incidência foi de 17%. Por isso, é importante considerar o crescente problema da progressividade do IPVA, visto que o número de (potenciais) contribuintes vem aumentando nos estratos mais pobres.

**FIGURA 5 – PROPORÇÃO DE DOMICÍLIOS QUE POSSUEM AUTOMÓVEIS E PAGAM IPVA, POR ESTRATOS DE RENDA DOMICILIAR MENSAL**

Em %  
2008 E 2009  
BRASIL

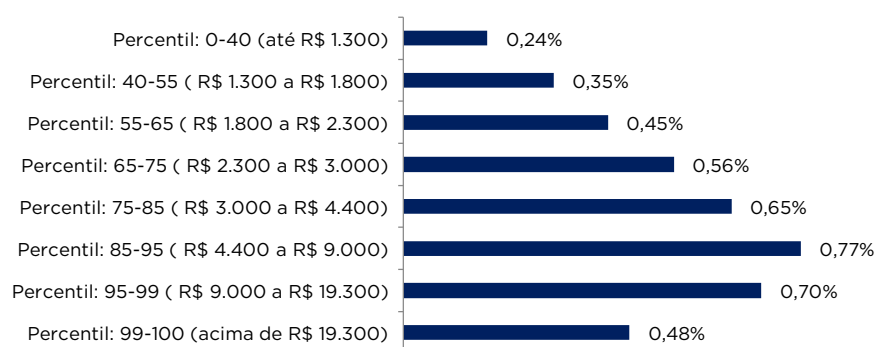


Fonte: IBGE (POF 2008-9)

A Figura 6 mostra a participação do IPVA na renda de todos os domicílios de acordo com a POF 2008-2009. Observa-se que o imposto teve participação progressiva no orçamento das famílias até o percentil 95 (renda até R\$ 9.000), perdendo importância no orçamento dos 5% mais ricos. No entanto, devido ao problema de subdeclaração da renda nas pesquisas amostrais, a participação do IPVA na despesa total de todas as famílias pode ser considerada um melhor indicador.

**FIGURA 6 – PARTICIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA NA RENDA DOMICILIAR DE TODOS OS DOMICÍLIOS, POR ESTRATOS DE RENDA DOMICILIAR MENSAL**

Em %  
2008 E 2009  
BRASIL



Fonte: IBGE (POF 2008-9)

De acordo com a Figura 7, o IPVA foi progressivo apenas até o percentil 55 (despesa familiar até R\$ 1.700), tornando-se regressivo desde esse ponto. É importante destacar que o IPVA representou apenas 0,1% das despesas das 1% famílias com as maiores despesas.

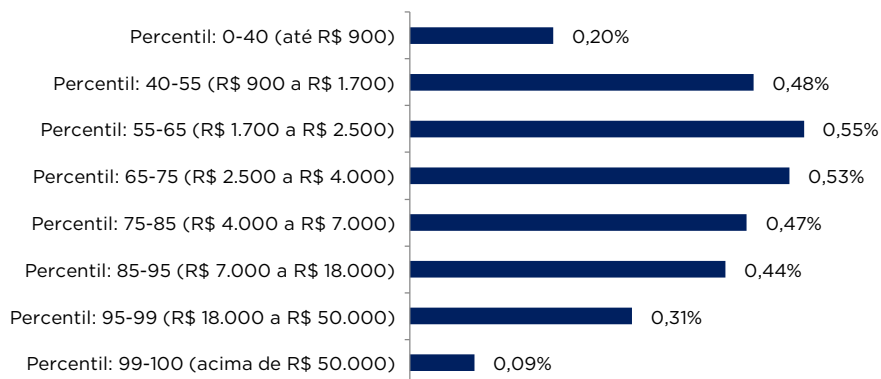
Aprofundando na análise da progressividade, as Figuras 8 e 9 analisam a participação do imposto apenas nos domicílios contribuintes do IPVA. Observe-se que o imposto é bastante regressivo entre os seus contribuintes, correspondendo a 2,8% da renda dos contribuintes com renda até R\$ 1.300, mas apenas 0,6% da renda dos contribuintes com renda maior que R\$ 19.300. Analisando-se a despesa do IPVA entre os contribuintes, ele representou 2,7% da despesa das 40% famílias com menores despesas totais e apenas 0,1% das despesas das 1% das famílias com as maiores despesas.



**FIGURA 7 – PARTICIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA NA DESPESA DOMICILIAR DE TODOS OS DOMICÍLIOS, POR ESTRATOS DE RENDA DOMICILIAR MENSAL**

Em %

2008 E 2009



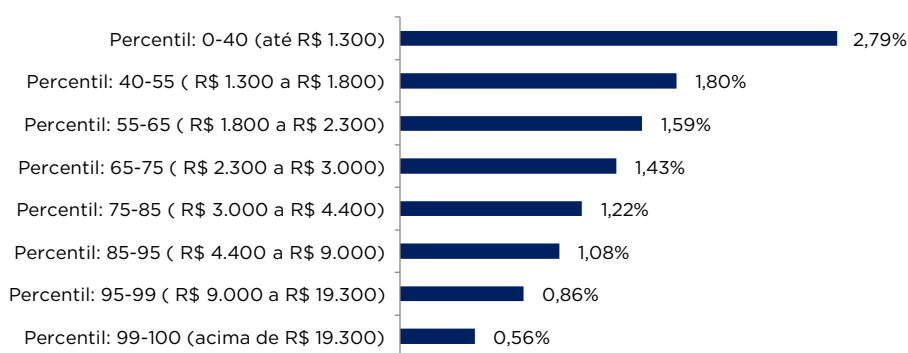
Fonte: IBGE (POF 2008-9)

**FIGURA 8 – PARTICIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA NA RENDA DOMICILIAR DOS CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, POR ESTRATOS DE RENDA DOMICILIAR MENSAL**

Em %

2008 E 2009

BRASIL



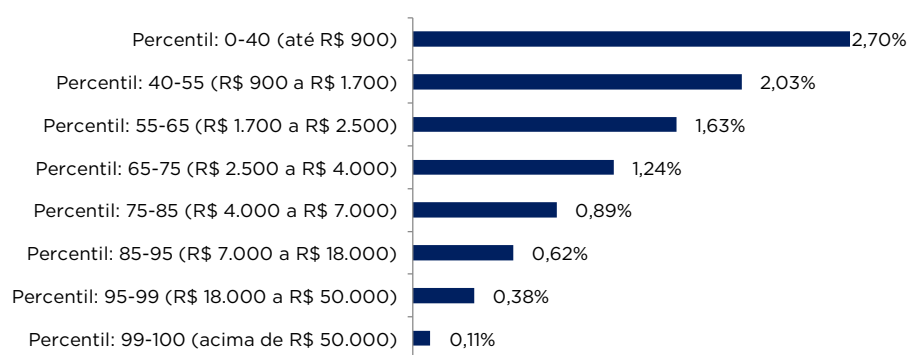
Fonte: IBGE (POF 2008-9)

**FIGURA 9 – PARTICIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA NA DESPESA DOMICILIAR DOS CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, POR ESTRATOS DE DESPESA DOMICILIAR MENSAL**

Em %

2008 E 2009

BRASIL



Fonte: IBGE (POF 2008-9)

Tal regressividade na carga tributária do IPVA (Figuras 8 e 9) se justifica, sobretudo, pela falta de progressividade das alíquotas; há três problemas em sua aplicação:

- Insegurança jurídica, se se aplicarem alíquotas progressivas conforme o valor venal, em impostos sobre a propriedade. Em 1996, o STF considerou inconstitucionais as alíquotas progressivas do IPTU (RE 153.771-0/MG); a permissão constitucional veio pela EC 29 de 2000. No entanto, em 2013, o próprio STF considerou legal a progressividade das alíquotas do ITCM (RE 562.045/RS), sem a necessidade de uma Emenda Constitucional;
- Impostos subnacionais sobre bens móveis tendem a gerar guerra fiscal e consequente evasão. Os contribuintes de maior renda e empresas têm melhores condições para planejar e, portanto, para não se submeter a alíquotas progressivas, no caso de algum estado vir a aplicá-las;
- A depender da elasticidade da oferta e da demanda por automóveis de maior valor, alíquotas progressivas de IPVA podem ocasionar diminuição da demanda por melhores carros (mais seguros e menos poluentes), que se pode deslocar para veículos de menor valor.

#### 4. DIAGNÓSTICO DO IPVA

- a)** Os impostos sobre veículos têm sido muito usados para financiar governos subnacionais de países em desenvolvimento devido ao crescimento do número de automóveis, combinado com as restrições políticas em se tributar a propriedade imobiliária em muitos desses países;
- b)** As receitas do IPVA no Brasil representaram 0,6% do PIB em 2016, sendo a sexta maior do mundo numa amostra de países do FMI. Portanto, não há espaço para incrementar significativamente a arrecadação desse imposto;
- c)** As alíquotas geralmente variam de 2% a 4%, podendo ser seletivas conforme o tipo e motorização do automóvel. Segundo jurisprudência do STF de 2008, o IPVA não pode incidir sobre aeronaves e embarcações, gerando uma perda de receita estimada de R\$ 1-2 bilhões;
- d)** Há insegurança jurídica quanto à legalidade de se aplicarem alíquotas progressivas para impostos sobre a propriedade. Conforme jurisprudência do STF, para o IPTU foi necessária uma EC para permitir a progressividade. Mas no caso do ITCM não foi necessária qualquer alteração constitucional;
- e)** Em 2016, as receitas do IPVA representaram em média 2% das receitas correntes nos estados do Norte e Nordeste e 5% nos estados do Sul, Sudeste e Centro-Oeste, (alcançando 7% em São Paulo). O indicador médio de participação no PIB estadual tem sido 0,6%;
- f)** A propriedade de carros tem sido progressiva por estratos de renda, mas com tendência crescente de aumento entre os mais pobres. Em 2009, 7% dos 40% mais pobres declararam possuir automóvel, indicador que aumentou para 16% em 2012;
- g)** Em 2009, considerando-se somente os contribuintes do IPVA, o imposto representou em média 3% da renda das 40% famílias mais pobres, indicador que foi menor que 1% para as 20% famílias mais ricas. Isso revela que o IPVA é muito regressivo entre os contribuintes, problema que tem sido acentuado com o aumento crescente da propriedade automotiva entre os mais pobres.

## 5. RECOMENDAÇÕES

- a) A carga tributária nacional do IPVA de 0,6% do PIB deve ser mantida, mas sua progressividade melhorada mediante alíquotas progressivas por valor venal do automóvel e a incidência sobre aeronaves e embarcações. Devido a crescente propriedade de carros e motos entre domicílios mais pobres, as alíquotas progressivas dariam alívio fiscal a esta classe;
- b) A legislação do IPVA deve ser nacionalizada de forma a se evitem a guerra fiscal e a evasão fiscal entre os estados da federação, cenário que pode piorar caso se apliquem alíquotas progressivas;
- c) Para se nacionalizar a legislação do IPVA, seria necessária a promulgação de emenda constitucional e de legislação federal regulamentadora. Ainda é controverso se seria necessária uma alteração constitucional para se aplicarem alíquotas progressivas do IPVA pelas legislações estaduais, visto dois entendimentos conflitantes do STF em relação ao IPTU em 1996 e ao ITCM em 2013;
- d) Se a progressividade não for permitida, a legislação nacional ou estadual poderia aumentar as alíquotas do IPVA, mas fornecer um desconto monetário único no valor do imposto a pagar para todos os contribuintes. Esse valor poderia ser ao redor de 0,5 a 1 salário mínimo, gerando uma isenção ou um valor residual a pagar, beneficiando os contribuintes mais pobres proprietários de motos e automóveis populares. |

**BIBLIOGRAFIA**

BAHL, R.W.; Martinez-Vazquez, J. *The property tax in developing countries: current practice and prospects*. Working paper. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2007.

BIRD, R.M. *Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature*, Policy Research Working Paper 5450. The World Bank, 2010.

FMI. *Government Finance Statistics: Manual 2014*. IMF, 2014. <https://goo.gl/JWXbFq>

IBGE. *Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF 2008–2009 (microdados)*. IBGE, 2010.

IBGE. *Pesquisa Nacional de Amostra de Domicílios – PNAD 2012 (microdados)*. IBGE, 2013.

IBGE. *PIB dos Municípios 2014*. IBGE, 2016

OCDE. *Revenue statistics: reference series* (edition 2015), 2015. <https://goo.gl/RJbI3l>

PUROHIT, M.C.; Purohit,V.K. *Road User Taxes in India: Issues in Tax Policy and Governance*. New Delhi: Foundation for Public Economics and Policy Research, 2010.

STF. *Julgamento do Recurso Extraordinário RE 153.771-0/MG*. STF, Diário Oficial, 20 de novembro de 1996.

STF. *Julgamento do Recurso Extraordinário RE 562.045/RS*. STF, Diário Oficial, 12 de dezembro de 2013.

STN. *Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)*. STN, 2017.

WILSON, J.D. *Theories of Tax Competition*. *National Tax Journal* 52 (2), p. 269–304, 1999.

# O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

**PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.**

Economista, Mestre em Economia pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, PhD em Tax Policy pela University of Pretoria.

## RESUMO

O artigo debate à luz da experiência internacional o papel da tributação sobre a transferência imobiliária pelo ITBI, no Brasil, analisando as suas principais características e desafios jurídicos. Apesar de a arrecadação real ter triplicado em relação à última década, devido ao aumento das transações imobiliárias, aumento de alíquota e melhoria na administração tributária, muitos países alcançam indicadores de arrecadação superiores ao Brasil, por possuírem maiores alíquotas (inclusive seletivas e progressivas, que são proibidas no Brasil). E por possuírem, principalmente, uma base de cálculo ampliada que abrange veículos, aluguéis, ativos financeiros, dentre outros atos jurídicos de registro e transferência. O artigo também evidencia que o ITBI tem sido uma fonte importante de receitas em municípios pequenos com relevante setor de agronegócios, servindo como fonte de informações do comércio de terras rurais. O artigo finaliza propondo uma reforma tributária que torne o imposto progressivo; que ele possa ser usado para combater a especulação imobiliária; e que ele tenha sua base de cálculo ampliada para o registro e transferência de outros ativos reais.

**Palavras-chaves:** ITBI; Imposto sobre transferência de bem imóvel; Federalismo; Municípios; Reforma Tributária; Progressividade tributária.

## INTRODUÇÃO

Segundo o FMI (2014) e a OCDE (2015), existem quatro tipos principais de impostos sobre a propriedade: a) impostos recorrentes (anuais) sobre a propriedade; b) impostos sobre a riqueza pessoal; c) impostos sobre heranças e doações; e d) impostos incidentes sobre alteração de direitos e/ou transferência da propriedade financeira, mobiliária ou imobiliária. Os dois primeiros tributam o estoque de propriedade e tendem a possuir receitas relativamente estáveis, enquanto os dois últimos tributam os fluxos de transferência de propriedade e possuem arrecadação muito mais dependente do ciclo econômico. Norregaard (2013) relata que o imposto incidente sobre a transferência da propriedade imobiliária causaria mais distorções econômicas que outros impostos recorrentes sobre a propriedade, não sendo aconselhado que ele tenha um peso importante em um sistema tributário. Particularmente, o autor relata que:

*Em recentes estudos, em parte baseados numa revisão ampla da literatura, a OECD (2008; 2010) estabelece um “ranking de imposto vs. crescimento econômico”, aonde os Impostos Recorrentes sobre a Propriedade Imobiliária (em particular os incidentes sobre residências), causariam menor impacto econômico em relação à redução do PIB per capita de longo prazo, seguido dos Impostos sobre o Consumo (e outros impostos sobre a propriedade), do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física e finalmente do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, este último como sendo o mais deletério para o crescimento. Consequentemente, uma reforma tributária neutra para o crescimento econômico deveria englobar a transferência da carga tributária, dos impostos sobre a renda para os impostos sobre o consumo e a propriedade (NORREGAARD, 2013:15, tradução nossa).<sup>1</sup>*

1. Orig. In recent studies, in part based on a broad review of the literature, OECD (2008 and 2010) establishes a “tax and growth ranking” with recurrent taxes on immovable property (and residential property in particular) being the least distortive tax instrument in terms of reducing long-run GDP per capita, followed by consumption taxes (and other property taxes), personal income taxes, and finally corporate income taxes as the most harmful for growth. Hence, a revenue neutral growth-oriented tax reform would involve shifting part of the revenue base from income taxes to consumption and immovable property.

Por outro lado, o Imposto sobre a transferência imobiliária, também conhecido como “Imposto do Selo” é um dos mais antigos e tradicionais impostos existentes. Eles geralmente são fáceis de administrar, possuindo menos contribuintes que outros impostos, além de terem menor probabilidade de serem evadidos e inadimplidos. Além disso, o imposto possui menor custo político, visto que o contribuinte tem como contrapartida o registro e legalização da transferência de bem imóvel, o que é uma garantia ao seu direito sobre a propriedade.

Smolka (2013) afirma que os impostos sobre propriedade, incluindo o imposto sobre a transferência imobiliária, tende a não inflacionar significativamente o preço dos imóveis, pois os proprietários não conseguem repassá-lo completamente aos compradores devido a inflexibilidade da oferta da terra urbana e consequentemente dos imóveis.

UN-Habitat (2013) relata que o Imposto sobre transferência imobiliária é uma ferramenta útil para catalogar informações do mercado imobiliário, recomendando alíquotas ao redor de 2%, mas afirmando que alíquotas superiores a 5% causam distorções significativas no mercado imobiliário. Isso pode ser o caso Brasil, onde a baixa alíquota do ITBI não costuma inibir a formalização das transações imobiliárias e a administração tributária municipal pode usar os valores declarados para atualizar as Plantas Genéricas de Valores do IPTU. Algumas evidências empíricas corroboram essa suposição. Carvalho Jr. (2017) constatou que o aumento da alíquota do ITBI de 2% para 3% no Município de São Paulo em 2015 (nível ainda menor que 5%), aumentou a arrecadação do imposto em 20%, não reduzindo o número de transações imobiliárias esperado para aquele ano.

No entanto, em países com tributação mais alta sobre a transferência imobiliária (ver exemplos nas Figuras 2 e 3), o aumento das alíquotas costuma causar uma diminuição no número de transações imobiliárias. Estudo de Dachis *et al.* (2012) mostrou que o aumento das alíquotas e a introdução da progressividade em Toronto reduziu em número das transações em 15% e o valor dos imóveis em montante igual ao aumento do imposto. Estudos de casos na Austrália (DAVIDOFF; LEIGH, 2013), França (BERÁRD; TRANNOY, 2017) e Reino Unido (BESLEY *et al.*, 2014; BEST; KLEVEN, 2016) também constataram que o aumento e a progressividade das alíquotas também reduziram o número de transações e o valor dos imóveis nesses países. Norregaard (2013) ainda relata que altas alíquotas não é uma realidade apenas em países desenvolvidos. O autor identificou alíquotas entre 12% e 15% na Jamaica, Namíbia, Rep. Centro Africana e Senegal. Obviamente a evasão, informalidade e subdeclaração das transações e má administração tributária impedem que tais países obtenham receitas significativas com o imposto.

Por outro lado, Aregger *et al.* (2013), bem como Crow *et al.* (2001) e Norregaard (2013), veem os impostos de transferência imobiliária e sobre ganhos de capital na venda de imóveis como altamente positivos, pois eles têm a capacidade de conter episódios de bolhas imobiliárias que trazem graves consequências econômicas para a economia real.

## 1. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Apesar de a literatura econômica apontar que os impostos incidentes sobre a transferência imobiliária causam maiores distorções econômicas que os impostos recorrentes sobre a propriedade, eles ainda são muito usados em vários países devido a sua tradição e simplicidade. Em 2012, a Comissão Europeia (2015) verificou que Áustria, Bélgica, Croácia, Espanha, Finlândia, Holanda, Hungria, Luxemburgo, Malta e Portugal possuíam a arrecadação nacional dos impostos sobre transferência de propriedade imobiliária e financeira iguais ou superiores aos seus impostos recorrentes sobre a propriedade.

Levantar as arrecadações dos impostos exclusivos sobre a transferência imobiliária (análogos ao ITBI no Brasil) é uma tarefa complexa, visto que a OCDE determina que a subclassificação nº 4.400 dos Impostos sobre a Propriedade corresponde ao “*Tax on Financial and Capital Transactions*”, que compreende todos os tributos aplicados em: “*emissão, transferência e venda de ações, imposto sobre cheques e impostos sobre transações legais específicas, como validação de contratos e a venda de bens imóveis*” (OCDE, 2017, p.324, tradução nossa).<sup>2</sup> A subclassificação nº 4.400 da OCDE, no entanto, não se aplica ao Imposto sobre Ganhos de Capital e às taxas judiciais e cartoriais.

No caso do FMI, o instituto considera o Imposto sobre a transferência imobiliária como imposto indireto, classificação nº 114: “*Tax on Good and Services*”, através da subclassificação nº 11.414 “*Taxes on Financial and Capital Transactions*”, que compreende todos os tributos aplicados em:

*“mudança de titularidade de propriedade, exceto às transações classificadas como doações, heranças ou espólios. Estão incluídos os impostos na compra e venda de ativos financeiros e não financeiros (incluído câmbio estrangeiro ou ações), impostos sobre cheques e outros meios de pagamento e impostos sobre transações legais específicas, como validação de contratos e a venda de propriedade imobiliária”* (FMI, 2014, p. 95, tradução nossa).<sup>3</sup>

Logo, não se pode realizar uma comparação internacional correta da arrecadação do ITBI no Brasil com o valor das arrecadações dos códigos nº 4.400 da OCDE ou nº 11.414 do FMI, pois estes últimos são muito mais abrangentes. No entanto, este estudo aprofundou a pesquisa e analisou a base de dados completa da OCDE, verificando 19 países com dados mais detalhados de sua tributação. Esses países divulgaram a arrecadação individualizada de cada imposto existente no país dentro do código nº 4.400 da OCDE. Pela tradução literal do próprio nome do imposto ou mediante pesquisa nos websites dos Ministérios Fazendários desses países, delimitaram-se os impostos cuja base de cálculo englobava apenas transferência imobiliária (Figura 1).

É importante ressaltar que a Figura 1 mostra dados da tributação exclusiva sobre a propriedade imobiliária de 19 países, com exceção de Coreia do Sul, Itália, Austrália, Bélgica e Espanha, onde o imposto delimitado também alcança contratos de aluguel, transferência de automóveis, venda de empresas e operações societárias, dentre outros. Evidentemente, a arrecadação nesses cinco países foi muito superior aos demais.

Observe-se que as arrecadações dos impostos incidentes sobre a transferência imobiliária (e sobre outros ativos quando sua base é abrangente) são bastante díspares, variando de 1,76% do PIB na Coreia do Sul, ao redor de 1% do PIB na Austrália e Bélgica, 0,6% do PIB na Espanha e Itália, e menos de 0,1% do PIB no México e Suíça.

2. Orig. “*issue, transfer, purchase, and sale of securities, tax on checks, and tax levied on specific legal transactions such as validation of contracts and the sale of immovable properties*”.

3. Orig. “*change in ownership of property, except those classified as gifts, inheritance, or estate transactions. (...) Included are taxes on the purchase and sale of nonfinancial or financial assets (including foreign exchange or securities), taxes on checks and other forms of payment, and taxes levied on specific legal transactions, such as the validation of contracts and the sale of immovable property.*”

**FIGURA 1 – ARRECAÇÃO DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE  
A TRANSFERÊNCIA IMOBILIÁRIA**

Em % do PIB  
24 PAÍSES SELECIONADOS  
2010-2015

PAÍS	NOME DO IMPOSTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2015 (MÉDIA)
Coreia do Sul	<i>Acquisition Tax; Registration Tax</i>	1,71	1,71	1,61	1,57	1,82	2,14	1,76
Austrália	<i>Stamp Duty</i>	0,96	0,86	0,93	1,09	1,25	1,37	1,08
Bélgica	<i>Registration Tax</i>	0,88	0,92	0,89	0,90	0,93	0,95	0,91
Espanha	<i>Taxes on Property Transactions</i>	0,74	0,60	0,54	0,54	0,61	0,66	0,61
Itália	<i>Tax on Registration and Mortgages; Land Registry Duties</i>	0,69	0,64	0,58	0,57	0,57	0,56	0,60
Reino Unido	<i>Stamp Duty Land Tax</i>	0,39	0,37	0,40	0,49	0,60	0,55	0,47
Portugal	<i>Real Estate Transfer Tax; Stamp Duty on Real Estate</i>	0,44	0,40	0,35	0,31	0,38	0,43	0,39
Israel	<i>Transaction Tax on Real Estate</i>	0,35	0,33	0,28	0,32	0,34	0,44	0,34
Japão	<i>Real State Acquisition Tax; Registration Tax</i>	0,29	0,29	0,30	0,31	0,29	n/a	0,30
Alemanha	<i>Real Property Transfer Tax</i>	0,21	0,24	0,27	0,30	0,32	0,37	0,28
Áustria	<i>Land Transfer Tax</i>	0,25	0,24	0,29	0,25	0,26	0,30	0,27
Holanda	<i>Tax on the Sale of Immovable Property</i>	0,44	0,30	0,17	0,17	0,24	0,26	0,26
Hungria	<i>Property Transfer Tax</i>	0,29	0,24	0,28	0,22	0,25	0,28	0,26
Rep. Tcheca	<i>Real Property Transfer Tax</i>	0,19	0,19	0,19	0,22	0,22	0,25	0,21
Canadá	<i>Land Transfer Tax</i>	0,18	0,19	0,18	0,19	0,20	0,25	0,20
Rep. Dominicana	<i>Real Estate Operations</i>	0,20	0,17	0,16	0,20	0,18	0,17	0,18
África do Sul	<i>Transfer Duty Tax</i>	0,19	0,12	0,13	0,15	0,17	0,18	0,16
Brasil	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,14	0,13	0,16	0,17	0,17	0,16	0,16
Peru	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,13	0,13	0,16	0,16	0,13	0,13	0,14
Indonésia	<i>Tax on Acquisition of Land and Buildings</i>	0,12	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	0,12
México	<i>Tax on Transfer of Ownership and Purchasing of Property</i>	0,10	0,09	0,09	0,09	0,10	0,11	0,10
Eslovênia	<i>Taxes on the Sale of Immovable Property</i>	0,08	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,08
Paraguai	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,01	0,02	0,01	n/a	n/a	0,02	0,01
Suíça	<i>Impôt Mutations</i>	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

Fonte: OCDE (2017).

O imposto somente possui arrecadação superior a 0,6% do PIB em países em que o imposto também incide sobre outras transferências patrimoniais, além da transferência de bem imóvel. Na tabela, caso se considerem os países que possuem dados apenas da tributação sobre transferência de bem imóvel, um *benchmarking* internacional de arrecadação entre 0,4% e 0,5% do PIB, baseado nos indicadores de Reino Unido e Portugal, poderia ser estabelecido.

A Comissão Europeia (2015) catalogou as alíquotas dos impostos sobre transferência imobiliária em 2015. O órgão constatou que metade dos países membros adotavam alíquotas inferiores a 5%, no entanto os valores descritos podiam estar sujeitos a muitas discrepâncias, pois as alíquotas geralmente variavam conforme o tipo de propriedade e contribuinte, ou podiam ter base de cálculo (valores cadastrais) defasada. Além dos dados da Comissão Europeia, o presente estudo pesquisou fontes adicionais sobre as alíquotas aplicadas sobre a tributação da transferência imobiliária para 38 países selecionados (Figura 2).

Observe-se que Itália, Coreia do Sul, África do Sul, Bélgica, Reino Unido e Espanha apresentaram as maiores alíquotas marginais (ou seletivas) sobre a transferência imobiliária, muito embora na Itália a base de cálculo do imposto seja um valor cadastral defasado, no lugar do valor transacionado ou de mercado.



**FIGURA 2 – ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A TRANSFERÊNCIA IMOBILIÁRIA**  
EM 38 PAÍSES SELECIONADOS  
2015-2017

PAÍS	ALÍQUOTAS	PAÍS	ALÍQUOTAS
Itália	5% a 18% (seletiva)	Suécia	1,5% ou 4,25% (seletiva)
Coréia do Sul	2,3% a 13,4% (seletiva)	Hungria	2% a 4% (progressiva)
África do Sul	0% a 13% (progressiva)	Áustria	3,5%
Bélgica	10% ou 12,5% (regional)	Tailândia	0,5% a 3,3% (seletiva)
Reino Unido	0% a 12% (progressiva, seletiva)	Suíça	0% a 3,3% (regional)
Espanha	6% a 11% (regional)	Rep. Tcheca	3%
Alemanha	5,5% a 9,2% (regional)	Brasil	2% a 3% (regional)
Portugal	0% a 8% (progressiva, seletiva)	Malásia	1% a 3% (progressiva)
Grécia	4,2% a 7,2% (regional)	Canadá	0% a 3% (progressiva, regional)
Índia	3% a 7% (regional)	Noruega	2,5%
Austrália	1,2% a 7% (progressiva, seletiva)	México	2%
França	5,1% a 6,4% (regional)	Polônia	2%
Japão	2,4% a 6% (seletiva)	Colômbia	1,5%
Holanda	2% ou 6% (seletiva)	Chile	1,2%
Irlanda	1% ou 6% (progressiva, seletiva)	Dinamarca	0,6%
Indonésia	5%	Vietnã	0,5%
Turquia	5%	Argentina	não existe
China	3% a 5% (regional)	Rússia	não existe
Estados Unidos	0% a 5% (regional)	Nova Zelândia	não existe

Fonte: Comissão Europeia (2015), KPMG (2017), Ministérios Fazendários dos países selecionados e outras fontes.  
Elaboração do autor.

África do Sul, Reino Unido, Portugal, Austrália, Irlanda, Hungria, Malásia e Canadá apresentam alíquotas progressivas conforme o valor da transferência imobiliária, embora em Portugal e na Irlanda a progressividade só seja aplicada para imóveis residenciais; e no Canadá cada província possui ampla autonomia na legislação do imposto, podendo inclusive adotá-lo ou não.

Os critérios de variação das alíquotas seletivas são diversos. Na Coreia do Sul, elas variam regionalmente e também por uso (residencial ou comercial) e nível de luxuosidade do imóvel. Na Suécia, as alíquotas variam conforme os contribuintes (pessoas ou empresas); e na Holanda, Irlanda e Japão, pelo uso de imóvel (residencial ou comercial).

Na Grécia, Índia, Alemanha, França, China, Estados Unidos, Suíça e Brasil, as alíquotas são estabelecidas regionalmente estando entre 0% a 7%, embora na China o governo central estabeleça um intervalo entre 3% e 5%, e no Brasil elas devam ser sempre proporcionais. Na Grécia, o governo central estabelece uma alíquota de 4,2%, mas os governos locais podem cobrar uma alíquota adicional de até 3%.

Por outro lado, na Indonésia, Turquia, Áustria, Japão, Suíça, Noruega, Rep. Tcheca, Polônia, México, Colômbia, Chile, Dinamarca e Vietnã as alíquotas são proporcionais e definidas nacionalmente, estando entre 0,5% e 5%. A Dinamarca possui alíquota de apenas 0,6%, a menor entre os países da OCDE. Tal fato, porém, é altamente compensado pela tributação recorrente (anual) sobre a propriedade imobiliária, que atingiu 1,4% do PIB dinamarquês em 2015. A Argentina possuía até 2017 um Imposto sobre a Transferência de Bem Imóvel com alíquota nacional de 1,5%, mas que foi substituído por um Imposto sobre Ganhos de Capital, de 15%. Rússia e Nova Zelândia também não tributam a transferência imobiliária.

Resumidamente, dos 38 países selecionados, em 8 existe um sistema progressivo; em 10 as alíquotas são definidas pelos governos locais; em 6 elas são apenas seletivas conforme tipo ou uso do imóvel; em 13 elas são proporcionais e definidas nacionalmente, e em 3 não existe tributação *ad valorem* sobre a transferência imobiliária.

Após a análise global da tributação da transferência imobiliária ao redor do mundo, nas próximas subseções serão abordados os principais detalhes do imposto em 14 países selecionados: Itália, Portugal, Espanha, França, Bélgica, Alemanha, Suíça, Reino Unido, Austrália, Canadá, Estados Unidos, África do Sul, China e Coreia do Sul.

### 1.1. Itália

Na Itália, a transferência de bem imóvel está sujeita a três principais impostos: dois impostos de registro (*Imposta di Registro* e *Imposta Ipotecaria*) e um imposto cadastral (*Imposta Catastale*), além do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) de 4% aplicado sobre a compra de imóveis residenciais novos e 22% para imóveis comerciais ou considerados de luxo. A alíquota agregada do *Imposta di Registro*, *Ipotecaria* e *Catastale* é de 5% (primeira residência), 12% (comércio, terrenos urbanos e demais residências) e 18% (terrenos rurais). A base de cálculo é o valor cadastral que é muito defasado com relação ao mercado; logo, a tributação efetiva da transferência de bem imóvel é de fato menor que a alíquota legal.

O *Imposta di Registro* é o mais importante dos três impostos sobre transferências de capital em termos de arrecadação e também incide sobre a transferência de automóveis, aluguéis e operações societárias. A alíquota do primeiro imóvel residencial é de 2% e nos demais casos de 9%. As alíquotas para os demais fatos geradores do imposto são: 2% para contratos de aluguéis, 3% para transferência ou locação de automóveis e 3% para venda ou aluguel de empresas (REPÚBLICA ITALIANA, 2017).

### 1.2. Espanha

Na Espanha, o *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (ITP) abrange além da transferência de bem imóvel, a transferência de automóveis, contratos de aluguel e operações societárias. A alíquota sobre operações societárias é nacionalmente definida em 1%. No caso das operações com ativos reais (imóveis e automóveis), as alíquotas podem ser definidas regionalmente. De acordo com o Real Decreto Legislativo 1 de 1993, os contratos de aluguel são tributados pelo somatório de todos os aluguéis previstos no período do contrato.

O ITP possui alíquotas regionais que variam entre 6% e 11%. Por exemplo, a alíquota é de 6% em Madrid, de 10% na Galícia e Comunidade Valenciana e progressiva até 11% na Catalunha. No caso de imóveis novos, é aplicado somente um IVA, cujas alíquotas regionais se situam entre 10% e 12% para residências e 21% para imóveis comerciais. Na Catalunha, os demais atos do ITP são tributados da seguinte maneira: 5% para automóveis e 0,5% para aluguéis (REINO DA ESPANHA, 2017).

### 1.3. Portugal

Em 2004, o “Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis” substituiu o antigo “Imposto Municipal de Sisa (Serviço de Impostos de Sua Alteza)”. O novo imposto incide sobre transferências de propriedades urbanas e rurais e suas alíquotas são estabelecidas nacionalmente, sendo seletivas e progressivas. Para imóveis residenciais urbanos até o limite de 574.323 euros, é aplicada uma tabela progressiva com alíquotas entre 2% e 8%, aplicando-se, porém, uma alíquota proporcional de 6% para imóveis

com valores superiores. Para imóveis comerciais e rurais, as alíquotas são proporcionais com valores de 6,5% e 5%, respectivamente (REPÚBLICA PORTUGUESA, 2017).

#### 1.4. França

Na França, os imóveis novos, em construção ou com até cinco anos de construção são sujeitos ao IVA de 20% e a um Imposto de Transferência de Bem Imóvel de 0,7%. No caso de imóveis antigos é aplicado o *Droit Comum* que varia de 5,1% a 5,8%, exceto para certos imóveis comerciais em Paris, cuja alíquota foi aumentada para 6,4% em 2016 (DLA PIPER, 2017).

#### 1.5. Bélgica

Na Bélgica, o Imposto de Registro (*Droits d'enregistrement*), de competência regional, é o principal imposto aplicado sobre a transferência imobiliária. A sua arrecadação equivaleu em média a 0,9% do PIB belga entre 2010 e 2015, e a 2% da arrecadação tributária total. Apesar da transferência de imóveis ser sua principal fonte de arrecadação, a base de cálculo do imposto é bastante abrangente, englobando cinco atos:

- Todos os atos graváveis dos notários e oficiais de justiça;
- Escrituras e declarações de mudança de propriedade ou usufruto de bens imobiliários;
- Venda de ativos mobiliários e bens móveis;
- Atos relativos a locação e arrendamento de propriedades (exceto residências); e
- Atos relativos a aporte de bens e ativos de sociedades anônimas.

Na transferência de bem imóvel, a alíquota básica do imposto é de 12,5% em Bruxelas e na Valônia, e de 10% em Flandres. Na compra do primeiro imóvel, há uma redução do seu valor cadastral em 60.000 euros, se o proprietário morar no imóvel por no mínimo cinco anos. Com exceção de Bruxelas, o imposto é reduzido em 50% na compra do primeiro imóvel, caso tenha valor estimado de aluguel inferior a 745 euros (ou até 1.045 euros no caso de contribuintes com filhos) (FISCONETPLUS, 2017).

Na transmissão de bens móveis (automóveis), a alíquota é nacionalmente estabelecida em 5%; para hipotecas, em 1%; e para aluguéis e arrendamentos (exceto o aluguel residencial em que o registro é gratuito) é aplicada uma alíquota de 0,2% sobre o somatório de todos os aluguéis e encargos do contrato, valor devido tanto pelo locador quanto pelo locatário.

#### 1.6. Alemanha

O Imposto sobre a transferência imobiliária é cobrado em nível estadual na Alemanha. A alíquota padrão é de 5%, mas ela pode ser 3,5% na Bavária e Saxônia, 4,5% em Hamburgo, 5,5% em Saarland, 6% em Berlin e Hesse e 6,5% em Schleswig-Holstein. O comprador do imóvel ainda está sujeito a taxas notariais e de registro que possuem alíquotas agregadas e progressivas entre 2% e 2,7%. No final, a tributação total sobre a compra de uma propriedade pode variar de 5,5% a 9,2%. Propriedades novas estão isentas do Imposto de transferência imobiliária, mas sujeitas a um IVA de 19%, além das taxas notariais e de registro (PWC, 2016; GPG, 2017).

### 1.7. Suíça

A Suíça apresenta um mercado imobiliário altamente regulamentado e consequentemente o número de vendas de propriedades é baixo, predominando o mercado de aluguel. Com isso, o Imposto de transferência de Bem Imóvel tem arrecadado apenas 0,01% do PIB do país. Cada cantão pode decidir aplicar o imposto ou não, e a alíquota varia entre 0,4% e 3,3%. Por exemplo, o Cantão de Zurique não tributa a transferência de bem imóvel, enquanto em Lausanne a alíquota é de 2,2% e em Genebra é de 3% (KPMG, 2016).

Apesar de a Suíça também possuir uma tributação recorrente sobre a propriedade imobiliária muito pequena (0,16% do PIB em 2015), tal fato é largamente compensado pelo imposto cantonal sobre a riqueza pessoal líquida, que arrecadou 1,2% do PIB suíço em 2015 (CARVALHO JR.; PASSOS, 2017).

### 1.8. Reino Unido

No Reino Unido, o *Stamp Duty Land Tax* possui um sistema de alíquotas progressivas. O limite de isenção do imposto é de 125.000 libras para propriedades residenciais (300.000 libras para o primeiro imóvel) e 150.000 libras para propriedades comerciais. No caso do primeiro imóvel, se o valor estiver entre 300.000 e 500.000 libras, a alíquota aplicada é de 5%, e caso seja superior ela varia progressivamente de 5% a 12% (critério também válido na compra do segundo imóvel). No caso de imóveis comerciais, a alíquota é de 2% para valores entre 125.000 e 250.000 libras e de 5% para valores superiores. Imóveis novos ainda são sujeitos a um adicional de 1% a 3% (REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E IRLANDA DO NORTE, 2017).

### 1.9. Austrália

Na Austrália, o *Stamp Duty* é de competência dos Estados e sua base de cálculo abrange: “registro e transferência de veículo automotor, apólices de seguros, aluguéis e hipotecas, acordos de contratação de compra e transferências de propriedades (como **imóveis** ou certas ações)” (COMUNIDADE DA AUSTRÁLIA, 2016, tradução nossa).<sup>4</sup> As alíquotas são definidas por cada estado e são em geral progressivas e seletivas por tipo de transferência. No caso da transferência de bem imóvel, as alíquotas progressivas estaduais podem variar entre 1,2% e 7%.

4. Orig. “motor vehicle registration and transfers, insurance policies, leases and mortgages, hire purchase agreements, and transfers of property (such as businesses, **real estate** or certain shares).”

### 1.10. Canadá

No Canadá o Imposto sobre a transferência imobiliária é legislado por cada província, embora ele não seja aplicado nas Províncias de Alberta e Saskatchewan. Nas províncias de Colúmbia Britânica, Quebec e Ontário a estrutura de alíquotas progressivas são parecidas e variam de 0,5% a 3% (RENX, 2015). Em 2017, uma alíquota de 15% foi introduzida em Toronto na compra de imóveis residenciais por estrangeiros não residentes, empresas estrangeiras e *trusts*, como forma de evitar a especulação imobiliária.

### 1.11. Estados Unidos

Nos Estados Unidos as alíquotas do *Real Estate Transfer Tax* variam de acordo com cada estado, mas em geral são menores que 1%. No Alaska, Idaho, Indiana, Louisiana,

Mississippi, Missouri, Montana, Novo México, Dakota do Norte, Texas, Utah e Wyoming o imposto não é cobrado. No Alabama, Califórnia, Colorado, Geórgia, Illinois, Kansas, Kentucky, Dakota do Sul e Oregon a alíquota é igual ou menor que 0,1%. No entanto, na Cidade de Nova York a alíquota é de 2,6%, em Delaware de 3% e em Maryland de 5% para terras agrícolas (NCSL, 2016 *apud* Lincoln Institute of Land Policy).

### 1.12. África do Sul

Desde 1974 a África do Sul tem um sistema de alíquotas progressivas aplicado sobre a transferência da propriedade imobiliária de competência do governo central. A partir de 2017, o *Transfer Duty Tax* possui uma tabela progressiva que varia de 0% para transferências menores que aproximadamente 70.000 dólares e 13% para transferências superiores a aproximadamente 800.000 dólares (SARS, 2017). Propriedades novas, por outro lado, são isentas do imposto, mas sujeitas a um IVA de 14%. Segundo a OCDE (2017), a tributação da transferência imobiliária tem representado entre 0,15% e 0,2% do PIB sul-africano (nível similar ao Brasil) mesmo num cenário de maiores alíquotas. Tal fato precisaria ser melhor investigado. Um dos motivos poderia ser o elevado limite de isenção ou a isenção para propriedades novas (porém, sujeitas ao IVA), a calibragem das alíquotas, problemas na administração tributária, e/ou de evasão, como subdeclaração das transações.

### 1.13. China

Na China teoricamente não existe propriedade privada da terra, mas o governo concede certificados de direito de uso que podem ser transmitidos. De acordo com o Shanda e Daoshu (2003), existem sete impostos locais sobre a propriedade. Apesar de o país não possuir nenhum imposto recorrente sobre o usuário de propriedades residenciais (exceto em um projeto piloto em Xangai), os detentores de direitos de uso residencial antes de 2007 podem estar sujeitos a uma taxa de aluguel da terra estatal conforme o tamanho do imóvel. Os detentores de direitos de uso de imóveis comerciais estão sujeitos anualmente ao *Real Estate Tax* de 1,2% sobre o valor de aquisição do imóvel; e os imóveis alugados de qualquer uso (residencial ou comercial) estão sujeitos a um imposto local de 18% sobre o valor do aluguel (MAN, 2012).

Para propriedades novas, existe um IVA cobrado sobre os compradores e um *Business Tax* cobrado sobre os vendedores, ambos com alíquota de 5%. Além disso, todos os contribuintes do IVA e do *Business Tax* são obrigados a pagar o *City Maintenance and Construction Tax*, cuja alíquota varia de 1% (áreas rurais), 5% (vilas) e 7% (áreas urbanas). No total, a compra de um imóvel novo em área urbana pode estar sujeita a uma tributação total de 24% repartida igualmente entre compradores e vendedores (JLL, 2017).

A transferência de bem imóvel está sujeita ao *Deed Tax* e ao *Land Appreciation Tax*, que corresponderam a 9,3% das receitas tributárias dos governos locais ou 0,75% do PIB chinês em 2009 (MAN, 2012). O *Land Appreciation Tax* tributa o ganho de capital resultante da mudança de uso ou usuário do solo urbano, possuindo alíquotas progressivas que variam de 30% a 60%. O imposto não é cobrado quando o lucro resultante da operação for inferior a 20%. No entanto, a principal fonte de receitas dos governos locais chineses é o *Deed Tax*, que incide sobre a transferência de usuário por venda ou doação, através de uma alíquota delimitada nacionalmente entre 3% e 5%, mas fixada por cada administração regional. Famílias compradoras do primeiro imóvel são contempladas por

uma alíquota reduzida entre 1% e 2%. Há ainda taxa de selo e outra de registro cartorial, cuja alíquota agregada se situa entre 0,15% e 0,35% (JLL, 2017).

#### 1.14. Coreia do Sul

Na Coreia do Sul, o *Acquisition Tax* e o *Registration Tax* são dois impostos locais (mas que também são cobrados pelo governo central sobre certos ativos) que tributam, de maneira similar, o registro, a aquisição e a transferência de diversos tipos de propriedade, incluindo imóveis, meios de transporte, máquinas de construção, *trusts*, minas e empresas (LEE; KIM, 2007).

Em geral, o *Acquisition Tax* e o *Registration Tax* quando incidentes sobre a transferência imobiliária possuem alíquota padrão de 2% e 0,24%, respectivamente, resultando numa tributação agregada de 2,24%. No entanto, a alíquota do *Acquisition Tax* para imóveis comerciais é de 6,6% e para imóveis residenciais considerados luxuosos e/ou localizados em grandes cidades pode ser de até 11% como forma de conter a especulação imobiliária (DTTL, 2016; LEE; KIM, 2007). O registro ou a transferência de automóveis é tributado pelo *Acquisition Tax* em 2% (isentados para automóveis de até 1.000 cilindradas) e pelo *Registration Tax* em 6%, resultando numa tributação agregada por ambos impostos em 8% sobre automóveis.

## 2. O ITBI NO BRASIL

Após a resenha teórica e uma descrição do Imposto sobre a transferência imobiliária em alguns países, esta seção analisará o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) no Brasil. A seção está dividida em seis partes: histórico do imposto no Brasil, questões jurídicas recentes, base de cálculo, alíquotas, arrecadação e um debate sobre o ITBI rural.

### 2.1. Breve histórico

Devido à necessidade de se aumentarem impostos para suprir as necessidades da vinda da família real portuguesa ao Brasil, em 1809, criaram-se vários tributos imobiliários, como a décima predial aplicada anualmente sobre o valor de aluguel dos imóveis, e um tributo denominado “Imposto de Sisa (Serviço de Imóveis de Sua Alteza)” aplicado sobre a transferência de bem imóvel, com alíquota de 10% (posteriormente reduzida para 6%) (HARADA, 2000; SILVA, 2010).

O artigo 9º da Constituição de 1891 estabeleceu a competência exclusiva dos Estados para tributar as transmissões de propriedades imobiliárias. No entanto, o artigo 8º da Constituição de 1934, criou dois impostos estaduais sobre transferência patrimonial, um exclusivo sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* (ITBI) e outro sobre a transmissão de qualquer propriedade por *causa mortis* (ITCM). As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram essa mesma estrutura, porém a Emenda nº 5 de 1961 alterou a Constituição de 1946 e transferiu o ITBI para a competência municipal (ANTUNES, 2012).

No período ditatorial, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, alterou a Constituição de 1946 e fundiu novamente o ITBI e ITCM nomeando-o “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, de competência estadual, que passou a englobar tanto a transferência de bem imóvel por ato oneroso (venda) e por *causa mortis*

(heranças), excluindo a tributação sobre heranças de outros tipos de propriedade. A emenda determinou que o Senado Federal estabeleceria a alíquota máxima do imposto, mas na ausência de normativa do Senado, o Ato Complementar 27 de 1966 fixou que a alíquota seria de 0,5% para as transmissões relativas ao Sistema Financeiro de Habitação, de 1% para transmissões por ato oneroso, e de 2% para transmissões por heranças ou doações. Por fim, o ITBI ainda passou a ser regulamentado pelos artigos 35 a 39 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966), sendo que o artigo 24 da Constituição de 1967 apenas confirmou todas essas alterações que foram introduzidas na legislação do ITBI.

Com a Constituição de 1988, o Imposto sobre Transferência de Bem Imóvel foi cindido novamente, criando-se o ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso ou Cessão de Direitos) de competência municipal e o ITCM (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direito). A Constituição de 1988 não restringiu as alíquotas do ITBI, tendo os municípios ampla autonomia para fixá-las. No caso do ITCM, o constituinte estabeleceu que o Senado Federal deveria estabelecer a sua alíquota máxima, a qual foi fixada em 8% pela Resolução do Senado Federal nº 9 de 1992. A resolução também permitiu a progressividade das alíquotas.

## 2.2. Questões jurídicas recentes

As principais questões jurídicas recentes relativas ao ITBI e enfrentadas por muitos municípios brasileiros envolvem a estrutura das alíquotas e a delimitação da base de cálculo. Na realidade, a autonomia municipal para fixar as alíquotas do ITBI é parcial, porque o município não tem autonomia, por exemplo, para fazer uma política tributária progressiva. A Súmula do STF nº 656 de 2011 estabeleceu que: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – *ITBI com base no valor venal do imóvel*”.

A justificativa para a Súmula é que o ITBI seria um imposto real, sendo necessária uma permissão constitucional para torná-lo progressivo, conforme ocorreu com o IPTU através da Emenda Constitucional nº 29 de 2000. Por exemplo, a Lei Municipal de São Paulo nº 11.154 de 1991 originalmente previa um ITBI progressivo entre 2% e 6%, o que fora declarado inconstitucional e posteriormente alterado para uma alíquota única de 2% em 2000. No entanto, em 2013 o STF decidiu que alíquotas progressivas para o ITCM seriam legais mesmo sem previsão constitucional (seguindo o previsto pela resolução do Senado Federal). Isso ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS.

A base de cálculo do ITBI é o valor venal declarado da transação imobiliária, mas a declaração do contribuinte sempre deve ser pautada em valores mínimos como forma de se evitar a evasão do ITBI e do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital, que pode ocorrer através da subdeclaração do valor transacionado. A disputa jurídica entre contribuintes e prefeituras tem ocorrido no modo em que se fixa esse piso mínimo, que costuma ser baseado em dois critérios: a) pelo valor venal do IPTU, que possui mecanismos definidos em lei municipal, mas com valores geralmente defasados devido à falta de atualização das Plantas de Valores; ou b) pelo valor estimado de ofício pelo fisco municipal através de pesquisas de mercado. Em 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), através da negação do Agravo Regimental nº 1.102.905/SP, e também em 2013, através do julgamento do Recurso Especial nº 1.199.964/SP, estabeleceu jurisprudência de que a base de cálculo do ITBI é o valor transacionado de fato, sendo permitido que os municípios elaborem mapas de valores de referência específicos para o ITBI.

### 2.3. Base de cálculo

5. Em 2017, seriam os casos de Rio de Janeiro, Brasília, Manaus, Fortaleza, Porto Alegre, João Pessoa, entre outras capitais estaduais. Maiores detalhes sobre a defasagem dos valores venais do IPTU em 46 municípios brasileiros podem ser consultados em Carvalho Jr. (2017).

Como debatido na seção anterior, tradicionalmente a base de cálculo do ITBI consistia no valor da transação imobiliária declarado pelo contribuinte, porém não podendo ser inferior ao valor venal do IPTU. Como os valores venais do IPTU podem ser muito defasados por falta de atualização das Plantas de Valores, representando em alguns municípios entre 10% e 30% dos valores de mercado<sup>5</sup> e considerando um cenário crescente de valorização imobiliária, a partir de 2009, muitos municípios passaram a criar sistemas de valores de referência para ITBI baseados em pesquisas de mercado. Os valores de referência servem para confrontar com os valores declarados pelos contribuintes, servindo de valor mínimo para lançamento do ITBI, inclusive o ITBI rural.

Os principais críticos do modelo argumentam que tais valores de referência são lançados de ofício e geralmente estão apenas dentro dos sistemas informatizados das Secretarias de Fazenda, não sendo explicitados em nenhuma legislação municipal e, portanto, pouco transparentes. As prefeituras argumentam que o mercado imobiliário é dinâmico e os valores de referência são atualizados em uma base mensal. Caso não concordem, os contribuintes podem solicitar, sem custo, uma avaliação imobiliária individualizada executada por engenheiro avaliador municipal.

As maiores cidades, como por exemplo, São Paulo, Rio de Janeiro, Salvador, Distrito Federal, Belo Horizonte, Curitiba e Porto Alegre já possuem valores de referência específicos para o ITBI, embora a maioria dos municípios brasileiros ainda careça do uso desse instrumento, tendo o valor venal do IPTU ou o valor base do ITR como pisos mínimos aos valores declarados pelos contribuintes.

No Rio de Janeiro, por volta de 2000, a Secretaria Municipal de Fazenda (Sefaz) passou a adotar um sistema baseado em preços de mercado para o lançamento do ITBI. Caso o contribuinte não concorde com o valor arbitrado, ele tem até 30 dias para impugnar o valor venal, cujo processo leva em média 15 dias para ser julgado. Nesse caso, o contribuinte deve dirigir-se pessoalmente à sede da Sefaz e protocolar, dentre outros documentos e informações exigidos, fotos da fachada do imóvel e anúncios de imóveis similares em jornais. Este processo tem sido pouco usado, devido às poucas chances de revisão e à necessidade entre os contribuintes de pactuar rapidamente a transação imobiliária.

Em Porto Alegre, a diferenciação do valor venal do IPTU e do ITBI ocorreu em 2005, através da Lei Complementar nº 536. No Distrito Federal, a instituição de um sistema de avaliação próprio para o ITBI foi instituído pelo artigo 6º da Lei Distrital 3.830 de 2006. São Paulo, através da Lei Municipal 14.256 de 2006 e Salvador, através da Lei Municipal 8.421 de 2013, instituíram um modelo similar de cobrança do ITBI. Ambos municípios criaram o “Valor Venal Atualizado” do imóvel para a cobrança do ITBI, cujo valor é diferente do valor venal do IPTU. Da mesma maneira que no Rio de Janeiro, caso não concorde com o valor de referência, o contribuinte pode requisitar gratuitamente uma avaliação imobiliária individualizada ao fisco municipal.

### 2.4. As alíquotas

Conforme descrito na **Seção 2.2**, os municípios brasileiros têm autonomia para estabelecer o valor da alíquota proporcional do ITBI, só havendo impedimento legal para aplicação da progressividade, conforme a Súmula nº 656 do STF. A grande maioria dos municípios brasileiros adota uma alíquota proporcional de 2% aplicada à transferência



de imóveis urbanos e rurais. No entanto há uma tendência recente, principalmente nas grandes cidades, e por motivos fiscais, de aumentar-se a alíquota do ITBI.

Como exemplos, têm-se, a partir de 2012, o aumento de alíquota do ITBI de 2% para 3% em dez capitais estaduais: Maceió (em 2012), Natal (em 2013), Belo Horizonte, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza e Recife (em 2014), São Paulo (em 2015), Brasília (em 2016) e Rio de Janeiro (em 2018). Em outros municípios, por motivos políticos, houve o retorno para a alíquota original de 2%. É o caso de Goiânia (em 2015) e Florianópolis (em 2017).

Por outro lado, Salvador, João Pessoa e Porto Alegre adotam a alíquota majorada do ITBI de 3% desde 1998, 2007 e 2009, respectivamente; e Goiânia possuiu alíquota de 3,5% entre 1990 e 2014. Por outro lado, Manaus, Belém, Porto Velho, Palmas, São Luís, Teresina, Aracaju, Vitória, Juiz de Fora, Uberlândia, Niterói, São Gonçalo, Campinas, Guarulhos, Santos, Santo André, São Bernardo do Campo, São José dos Campos, Campo Grande e Cuiabá são exemplos de grandes cidades que nunca adotaram alíquota do ITBI superior a 2%.<sup>6</sup>

Apesar de não haver mais nenhuma obrigação legal de os municípios aplicarem a alíquota de 0,5% para imóveis financiados pelo SFH, como era a regra antes da Constituição de 1988, a maioria estabelece alíquotas de 0,5% ou 1% para o primeiro imóvel financiado pelo SFH até certo valor, segundo o critério de cada município. Fortaleza ainda prevê uma redução do ITBI para 2%, se o imposto for pago dentro do prazo estabelecido na legislação municipal aplicável.

Conforme mencionado na Introdução, estudos internacionais destacam que uma tributação muito alta sobre a transferência imobiliária, por exemplo, superior a 5%, pode impactar negativamente o mercado imobiliário e reduzir o registro das transações. Tal fato não foi verificado no Brasil, pois o aumento da alíquota de 2% para 3% ocorrido nas oito capitais estaduais citadas entre 2012 e 2016, ao contrário, aumentou a arrecadação esperada do ITBI. Em 2011, o ITBI representou 3,0% das receitas correntes dessas capitais, percentual que aumentou para 3,4% em 2015, mesmo com um cenário macroeconômico de queda do PIB, de redução do financiamento habitacional e conseqüentemente das transações imobiliárias.

## 2.5. Arrecadação

A arrecadação do ITBI entre 1998 e 2006 se situou ao redor de 0,10% do PIB brasileiro, mas o indicador médio aumentou para 0,16% do PIB a partir de 2010 devido principalmente ao aumento do:

- Valor dos imóveis;
- Número de transações imobiliárias;
- Volume de financiamento habitacional que demanda o registro das transações;
- Valor da alíquota de 2% para 3% por algumas cidades; e
- Grau de eficiência na administração tributária municipal, como a fixação de valores de referência do ITBI.

Desde 2008, a arrecadação nacional do ITBI tem-se situado entre 30% e 40% da arrecadação nacional do IPTU. Tal fato é curioso, pois a base de cálculo potencial do IPTU, o estoque de todos os imóveis urbanos, é muito maior que a base de cálculo do

6. Este estudo identificou que Barueri aumentou a alíquota do ITBI de 2% para 5% em 2003, porém o município sempre considerou o valor venal do IPTU, bastante defasado em relação ao mercado, como valor de referência do imposto.

ITBI, as transações imobiliárias legalizadas ocorridas em um determinado ano. Esse fato tem ocorrido devido a cinco principais motivos:

- As alíquotas do ITBI são geralmente maiores que as do IPTU;
- O ITBI também incide sobre imóveis rurais;
- As Plantas de Valores do IPTU costumam ser muito defasadas em relação ao mercado;
- É muito mais comum a concessão de isenções do IPTU; e
- A inadimplência do IPTU é muito elevada na maioria dos municípios brasileiros, em média 40% (Carvalho Jr., 2017).

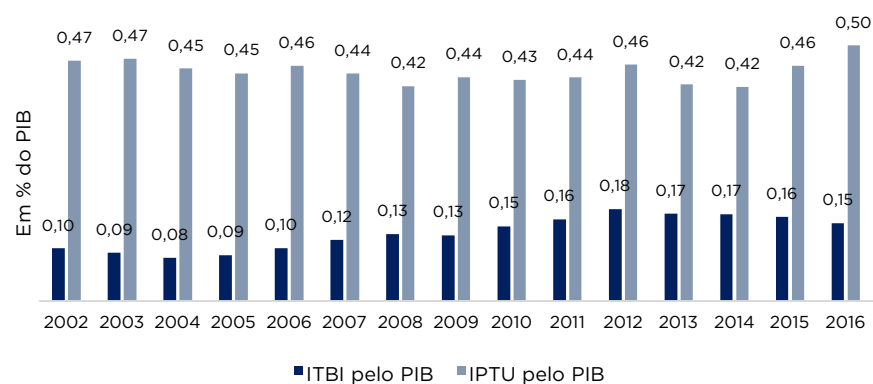
7. É importante destacar que os indicadores mostrados correspondem a uma "razão das médias" (por exemplo, a soma de toda arrecadação nacional do ITBI dividida pelo PIB nacional). Por outro lado, a "média das razões" consiste numa média de todos os 5.570 indicadores municipais existentes no Brasil (por exemplo, a razão entre arrecadação do ITBI e o PIB de cada município). Nesse caso a média das razões possui valor muito mais baixo que a "razão das médias", porque a maior parte dos municípios brasileiros tem uma arrecadação muito baixa de ITBI.

As Figuras 3a, 3b e 3c mostram, respectivamente, a evolução das arrecadações nacionais do IPTU e do ITBI como percentual do PIB brasileiro e da receita municipal nacional, e como valores *per capita*.<sup>7</sup>

A Figura 3a mostra um crescimento do indicador de arrecadação do ITBI pelo PIB a partir de 2006. A arrecadação do IPTU pelo PIB, por outro lado, tem-se mantido estável, com tendência de queda entre 2008 e 2014, devido ao crescimento econômico do período, que não foi acompanhado pela atualização das Plantas Genéricas de Valores, ou seja, da base de cálculo do IPTU. Por outro lado, o indicador aumentou, em termos relativos, para 0,5% do PIB em 2016. Isso ocorreu devido à queda do PIB brasileiro, pois arrecadação do IPTU é pouco impactada pelo ciclo econômico, algo que não acontece com o ITBI.

**FIGURA 3A – IPTU E ITBI**

Em % do PIB  
BRASIL  
2002-2016



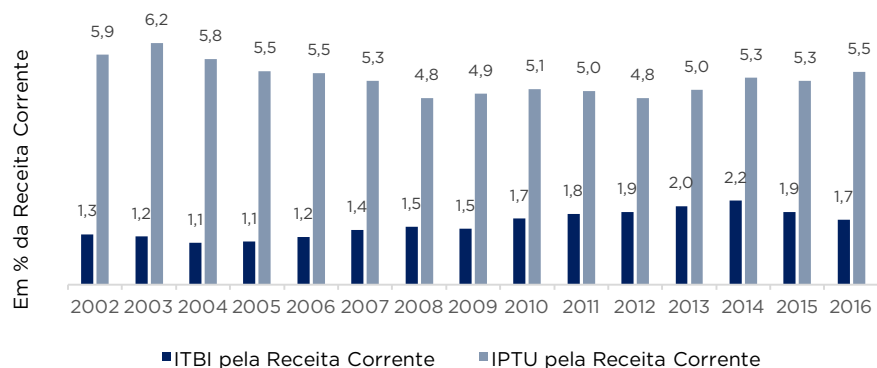
Fonte: Carvalho Jr. (2017); IBGE (2017); STN (2017).

Já pela Figura 3b, o ITBI chegou a representar 2,2% das receitas correntes municipais em 2014, mas o indicador caiu para 1,7% em 2016 devido à crise imobiliária. O IPTU, não acompanhando a crise, aumentou para 5,5% das receitas municipais em 2016.

Considerando a arrecadação *per capita* do ITBI (Figura 3c), nota-se que o indicador médio entre 2013 e 2015 foi quase três vezes superior (em valores reais corrigidos pelo IPCA) ao indicador médio entre 2003 e 2005. Em outras palavras, o ITBI triplicou, em termos reais, em um período de 10 anos. O aumento real do IPTU foi de apenas 50% no período.

**FIGURA 3B – IPTU E ITBI**

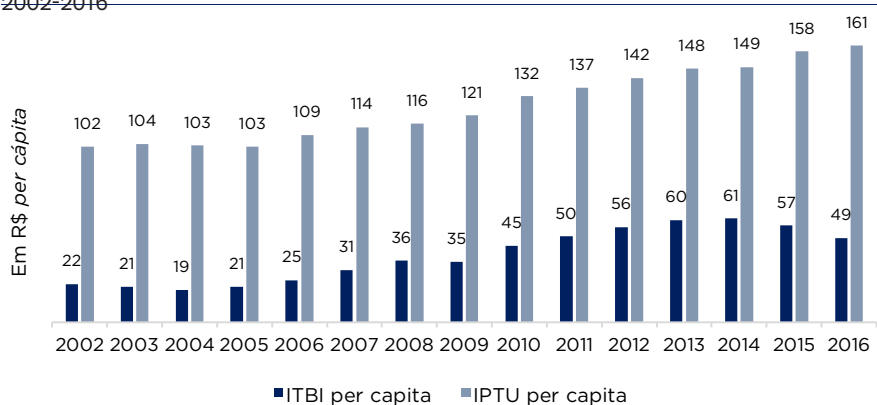
Em % da receita corrente municipal  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Carvalho Jr. (2017); IBGE (2017); STN (2017).

**FIGURA 3C – IPTU E ITBI**

Em valores *per capita*  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Carvalho Jr. (2017); IBGE (2017); STN (2017).

## 2.6. A importância do ITBI Rural

No Brasil, a deficiência na administração do IPTU e o nível de inadimplência dos seus contribuintes são tão elevados que, entre 2013 e 2016, em quase metade de todos os municípios brasileiros a arrecadação média do ITBI foi maior que a do IPTU (CARVALHO JR., 2017). Tal cenário é exacerbado nos estados mais rurais como em Rondônia, Tocantins, Maranhão, Alagoas, Paraná, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Goiás, onde pelo menos 60% dos municípios em cada estado possuem arrecadação do ITBI maior que a do IPTU neste período. Indo mais a fundo, a arrecadação do ITBI é maior que a do IPTU em 85% dos municípios do Estado do Tocantins e 77% do Estado do Mato Grosso. Tal fato pode corroborar a hipótese de que municípios pequenos e agrícolas têm pouca base tributária urbana do IPTU e poderiam tributar anualmente a propriedade rural através da transferência tributária plena do ITR, incluindo autonomia para elaborar a legislação do imposto, com integração das propriedades rurais à base de cálculo de um novo imposto imobiliário municipal. Atualmente apenas se permite que

8. A arrecadação do ITR no Brasil tem sido ao redor de 0,02% do PIB, principalmente porque a Lei 9.393/ 1996 foi formulada para que o imposto tenha função apenas extrafiscal. Por exemplo, a lei estabelece que: a base de cálculo seja o valor da terra nua sem nenhuma benfeitoria; o valor venal seja autodeclarado pelo contribuinte sem nenhum tipo de validação com o mercado; e as alíquotas sejam seletivas conforme o grau de utilização da terra. Para mais detalhes, ver estudos de Reydon e Oliveira (2011) e Souza (2004).

os municípios administrem o ITR com base na legislação federal (Lei 9.393 de 1996), o que não torna possível um aumento efetivo da tributação.<sup>8</sup>

Mesmo em municípios com população acima de 200.000 habitantes, devido principalmente à desatualização da Planta de Valores e/ou inadimplência dos contribuintes, a média da arrecadação do ITBI foi maior que o IPTU em João Pessoa, Uberlândia, Petrolina, Ribeirão das Neves, Barueri, Arapiraca e Juazeiro.

A Figura 4 a seguir, mostra nesses sete municípios: a) as arrecadações *per capita* do IPTU e do ITBI em 2015; b) as alíquotas do IPTU predial e do ITBI em 2015; c) o ano da última atualização da Planta Genérica de Valores; e d) o nível de inadimplência do IPTU no ano de 2012.

**FIGURA 4 – IPTU E ITBI**  
**ARRECADAÇÕES PER CAPITA E ALÍQUOTAS (ITBI) E NÍVEL DE INADIMPLÊNCIA**  
**E ANO DA ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES – PGV (IPTU)**  
 BRASIL  
 SETE MUNICÍPIOS SELECIONADOS

MUNICÍPIO	ITBI		IPTU			
	Arrecadação	Alíquota	Arrecadação	Alíquota	PGV	Inadimplência
João Pessoa	115	3%	61	1% a 2%	1972	40%
Uberlândia	81	2%	78	0,4% a 1%	1984	25%
Petrolina	26	2%	26	0,5% a 1,25%	2013	40%
Ribeirão das Neves	38	2%	25	0,5% a 1,5%	2008	40%
Barueri	266	5%	90	0,5%	1989	10%
Arapiraca	20	3%	19	1%	2012	74%
Juazeiro	14	3%	10	0,75% a 1%	2014	89%

Fonte: Carvalho Jr. (2017); IBGE (2017); STN (2017).

Note-se que as arrecadações do ITBI em João Pessoa, Uberlândia e Barueri foram maiores que as do IPTU, principalmente porque as Plantas Genéricas de Valores estão defasadas nesses municípios, tendo sido atualizadas pela última vez nas décadas de 1970 e 1980. No caso de Barueri, a alíquota do IPTU predial é apenas um décimo da alíquota do ITBI, o que também explica uma maior arrecadação do ITBI. Por outro lado, em Arapiraca e Juazeiro, uma taxa superior a 70% de contribuintes inadimplentes com o IPTU, impede que o imposto tenha padrões mínimos de arrecadação. Em Ribeirão das Neves e Petrolina, a inadimplência também é alta, arrecadando-se em média apenas 60% do IPTU lançado anualmente.

As maiores arrecadações do ITBI no Brasil (como percentual do PIB municipal ou da receita corrente) estão concentradas em municípios turísticos, devido ao grande número de transações imobiliárias comparado à baixa população residente, e em municípios centrados no agronegócio, devido ao grande número de transações rurais. A Figura 5 mostra as 20 maiores participações do ITBI nas receitas correntes entre os municípios brasileiros (média entre 2013 e 2016).

Note-se que dentre os 20 municípios com maiores participações do ITBI na receita corrente, 11 eram cidades turísticas ou de veraneio e oito eram municípios com relevante setor do agronegócio. Esses últimos são municípios localizados nos Estados do Tocantins ou Mato Grosso, com população pequena, mas área territorial extensa. Indo mais a fundo, dentre os 100 municípios com maiores médias no período analisado, 43 estavam localizados na Região Centro-Oeste ou no Estado do Tocantins, o que

**FIGURA 5 – 20 MAIORES ARRECADAÇÕES MUNICIPAIS DO ITBI COMO PERCENTUAL DA RECEITA CORRENTE**  
BRASIL, MUNICÍPIOS SELECIONADOS  
MÉDIA ENTRE 2013 E 2016

MUNICÍPIO	UF	POPULAÇÃO	ÁREA (KM <sup>2</sup> )	ITBI	CARACTERÍSTICAS
Xangri-lá	RS	13.951	61	12,5	Veraneio
Itapema	SC	55.016	59	9,3	Turismo e Veraneio
Mara Rosa	GO	10.320	1.703	9,1	Agronegócio
Porto dos Gaúchos	MT	5.361	7.012	8,7	Agronegócio
Bombinhas	SC	16.897	34	8,5	Turismo e Veraneio
Extremoz	RN	27.107	24	8,5	Turismo e Veraneio
São Félix do Araguaia	MT	11.039	16.848	8,3	Agronegócio
Lagoa Santa	MG	58.702	232	7,9	Turismo e Veraneio
Aporé	GO	4.043	2.900	7,6	Agronegócio
Capão da Canoa	RS	46.467	97	7,3	Veraneio
Balneário Camboriú	SC	124.557	46	7,2	Turismo e Veraneio
Gramado	RS	34.365	238	6,9	Turismo e Veraneio
Bertioga	SP	55.138	490	6,5	Veraneio
Imbé	RS	19.676	40	6,3	Veraneio
Gaúcha do Norte	MT	6.900	16.899	5,9	Agronegócio
Santa Terezinha	MT	7.798	6.451	5,9	Agronegócio
Pium	TO	7.264	10.013	5,7	Agronegócio
Florianópolis	SC	461.524	675	5,3	Capital e Turismo
Valparaíso de Goiás	GO	150.005	60	5,3	Dormitório
Divinópolis do Tocantins	TO	6.729	831	5,2	Agronegócio

Fonte: STN (2017)

demonstra que as transações de terras rurais nos cartórios desses municípios eram significativas. Em média, o ITBI representou ao redor de 5% das receitas correntes desses 43 municípios ou 0,7% do seu PIB municipal.

Isso mostra que além do ITBI ser usado como base de informações para a tributação imobiliária urbana pelo IPTU, ele também pode ser usado na administração do ITR de forma a confrontar o valor da terra rural declarado pelo contribuinte e o valor médio das transações de mercado do município de sua localização. Evidentemente devem ser celebrados convênios para troca de informações entre a Secretaria da Receita Federal, cartórios e prefeituras municipais. Além disso, os dados do ITBI também podem ser usados em possíveis estudos sobre o comércio e regulação de terras no Brasil, como a sua compra por pessoas jurídicas ou estrangeiros.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICA

O texto mostrou que os tradicionais “Impostos sobre a Transferência Imobiliária” ou “Impostos do Selo”, são amplamente utilizados em todo o mundo. Na maioria dos países, inclusive o Brasil, a sua base de cálculo geralmente é limitada apenas às transações imobiliárias. No entanto, em alguns países europeus, na Austrália e na Coreia do Sul, o imposto pode tributar também outros tipos de transferências patrimoniais como veículos, demais ativos mobiliários e até contratos financeiros e de arrendamento.

Evidentemente quando o imposto não é aplicado somente sobre transferência imobiliária (embora essa costume ser a sua base tributária mais importante) sua arrecadação tende a ser muito maior. Em 2015, foi o caso da Coreia do Sul (2,14% do PIB), da Austrália (1,37% do PIB) e da Bélgica (0,95% do PIB). Outros países, como Reino Unido, Portugal, Israel, Japão e Alemanha, conseguem uma arrecadação entre 0,3% e 0,5% do PIB tributando exclusivamente a transferência de bem imóvel, mas com alíquotas superiores a 4%.

O texto identificou que alíquotas progressivas, conforme o valor da transação imobiliária, são aplicadas por muitos países como Portugal, Hungria, Reino Unido, Irlanda, Austrália, África do Sul e Canadá. Inclusive, o artigo identificou que a Coreia do Sul, China e Canadá aplicam alíquotas punitivas como forma de coibir a especulação imobiliária. O Brasil, por outro lado, tem arrecadado ao redor de 0,15% do PIB, mediante alíquotas proporcionais do ITBI que variam entre 2% e 3%, conforme o município.

Por volta de 2005, muitos municípios brasileiros, especialmente as maiores cidades, passaram a diferenciar o valor venal do IPTU e do ITBI. Tal fato foi importante para evitar a subdeclaração das transações imobiliárias, pois os valores de referência do ITBI são baseados em pesquisas de mercado, enquanto os valores venais do IPTU costumam ser muito defasados. Tal modelo evita a evasão do próprio imposto e do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital.

Há ainda uma tendência recente entre os municípios, principalmente a partir de 2012, e por motivos fiscais, de se majorarem as alíquotas do ITBI de 2% para 3%. Não obstante, a progressividade do imposto está vedada pela Súmula 656/2011 do Supremo Tribunal Federal. O próprio STF, por outro lado, sofreu mudanças na sua composição e passou a validar a progressividade fiscal de outros impostos, como o IPTU e o ITCM. Por isso, nada impede que a progressividade do ITBI possa ser revista, ainda mais se houver permissão constitucional para isso. Com base na experiência internacional, um sistema de alíquotas progressivas do ITBI entre 2% e 6% poderia ser perfeitamente aplicável no Brasil sem impacto significativo no mercado imobiliário, e ao mesmo tempo, aumentando-se a justiça fiscal, que é a principal demanda de uma reforma tributária no Brasil.

O estudo também verificou que o ITBI rural é uma fonte de receitas muito importante em municípios com relevante setor de agronegócios na Região Centro-Oeste e no Estado do Tocantins, mostrando um cenário de aumento das transações de terras rurais, o que pode levar a especulação e aumento do preço da terra.

Tal fato merece atenção especial, e iniciativas de pesquisas futuras nesse tema, como estudos de casos, seriam bastante relevantes. Além disso, esse cenário mostra que municípios pequenos com pouca base imobiliária urbana do IPTU poderiam ser beneficiados, se a propriedade rural fosse incorporada à tributação imobiliária municipal, com finalidade puramente fiscal, permanecendo o ITR federal para fins regulatórios do mercado de terras rurais. Isso demandaria uma emenda à Constituição Federal de 1988, que poderia ser realizada dentro de uma reforma tributária.

A exemplo do que ocorre em diversos países, outra proposta a ser aplicada numa reforma tributária seria ampliar a base de cálculo do ITBI para outras transferências e registro de bens reais, como meios de transporte e aluguéis. A base de cálculo do registro ou da transferência de proprietário de automóveis poderia ser o valor da Tabela Fipe utilizada no IPVA, mas a alíquota deve ser definida nacionalmente devido à mobilidade da base de cálculo. No caso dos aluguéis, a base de cálculo, a exemplo do que ocorre em outros países, deve ser o somatório de todos os aluguéis previstos no contrato.

Evidentemente, um limite de isenção deve ser aplicado para se evitar um perfil regressivo ao ITBI, a ser aplicado sobre automóveis ou aluguéis residenciais de baixos valores. Apesar de em muitos países o imposto ainda englobar a transferência e o registro da propriedade financeira, para o caso do Brasil, entende-se que essa deva ser uma prerrogativa do governo federal, como ocorreu com a CPMF, e os ativos financeiros não devem estar sujeitos ao ITBI municipal.

Resumindo-se, as principais propostas para o debate de uma reforma do ITBI que este estudo levantou, passam por três principais pontos:

- a) Ampliação da base de cálculo do ITBI para outros tipos de atos e contratos relativos a ativos reais, como a transferência (mas também o primeiro registro) de bens móveis (automóveis, por exemplo) e contratos de arrendamento e aluguel;
- b) Previsão constitucional para a progressividade das alíquotas do ITBI, com a delimitação nacional de um intervalo de variação, recomendando-se que seja entre 2% e 6%, com um limite de isenção para pequenos aluguéis residenciais, transferências imobiliárias e automóveis. Além disso, a exemplo do que ocorre na Coreia do Sul, China e recentemente no Canadá, ao governo federal poderia ser permitido aumentar esse intervalo, por exemplo para 15%, como forma de mitigar o crescimento de bolhas imobiliárias;
- c) Concessão de apoio e financiamento às administrações tributárias municipais, de forma que elas possam cobrar o ITBI de maneira eficiente. O estabelecimento de valores de referência do ITBI deveria ser incentivado, por exemplo, com o apoio de corretores imobiliários locais em municípios menores. Os valores de referência deveriam ser estabelecidos anualmente por decreto municipal, como forma de aumentar a sua transparência.

Por fim, o artigo mostrou que apesar de ser pouco debatido e de certa forma negligenciado nas agendas de reforma tributária, o ITBI tem funções importantes, muito além de fiscais, tendo um papel a cumprir nos sistemas tributários. |

## BIBLIOGRAFIA

- ANTUNES, T. R. *Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos: aspectos gerais, suas imunidades, isenções e não incidência*, 2012 (mimeo). <https://goo.gl/LvqqNK>
- AREGGER, N.; BROWN, M.; ROSSI, E. *Transaction Taxes, Capital Gains Taxes and House Prices*, Swiss National Bank, 2013 (Working Paper). <https://goo.gl/764Xye>
- BERÁRD, G; TRANNOY, A. *The Impact of a Rise in the Real Estate Transfer Taxes on the French Housing Market*. AMSE (Aix Marseille Scholl of Economics) (Working Paper Nr 32/2017), 2017. <https://goo.gl/eyWhxN>
- BESLEY, T.; MEADS, N.; SURICO, P. *The Incidence of Transaction Taxes: Evidence from a Stamp Duties Holiday*. *Journal of Public Economics*, 119, 61-70, 2014.
- BEST, M. C.; KLEVEN, H. J. *Housing Market Responses to Transactions Taxes: Evidence from Notches and Stimulus in the UK* (Working Paper), 2016
- CARVALHO JR, P. H. B. *Property Tax Performance and Potential in Brazil*. (Tese de Doutorado). Pretoria, África do Sul, Universidade de Pretória, 2017. <https://goo.gl/Ddv6KS>
- COMUNIDADE DA AUSTRÁLIA. *Stamp duty*, 2016. <https://goo.gl/Etmeod>
- CROWE, C.; DELL'ARICCIA, G.; IGAN, D. *How to Deal with Real Estate Booms: Lessons from Country Experiences*, FMI, Working Paper, WP/11/91, 2001
- DACHIS, B.; DURANTON, G.; TURNER, M. A. *The Effects of Land Transfer Taxes on Real Estates Market: Evidence from a Natural Experiment in Toronto*. *Journal of Economics Geography*, 12(2), 327-354, 2012.
- DAVIDOFF, I.; LEIGH, A. *How Do Stamp Duties Affect the Housing Market?* *Economic Record*, 89(286), 396-410, 2013.
- DLA PIPER. *Real Estate Investment in France: The Legal Perspective*, 2017. <https://goo.gl/SNzUGt>
- DTTL (Deloitte Touche Tohmatsu Limited). *Taxation and Investment in Korea 2016: Reach, relevance and reliability*. Delloite, 2016. <https://goo.gl/7DkMkA>
- FISCONETPLUS. *Fiscal Discipline: Registration taxes, mortgage dues and court fees*, 2017. <https://goo.gl/saMqJs>
- FMI (Fundo Monetário Internacional). *Government Finance Statistics: Manual 2014*. FMI, 2014. <https://goo.gl/JWXbFq>
- IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). *Perfil dos Municípios Brasileiros Esporte – 2016*, IBGE, 2017.
- GPG (Global Property Guide). *Roundtrip costs are moderate to high in Germany*, 2017. <https://goo.gl/wo8AWS>
- HARADA, K. *Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI)*. *Revista Jus Navigandi* 5(40), 2000. <https://jus.com.br/artigos/1400>
- JLL (Jones Lang La Salle Property Consultants). *Taxes on acquisition and transfer of real estate*, 2017. <https://goo.gl/rvL4iZ>
- KPMG. *Acquisition of residential properties in Switzerland, 2016*. <https://goo.gl/9q9DYT>
- KPMG. *Tax Profiles*, 2017. <https://goo.gl/YYv2ce>
- LEE, D. J. Y; KIM, K. D. *South Korea: Overview of the Stamp Duty Regime*. Pricewaterhouse Coopers, 2007
- MAN, J. Y. *China's Property Tax Reform: Progress and Challenges*. *Land Lines April 2012*. Lincoln Institute of Land Policy, 2012. <https://goo.gl/nyTNvA>
- NCSL (National Conference of State Legislatures). *Real Estate Transfer Taxes, 2016*. <http://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/real-estate-transfer-taxes.aspx>
- OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico). *The OECD classification of taxes and interpretative guide*, In OCDE, *Revenue Statistics: 1965-2016*, OECD Publishing, 2017. <https://goo.gl/hiqivk>
- PWC (PricewaterhouseCoopers). *Overview of the German Real Estate Transfer Tax rates, 2016*. <https://goo.gl/LcxPMP>
- REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E IRLANDA DO NORTE. *Stamp Duty Land Tax*, 2017. <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax>
- RENX (Real Estate News Exchange). *Calculating land transfer taxes across Canada*, 2015. <https://renx.ca/calculating-land-transfer-taxes-across-canada/>



REINO DA ESPANHA. *Real Decreto Legislativo 1/1993* (revisão vigente em 29 de junho de 2017) *Noticias Juridicas*, 2017. <https://goo.gl/JlkBFX>

REPÚBLICA ITALIANA. *Imposta di Registro*. Agenzia Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2017. <https://goo.gl/eMeVbq>

REPÚBLICA PORTUGUESA. *Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis*, 2017. <https://goo.gl/vu5ntD>

REYDON, B. P.; OLIVEIRA, T. A. M. *A descentralização fiscal do ITR e a gestão territorial integral nos Municípios*. In *VI Seminário Internacional*. Anais da UCSAL. Salvador: UCSAL, 2011.

SARS (South African Revenue Service). *Transfer Duty*, 2017. <https://goo.gl/QhoZ2P>

SHANDA, X.; DAOSHU W. *Land and Property Tax in China*. In: Bird, L. M; Slack, E. *Land Taxation in Practice: Selected Studies*. Toronto, The World Bank, 2002. <https://goo.gl/E7GXks>

SILVA, T. M. P. *O ITBI e as operações financiadas pelo Sistema Financeiro da Habitação*. *Revista Jus Navigandi* 15(2725), 2010. <https://jus.com.br/artigos/18067>

SMOLKA, M.O. 2013. *Implementing Value Capture in Latin America: Policies and Tools for Urban Development*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, Policy Focus Report. <https://goo.gl/I5nJGs>

SOUZA, J. G. *O Imposto Territorial Rural e os Municípios: o impacto nas receitas municipais e a renúncia fiscal*. *Ciência Rural*, USM, Santa Maria, 34(5), pp 1563-69, set-out, 2004. <https://goo.gl/947CgR>

STN. 2017. *Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro* (Siconfi). Brasília, STN.

UN-Habitat (United Nations Human Settlements Program). *Property tax regimes in Europe*. Nairobi, UN-Habitat, 2013 (Principal autor: R.R. Almy).

# O IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES

**PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.**

Economista, Mestre em Economia pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro UERJ, PhD em Tax Policy pela University of Pretoria.

## RESUMO

O artigo analisa o Imposto sobre Heranças e Doações no cenário internacional e no Brasil. Apesar de seu potencial distributivo, o imposto vem perdendo relevância na maioria dos países que o adotam, representando 0,13% do PIB dos países da OCDE desde a década de 1980. Além disso, há uma tendência histórica de sua abolição ou enfraquecimento em diversos países desenvolvidos. No entanto, a experiência da Bélgica e França mostra que o imposto pode ser viável, pois sua arrecadação tem alcançado entre 0,5% e 0,7% do PIB desses países. No Brasil, a arrecadação real mais do que quadruplicou desde 2005, chegando a 0,12% do PIB em 2016, o maior indicador entre países em desenvolvimento. Apesar da recente melhoria na administração tributária, e do uso de alíquotas progressivas, São Paulo, Minas Gerais e Paraná ainda aplicam uma tributação proporcional baixa (4% ou 5%), em relação aos parâmetros internacionais, o que impede um incremento ainda maior da arrecadação nacional. Outras disparidades que o estudo identificou foram baixas alíquotas estaduais (entre 2% e 8%), elevado limites de isenção e do valor da faixa na qual a alíquota mais alta é aplicada. O estudo estima que o imposto tenha potencial de atingir 0,25% do PIB brasileiro se igualando ao patamar de países como Espanha, Alemanha e Reino Unido, se algumas medidas forem adotadas. O estudo sugere: aumento da alíquota máxima de 8% para 20% mediante a alteração da Resolução do Senado Federal nº 9/1992; maior uso de alíquotas progressivas; revisão dos limites de isenção e das faixas de alíquotas que forem muito extensas; e melhoria dos sistemas de avaliação de imóveis.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Heranças; Tributação sobre a propriedade; ITCMD; Progressividade tributária; Justiça fiscal.

## INTRODUÇÃO

Podem-se definir dois principais tipos de impostos que são cobrados sobre a riqueza: o tipo de imposto aplicado periodicamente sobre a riqueza de uma pessoa, denominado *Imposto sobre Riqueza Líquida* ou *Wealth Tax*; e o tipo de imposto aplicado esporadicamente em transferência não onerosa de riqueza, denominado *Imposto sobre Heranças e Doações*. Esses dois tipos de impostos têm sido vistos como os mais desejáveis do ponto de vista da equidade (KESSLER & PESTIEAU, 1991).

Os impostos sobre a transferência da riqueza geralmente são calculados sobre o valor líquido dos ativos transferidos e se dividem em duas categorias básicas: aqueles cobrados sobre o espólio do cedente (mais típico em países da Common Law), e aqueles incidentes sobre o valor (quinhão) recebido por cada destinatário da herança. Em outras palavras, na *causa mortis*, pode-se tributar o valor total da herança (espólio) e/ou tributar-se o valor

da propriedade recebido por cada herdeiro. Nos países de língua inglesa, o primeiro caso é chamado de *Estate Tax*; e o segundo caso é chamado de *Inheritance Tax*. O *Estate Tax* tem característica mais próxima de impostos reais, pois tributa-se o valor global do espólio, independentemente da quantidade de transferência de riqueza a ser apropriada por cada herdeiro, e as alíquotas podem ser progressivas ou proporcionais. O *Inheritance Tax* tem uma característica pessoal, pois tributa o acréscimo de riqueza aferido por cada herdeiro,<sup>1</sup> se assemelhando ao imposto sobre doações *inter vivos*, o qual quase sempre está integrado ao imposto sobre heranças. As alíquotas do *Inheritance Tax* costumam ser progressivas e são calculadas sobre montante acumulado transferido por herança, doação, ou ambos, e isenções ou alíquotas diferenciadas podem ser estabelecidas de acordo com o grau de parentesco entre as partes (cônjuge e filhos costumam sofrer alíquotas menores que familiares mais distantes ou outras pessoas).

O Imposto sobre Doações (*Gift Tax*) tem estrutura complementar ao Imposto sobre Heranças, ambos sendo frequentemente integrados num mesmo imposto. Isso porque o imposto sobre heranças poderia ser facilmente evadido, se não houvesse tributação sobre a doação em vida entre membros de uma mesma família, por exemplo. A estrutura da tributação sobre doações deve ser similar à tributação das heranças (incluindo as alíquotas).

Mesmo que os impostos sobre a riqueza não tenham efeito substancial sobre a distribuição de riqueza, mesmo um efeito marginal poderia ser preferível a nenhum. A riqueza traz consigo um grau de segurança, independência, influência e poder social que não pode ser comparado ao fluxo de renda monetária recebida por alguém. Estudo do Bird (1991) ressalta que a elevada tributação sobre heranças, doações e herdeiros no Japão parece ter tido efeito duas vezes mais forte sobre a distribuição de renda e riqueza naquele país do que o imposto de renda. Muitos argumentam que há uma justificativa moral para tributarem-se pesadamente as heranças, já que os herdeiros não fizeram esforço para formar o patrimônio, e isso os incentivaria a investir em educação própria e/ou atividades empreendedoras. Alguns defensores da corrente neoclássica também argumentam que os impostos sobre a propriedade não interferem no mercado de trabalho, ou seja, nas relações entre trabalho e lazer. Apesar de resultados fiscais insatisfatórios, espera-se que a tributação sobre heranças pelo menos previna uma concentração excessiva da renda.

Outros defensores da tributação sobre a riqueza, como Rudnick & Gordon (1996), argumentam que a capacidade contributiva derivada da renda não poderia ser a única justificativa para se cobrarem impostos progressivos e se fazer justiça tributária. Grandes concentrações de riqueza formada por um número relativamente pequeno de pessoas podem ter efeitos sociais e políticos indesejáveis. Na medida em que essas concentrações podem ser reduzidas mediante a tributação da riqueza, o cenário social poderia ser melhorado. O principal desafio é que os muito ricos podem ser capazes de influenciar o governo, seja por meios legais ou ilegais; tal influência pode resultar em ações públicas destinadas a proteger os interesses dos proprietários e das elites. Como é comum que alguns grupos tenham formado seu patrimônio sem a incidência do imposto de renda e/ou com transferência intergeracional da propriedade, somente os impostos sobre as transferências de propriedades ou sobre a fortuna pessoal poderiam reduzir iniquidades históricas elevadas.

Os que se opõem à tributação sobre heranças e riqueza, como Denk (2012), argumentam que há um desincentivo para a formação de poupança entre as gerações e incentivo para a mobilidade de capitais para locais onde há menor tributação. Também argumentam que os impostos sobre a riqueza líquida têm sido considerados impraticáveis, particularmente nos países em desenvolvimento. Problemas como cadastrar as propriedades, descobrir o

1. Uma variante do *Inheritance Tax* seria um Imposto sobre a Renda Presumida do Capital Herdado. No caso, se arbitraria um percentual de renda gerada pelo capital herdado (realizada ou não) e se aplicaria uma alíquota sobre ela. Esta forma teria a vantagem de não exigir provisões do Imposto sobre Heranças antes da morte do proprietário e tampouco resultaria em valor muito alto cobrado de uma só vez aos herdeiros. Também teria a vantagem da base de cálculo e do percentual da renda presumida se atualizarem ao longo do tempo, diferente de um parcelamento. A desvantagem é que não envolve qualquer condição *ex ante* de transferência da titularidade da propriedade, podendo gerar incentivo a inadimplência, além de futuras anistias concedidas pelo governo.

seu real proprietário, determinar com precisão seu valor líquido, podem tornar o imposto difícil de aplicar. No entanto, devido ao avanço tecnológico no setor de informática, muitos desses problemas podem ser amenizados atualmente.

O artigo está dividido em quatro seções. A primeira seção introduz o estudo. A segunda seção debate a tributação sobre heranças num contexto internacional; a terceira seção analisa o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no Brasil. A quarta seção tece as considerações finais e faz propostas de políticas para fortalecer o ITCMD no Brasil. O artigo inclui um Apêndice em que se listam as alíquotas e principais isenções do ITCMD no Brasil, por unidades da Federação (2017).

## 1. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Esta seção será dividida em dois tópicos. No primeiro, serão abordadas as alíquotas do imposto sobre heranças aplicadas em vários países, ressaltando a sua diferenciação conforme o grau de parentesco entre o cedente e os herdeiros. Além disso, serão abordados os diferentes limites de isenção do imposto existentes nos países selecionados. No segundo tópico, será debatida a arrecadação do imposto sobre heranças e doações em diferentes países.

### 1.1. Alíquotas e limite de isenção

Apesar de a literatura afirmar que imposto sobre heranças tem elevado efeito distributivo, há uma tendência internacional de eliminá-lo ou enfraquece-lo, justificando-se pela sua baixa capacidade arrecadatória, alto custo administrativo, mobilidade internacional do capital, bem como pela influência do pensamento liberal predominante durante governos de direita em alguns países. O imposto foi abolido no Canadá (1972), Austrália (1979), Israel (1981), Índia e Peru (1985), Malásia (1991), Nova Zelândia (1992), Egito (1996), Itália (entre 2001 e 2006), Panamá (2002), Portugal e Eslováquia (2004), Rússia e Suécia (2005), Hungria e Hong Kong (2006), Áustria e Cingapura (2008), Noruega e Rep. Tcheca (2014) e Porto Rico (2017).

É importante destacar que apesar de a Colômbia não possuir imposto exclusivo sobre a tributação das heranças, o país considera as heranças e doações como fato gerador do imposto de renda, impondo-se apenas um limite de isenção de cerca de 80 mil dólares para a herança do imóvel de residência da família. Já o México considera apenas as doações como base de cálculo do imposto de renda e, no caso das heranças, só se tributam os bens imóveis pelo imposto geral de transmissão imobiliária, com alíquota entre 0,5% e 3%. O mesmo acontece no Uruguai, onde apenas a herança de imóveis é tributada pelo imposto de transmissão imobiliária com alíquota de 3%. Curiosamente, na Argentina o imposto sobre heranças e doações foi introduzido apenas na Província de Buenos Aires em 2011.

É importante enfatizar que o valor das alíquotas legais não mostra o impacto na tributação efetiva do imposto de eventuais descontos e isenções para certos tipos ou valores de patrimônio, como por exemplo, para o imóvel de residência da família e para as heranças de pequeno valor, bem como o impacto das avaliações imobiliárias abaixo do mercado. Por isso, a alíquota efetiva sobre as heranças tende a ser significativamente mais baixa. Em 2010, a AGN Internacional (2010), estimou a alíquota efetiva do imposto sobre heranças de 22% na Bélgica, ao redor de 13% na Espanha, Holanda e Finlândia, ao redor de 8% no Reino Unido, Dinamarca e Polônia, e ao redor de 5% na França e Grécia.

A Figura 1 mostra as alíquotas legais do imposto sobre heranças em 39 países selecionados, em duas situações: no caso de heranças para filhos e cônjuge; e no caso de heranças para outros familiares e pessoas. A Figura também mostra o limite de isenção e o valor da faixa na qual recai a alíquota marginal máxima no caso de heranças para filhos.

**FIGURA 1 – ALÍQUOTAS, LIMITE DE ISENÇÃO E FAIXA DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA MAIS ALTA DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS**

VALORES CONVERTIDOS PARA DÓLARES OU EUROS

38 PAÍSES SELECIONADOS

2017

PAÍS	ALÍQUOTA PARA CÔNJUGE E FILHOS	ALÍQUOTA PARA OUTROS HERDEIROS	LIMITE DE ISENÇÃO PARA FILHOS	FAIXA DA ALÍQUOTA MÁXIMA PARA FILHOS
Bélgica	3%-30%	20%-80%	50 mil euros	500 mil euros
França	5%-45%	35%-60%	160 mil euros	1,8 milhão de euros
Reino Unido	36%	36%	325 mil libras	Não aplicável
Irlanda	33%	33%	310 mil euros	Não aplicável
Espanha	7%-32%	12%-64%	8 mil euros	800 mil euros
Alemanha	7%-30%	15%-50%	400 mil euros	26 milhões de euros
Holanda	10%-20%	18%-40%	20 mil euros	122 mil euros
Finlândia	7%-19%	19%-33%	20 mil euros	1 milhão de euros
Dinamarca	15%	25%	34 mil euros	Não aplicável
Eslovênia	5%-14%	8%-39%	5 mil euros	Não aplicável
Islândia	10%	10%	10 mil euros	Não aplicável
Grécia	1%-10%	20%-40%	150 mil euros	300 mil euros
Turquia	1%-10%	1%-10%	37 mil euros	926 mil euros
Polónia	3%-7%	7%-20%	2 mil euros	5 mil euros
Croácia	5%	5%	7 mil euros	Não aplicável
Itália	4%	6%-8%	1 milhão de euros	Não aplicável
Bulgária	0,4%-0,8%	3,3%-6,6%	128 mil euros	Não aplicável
Romênia	0,5%	0,5%	0	2 mil euros
Estados Unidos	40%	40%	5,3 milhões de dólares	Não aplicável
Japão	10%-55%	10%-55%	90 mil dólares	5,4 milhões de dólares
Coreia	10%-50%	10%-50%	90 mil dólares	2,7 milhões de dólares
Filipinas	8%-20%	8%-20%	20 mil dólares	200 mil dólares
Taiwan	10%	10%	14 mil dólares	Não aplicável
Vietnã	10%	10%	500 dólares	Não aplicável
Tailândia	5%	10%	Não aplicável	Não aplicável
Irã	5%-35%	15%-65%	1 mil dólares	15 mil dólares
Líbano	3%-12%	16%-45%	26 mil dólares	232 mil dólares
África do Sul	20%-25%	20%-25%	300 mil dólares	2,5 milhões de dólares
Venezuela	1%-25%	2,5%-55%	435 dólares	172 mil dólares
Chile	1%-25%	1,2%-35%	67 mil dólares	1 milhão de dólares
Equador	2,5%-17,5%	5%-35%	59 mil dólares	704 mil dólares
Argentina (1)	4%-16%	6%-22%	12 mil dólares	800 mil dólares
Brasil	1%-8%	1%-8%	Até 20 mil dólares	Definido regionalmente
Bolívia	1%	10%-20%	Não aplicável	Não aplicável.
Guatemala	1%-6%	2%-25%	65 dólares	63 mil dólares
Jamaica	5%	5%	8 mil dólares	Não aplicável
Colômbia	10%	10%	Tributado pelo Imposto de Renda	
Nicarágua	10%-30%	10%-30%	Tributado pelo Imposto de Renda	

Fonte: Global Property Guide (2017) e outras fontes.

Nota: (1) Apenas na Província de Buenos Aires.

Já as Figuras 2 e 3, sintetizam os resultados da Figura 1 e mostram, respectivamente, as alíquotas marginais máximas por países selecionadas (aplicadas para heranças onde não há nenhuma relação de parentesco entre as partes) e os limites de isenção sobre a herança para filhos.

Pacheco (2017) *apud* Piketty (2014) destaca que as alíquotas marginais do imposto sobre heranças chegavam a 80% nas décadas de 1950 a 1970 no Reino Unido, França e Estados

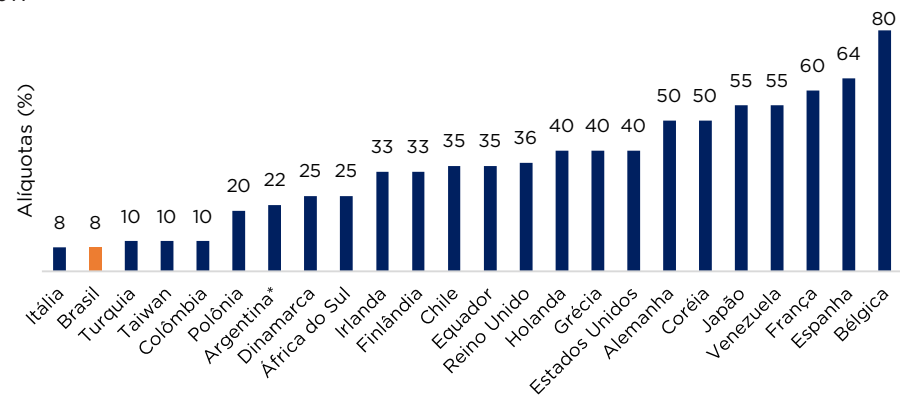
Unidos, mas foram drasticamente reduzidas a partir da década de 1980. De acordo com a Figura 2, alíquotas altas ainda existem na Bélgica, França, Espanha, Venezuela e Japão. Na Bélgica, no caso de não haver nenhuma relação de parentesco entre o cedente e o herdeiro, a alíquota atinge a 80% no que exceder a 175 mil euros na Região da Valônia. No entanto, no caso de heranças para filhos, a alíquota máxima é de 30% no que exceder a 500 mil euros, conforme mostra a Figura 1.

### FIGURA 2 – ALÍQUOTA MÁXIMA DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS

PAÍSES SELECIONADOS

EM PORCENTAGEM

2017



Fonte: Global Property Guide (2017) e outras fontes.

\*Apenas na Província de Buenos Aires

Realmente, apesar de atualmente haver alguns casos de alíquotas quase confiscatórias, quando a herança é recebida por pessoas com pouco ou nenhum grau de parentesco com o cedente, a alíquota se reduz significativamente quando a herança é recebida por familiares diretos como o cônjuge, pais ou filhos. De acordo com a Figura 1, a França possui a maior alíquota aplicada sobre a herança para filhos, com alíquota de 45%, no que exceder a 1,8 milhão de euros. No Reino Unido, Irlanda, Espanha, Bélgica e Alemanha, a alíquota máxima para filhos se situa entre 30% e 36%, aplicadas a partir de diferentes valores. Na Irlanda, a alíquota de 33% é aplicada ao que exceder 310 mil euros, e na Alemanha a alíquota de 30% é aplicada ao que exceder 2,6 milhões de euros. Holanda, Finlândia e Dinamarca estão logo atrás no *ranking* europeu, com alíquotas entre 7% e 20%.

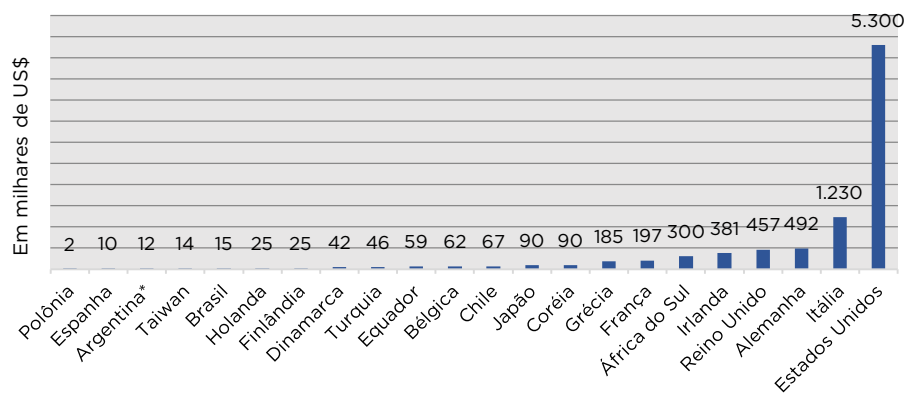
O limite de isenção, ou seja, o valor ao qual começa a ser aplicada a tributação sobre heranças também variou enormemente entre os países desenvolvidos. De acordo com a Figura 3, têm-se exemplos de altos limites de isenção para filhos, como o valor de 5,3 milhões de dólares nos Estados Unidos, 1,2 milhão de dólares na Itália, e ao redor de 470 mil dólares na Alemanha e Reino Unido. Como exemplo de baixos limites de isenção para a herança de filhos, tem-se o valor de apenas 2 mil dólares na Polônia, entre 10 mil e 15 mil dólares na Espanha, Taiwan, Brasil e Argentina (Província de Buenos Aires), e entre 25 mil e 45 mil dólares na Holanda, Finlândia, Dinamarca e Turquia.

Os Estados Unidos é um caso interessante de reforma e tendência de enfraquecimento do imposto sobre heranças. O *Estate Tax* é um imposto federal, mas os estados podem criar outro imposto adicional sobre heranças, se assim o desejarem. Em 2000, o imposto federal era progressivo, tendo um limite de isenção de apenas 10 mil dólares e uma alíquota máxima de 55%. A partir de 2001, o limite de isenção passou a aumentar anualmente, chegando a 3,5 milhões de dólares em 2009. A alíquota também passou a ser proporcional, reduzindo-se gradativamente, de 55% para 40% entre 2001 e 2009.

Em 2010, o imposto foi completamente eliminado, sendo reinstituído em 2011 com alíquota de 35% (depois aumentada para 40%) e um limite de isenção que se situou ao redor de 5 milhões de dólares até 2017. Em 2018, o limite de isenção foi aumentado para 11,2 milhões de dólares. Em termos arrecadatórios, o imposto chegou a representar 0,38% do PIB norte-americano em 1999, mas o indicador foi reduzido para cerca de 0,14% a partir de 2012.

**FIGURA 3 – LIMITE DE ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS PARA FILHOS**

PAÍSES SELECIONADOS  
EM MILHARES DE DÓLARES  
2017



Fonte: Global Property Guide (2017) e outras fontes.  
\*Apenas na Província de Buenos Aires

O Japão e Coreia do Sul possuem tributação progressiva e similar sobre heranças. Em ambos os países as alíquotas variam entre 10% e 50% aplicadas sobre heranças que excedam cerca de 90 mil dólares. Em Taiwan, uma alíquota proporcional de 10% é aplicada a heranças que excedam 14 mil dólares. A China ainda não possui nenhuma tributação sobre heranças, mas há estudos para que seja introduzida. Na Tailândia, o imposto foi introduzido em 2014.

A África do Sul possui tributação progressiva sobre heranças, com duas alíquotas, 20% e 25%. A primeira aplicada ao que exceder cerca de 300 mil dólares, e a segunda ao que exceder a cerca de 2,5 milhões de dólares. Esse alto limite de isenção, mesmo com altas alíquotas, impede arrecadação satisfatória do imposto, que se tem situado entre 0,03% e 0,05% do PIB sul-africano. O mesmo ocorre no Chile, onde a alíquota máxima de 25% para filhos só é aplicada ao que exceder a 1 milhão de dólares.

Na América do Sul, um imposto nacional e específico sobre heranças e doações só existe na Venezuela, Equador, Bolívia, Chile e Brasil. A Colômbia considera as heranças como base de cálculo do imposto de renda, e na Argentina o imposto só foi introduzido na Província de Buenos Aires. Dentre os demais países da América Latina, o imposto existe na Nicarágua, Guatemala e República Dominicana.

## 1.2. Arrecadação

Esta seção irá analisar a arrecadação do imposto sobre heranças e doações em diferentes países. Observa-se que o imposto nunca teve um papel importante nos sistemas tributários dos países que o possuem. E sua participação, que já era pequena, vem-se reduzindo a partir da década de 1980 na maioria dos países da OCDE. Segundo a OCDE (2018), o

imposto chegou a representar 0,93% do PIB britânico em 1969, mas sua arrecadação se reduziu para 0,16% em 2009. Nos Estados Unidos, a tributação sobre heranças chegou a representar 0,53% do PIB em 1972 e 0,38% do PIB em 1999, caindo para apenas 0,09% do PIB em 2011. No Japão, o imposto chegou a representar 0,6% do PIB japonês em 1993, mas o indicador se reduziu para 0,25% em 2010 (embora tenha aumentado para 0,38% em 2016).

A média de arrecadação de todos os países da OCDE foi de 0,26% do PIB na década de 1960 e 0,19% do PIB na década de 1970, estabilizando-se em 0,13% do PIB a partir da década de 1980. No entanto, há países nos quais a arrecadação vem crescendo. Na Bélgica, a arrecadação representou ao redor 0,3% do PIB entre as décadas de 1970 e 1990, 0,5% do PIB na década de 2000 e 0,7% do PIB entre 2010 e 2016. Na França, o imposto representou em média 0,3% do PIB na década de 1980, 0,4% do PIB na década de 1990, e 0,5% do PIB entre 2000 e 2016. A Figura 4 mostra arrecadação do imposto como proporção do PIB de 29 países selecionados a partir de 1995 (as três primeiras colunas mostram a média do período).

**FIGURA 4 – EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS EM PORCENTAGEM DO PIB**  
29 PAÍSES SELECIONADOS  
1995-2016

Países	1995-2000	2001-2005	2006-2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Bélgica	0,37	0,48	0,61	0,64	0,70	0,79	0,70	0,73	0,70
França	0,42	0,47	0,41	0,41	0,43	0,45	0,48	0,56	0,55
Japão	0,43	0,30	0,29	0,31	0,32	0,33	0,39	0,39	0,40
Coreia	-	-	0,24	0,25	0,37	0,32	0,35	0,30	0,33
Taiwan	-	-	-	0,17	0,19	0,16	0,16	0,20	0,28
Holanda	0,28	0,30	0,29	0,24	0,21	0,27	0,23	0,24	0,26
Reino Unido	0,18	0,21	0,20	0,18	0,18	0,19	0,21	0,24	0,25
Finlândia	0,23	0,29	0,27	0,20	0,25	0,32	0,24	0,30	0,24
Espanha	0,20	0,22	0,25	0,21	0,22	0,24	0,26	0,26	0,24
Alemanha	0,12	0,16	0,17	0,16	0,16	0,16	0,19	0,21	0,22
Dinamarca	0,20	0,20	0,22	0,26	0,21	0,21	0,20	0,26	0,21
Suíça	0,28	0,22	0,15	0,14	0,14	0,15	0,18	0,16	0,17
Luxemburgo	0,11	0,03	0,14	0,10	0,16	0,15	0,15	0,14	0,16
Irlanda	0,18	0,13	0,17	0,14	0,16	0,15	0,19	0,16	0,15
Islândia	0,10	0,09	0,11	0,08	0,11	0,13	0,13	0,13	0,15
Estados Unidos	0,32	0,27	0,20	0,09	0,12	0,16	0,14	0,14	0,14
Brasil	n.d.	0,04	0,05	0,06	0,07	0,08	0,08	0,11	0,12
Grécia	0,25	0,17	0,08	0,06	0,05	0,05	0,06	0,08	0,07
Chile	0,03	0,04	0,07	0,04	0,05	0,03	0,02	0,05	0,06
África do Sul	0,04	0,04	0,03	0,04	0,03	0,03	0,04	0,05	0,04
Itália	0,07	0,03	0,02	0,11	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
Turquia	-	-	0,09	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Hungria	0,04	0,05	0,04	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Eslovênia	0,01	0,01	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02
Polônia	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02
Noruega	0,09	0,09	0,09	0,06	0,06	0,07	0,06	-	-
Áustria	0,05	0,07	0,04	-	-	-	-	-	-
Suécia	0,10	0,09	-	-	-	-	-	-	-
Portugal	0,07	0,05	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: FMI (2018)

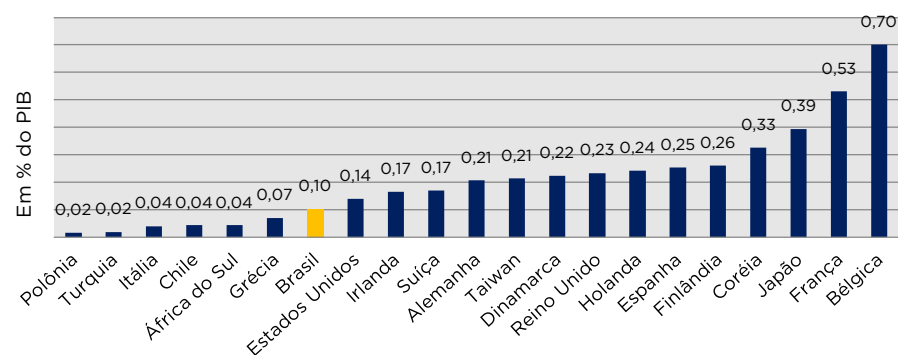
De acordo com a Figura 4, com exceção de Bélgica, França, Japão e Coreia, a arrecadação do imposto sobre heranças tem sido muito pequena, em geral, inferior a 0,3% do PIB. A Bélgica e a França são os dois países com maior arrecadação, atingindo entre 0,7% e 0,8% do PIB belga e entre 0,5% e 0,6% do PIB francês, desde 2012. Logo atrás no ranking estão Japão e Coreia, onde a arrecadação do imposto tem sido entre 0,3% e



0,4% do PIB. Já Taiwan, Holanda, Reino Unido, Finlândia, Alemanha e Dinamarca têm arrecadado entre 0,2% e 0,3% do PIB. No Chile, África do Sul, Itália e Turquia, a arrecadação não tem atingido nem 0,1% do PIB.

Em 2016, o Brasil obteve a décima sexta maior arrecadação do imposto sobre heranças como proporção do PIB nos países da amostra. De fato, o imposto representou ao redor de 0,05% do PIB na década de 2000, aumentando para 0,12% do PIB em 2016, devido principalmente às melhorias na administração tributária, ao crescimento do preço e do nível de avaliação dos imóveis, e à permissão para uso de alíquotas progressivas, pelo STF, a partir de 2013. Apesar das baixas alíquotas, a arrecadação brasileira foi três vezes superior à arrecadação sul-africana, que possui alíquota de 20%. Isso porque África do Sul aplica um limite de isenção de 300 mil dólares, muito superior ao Brasil que, em geral, é inferior a 15 mil dólares na maioria dos estados. O gráfico da Figura 5 visualiza melhor a comparação da arrecadação do imposto sobre heranças, entre os países (indicador médio entre 2014 e 2016).

**FIGURA 5 – ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES**  
EM PORCENTAGEM DO PIB  
PAÍSES SELECIONADOS  
MÉDIA 2014-2016



Fonte: FMI (2018)

## 2. A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

Essa seção está dividida em três partes. A primeira faz um breve histórico do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e comenta algumas questões jurídicas. A segunda debate os principais aspectos das legislações estaduais atualmente em vigor, como as alíquotas e as principais isenções. A terceira parte analisa a evolução da arrecadação do ITCMD no Brasil e por unidade de federação.

### 2.1. Breve histórico do ITCMD

O artigo 9º da Constituição de 1891 estabeleceu a competência exclusiva dos estados para tributar as transmissões de propriedades imobiliárias. No entanto, o artigo 8º da Constituição de 1934 criou dois impostos estaduais sobre transferência patrimonial, um exclusivo sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos* (ITBI) e outro sobre a transmissão de qualquer propriedade por *causa mortis* (ITCM). As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram essa estrutura, porém a Emenda nº 5/1961 alterou a Constituição de 1946 e transferiu o ITBI para a competência municipal (ANTUNES, 2012).

No período ditatorial (1964-1985), a Emenda Constitucional nº 18/1965 alterou a Constituição de 1946 e fundiu novamente o ITBI e ITCM nomeando-o “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, de competência estadual, que passou a englobar tanto a transferência de bem imóvel por ato oneroso (venda) e por *causa mortis* (heranças), excluindo a tributação sobre heranças de outros tipos de propriedade. A Emenda determinou que o Senado Federal estabelecesse a alíquota máxima do imposto, mas na ausência de normativa do Senado, o Ato Complementar 27 de 1966 fixou que a alíquota seria de 0,5% para as transmissões relativas ao Sistema Financeiro de Habitação, de 1% para transmissões por ato oneroso, e de 2% para transmissões por heranças ou doações.

Com a Constituição de 1988, o Imposto sobre Transferência de Bem Imóvel foi cindido novamente, criando-se o ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso ou Cessão de Direitos) de competência municipal e o ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direito). A Constituição de 1988 não restringiu as alíquotas do ITBI, tendo os municípios ampla autonomia para fixá-las. No caso do ITCMD, o constituinte estabeleceu que o Senado Federal determinaria a sua alíquota máxima, a qual foi fixada em 8% pela Resolução do Senado Federal nº 9/1992.

A resolução também permitiu a progressividade das alíquotas, dispositivo que, no entanto, vinha sendo questionado judicialmente pela alegação de que o ITCMD seria um imposto com característica real. Porém, em 2013, STF confirmou a constitucionalidade das alíquotas progressivas, mediante o julgamento do Recurso Extraordinário RE 562.045/RS. Devido aos efeitos da jurisprudência do STF, em 2015, apenas três estados adotavam alíquotas progressivas do ITCMD: Ceará, Bahia e Santa Catarina. Com a crise fiscal e econômica, em 2018, quinze estados passaram a adotar a progressividade, sendo que dez destes estados apresentavam a alíquota máxima de 8%.

Há ainda pressões para o aumento da alíquota máxima do ITCMD mediante uma alteração da Resolução do Senado Federal nº 9/1992, como forma de se aumentar a justiça fiscal e as receitas estaduais num cenário de crise fiscal. Em 2015, o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (Consefaz), encaminhou um ofício ao presidente do Senado Federal propondo o aumento da alíquota máxima do ITCMD de 8% para 20%. Segundo Pacheco (2017), o nível atual das alíquotas do ITCMD, entre 4% e 8%, não incentivam a guerra fiscal e o planejamento sucessório dos contribuintes, mas o autor alega que este cenário pode mudar, se a amplitude das alíquotas for aumentada. A harmonização das alíquotas estaduais é uma estratégia a ser pensada numa reforma tributária para atenuar o problema.

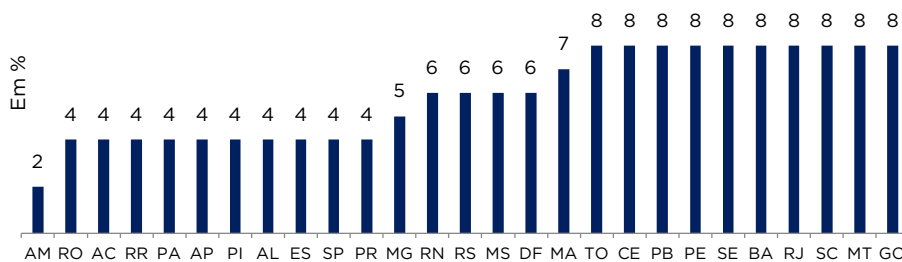
Com relação à base de cálculo do ITCMD, o artigo 35 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que: “*Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários*”. Em outras palavras, a base de cálculo do imposto será sempre o valor do quinhão recebido por cada herdeiro, nunca incidindo sobre o valor integral do espólio. No caso do ITCMD progressivo, conforme se aumenta o número de herdeiros reduz-se o valor arrecadado com o tributo, devido à diminuição de cada quinhão. É ainda importante destacar o local do fato gerador do ITCMD. O artigo 41 do CTN determina que a herança esteja sujeita à legislação estadual do local onde se processa o inventário, ou seja, no domicílio do herdeiro ou do cedente, exceto no caso dos bens imóveis, caso no qual o imóvel ficará sujeito à legislação estadual da sua localização geográfica.

## 2.2. Alíquotas e isenções do ITCMD

Essa seção debate as diferentes alíquotas e critérios de isenção existentes atualmente nas legislações estaduais. A tabela no Apêndice faz um grande resumo do ITCMD em cada unidade da federação, mostrando as alíquotas sobre as faixas aplicadas e as principais isenções em 2017. Usando-se dados do Apêndice, as alíquotas marginais (máximas) aplicadas em cada unidade da federação são mostradas na Figura 6.

**FIGURA 6 – ALÍQUOTAS MÁXIMAS DO ITCMD**

EM PORCENTAGEM  
UNIDADES DA FEDERAÇÃO  
BRASIL  
2017



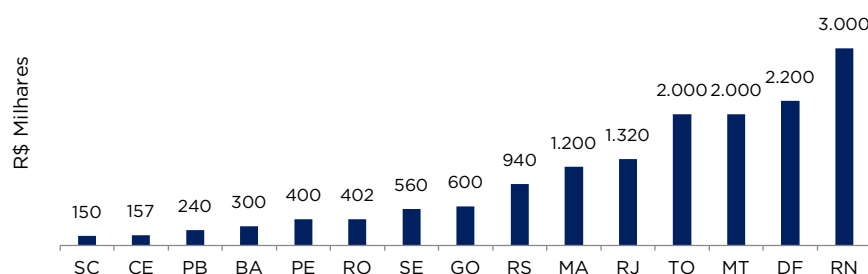
Fonte: Legislações Estaduais

De acordo com a Figura 6, o Rio Grande do Sul e Distrito Federal são exemplos de unidades da federação que aplicam alíquotas progressivas até 6%, enquanto o Tocantins, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Sergipe, Bahia, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Mato Grosso e Goiás aplicam a alíquota máxima de 8%. Por outro lado, o Amazonas possui a menor alíquota do ITCMD no país, de apenas 2%. Além disso, apesar da sua representatividade no PIB nacional, os estados de São Paulo e Paraná ainda aplicam alíquota proporcional de 4%, enquanto Minas Gerais aplica alíquota de 5%. Evidentemente, a arrecadação nacional do ITCMD poderia aumentar significativamente se esses estados simplesmente aumentassem suas alíquotas.

Também é importante verificar a faixa do valor da herança onde a alíquota progressiva mais alta é aplicada. Se este valor for muito alto, será baixo o número de contribuintes ou o valor da herança sujeita à alíquota mais alta, reduzindo-se o valor da tributação efetiva. A Figura 7 mostra o valor no qual começa a ser aplicada a alíquota marginal (máxima) do ITCMD em quinze unidades da federação onde existe tributação progressiva.

**FIGURA 7 – VALOR MÍNIMO SUJEITO À ALÍQUOTA MÁXIMA DO ITCMD**

EM MILHARES DE REAIS  
UNIDADES DA FEDERAÇÃO SELECIONADAS  
BRASIL  
2017



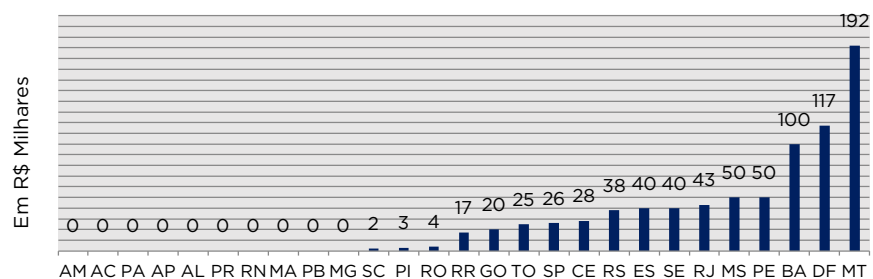
Fonte: Legislações Estaduais

De acordo com a Figura 7, os valores a partir dos quais começa a ser aplicada a alíquota marginal do ITCMD variam consideravelmente entre as unidades da federação. Esse valor é de aproximadamente R\$ 150 mil em Santa Catarina e Ceará, R\$ 300 mil na Paraíba e Bahia, R\$ 500 mil em Pernambuco, Rondônia, Sergipe e Goiás, R\$ 1 milhão no Rio Grande do Sul, Maranhão e Rio de Janeiro, R\$ 2 milhões no Tocantins, Mato Grosso e Distrito Federal, e R\$ 3 milhões no Rio Grande do Norte. Evidentemente, o impacto na tributação da alíquota de 8% aplicada às heranças que excedam R\$ 157 mil no Ceará é muito maior que o impacto da alíquota de 6% aplicada a heranças que excedam R\$ 3 milhões no Rio Grande do Norte. Os estados também podem estipular o limite de isenção, ou seja, um valor mínimo sobre o qual incidirá o ITCMD.

A Figura 8 mostra o limite de isenção do quinhão herdado em todas as unidades de federação. Observe-se que não foi identificado nenhum limite de isenção aplicado ao valor do quinhão herdado nas legislações do Amazonas, Acre, Pará, Amapá, Alagoas, Paraná, Rio Grande do Norte, Maranhão, Paraíba e Minas Gerais. Em Santa Catarina, Piauí e Rondônia, os limites de isenção foram irrisórios, situando-se entre R\$ 2 mil e R\$ 4 mil. Na maioria dos estados que aplicam algum limite de isenção, ele se situou entre R\$ 20 mil e R\$ 50 mil. No entanto, Bahia, Distrito Federal e Mato Grosso aplicavam limite de isenção entre R\$ 100 mil e R\$ 200 mil.

#### FIGURA 8 – LIMITE DE ISENÇÃO DO ITCMD SOBRE O QUINHÃO HERDADO

EM MILHARES DE REAIS  
UNIDADES DA FEDERAÇÃO  
BRASIL  
2017



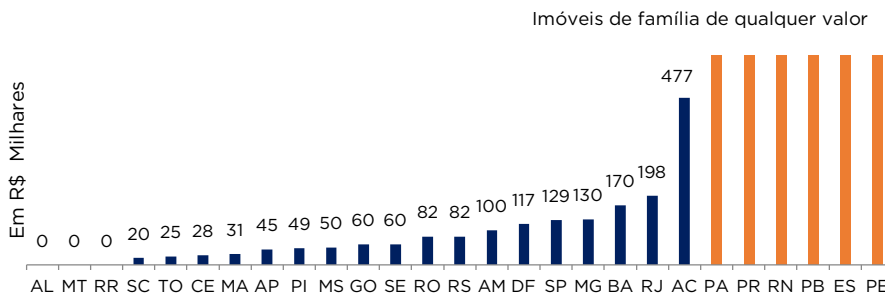
Fonte: Legislações Estaduais

Outro aspecto importante é o tratamento tributário diferenciado que se pode conceder às doações em vida, encorajando o planejamento tributário e a evasão. Acre, Alagoas e Mato Grosso do Sul possuem alíquotas do ITCMD menores para as doações. Os estados de São Paulo e Mato Grosso ainda se destacam por isentar todas as doações em vida até o limite de R\$ 64 mil (consultar Apêndice).

Outro tópico que impacta na arrecadação do ITCMD são as típicas isenções concedidas para o imóvel de moradia da família. Essas isenções podem ser consideradas meritórias, mas dependendo de como são concedidas podem englobar propriedades de alto valor. A Figura 9 mostra o limite de isenção (mais ampliado) aplicado exclusivamente aos imóveis de família.

Note-se que Alagoas não concede nenhuma isenção específica para o imóvel de residência da família (exceto para imóveis de programas habitacionais destinados a pessoas de baixa renda). Roraima também apresenta dispositivo similar ao de Alagoas; no Mato Grosso, aos imóveis de família aplica-se o limite de isenção genérico de R\$ 192 mil por cada quinhão.

**FIGURA 9 – LIMITE DE ISENÇÃO DO PARA O IMÓVEL DE RESIDÊNCIA DA FAMÍLIA**  
EM MILHARES DE REAIS  
ESTADOS DA FEDERAÇÃO  
BRASIL  
2017



Fonte: Legislações Estaduais

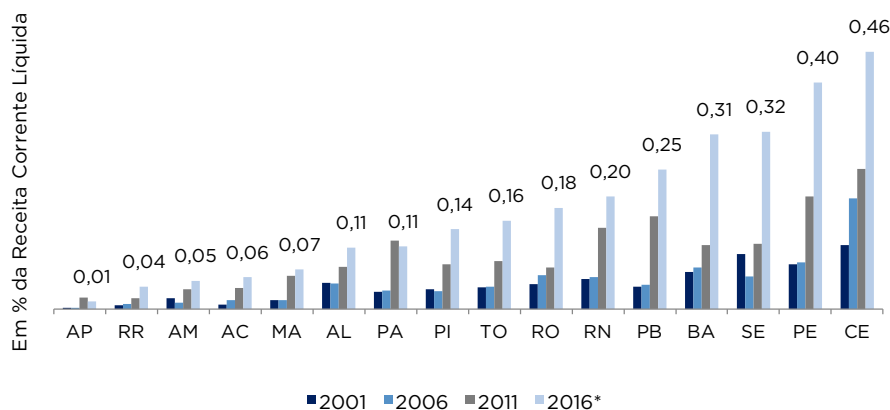
A maioria dos estados, por outro lado, têm concedido isenção para imóveis de família que tenham valores inferiores a R\$ 82 mil. Já na Bahia e no Rio de Janeiro, a isenção é concedida para imóveis de até aproximadamente R\$ 200 mil. O Acre se destaca por isentar os imóveis de família com valor até R\$ 477 mil. Por outro lado, o Pará, Paraná, Rio Grande do Norte, Paraíba, Espírito Santo e Pernambuco, isentam da tributação pelo ITCMD todos os imóveis de família, independente do seu valor.

### 2.3. Arrecadação do ITCMD

Os dados da arrecadação do ITCMD para os estados da federação estão disponíveis na base de dados da Secretaria do Tesouro Nacional partir do ano de 2001 (STN, 2018). Entre 2001 e 2011, o imposto vinha representando entre 0,04% e 0,06% do PIB, porém em 2016 ele atingiu 0,12% do PIB. Em termos reais (reajustados pelo IPCA), a arrecadação nacional aumentou de R\$ 1,6 bilhão em 2005 para R\$ 7,5 bilhões em 2016, ou seja, 4,7 vezes no período. Os estados de São Paulo (32%), Rio de Janeiro (19%), Minas Gerais (10%) e Ceará (9%)<sup>2</sup> representaram as maiores arrecadações do Brasil em 2016. A Figura 10 (estados das Regiões Norte e Nordeste) e Figura 11 (estados das Regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste) mostram a evolução da participação do ITCMD na receita corrente estadual nos anos de 2001, 2006, 2011 e 2016.

2. O caso do Ceará em 2016 foi atípico, devido ao falecimento do empresário Ivens Dias Branco, cujo espólio rendeu R\$ 518 milhões em ITCMD ao estado. Em 2017, a arrecadação cearense caiu para R\$ 93 milhões, reduzindo a participação do imposto de 2,7% das receitas correntes em 2016 para o nível histórico de 0,5% em 2017.

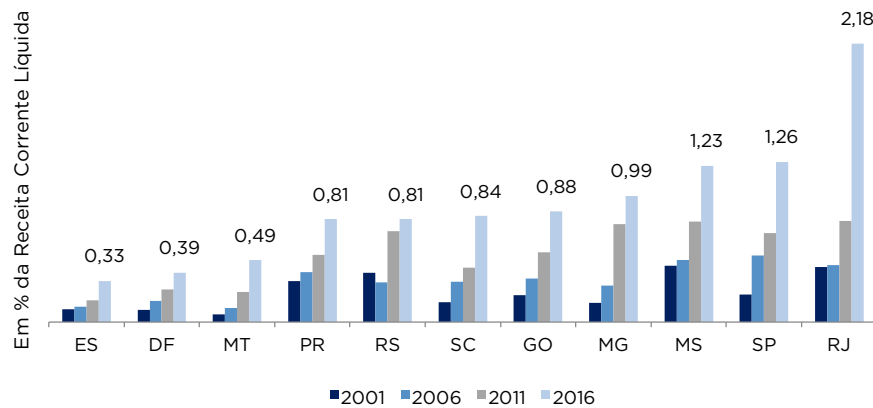
**FIGURA 10 – EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ITCMD**  
EM PORCENTAGEM DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA  
ESTADOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE  
BRASIL  
2001-2016



Fonte: STN (2018)

\*Dados de 2017 para o Estado do Ceará

**FIGURA 11 – EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ITCMD**  
EM PORCENTAGEM DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA  
ESTADOS DAS REGIÕES SUL, SUDESTE E CENTRO-OESTE.  
BRASIL  
2001-2016



Fonte: STN (2018)

De acordo com a Figura 10, o ITCMD representou menos de 0,5% das receitas correntes em todos os estados das Regiões Norte e Nordeste em 2016. Nos estados das Regiões Sul e Sudeste e no Mato Grosso do Sul, o imposto correspondeu entre 0,8% e 1,2% da receita corrente estadual, exceto no Estado do Rio de Janeiro, onde ele teve o melhor desempenho no país e representou 2,2% da receita corrente. De qualquer maneira, observa-se um crescimento exponencial do imposto desde 2001 em quase todos os estados.

O nível de avaliação dos bens imóveis é um importante fator no desempenho arrecadatório do ITCMD. Segundo a Sefaz-MG, os imóveis urbanos têm representado cerca de metade da base de cálculo do imposto em Minas Gerais, por isso é importante que os estados tenham um bom sistema de avaliação imobiliário. Na maioria dos estados, a legislação prevê que valor venal do ITCMD será definido pelo fisco estadual, cujo valor dos imóveis urbanos, imóveis rurais e automóveis, não pode ser inferior ao valor venal do IPTU, ITR e IPVA. Em alguns estados, como no Paraná, o valor venal dos imóveis também está ancorado ao valor venal do ITBI, que tende a ter valores mais realistas em relação ao mercado que o valor venal do IPTU, e principalmente o valor venal do ITR.

De qualquer maneira, é importante que os estados tenham avaliadores e sistemas próprios de avaliação de imóveis, visto que as Plantas Genéricas de Valores de muitas cidades (sobretudo cidades do interior) podem ter valores muito defasados. Os cartórios também podem ser uma boa fonte de informação sobre o valor das transações imobiliárias e a atividade de avaliação imobiliária pode ser inclusive terceirizada. Em casos específicos, como imóveis de alto valor, um perito avaliador pode ser solicitado para uma avaliação mais precisa.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICA

O artigo constatou que o imposto sobre heranças tem apresentado baixa relevância e vem reduzindo sua participação nos sistemas tributários de vários países, com exceção da Bélgica e França. Vários países aboliram o imposto ao longo dos últimos 40 anos, como o Canadá (1972), Austrália (1979), Nova Zelândia (1992), Peru e Índia (1985), Portugal (2004), Rússia e Suécia (2005), Áustria (2008), e Noruega (2014). Países latino-americanos, como o México, Uruguai, Paraguai, Costa Rica e Argentina (exceto na Província de Buenos Aires), jamais possuíram um imposto específico sobre heranças.

A alíquota marginal no Brasil (8%) é muito inferior à de outros países desenvolvidos, a qual, frequentemente, pode ultrapassar o patamar de 30%. No entanto, diferentemente de outros países, a legislação brasileira, em geral, não apresenta alíquotas menores para heranças entre familiares próximos ou apresenta um limite de isenção excessivamente alto, sendo em média de 15 mil dólares. Isso fez com que a arrecadação nacional atingisse 0,12% do PIB em 2016, sendo a décima sexta maior numa amostra de 29 países, e a maior entre países em desenvolvimento.

No tocante as alíquotas, o estudo identificou que em 2018, quinze unidades da federação brasileira utilizavam alíquotas progressivas, com dez estados aplicando a alíquota máxima de 8%. No entanto, os estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que representaram 47% do PIB brasileiro em 2015, ainda adotavam alíquota proporcional de 4% ou 5%. Provavelmente se esses estados passarem a adotar alíquotas progressivas de até 8%, a arrecadação nacional aumentará significativamente.

No entanto, a principal medida para fortalecimento do ITCMD passa pela alteração da Resolução do Senado Federal nº 9/1992 no sentido de ampliar o atual limite legal da alíquota máxima permitida (de 8% para 20%), conforme proposta do Consefaz.

Apesar de a maioria dos países adotarem alíquotas muito maiores que a brasileira, os limites de isenção em alguns países podem superar 300 mil dólares. No entanto, há vários países desenvolvidos com arrecadação superior à brasileira e, considerando-se a elevada e histórica inequidade do patrimônio no Brasil, é recomendável que se fortaleça a tributação sobre heranças. Com o aumento da alíquota máxima, o maior uso da progressividade e melhorias administrativas, é possível que a arrecadação nacional possa aumentar dos atuais 0,12% do PIB para cerca de 0,25% do PIB, ficando em nível similar ao da Espanha, Reino Unido e Alemanha.

Tal medida permitiria explorar melhor a progressividade do imposto e aumentaria o nível de receitas dos estados da federação, bastante debilitadas pela crise fiscal. No Estado do Rio de Janeiro, o imposto representou aproximadamente 2% das receitas correntes em 2016 e 2017, e espera-se que esse indicador aumente em 2018, devido à nova lei que aumentou a alíquota máxima para 8%.

Apesar da recente tendência de aumento das alíquotas do ITCMD, as faixas nas quais começam a ser aplicadas as alíquotas máximas variaram significativamente entre os estados. Este valor foi de apenas R\$ 150 mil em Santa Catarina e Ceará, mas acima de R\$ 2 milhões no Tocantins, Mato Grosso, Distrito Federal e Rio Grande do Norte. Tais diferenças nas faixas de aplicação da alíquota máxima impactam enormemente a tributação efetiva do ITCMD e a sua arrecadação. O ideal é que as faixas sejam calibradas para que gerem um nível adequado de progressividade e de receitas.

As isenções também foram bem díspares na federação. Nos estados, os imóveis de residência das famílias em geral são isentos até o valor de R\$ 100 mil (até R\$ 200 mil no Rio de Janeiro e na Bahia). No entanto, Pará, Paraná, Rio Grande do Norte, Paraíba, Espírito Santo e Pernambuco, isentam todos os imóveis de família, independente do seu valor.

A maioria dos estados também isentam as heranças até certo valor. Este valor pode ser zero ou inferior a R\$ 50 mil na maioria dos estados, mas há casos em que o limite de isenção está entre R\$ 100 mil e R\$ 200 mil, como na Bahia, Distrito Federal e Mato Grosso. Os estados de São Paulo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Acre e Alagoas

se destacam por isentar certos valores, ou aplicar uma alíquota menor, para doações em vida, o que pode incentivar o planejamento tributário das sucessões.

Atualmente o ITCMD tem sido administrado com certo nível de eficiência pelos estados, pois a arrecadação nacional tem crescido exponencialmente em termos reais, de R\$ 1,6 bilhão em 2005 para R\$ 7,5 bilhões em 2016. Os imóveis correspondem a principal base tributária do imposto e as atualizações das Plantas Genéricas de Valores e das Pautas do ITBI pelos municípios têm gerado externalidades positivas na administração do ITCMD. Além disso, o imóvel é a única classe de bem na qual a legislação do ITCMD pode ser diferente do local de onde se processa o inventário, mitigando a guerra fiscal e a mobilidade da base de cálculo.

Por outro lado, a progressividade das alíquotas pode encorajar que os inventários sejam realizados em estados diferentes daqueles onde se localizam os imóveis herdados. Além disso, a herança de ativos localizados no exterior ou de ativos financeiros pode induzir a mudança de domicílio fiscal para estados com menores alíquotas. Esses problemas devem ser pensados num projeto de reforma tributária, visto que o possível aumento da alíquota máxima e a popularização da progressividade podem incentivar essa técnica de evasão e planejamento sucessório.

Cabe destacar que a arrecadação do ITCMD pode justificar a viabilidade da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Devido à elevada concentração de riqueza e significativo número de milionários no país (164 mil milionários e 34 bilionários segundo pesquisa do Credit Suisse), uma tributação anual sobre a riqueza dessas pessoas poderia gerar uma arrecadação não desprezível do IGF. Por exemplo, o falecimento de um bilionário no Estado do Ceará em 2016 levou a uma arrecadação de R\$ 518 milhões em um único inventário, sujeito a uma alíquota efetiva de aproximadamente 7,5%. Consequentemente, um IGF com alíquota efetiva de 0,7% poderia gerar uma arrecadação anual de R\$ 50 milhões apenas sobre o patrimônio deste contribuinte.

Em resumo, este artigo faz sete recomendações gerais para fortalecer o ITCMD no Brasil:

- a) Alteração da Resolução do Senado Federal nº 9/1992, com aumento da alíquota máxima de 8% para 20%, conforme recomendação do Conseqfz;
- b) Uso do ITCMD progressivo, com aplicação da alíquota máxima de 8% para faixas de valores que não sejam excessivamente altas, sugerindo-se um valor em torno de R\$ 300 mil;
- c) Criação de algum dispositivo para harmonização das alíquotas, como forma de evitar competição tributária entre os estados;
- d) Harmonização dos limites de isenção sobre o quinhão herdado, sugerindo-se algo em torno de R\$ 50 mil;
- e) Limitação da isenção para o imóvel de residência da família para até certo valor, sugerindo-se para imóveis até R\$ 100 mil ou R\$ 200 mil;
- f) Não diferenciação da tributação das heranças e das doações por menor alíquota ou limite de isenção, como forma de evitar o planejamento tributário;
- g) Criação de um sistema de avaliação de imóveis, contratando-se avaliadores e fazendo-se convênios com os cartórios e prefeituras. A pauta de valores do ITBI, por possuir valores mais próximos do mercado, deve ser usada preferencialmente, para aferição dos valores venais dos imóveis urbanos e rurais. |



## REFERÊNCIAS

- AGN International. *Gift and Inheritance Tax: an European comparison*, 2010.
- ANTUNES, T. R. *Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos: aspectos gerais, suas imunidades, isenções e não incidência*, 2012 (mimeo). <https://goo.gl/LvqqNK>
- BIRD, Richard M. *The Taxation of Personal Wealth in International Perspective. Canada Public Policy: Analyse de Politiques*. v. XVII:3, pp. 322-34, 1991.
- DENK, O. *Tax Reform in Norway: A Focus on Capital Taxation*, OECD Economics Department Working Papers, No. 950. Paris: OECD Publishing, 2012.
- FMI (Fundo Monetário Internacional). *International Financial Statistics (IFS)*. International Monetary Fund, 2018. <https://goo.gl/trbtUj>
- GLOBAL PROPERTY GUIDE. *Data of Inheritance Taxes, 2017*. <https://goo.gl/envkc3>
- KESSLER, D.; PESTIEAU, P. The *Taxation of Wealth in the EEC: Facts and Trends*. *Canada Public Policy: Analyse de Politiques*. v. XVII:3, pp. 309-21, 1991.
- OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). *Revenue statistics: reference series (edition 2018)*, 2018. <https://goo.gl/RJbI3l>
- PACHECO, C.S.A. *Evolução, Padrões e Tendências na Arrecadação do Imposto sobre Heranças e Doações*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5(5), 2017.
- PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- RUDNICK, R. S.; GORDON, R.K. *Taxation of Wealth*. In THURONYI, V. (ed), *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund, 1996.
- STN (Secretaria do Tesouro Nacional). *Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)*. Brasília, 2017.

**APÊNDICE – ALÍQUOTAS E PRINCIPAIS ISENÇÕES DO ITCMD**

UNIDADES DA FEDERAÇÃO

BRASIL

2017

UF	LEI	ALÍQUOTAS E FAIXAS (R\$)	CRITÉRIO	PRINCIPAIS ISENÇÕES
RO	958/2000	2% (4 mil - 82 mil) 3% (82 mil - 402 mil) 4% (acima de 402 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 4 mil b) Imóvel de família até R\$ 82 mil
AC	LC 112/2002	4% (causa mortis) 2% (doações)	Proporcional	a) Imóvel de família até R\$ 477 mil b) Imóvel rural até 1 módulo
AM	LC 19/1997	2%	Proporcional	Imóvel de família até R\$ 100 mil
RR	59/1993	4%	Proporcional	a) Quinhão até R\$ 17 mil b) Imóvel de família de baixa renda c) Imóvel rural até 60ha
PA	5.529/1989	4%	Proporcional	a) Imóvel de família b) Imóvel rural até 25 ha
AP	400/1997	4% (causa mortis) 3% (doações)	Proporcional	Imóvel de família até R\$ 45 mil
TO	1.287/2001	2% (25 mil - 100 mil) 4% (100 mil - 500 mil) 6% (500 mil - 2 milhões) 8% (acima de 2 milhões)	Progressivo	Quinhão até R\$ 25 mil
MA	7.799/2002	3% (até 300 mil) 4% (300 mil - 600 mil) 5% (600 mil - 900 mil) 6% (900 mil - 1,2 milhão) 7% (acima de 1,2 milhão)	Progressivo	a) Imóvel de família até R\$ 31 mil b) Imóvel rural até R\$ 20 mil
PI	4.261/1989	4%	Proporcional	a) Quinhão até R\$ 3 mil b) Imóvel de família até R\$ 49 mil c) Imóvel rural até 1 módulo
CE	15.812/2015	2% (28 mil - 39 mil) 4% (39 mil - 79 mil) 6% (79 mil - 157 mil) 8% (acima de 157 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 28 mil b) Imóvel rural até 3 módulos
RN	5.587/1989	3% (até 500 mil) 4% (500 mil e 1 milhão) 5% (1 milhão e 3 milhões) 6% (acima de 3 milhões)	Progressivo	a) Imóvel de família b) Imóvel rural até 1 módulo
PB	5.123/1989	2% (até 60 mil) 4% (60 mil - 120 mil) 6% (120 mil - 240 mil) 8% (acima de 240 mil)	Progressivo	a) Imóvel de família b) Imóvel rural até 1 módulo
PE	1.3974/2009	2% (50 mil - 200 mil) 4% (200 mil - 300 mil) 6% (300 mil - 400 mil) 8% (acima de 400 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 50.000 b) Imóvel de família c) Imóvel rural até 1 módulo
AL	5.077/1989	2% (doações) 4% (causa mortis)	Proporcional	Imóvel de família de baixa renda.
SE	7.724/2013	2% (40 mil - 140 mil) 4% (140 mil - 280 mil) 6% (280 mil - 560 mil) 8% (acima de 560 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 40 mil b) Imóvel de família até R\$ 60 mil c) Imóvel rural até 1 módulo
BA	4.826/1989	4% (100 mil - 200 mil) 6% (200 mil - 300 mil) 8% (acima de 300 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 100 mil b) Imóvel de família até R\$ 170 mil
MG	14.941/2003	5%	Proporcional	a) Doação até R\$ 32,5 mil b) Imóvel de família até R\$ 130 mil se o espólio total tiver valor até R\$ 156 mil
ES	4.215/1989	4%	Proporcional	a) Quinhão até R\$ 40 mil b) Imóvel de família c) Imóvel rural até 25ha
RJ	7.174/2015	4% (43 mil - 231 mil) 4,5% (231 mil - 330 mil) 5% (330 mil - 660 mil) 6% (660 mil - 990 mil) 7% (990 mil - 1,32 milhão) 8% (acima de 1,32 milhão)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 43 mil b) Imóvel de família até R\$ 198 mil

UF	LEI	ALÍQUOTAS E FAIXAS (R\$)	CRITÉRIO	PRINCIPAIS ISENÇÕES
SP	10.705/2000	4%	Proporcional	a) Imóvel de família até R\$ 129 mil b) Depósitos bancários até R\$ 26 mil c) Doações até R\$ 64 mil
PR	18.573/2015	4%	Proporcional	a) Imóvel de família b) Imóvel rural até 25ha
SC	13.136/2004	1% (2 mil - 20 mil) 3% (20 mil - 50 mil) 5% (50 mil - 150 mil) 7% (acima de 150 mil) 8% (sem parentesco)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 2 mil b) Imóvel de família até R\$ 20 mil
RS	8.821/1989	3% (38 mil - 188 mil) 4% (188 mil - 564 mil) 5% (564 mil - 940) 6% (acima de 940 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 38 mil b) Imóvel de família até R\$ 82 mil c) Imóvel rural até 25ha e até R\$ 115 mil
MS	1.810/1997	4% (doações) 6% (causa mortis)	Proporcional	a) Quinhão até R\$ 50 mil b) Imóvel de família padrão popular c) Imóvel rural até 1 módulo
MT	7.850/2002	2% (192 mil - 512 mil) 4% (512 mil - 1 milhão) 6% (1 milhão - 2 milhões) 8% (acima de 2 milhões)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 192 mil b) Doação até R\$ 64 mil
GO	13.772/2001	2% (20 mil - 25 mil) 4% (25 mil - 200 mil) 6% (200 mil - 600 mil) 8% (acima de 600 mil)	Progressivo	a) Quinhão até R\$ 20 mil b) Imóvel de família até R\$ 60 mil
DF	3.804/2006	4% (117 mil - 1,1 milhão) 5% (1,1 milhão - 2,2 milhões) 6% (acima de 2,2 milhões)	Progressivo	Quinhão até R\$ 117 mil

# IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

## PEDRO HUMBERTO BRUNO DE CARVALHO JR.

Economista, Mestre em Economia pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, PhD em Tax Policy pela University of Pretoria.

## LUANA PASSOS

Economista, Mestre em Economia pela Universidade Federal Fluminense, UFF, e doutoranda em Economia na Universidade Federal Fluminense, UFF.

## RESUMO

Debate-se aqui o papel da tributação recorrente sobre a riqueza pessoal, análogo ao (ainda não regulamentado) Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, como forma de se aumentarem as receitas tributárias de maneira mais eficiente e progressiva num cenário mundial de crise fiscal, aumento da concentração da riqueza e esgotamento da alta tributação sobre consumo e salários. Mostra-se que apesar de o imposto ter sido abolido em diversos países europeus nas décadas de 1990 e 2000, nos países onde o imposto sobreviveu (como Suíça, Noruega, França e Luxemburgo) e ainda nos nossos vizinhos sul-americanos (Argentina, Uruguai e Colômbia), a arrecadação tem aumentado e a sua administração tem-se tornado cada vez mais eficiente e sofisticada. Constata-se que o potencial de sua arrecadação depende mais da ampliação da sua base tributária e redução do seu limite de isenção do que do valor das alíquotas. Pressupõe-se no artigo que, no Brasil, uma arrecadação ao redor de 0,5% do PIB possa ser alcançada com a tributação da riqueza pessoal que exceda R\$ 500 mil (nível similar a outros países), indicador que pode até ser dobrado se ele englobar o patrimônio de pessoas jurídicas. Conclui-se que a regulamentação do IGF deve ser item fundamental na agenda da reforma tributária no Brasil, como meio para aumentar a arrecadação de forma progressiva e com menores distorções econômicas.

**Palavras-chave:** IGF; Imposto sobre Grandes Fortunas; *Wealth Tax*; Reforma Tributária; Justiça fiscal; Progressividade tributária.

## INTRODUÇÃO

O recente cenário de crescente concentração da renda e riqueza e de que como tributá-la de maneira efetiva tem entrado no debate da reforma tributária de vários países. A crise fiscal que desde 2008 tem atingido diversos países europeus revela a necessidade de se pensarem novas políticas para se reduzir o endividamento público, que tem ultrapassado 100% do PIB e se tornará insustentável no longo prazo. As tradicionais políticas de corte dos gastos públicos e aumento da tributação indireta têm-se revelado saturadas e ineficazes, visto que, apesar de terem sido aplicadas exaustivamente, têm apresentado resultados pífios em termos de redução do endividamento, e estão levando ao aprofundamento da recessão. A tributação da riqueza pessoal líquida da parcela mais rica da sociedade, os “os top 1%”, tem sido pensada como uma alternativa viável para se reduzir o déficit sem consequências econômicas significativas (ATKINSON e PIKETTY, 2010; BACH *et al.*, 2011).

Nos Estados Unidos, estudo de Wolff (2010) mostra que em 2007 1% das famílias mais ricas detinham 35% do patrimônio e 21% da renda total do país, sendo, portanto, a riqueza mais concentrada que a renda. Na pesquisa de Oxfam (2015) *apud* Carvalho Jr. e Santos (2017), em 2014, os 1% mais ricos concentravam 48% da riqueza mundial. No Brasil, pesquisa de Gobetti e Orair (2016) verificou que os 0,05% mais ricos (cerca de 30.000 famílias) detinham 8,5% da riqueza nacional, indicador superior a outras economias desiguais como Colômbia (5,4%) e África do Sul (3,3%).

Podem-se definir dois principais tipos de impostos que podem ser cobrados sobre a riqueza: aqueles que são aplicados periodicamente, denominados *Impostos sobre Riqueza* ou *Wealth Tax*; e aqueles aplicados esporadicamente em uma transferência de riqueza, denominados *Impostos sobre Heranças e Doações*. Esses dois tipos de impostos têm sido vistos como os mais desejáveis do ponto de vista da equidade, mas este texto se concentrará na análise do *Wealth Tax*, correlato no Brasil ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), instituído pela Constituição Federal de 1988, mas ainda não regulamentado.

O Imposto sobre Riqueza é normalmente calculado sobre o valor líquido do patrimônio da pessoa física (ou seja, valor do bem, deduzido de ônus e dívidas), embora em certos países ele também possa incidir sobre o patrimônio das empresas. A base de cálculo do imposto é bastante abrangente, e ele geralmente incide sobre o patrimônio acumulado em ações, depósitos bancários e poupança, seguros, investimentos em ativos reais e empresas de capital fechado, títulos financeiros, imóveis urbanos e rurais, automóveis, dentre outros. Sobre o total patrimonial levantado, após se excluírem os ativos isentos de tributação, os descontos concedidos e o limite de isenção, são aplicadas as alíquotas, em geral progressivas. Os Impostos Recorrentes sobre Riqueza são diferentes dos Impostos Recorrentes sobre a Propriedade, porque estes últimos incidem sobre o valor bruto de um bem específico (imóveis, automóveis, etc.), sem qualquer redução de dívidas, por qualquer tipo de contribuinte (pessoa física ou jurídica) e sem levar em consideração os demais bens possuídos pelo contribuinte. Os impostos exclusivos sobre a propriedade quase sempre são de competência dos governos subnacionais.

No Brasil, muito se tem discutido sobre a regulamentação do inciso VII do art. 153 da Constituição Federal de 1988, ou seja, a regulamentação, mediante Lei Complementar, do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Baseado na experiência francesa da década de 1980, com o análogo *Impôt sur les Grandes Fortunes*, o IGF foi introduzido na Constituição Federal de 1988 sendo o único caso do não exercício de competência tributária no Brasil. No momento atual, em que o país enfrenta uma queda consecutiva de três anos na arrecadação tributária (2015, 2016 e 2017), as discussões sobre a implementação do IGF ganham notoriedade, onde há demandas por um sistema menos regressivo e mais eficiente no debate sobre a reforma tributária.

Diversos Projetos de Lei Complementar já foram lançados na Câmara e no Senado para a regulamentação do IGF, mas apenas dois foram apreciados e acabaram rejeitados. O primeiro, PLP 162/1989 foi aprovado no Senado em 1989, mas rejeitado na Comissão de Tributação e Finanças da Câmara em 2000. O segundo, PLS 128/2008 foi rejeitado já na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em 2010. Os três principais argumentos dos parlamentares para rejeitar os projetos foram os mesmos nos dois casos: baixa arrecadação, alto custo administrativo e a extinção em diversos países europeus. O presente texto se baseia primordialmente em dois estudos anteriores de Carvalho Jr. (2011) e Carvalho Jr. e Passos (2017).

## 1. CARACTERÍSTICAS GERAIS

Evidentemente o Imposto sobre Grandes Fortunas está inserido dentro de um problema maior, que seria o dos graves indicadores de iniquidade no Brasil. Historicamente, países que adotaram um sistema de tributação progressivo sobre a renda, riqueza e heranças, como Alemanha, Bélgica, Dinamarca, França, Holanda, Japão, Noruega e Suécia desconcentraram gradualmente e persistentemente a renda e riqueza ao longo do século XX. Outras sociedades mais liberais, como Reino Unido e Estados Unidos, provavelmente teriam um problema distributivo maior, se não fosse a alta tributação sobre heranças e imóveis. Os opositores do *Wealth Tax* tendem a encarar o imposto como um confisco. Mas é difícil entender a racionalidade da noção segundo a qual o estoque de riqueza acumulada deva ser melhor protegido contra a tributação, que o fluxo de renda tributado pelo imposto de renda. Inclusive o principal argumento de quem defende a majoração dos impostos sobre a propriedade de pessoas físicas nos países europeus como resposta à crise fiscal seria que as alíquotas marginais dos impostos sobre a renda salarial e faturamento, folha de salários e lucro das empresas já estariam demasiadamente altas causando distorções econômicas (IARA, 2015; PIKETTY, 2014).

1. A autora estima que os 10% com maior riqueza líquida na Alemanha, Áustria, França, Itália e Portugal têm entre 45% e 55% da riqueza líquida total, mas apenas entre 20% e 23% da renda.

Iara (2015) complementando os estudos de Piketty (2014) analisou uma amostra de 15 países da União Europeia e constatou que a riqueza é mais concentrada que a renda<sup>1</sup> e que, nesse caso, imposto abrangente sobre a riqueza teria efeito distributivo e sobre a transferência intergeracional de riqueza muito mais forte que o imposto de renda. Além disso, a autora argumenta que maior tributação sobre a riqueza imobiliária doméstica traria menos efeitos deletérios ao crescimento econômico que demais impostos sobre consumo, salários ou capital (OCDE, 2010). É importante ressaltar que com exceção da Dinamarca, Espanha, França, Inglaterra e Polônia, os demais países da União Europeia ainda exploram muito pouco o potencial dos seus impostos imobiliários locais.

Ristea e Trandafir (2010) argumentam que a experiência tem mostrado que o *Wealth Tax* tende a incidir mais sobre os ativos imobiliários, apesar da subavaliação usual desses ativos, em virtude da facilidade de transferir e/ou ocultar o patrimônio financeiro. Apesar disso, o debate sobre a sua (re)instituição e seus efeitos na equidade e distribuição de riqueza tem ganhado importância devido à crise fiscal e crescente concentração de renda nos países da União Europeia. Diamond e Saez (2011) e Jacobs (2013) têm criticado a alta importância da tributação sobre os salários em detrimento da tributação sobre o capital e a riqueza líquida nos sistemas tributários europeus. A tributação sobre salários e sobre o consumo geralmente tem mostrado possuir pouco impacto sobre a camada dos extremamente ricos, e uma tributação pouca efetiva sobre a riqueza leva ao problema da comparativamente maior tributação sobre rendas de trabalho. Além disso, uma elevada tributação sobre a renda do trabalho gera efeitos econômicos negativos, pois é necessário incentivar a poupança dos trabalhadores e a maior e melhor oferta de trabalho com investimento em capital humano, o que consequentemente beneficia a competitividade internacional.

A Comissão Europeia (2015) destaca que o *Wealth Tax* foi tradicionalmente visto como imposto com alto custo administrativo e maior probabilidade de evasão. Problemas como cadastrar as propriedades e proprietários, determinar com precisão seu valor líquido, dentre outros desafios, podem tornar o imposto difícil de aplicar. No entanto, a instituição argumenta que atualmente esses problemas têm sido reconsiderados devido ao desenvolvimento de acordos locais e internacionais de troca de informações e análise cruzada de declarações. Além disso, a elevada informatização e redução de custos na formação de grandes bases de dados computacionais também tem sido um fator muito

importante na redução geral dos custos de administrativos. Iara (2015) destaca que a maior probabilidade de evasão e os problemas na avaliação da riqueza têm sido argumentos-chaves na oposição ao *Wealth Tax*, devido à sua pequena capacidade para gerar receitas. No entanto, a autora enfatiza que as novas ferramentas de avaliação em massa de propriedades para confrontar com o valor declarado pelos contribuintes e os acordos de troca de informações entre diferentes instituições têm reduzido a probabilidade de subavaliação e evasão.<sup>2</sup>

No Brasil, não há indicador oficial de concentração da riqueza, embora, se se analisam casos de outros países, como na Europa (ibidem), saiba-se que esse indicador costuma ser maior que o indicador da concentração da renda. Para este último, o Brasil apresenta um dos piores níveis do mundo. Conforme Medeiros, Souza e Castro (2015), a concentração de renda no Brasil, usando-se dados tributários, é maior do que se são usados dados de censos domiciliares, visto que estes últimos apresentam viés de subdeclaração da renda e não incluem os “super ricos” na sua amostra domiciliar. Pela metodologia dos autores, constatou-se que, diferentemente dos resultados censitários, a desigualdade não apresentou tendência de queda entre 2006 e 2012.

## 1.1. Contribuintes e alíquotas

Em geral os residentes são tributados com relação aos ativos no mundo inteiro, e os não residentes apenas aos ativos presentes no país. A não ser que sejam realizados tratados internacionais, não se costuma aplicar o mesmo limite de isenção para estrangeiros, pois não seria viável para a administração tributária mensurar o patrimônio internacional de um estrangeiro. Empresas estrangeiras com bens no país também costumam ser tributadas nas mesmas regras dos não residentes.

Muitos podem argumentar que as baixas alíquotas adotadas nos *Wealth Tax* demonstra sua fragilidade e baixa capacidade de arrecadação (CORSATTO, 2000). Porém, por se tratar de uma tributação anual e recorrente sobre a propriedade, as alíquotas têm que ser pequenas e não podem ter natureza confiscatória. Se por exemplo um ativo fornece uma renda anual de 10% ao proprietário, a introdução de um imposto com alíquota efetiva sobre o valor da propriedade de 2%, tributaria em 20% esses rendimentos. Se for considerado que o imposto é pago anualmente, o valor presente do fluxo de pagamentos do imposto, a uma dada taxa de desconto, pode ser significativo.<sup>3</sup>

Pode-se afirmar que quanto maior o limite de isenção e maior o número de alíquotas progressivas, maior a probabilidade de evasão fiscal. A depender dos custos de transferência da propriedade (que podem ser altos no caso da propriedade imobiliária e baixos no caso de ativos financeiros), é possível transferir o patrimônio entre integrantes de uma mesma família, para pessoas de relação de confiança ou até mesmo para “Trusts” como forma de o proprietário de fato permanecer no limite de isenção ou sofrer a incidência de alíquotas menores. A delimitação de uma alíquota única e um menor limite de isenção podem ser aplicados para atenuar o problema e aumentar as receitas, reduzindo, porém, o nível de progressividade.

Boadway *et al.* (2010) e UN-Habitat (2011) debatem o “problema da liquidez” dos impostos não recorrentes, como o Imposto sobre Heranças. Quando o imposto recai sobre ativos líquidos, mesmo altas alíquotas permitiriam o pagamento do imposto com pouco custo para o contribuinte (como acontece com o Imposto de Renda). Tal fato não ocorre quando recaem sobre ativos reais (imobiliários). Neste caso, pode ser necessária a venda

2. Para aumentar a equidade e eficácia do *Wealth Tax*, a autora relata a necessidade da criação de um abrangente sistema internacional de registro da riqueza e transações, de normas antievasivas e de tratados internacionais para se evitar a bitributação, visto que a riqueza global (interna e externa) dos contribuintes costuma ser a base de cálculo do imposto.

3. Por exemplo, o valor presente de um fluxo de pagamentos perpétuos de uma alíquota de 2% sobre o valor de um ativo (supondo que ele não deprecie), a uma taxa de desconto de 10%, representaria 20% do seu valor presente. Pode-se ter a falsa ilusão de que uma alíquota de 5% seria confiscatória em 20 anos, mas considerando-se uma taxa de anual desconto de 10%, a tributação em valores presentes, alcançada durante toda vida de um ativo seria de 50%.

4. Mesmo quando a tributação sobre o fluxo da riqueza é recomendada, o “problema da liquidez” deve ser considerado. Bach *et al.* (2011), ao proporem um *Wealth Tax* na Alemanha de 5,3% aplicado apenas uma vez ao patrimônio dos 0,6% alemães mais ricos, fazem a ressalva da permissão do parcelamento em até dez anuidades.
5. Por exemplo, um Imposto sobre a Riqueza Líquida de 1,1% ou um Imposto sobre Ganhos de Capital de 28% sobre um ativo de R\$ 100 milhões que possua taxa de retorno de 4% gerariam o mesmo nível de receita; logo, a imposição de ambos consistiria bitributação.
6. No imposto holandês, em todo ativo tributável é deduzida uma taxa de retorno do capital de 4% (efetivado ou não), o qual sofre uma alíquota de 30%. Isso equivale a um Imposto sobre a Riqueza de 1,2%.

total ou parcial do patrimônio imobiliário herdado para o pagamento do imposto, sendo necessário um parcelamento por vários anos. No entanto, o *Wealth Tax* não apresenta o “problema da liquidez”, por se tratar de um imposto recorrente.<sup>4</sup>

Denk (2012) argumenta que o *Wealth Tax* e o Imposto sobre Ganhos de Capital teriam a mesma base de cálculo e a imposição de ambos em um sistema tributário acarretaria bitributação.<sup>5</sup> No entanto, o argumento do autor deve ser visto com cuidado. Em um *Wealth Tax*, o ganho de capital não precisa ser realizado. Um imóvel vazio, por exemplo, seria tributado pelo *Wealth Tax*, mas não por um Imposto sobre Ganhos de Capital. Aprofundando o raciocínio, nenhum imposto sobre a propriedade (imobiliário, sobre heranças e doações, dentre outros) poderia existir conjuntamente com uma tributação sobre ganhos de capital. A Holanda possui um “Imposto sobre Ganhos Presumidos de Capital”<sup>6</sup> e somente nesse caso ele funciona perfeitamente como um *Net Wealth Tax*. Uma alternativa eficaz ao problema da bitributação quando uma propriedade sujeita ao *Wealth Tax* realiza um ganho de capital (comumente aplicações financeiras ou venda de imóveis) seria simplesmente permitir abater na declaração anual do *Wealth Tax*, o valor pago do imposto sobre ganhos de capital e dos demais impostos sobre a propriedade.

## 1.2. Avaliação de ativos financeiros e não financeiros

Na avaliação dos ativos financeiros, os agentes financeiros podem atuar como substitutos tributários e como base informacional para a administração tributária referente ao valor e posse dos ativos financeiros. O caso de títulos de capital aberto, o valor de mercado pode ser definido como a média entre cotações de mercado mais alta e mais baixa em um período. O valor dos depósitos e poupança para fins de tributação costuma ser tributado como o saldo na data final do exercício fiscal ou por uma média num determinado período do ano. Obviamente somente devem ser considerados como patrimônio financeiro os depósitos poupados, que não foram utilizados para despesa pessoal. Porém, eventuais saques e transferências para ativos isentos podem ocorrer perto do fim do ano fiscal, a fim de reduzir a base de cálculo do imposto a ser lançado, para depois eles serem depositados no começo do exercício fiscal seguinte. Por isso a legislação espanhola estabelece que o valor dos depósitos a ser tributado corresponda àquele existente no último dia do ano ou a média poupada no ano, o que for maior.

A avaliação de ativos não financeiros em um país pode ser uma tarefa à primeira vista custosa à administração tributária. Os ativos não financeiros que costumam estar inseridos num sistema de tributação da riqueza incluem imóveis, terras rurais, automóveis, barcos, aviões, joias, obras de arte, mobiliário da residência, dentre outros. Por serem de difícil mensuração as joias de família, obras de arte e o mobiliário residencial costumam estar isentos do imposto. Para imóveis, existe a base informacional dos cadastros e avaliações dos impostos sobre a propriedade imobiliária, em geral de competência dos governos locais, mas o uso das bases locais pode exigir a celebração de convênios e uma boa relação federativa. Apesar dos problemas de defasagem e equidade que a tributação imobiliária possa ter, há outras fontes de dados, como os valores de aquisição, as informações do sistema de financiamento imobiliário, dos cartórios e de entidades ligadas ao setor imobiliário. Com a tecnologia atual, é possível que *softwares* avaliem eficientemente um grande número de imóveis. Automóveis, barcos, aviões e helicópteros podem ser avaliados por seu valor cadastral para impostos específicos, pelo valor de aquisição (no caso sujeito a um sistema de depreciação) ou por valores médios definidos por pesquisas de mercado.



### 1.3. Tributação de pessoas físicas e jurídicas

A tributação exclusiva da riqueza líquida de pessoas físicas é o modelo que gera menos impactos negativos sobre a atividade econômica e tem maior potencial redistributivo. A tributação de ativos produtivos de pessoas jurídicas pode ocasionar transferências de capital e má alocação de recursos. No entanto, num sistema em que só exista a tributação da riqueza de pessoas físicas, é possível a transferência de titularidade do patrimônio usufruído pela pessoa física para uma pessoa jurídica, como forma de evasão fiscal. A transferência de bens imobiliários requer custos como o pagamento de Imposto sobre Transferência Imobiliária e taxas cartoriais; já para ativos financeiros, automóveis e alguns outros bens, os custos e taxas de transferência são irrelevantes.

No entanto, a legislação pode delimitar certos tipos de bens que possam até ter titularidade de pessoa jurídica, mas que se presumem serem usufruídos por pessoas físicas, sendo nesses casos gravados pelo imposto, como, por exemplo, imóveis residenciais e veículos privados. No caso dos imóveis, os municípios geralmente têm o registro de seu uso (residencial ou não residencial), bem como o cadastro das concessionárias de energia elétrica.<sup>7</sup> Boadway *et al.* (2010) destacam que esse problema geralmente acontece com detentores de empresas familiares de capital fechado ou fundações, podendo ser difícil a identificação da pessoa física usufrutuária da propriedade.<sup>8</sup> Além disso, o capital pode ser pulverizado em várias “Trusts” de forma a escapar da tributação progressiva ou permanecer nos limites de isenção.

## 2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

No começo da década de 1990 houve um grande debate sobre a viabilidade dos Impostos sobre a Riqueza na Europa Ocidental, que culminou na sua extinção por vários governos de direita que começavam a ganhar as eleições parlamentares. Pode-se citar estudo de Bird (1991), que constatou que no período entre 1965 e 1988, a tributação sobre a riqueza líquida e sobre as transferências de riqueza caiu de 0,5% para 0,4% do PIB dos países da OCDE. Kessler e Pestieau (1991) afirmam que empiricamente a riqueza de um país representa de duas a três vezes o valor do seu PIB e que uma alíquota de 1% sobre toda a riqueza de um país teria uma arrecadação potencial entre 2% a 3% do PIB. Porém, os autores argumentam que a arrecadação do *Wealth Tax* foi baixa na Europa por quatro principais motivos:

- Poucos países tributavam os ativos de pessoas jurídicas;
- Os limites de isenção variavam consideravelmente, podendo ser de apenas US\$ 9 mil em Luxemburgo a US\$ 520 mil na França;
- Muitos países europeus limitavam a proporção da renda que poderia ser tributada conjuntamente pelo Imposto sobre a Riqueza e pelo Imposto de Renda. Esse limite era de 60% na França, Suécia, Espanha e Dinamarca;
- Havia deficiência nos sistemas de avaliação dos imóveis, e era comum não se declarar o patrimônio financeiro no exterior.

Para o caso da França, os autores argumentam que no início da década de 1990, o imposto tinha cerca de 100 mil contribuintes, comprovando que o limite de isenção era muito alto, e apenas 30% da riqueza desses contribuintes era de fato tributada. Eles estimaram que toda a riqueza privada na França era gravada em apenas 0,04% em 1990.

No entanto, na década de 2010 o número de contribuintes aumentou para 500 mil, o que deve ter aumentado este indicador.

7. Na legislação argentina, quando esses bens de uso tipicamente pessoal, mas de propriedade legal de pessoas jurídicas, não tenham seus usufrutuários declarados, eles sofrem a incidência de uma alíquota mais alta (punitiva) em todo o seu valor.
8. Os autores excluem o *Wealth Tax* como imposto viável para reduzir a desigualdade no Reino Unido devido aos seus custos administrativos; defendem em seu lugar tributação progressiva e abrangente sobre imóveis de pessoas físicas e jurídicas sem a exclusão de dívidas. Eles também advogam uma alta tributação sobre heranças e doações.

9. Du Rietz e Henrekson (2015) fazem um abrangente estudo sobre as principais regras e as consequências econômicas e sociais do *Wealth Tax* sueco entre 1911 e 2007. Apesar das suas receitas nunca terem ultrapassado 0,4% do PIB, os efeitos econômicos combinados do imposto com o imposto de renda das famílias, empresas e sobre ganhos de capital foram significativos.
10. Na Argentina existe um imposto separado sobre os ativos das empresas (excluído do Imposto sobre o Patrimônio Pessoal), com uma alíquota de 1%, sobre o que exceder a US\$ 200 mil, dedutíveis do Imposto de Renda.

Todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram um *Wealth Tax*, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. A partir da década de 1990 ele foi abolido na Áustria (1994), Dinamarca, Alemanha (1997), Islândia (2005), Finlândia (2006), Suécia (2007)<sup>9</sup> e Grécia (2009) e se consolidou atualmente apenas na Espanha, Suíça, Noruega, França e Luxemburgo. Devido à crise fiscal e financeira de 2009, ele foi reintroduzido na Espanha e brevemente na Islândia entre 2010 e 2014. Na América Latina, o imposto atualmente existe na Argentina<sup>10</sup> (desde 1972), Uruguai (desde 1996) e Colômbia (desde 2002).

A Figura 1 foi elaborada para mostrar as principais características do *Wealth Tax* em oito países selecionados no ano de 2015.

**FIGURA 1 – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO SOBRE A RIQUEZA**  
PAÍSES SELECIONADOS  
2015

PAÍS	COMPETÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	CONTRIBUINTES	LIMITE DE ISENÇÃO (1)	ALÍQUOTAS (%)	RECEITA/ PIB (%)	PART. NA RECEITA (%) (2)
Espanha	Central e Regional	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	744.000	0,5 a 2,5	0,18	1,2
Suíça	Regional e Local	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	116.000 (3)	0,1 a 0,94	1,24	11,3
Noruega	Regional e Local	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	119.000	1,0	0,40	7,0
França	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	1.400.000	0,5 a 1,5	0,25	1,7
Luxemburgo	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Jurídica	6.000	0,5 (4)	1,80	4,9
Argentina	Central	Patrimônio Bruto	Pessoa Física	61.700	0,5	0,31	1,2
Uruguai	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física e Jurídica	130.000	0,7 a 3,0	1,11	6,5
Colômbia	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física e Jurídica	336.000	0,125 a 1,5	0,69	4,3

Fonte: OCDE (2017) e Ministérios Fazendários dos Países Selecionados.

Notas: (1) Em US\$ de 02/2017. (2) Participação nas Receitas dos Governos Centrais, exceto para Noruega e Suíça (Governos Subnacionais). (3) Para o Cantão de Genebra. (4) Adicionais de 0,05% a cada 2,5 milhões de euros que exceder o patrimônio líquido em 500 milhões de euros sujeito a um valor mínimo conforme tamanho das empresas.

A Figura 2 foi elaborada para mostrar indicadores de arrecadação como proporção do PIB e das receitas dos governos centrais ou subnacionais (conforme a competência do imposto) em uma amostra de nove países entre 2000 e 2015. Observa-se que Suíça, Luxemburgo e Uruguai apresentaram os melhores indicadores de arrecadação do *Wealth Tax*, acima de 1% do PIB em 2015. Entre 2000 e 2015, esse indicador aumentou na França, Uruguai e Colômbia, diminuiu levemente na Noruega e se manteve estável nos demais países da amostra.

**FIGURA 2 – PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RIQUEZA NO PIB**  
2000-2015  
PAÍSES SELECIONADOS

PAÍS	2000/2003 (1)	2004/2007 (1)	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Espanha	0,20	0,20	0,26	0,06	0,06	0,06	0,14	0,20	0,18	0,18
Suíça	1,20	1,20	1,19	1,20	1,17	1,13	1,12	1,17	1,21	1,24
Noruega	0,50	0,45	0,43	0,51	0,48	0,47	0,46	0,47	0,45	0,40
França	0,16	0,19	0,21	0,18	0,22	0,21	0,24	0,21	0,24	0,24
Luxemburgo	1,76	1,80	1,48	1,39	1,57	1,43	1,45	1,53	1,64	1,80
Islândia	0,70	-	-	-	0,24	0,37	0,53	0,47	0,54	-
Argentina	-	0,30	0,29	0,32	0,31	0,27	0,27	0,31	0,31	0,31
Uruguai	0,75	1,01	1,05	1,18	1,08	1,06	1,06	1,06	1,14	1,11
Colômbia	0,48	0,18	0,69	0,44	0,41	0,72	0,66	0,63	0,58	0,69

Fonte: FMI (2017) e OCDE (2017); exceto República da Colômbia (2017), República Argentina (2017) e República Oriental do Uruguai (2017) apud Carvalho Jr. e Passos (2017).

Nota: (1) Valor médio do período.

As próximas oito seções resumem sucintamente os Impostos sobre a Riqueza adotados na Espanha, Suíça, Noruega, França, Luxemburgo, Argentina, Uruguai e Colômbia.

## 2.1. Espanha

Na Espanha, o imposto foi introduzido em 1991 e modificado para ser completamente extinto entre 2004 e 2008. No entanto, devido à crise fiscal europeia, o imposto foi reintroduzido a partir de 2012. Atualmente (retiradas as isenções), tributa-se o patrimônio que esteja acima de 700 mil euros, com alíquotas progressivas entre 0,5% e 2,5%. A arrecadação espanhola é a mais baixa da Europa, apenas 0,2% do PIB, mesmo o país tendo a mais alta alíquota marginal do continente. A causa do seu baixo desempenho são as isenções e descontos, abrangendo imóveis de residência até 300 mil euros, além de um dispositivo que limita o lançamento conjunto com o Imposto de Renda ao máximo de 60% da renda tributável do contribuinte.

## 2.2. Suíça

Na Suíça o imposto é de competência legislativa dos cantões e comunas. O limite de isenção é autonomamente estabelecido por cada cantão. Em 2015, por exemplo, o imposto podia ser aplicado sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas entre 119 mil euros em Genebra e 597 mil euros em Lausanne (valores de 02/2017). As alíquotas máximas nos principais cantões se situavam entre 0,6% e 1% para patrimônios a partir de 55,4 milhões de euros (CONFEDERAÇÃO SUÍÇA, 2016). A Suíça tem apresentado uma arrecadação estável ao longo da última década, representando 4,6% da arrecadação tributária total e 1,2% do PIB, em 2015.

## 2.3. Noruega

Na Noruega, o *Wealth Tax* vigora há mais de 50 anos, sendo de competência repartida entre o poder central e o poder local (comunas). O imposto possui uma alíquota agregada de 1% (0,7% local e 0,3% central) fixada pelo governo central que recai sobre patrimônios líquidos que estejam acima de 112.000 euros (valores 02/2017) (NASCIMENTO, 2016, *apud* Governo da Noruega, 2015). No entanto, imóveis e fundos de pensão privados têm um tratamento tributário diferente e são sujeitos a uma alíquota efetiva menor. Em 2010, 17% da população adulta da Noruega era contribuinte do *Wealth Tax* (DENK, 2012) e suas receitas representaram 1,4% da arrecadação total e 0,4% do PIB em 2015. É importante destacar que o *Wealth Tax* constitui em média 7% das receitas dos governos locais na Noruega. O imposto imobiliário só existe em 60% dos governos locais com um nível de receitas muito mais baixo.

## 2.4. França

O *Impôt sur les Grandes Fortunes* foi instituído na França em 1982, abrangendo inicialmente a propriedade de pessoas físicas e jurídicas, mas em 1984 foi restrito somente ao patrimônio das pessoas físicas. Em 1986 o imposto era pago por apenas 0,5% das famílias francesas, sendo abolido em 1987. No entanto, em 1989 ele foi reinstituído nos moldes existentes atualmente. Dentre as principais isenções destacam-se os instrumentos de trabalho, ativos de importância artística, histórica ou ecológica e os fundos de previdência. Atualmente o imposto apresenta cinco alíquotas progressivas entre 0,5% e 1,5% incidentes sobre

contribuintes com patrimônio líquido acima de 1,3 milhões de euros (o qual começa a ser tributado no que exceder a 800 mil euros). Em 2015, a arrecadação representou 0,25% do PIB francês e 1,7% da arrecadação do governo central.

## 2.5. Luxemburgo

Em Luxemburgo, o *Wealth Tax* tem natureza majoritariamente fiscal, só atingindo o patrimônio líquido de pessoas jurídicas. A alíquota aplicável é de 0,5%, sujeita a acréscimos progressivos de 0,05% a cada 2,5 milhões de euros ao que exceder 500 milhões de euros. Os limites de isenção são baixos, sendo de apenas 12.500 euros para sociedades anônimas e participações societárias e de 5.000 euros para companhias limitadas. Fundos de previdência, participações societárias de pessoas físicas, empresas individuais e pequenas empresas estão isentas do imposto. Há ainda uma contribuição mínima que varia entre 535 euros e 32.100 euros, conforme o valor do ativo bruto das empresas (PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2017; GRÃO DUCADO DE LUXEMBURGO, 2017). Atualmente, Luxemburgo apresenta a maior arrecadação desse imposto no mundo, representando 1,8% do PIB e 4,9% das receitas tributárias.

## 2.6. Argentina

Na Argentina, entre 1974 e 1990, o Imposto sobre o Patrimônio abrangia somente o patrimônio líquido de pessoas físicas, mas a partir de 1991 ele passou a tributar o patrimônio bruto. Em 2017, o imposto possuía uma alíquota de 0,5% ao que excedesse o limite de isenção de 1.050.000 pesos argentinos (60.000 dólares em 02/2017). De acordo com Carvalho Jr. (2011), a base tributária do imposto era composta de 40% em imóveis e 33% em ativos financeiros em 2008. Além disso, o patrimônio no exterior era 12% do total declarado, composto sobretudo de ativos financeiros. A arrecadação do imposto se estabilizou em 0,3% do PIB argentino a partir de 2003.

## 2.7. Uruguai

O Uruguai possui o Imposto sobre o Patrimônio desde 1989, e atualmente tributa o patrimônio líquido de pessoas físicas e jurídicas acima de 2 milhões de pesos uruguaios (130 mil dólares em 02/2017), com alíquotas progressivas que variam entre 0,7% e 3%. A arrecadação do imposto tem alcançado em média 1% do PIB entre 2003 e 2015, representando cerca de 6% das receitas do governo central. No entanto, a tributação do patrimônio de pessoas físicas representou em média apenas 5% do total arrecadado com o imposto entre 2008 e 2015. Por isso, pode-se considerar que a carga tributária incidente sobre o patrimônio pessoal no Uruguai tem sido de apenas 0,05% do PIB.

## 2.8. Colômbia

Na Colômbia, o Imposto sobre o Patrimônio foi reintroduzido no sistema tributário em 2002, e em 2014 foi reformado para abranger o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas acima de 1 bilhão de pesos colombianos (336 mil dólares em 02/2017) com alíquotas progressivas para pessoas físicas entre 0,13% e 1,5% e para pessoas jurídicas entre 0,05% e 0,4% (dados de 2017). O imposto tem representado em média 0,65% do PIB e 4% das receitas do governo central desde 2011.

### 3. REFLEXÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

A experiência internacional revela aspectos bem diversos da tributação sobre grandes fortunas. Os opositores se centram no seu verificado baixo desempenho arrecadatório e extinção em vários países europeus, além da sua maior complexidade administrativa.

Os defensores concedem maior atenção aos exemplos bem-sucedidos de implementação e arrecadação do imposto, bem como no seu potencial teórico de desconcentrar a renda e a riqueza. O imposto seria importante como instrumento redistributivo complementando o imposto de renda e poderia atenuar sistemas tributários regressivos baseados na tributação indireta como o brasileiro. Não obstante, França, Suíça, Luxemburgo, Uruguai e Colômbia são exemplos de que o imposto pode ser viável com uma arrecadação superior a 0,7% do PIB (índice superior à arrecadação de IPTU no Brasil que foi de 0,5% do PIB em 2016).

O trabalho conclui que o IGF no Brasil pode ser viável se for bem formulado e administrado. Na formulação da lei, deve-se tentar alargar a base tributária com a possível tributação de pessoas jurídicas e um limite de isenção reduzido. Tais medidas atenuariam a chance de evasão. Na administração do imposto, a tecnologia e nível de informatização atual e uma possível integração com o *software* da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física têm o potencial de reduzir significativamente os custos administrativos tanto para o fisco quanto para os contribuintes.

Durante as duas discussões legislativas no Brasil (em 2000 e 2010) que levaram à rejeição da implementação do IGF, quatro principais aspectos técnicos foram levados em consideração pelos legisladores: impacto econômico, bitributação, custo administrativo e potencial arrecadatório, discutidos a seguir.

O impacto econômico do IGF é o argumento mais facilmente refutável, visto que todo imposto gera consequências econômicas negativas, e a literatura econômica tem demonstrado que os impostos sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas são os menos deletérios à atividade econômica quando comparados aos impostos sobre salários ou sobre a produção (FMI, 2014).

O argumento sobre uma possível bitributação com os ativos imobiliários sujeitos ao IPTU e ITR ou automotivos sujeitos ao IPVA está relacionado mais a esfera jurídica que econômica. No entanto, o conjunto da riqueza pessoal pode ser considerado um fato gerador diferente da mera propriedade imobiliária ou automotiva.<sup>11</sup> De acordo com a Súmula Vinculante nº 29 do STF (BRASIL, 2010), todo tributo pode possuir algum elemento em sua base de cálculo que inclua em certa medida a base de outro tributo, desde que esta não seja completa. Além disso, os pagamentos desses três impostos poderiam ser perfeitamente dedutíveis da declaração do IGF.

No tocante ao alto custo administrativo, o cenário tecnológico atual das administrações tributárias é bem diferente do da década de 1990. Atualmente os custos administrativos do IGF não seriam tão impactantes devido à completa informatização das administrações tributárias, às economias de escala e de escopo com a administração do Imposto de Renda e ao maior acesso às grandes bases de dados computacionais, troca de dados cadastrais com outras instituições e tratados locais e internacionais (COMISSÃO EUROPEIA, 2015).

11. O IPVA não incide sobre propriedade de aeronaves e embarcações (BRASIL, 2007), sendo ativos perfeitos para a tributação do IGF por possuírem alto valor, serem de propriedade dos estratos mais ricos e estarem livres de qualquer tributação atualmente. Estima-se que atualmente base tributária dos cerca de 15.000 jatos privados registrados no país seja entre R\$ 70 bilhões e R\$ 100 bilhões.

Nascimento (2016), utilizando dados da Receita Federal, estima o potencial arrecadatório do IGF em 0,25% do PIB (simulando alíquotas de 0,5% e 1%, aplicadas sobre o patrimônio pessoal líquido acima de R\$ 1 milhão). Porém, o argumento sobre o seu baixo potencial arrecadatório não é absoluto, pois o texto mostra que alguns países conseguem arrecadar mais de 1% do PIB com o imposto como Suíça, Luxemburgo e Uruguai. Caso o nível de isenção do IGF não seja excessivamente alto (permanecendo as típicas isenções ou reduções para imóveis de residência, fundos de previdência, cadernetas de poupança, quotas de pequenas empresas e algumas aplicações financeiras) e com base na experiência internacional supõe-se que o imposto possa arrecadar até 0,5% do PIB brasileiro. Caso a base tributária ainda abranja pessoas jurídicas, esse percentual poderia chegar a 1%.

É importante destacar, no entanto, que esses dois fatores: arrecadação e extrafiscalidade distributiva não devem ser excludentes. Kelly (2013) argumenta que todo imposto só é efetivo em seus objetivos extrafiscais se ele realmente for pago por seus contribuintes. Logo, se o IGF vier a apresentar uma arrecadação baixa, pode significar que tenha sido mal estruturado na legislação, que esteja sendo mal administrado ou que esteja havendo evasão e, portanto, o imposto pode não estar atingindo as classes mais afortunadas como se almeja. Portanto, ambas as preocupações devem caminhar juntas e não são excludentes.

#### 4. RECOMENDAÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO IGF

Os próximos parágrafos fazem sete sugestões de como o IGF deveria ser formulado para ter um relativo potencial arrecadatório de 0,5% do PIB com base na experiência internacional (ou 1% do PIB caso se atinja o patrimônio de pessoas jurídicas).

- A base de cálculo do IGF deve compreender o patrimônio nacional e internacional de pessoas físicas residentes no país no que exceder a um limite de isenção, bem como o patrimônio total no país de não residentes pessoas físicas ou jurídicas (com menor ou nenhum limite de isenção aplicado);
- A base de cálculo do IGF e conseqüentemente seu potencial arrecadatório poderia ser aumentado tributando o patrimônio de pessoas jurídicas, sendo que ao mesmo tempo diminuiriam as chances de evasão (porém causando perdas em termos de equidade e eficiência econômica);
- O número de alíquotas progressivas deveria ser reduzido para desestimular a evasão, e o limite geral de isenção não deveria ultrapassar a R\$ 500.000 (nível similar a Suíça, Noruega e Uruguai). A alíquota poderia ser fixada entre 0,7% e 1%, conforme o PLS 128/2008 do Senador Paulo Paim, rejeitado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em 2010. No entanto, devem-se isentar os imóveis de residência (até certo valor), os instrumentos de trabalho, os bens de valor artístico, histórico, cultural ou ecológico, os saldos em fundos de previdência e os pequenos poupadores e acionistas de forma a se reduzir o custo político perante a classe média e obterem-se ganhos em equidade e eficiência econômica;
- Os bens de uso tipicamente pessoal, como imóveis residenciais, carros de passeio e embarcações e jatos privados deveriam ser tributados pelo IGF mesmo que titularidade de pessoas jurídicas, através de uma declaração do usufrutuário. Caso o usufrutuário desses bens não seja revelado, uma alíquota punitiva pode ser aplicada;

- Os valores efetivamente pagos com IPTU e IPVA devem ser deduzidos do cálculo do IGF como forma de estimular uma melhor tributação da propriedade pelos entes subnacionais, pelo menos entre os contribuintes mais afortunados que também sejam contribuintes do IGF;
- A avaliação dos ativos reais deve ser o maior valor entre: i) valor de aquisição, ii) valor venal do IPTU ou IPVA e iii) valor de mercado declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo fisco;
- Na avaliação de ativos financeiros, no caso de títulos de capital aberto, a avaliação pode ser definida como a média entre cotações de mercado mais alta e mais baixa em um período. No caso de saldos financeiros a sua avaliação deve o maior valor entre: i) saldo em 31 de dezembro do ano fiscal e ii) saldo médio nos últimos 90 dias do ano fiscal. |

## BIBLIOGRAFIA

- ATKINSON, A.B.; PIKETTY, T. *Top Incomes: A Global Perspective*. Oxford University Press, 2010.
- BACH, S.; Beznoska, M.; STEINER, V. *A Wealth Tax on the Rich to Bring Down Public Debt? Revenue and Distributional Effects of a Capital Levy*. Berlin, German Institute for Economic Research, 2011
- BIRD, R. M. The *Taxation of Personal Wealth in International Perspective*. *Canada Public Policy: Analyse de Politiques*. v. XVII:3, pp. 322-34, 1991.
- BOARDWAY, R.; CHAMBERLAIN, E.; EMMERSON C. *Taxation of Wealth and Wealth Transfers*. In *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, 737-824, 2010.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário (RE) 379572*. Brasília: STF, DJE, 11 de abril de 2007.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante No. 29*. Brasília: STF, Diário Oficial de Justiça, 10 de março de 2010.
- CARVALHO Jr, P.H.B. *As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional*. Brasília: IPEA, 2011 (Nota Técnica).
- CARVALHO Jr., P.H.B.; Passos, L. *Imposto Sobre Grandes Fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil*. In Afonso, J.R.; Lukic, M.R.; Orair, R.O.; Silveira, F.G. (org.) *Tributação e Desigualdade* (1ed). Rio de Janeiro: Casa do Direito, IPEA, FGV, p. 575-624, 2017.
- CORSATTO, Olavo N. *Imposto sobre grandes fortunas*. *Revista de Informação Legislativa*, v. 37, n. 146, abr./jun.2000.
- DENK, O. *Tax Reform in Norway: A Focus on Capital Taxation*, OECD Economics Department Working Papers, No. 950. Paris: OECD Publishing, 2012.
- DIAMOND, P.; SAEZ, E. *The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations*, *Journal of Economic Perspectives*, 25 (4), 165-190, 2011.
- COMISSÃO EUROPEIA. *Tax reforms in EU: tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability, 2015 report*. Brussels: European Commission's Directorate General for Taxation and Customs Union, 2015 (Taxation Paper No.58).
- CONFEDERAÇÃO SUÍÇA. *FTA (Swiss Federal Tax Administration)*. Federal, Cantonal and Communal Taxes: An Outline on the Swiss Tax System. Berna: FDF/FTA, 2016
- DU RIETZ, G; HENREKSON, M. *Swedish Wealth Taxation (1911-2007)*. In Henrekson, M.; Stenkula, M. (eds) *Swedish Taxation: Developments since 1862*. Stockholm, Palgrave Macmillan, p. 267-302, 2015
- GOBETTI, Sergio; ORAIR, Rodrigo. *Progressividade Tributária: a agenda negligenciada*. Brasília: Ipea, 2016. (Texto de Discussão do Ipea nº 2190).
- GRÃO-DUCADO DE LUXEMBURGO. *Net Wealth Tax, 2017*. <https://goo.gl/4h2HWK>
- IARA, A. *Wealth distribution and taxation in EU Members*. *Taxation Papers* 60/2015. European Commission, 2015. <https://goo.gl/rf3cCs>.
- FMI (Fundo Monetário Internacional). *Government Finance Statistics: Manual de 2014*. FMI, 2014.
- FMI (Fundo Monetário Internacional). *Government Finance Statistics Database*. FMI, 2017.
- JACOBS, B. *From optimal tax theory to applied tax policy*, *Finanzarchiv* 69 (3), 338-389, 2013.
- KELLY, R. *Property tax collection and enforcement*. In W.J. McCluskey, G.C. Cornia, and L.C. Walters (eds) *A primer on property tax: Administration and policy*. Oxford: Blackwell Publishing Ltd, 2013, p.141-170.
- KESSLER, D; Pestieau, P. *The Taxation of Wealth in the EEC: Facts and Trends*. *Canada Public Policy: Analyse de Politiques*. v. XVII:3, pp. 309-21, 1991.
- MEDEIROS, M.; SOUZA, P.H.G.F.; CASTRO, F.A. *O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012*. UnB, Brasília. 2014.
- NASCIMENTO, N. *A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o Imposto sobre Grandes Fortunas*. Dissertação (Mestrado em Economia) Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016.



OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). *Tax policy reform and economic growth*. OECD Publishing, Paris, 2010.

OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). *Revenue Statistics Database*, 2017.

PIKETTY, T. *Capital in the 21st century*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2014.

PRICEWATERHOUSE COOPERS. *Net Wealth Tax (NWT)* in Luxembourg, 2017. <https://goo.gl/haE83d>

REPÚBLICA ARGENTINA. MECON (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas). *Recaudación Tributaria Anual: Nominal y en % del PIB*. Mecon, 2017. <https://goo.gl/zfdmn7>

REPÚBLICA DA COLÔMBIA. DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales). *Cifras y gestión: Estadísticas de Recaudo de los tributos administrados por la DIAN*. DIAN, 2017. <https://goo.gl/hwt4eS>

REPÚBLICA ORIENTAL DO URUGUAI. DGI (Dirección General Impositiva). *Recaudación anual y mensual por impuesto*. DGI, 2017. <https://goo.gl/XsYhI3>

RISTEA, L.; TRANDAFIR, A. *Wealth Tax Within Europe in the Context of a Possible Implementation in Romania: the existing Wealth Tax and its decline in Europe*. *Annals of the University of Petrosani, Economics* v. 10 (2). Bucareste: University of Petrosani, 2010, pp 299-306.

UN-HABITAT. *Landy and property tax: a policy guide*. Nairobi: United Nations Human Settlements Program, 2011 (Principal author: L.Walters).

WOLFF, E. N. *Recent trends in household wealth in the United States: Rising debt and the middle-class squeeze - an update to 2007*. The Levy Economics Institute of Bard College, 2010 (Working Paper No. 589).

# A DESCONHECIDA DESIGUALDADE PATRIMONIAL E A URGÊNCIA DA REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

**ANDRÉ CALIXTRE**

Economista, Mestre em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Estadual de Campinas e Doutorando em Economia Política pela Universidade de Brasília.

## RESUMO

Os impactos dos sistemas tributários sobre as desigualdades de renda são conhecidos. No entanto, a dimensão patrimonial da riqueza, sua distribuição e comportamento com os impostos, é tema pouco estudado, assim como o sistema tributário brasileiro abrange muito pouco esse aspecto da desigualdade. Os estudos patrimoniais carecem do acesso à principal base de dados constituída sobre esse tema, que é a base do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) e Pessoa Jurídica (IRPJ), seu acesso é meramente tangencial. Neste artigo será proposta uma alternativa metodológica e empírica para avançar na questão, recorrendo às declarações patrimoniais de todos os mais de 490 mil candidatos de todos os municípios brasileiros das Eleições de 2016. Essa metodologia será tratada como *proxy* de uma distribuição da propriedade privada imobiliária, mobiliária e financeira do Brasil, por meio da qual serão testados os impactos da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas sobre a arrecadação potencial e seus possíveis efeitos sobre a desigualdade.

**Palavras-chave:** Desigualdade Patrimonial; Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); Eleições de 2016.

## INTRODUÇÃO

O que não sabemos sobre a desigualdade brasileira e que, seguramente, desataria o modelo de desenvolvimento com bem-estar social rumo a uma verdadeira mudança estrutural econômica e social?

Desde a década de 1960, novas perspectivas teóricas têm sido desenvolvidas para entender melhor o fenômeno da desigualdade no Brasil. Na época, as características profundamente desiguais do processo de modernização brasileiro careciam de ferramentas quantitativas, que pudessem demonstrar que a industrialização transformou o Brasil, mas também ampliou suas contradições com base na desigualdade e na exclusão.

Este esforço de interpretação muito se beneficiou do desenvolvimento de técnicas demográficas censitárias a partir de 1970. Estas permitiram a coleta de microdados individualizados com um grau razoável de precisão para a época, incluindo detalhes relativos à demografia, moradia, mercado de trabalho, renda e bens de consumo duráveis. Um aumento abrupto na desigualdade sob o regime autoritário mudou a natureza do apoio da sociedade civil ao modelo conservador de desenvolvimento nacional, contribuindo assim para o inevitável processo de democratização.

Em quaisquer abordagens metodológicas relativas a desigualdades – até nas mais complexas – as principais fontes são pesquisas domiciliares centradas em autodeclarações sobre padrões sociais e econômicos, incluindo renda e gastos. Basicamente, tais pesquisas de domicílios mensuram fluxos. Pouco tratam de patrimônio, riqueza ou ativos. Dada esta centralidade dos fluxos na pesquisa social contemporânea, o índice de Gini, uma das metodologias usadas neste estudo, estabeleceu-se como o instrumento principal para analisar a concentração de renda.

Quando os fluxos de renda são distribuídos de forma altamente desuniforme, como no caso do Brasil, o pequeno grupo das famílias mais ricas é subestimado pela amostra. Ademais, rendas altas têm origens mais diversas que a renda média – isto é, os ricos raramente são ricos devido a uma única fonte de renda (um salário, juros, aluguéis, etc.) – tornando-se assim mais difícil estimar rendas altas. Esta deficiência, de as pesquisas domiciliares não captarem patrimônio e ativos, é um dos maiores desafios para uma compreensão completa das dinâmicas da desigualdade no Brasil ou em qualquer outra economia capitalista moderna.

Esta economia oculta do patrimônio não se baseia nos fluxos de renda, mas em ativos que, grosso modo, podem ser divididos em três tipos: i) riqueza financeira, tais como ações, bônus, derivativos e papéis de dívidas públicas ou privadas; ii) propriedades imobiliárias, isto é, terra, terrenos, construções e ativos urbanos, imóveis de todos os tipos; e iii) riqueza mobiliária, representada pela acumulação de ativos móveis produtivos ou participações patrimoniais em tais ativos e pela posse de bens duráveis, de arte e de luxo. Cada uma destas dimensões representa os pilares dos fluxos de capital, propriedade e trabalho.

Um conhecimento melhor destes estoques de riqueza poderia revelar novas fontes de financiamento para políticas públicas redistributivas. No Brasil, a tributação da herança e da propriedade é completamente subestimada devido à falta de bancos de dados públicos. A desigualdade, que tem um caráter multidimensional, é percebida somente em termos da desigualdade de fluxos, e ninguém sabe o que aconteceu com a desigualdade de estoques, ou seja, com a distribuição da riqueza cristalizada por todos os agentes econômicos.

Curiosamente, durante todo o processo de redução da desigualdade de renda ao longo da última década, uma pergunta chave ficou sem resposta: o que aconteceu com a distribuição da propriedade durante o mesmo período? Os dados publicamente disponíveis são insuficientes para responder a esta pergunta.

Há indícios que a desigualdade de estoques econômicos seria um dos constrangimentos estruturais mais importantes do *New Deal* brasileiro e seu modelo de desenvolvimento. Estudos específicos sobre os preços dos imóveis em grandes cidades – muitos deles conduzidos por empresas envolvidas na especulação imobiliária – atestam o brutal processo de concentração e valorização de propriedades nos bairros nobres das principais cidades brasileiras.

A Receita Federal publicou recentemente informações sobre estoque patrimonial no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) (Figura 1) revelando uma perversidade do momento mais dinâmico do modelo de desenvolvimento de 2003–2016. A difusão da propriedade privada entre os indivíduos foi bloqueada pelo modelo, apesar da redução das desigualdades nas rendas do trabalho. Entre os declarantes de até cinco salários mínimos de renda (aproximadamente 50% do total do IRPF) e o grupo de cinco a 20 salários mínimos (mais 42% do total do IRPF) acumularam ganhos de rendimentos

tributáveis em relação aos 8% mais ricos dos declarantes. Em 2007, eram 65,1% da renda tributável total; e em 2014, 69,6%. Entretanto, quando se observam as declarações patrimoniais, o mundo da desigualdade é completamente distinto. Nestas, a maioria dos valores declarados concentra-se nos 8% mais ricos do IRPF (em torno de 57% de todo o patrimônio) e há pouca variação nesta concentração durante o período 2007-2014.

**FIGURA 1 – PARTICIPAÇÃO DOS DECLARANTES, RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS E PATRIMÔNIO SOBRE O TOTAL DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (IRPF)**

BRASIL  
2007 E 2014

IRPF – PERFIL DOS DECLARANTES ATÉ CINCO SALÁRIOS MÍNIMOS			
	% Declarantes	% Rendimentos Tributáveis	% Patrimônio
2007	54,4%	20,9%	14,9%
2014	49,6%	21,3%	14,9%
IRPF – PERFIL DOS DECLARANTES DE CINCO A 20 SALÁRIOS MÍNIMOS			
	% Declarantes	% Rendimentos Tributáveis	% Patrimônio
2007	37,2%	44,2%	27,9%
2014	41,9%	48,3%	28,3%
IRPF – PERFIL DOS DECLARANTES ACIMA DE 20 SALÁRIOS MÍNIMOS			
	% Declarantes	% Rendimentos Tributáveis	% Patrimônio
2007	8,4%	34,9%	57,2%
2014	8,5%	30,4%	56,8%

Fonte: IRPF – MF

É muito alta e variou muito pouco a concentração do patrimônio nos 8,5% dos declarantes de imposto de renda com mais de 20 salários mínimos. Porém algumas mudanças ocorreram. Apesar do forte aumento do valor do salário mínimo, a proporção de declarantes com até cinco salários mínimos caiu de 54,4% para 49,6% e sua participação no patrimônio total dos declarantes manteve-se em 14,9%. Isto significa que o patrimônio médio desses declarantes com renda de até cinco salários mínimos passou de 27,4% da média geral para 30,0%. Foi a única faixa de renda em que essa relação aumentou. O “deslocamento” de declarantes da faixa de até cinco salários mínimos para a de cinco a 20 salários mínimos contribuiu para reduzir a relação do patrimônio médio dessa última faixa e a média geral de 75% para 67,5%. A relação entre o patrimônio médio da faixa de cinco a 20 salários mínimos e o da faixa de até cinco salários mínimos diminuiu de 2,74 vezes maior para 2,25 vezes e a relação entre os patrimônios médios das faixas de mais de 20 salários mínimos e de cinco a 20 salários mínimos aumentou de 9,08 vezes para 9,9 vezes. Finalmente, a relação entre os patrimônios médios das faixas de mais de 20 salários mínimos e até cinco salários mínimos diminuiu de 24,8 vezes para 22,3 vezes.

A mesma dinâmica observa-se com respeito à riqueza financeira. No período 2003-2016, as altas taxas de juros e o crescimento do mercado de capitais foram instrumentos chaves de concentração de ativos nas mãos dos mais ricos. Estes processos de acumulação financeira são indissociáveis do sistema da dívida pública, e pressionam constantemente as capacidades das políticas monetária e fiscal. O resultado financeiro desta hierarquia é a captura de recursos públicos por setores da sociedade, que realizam lucros abusivos: em 2013, as obrigações relativas à dívida pública excederam um terço de toda a receita federal.

O desafio final para entender e combater as desigualdades estruturais no Brasil é a dimensão produtiva da economia dos estoques, que também exhibe sinais de concentração. Embora a participação dos salários na renda nacional tenha evoluído positivamente ao longo da última década, há pesquisas sobre a concentração de riqueza que são desencorajadoras,<sup>1</sup> mostrando um controle maciço de ativos por parte de poucas famílias ou grupos, particularmente em setores estratégicos, como alimentos, tecnologia, comunicação, saúde, bancos e transporte. Os chamados “vencedores nacionais” e o surgimento de um grande número de fortunas bilionárias, muitas das quais assentadas em processos de concentração de ativos mal estruturados, são fortes indícios de uma concentração

1. Quem desejar ter uma excelente amostra desse cenário de concentração da propriedade privada no Brasil, ver <http://proprietariosdobrasil.org.br/>. Trata-se de uma pesquisa colaborativa organizada pelo Instituto Mais Democracia.

de propriedade que, inevitavelmente, porá em risco a recente distribuição de renda do trabalho, observada na superfície da reprodução econômica da sociedade capitalista ao longo do período entre 2003 e 2016.

Essa tarefa, essencial para abrir uma nova fronteira de pesquisa sobre a distribuição da riqueza, implicaria a criação de uma base de dados declaratória sobre patrimônio pelo maior número de anos possível, expandindo de forma inédita o horizonte da pesquisa sobre desigualdade (possibilitando, inclusive, o cálculo de um coeficiente de Gini patrimonial). Ademais, isto revelaria setores sociais nos quais a riqueza se acumulou mais que em outros, possibilitando que se corrijam distorções relativas ao acesso à propriedade e se encontrem novas fontes de financiamento para o *welfare state* redistributivo. Esta perturbação na fronteira expandiria decisivamente o conhecimento sobre as dinâmicas da acumulação capitalista no Brasil e, o que é mais importante, poderia ser estratégica para o *New Deal* brasileiro poder continuar a avançar rumo aos objetivos de seu modelo de desenvolvimento com bem-estar social.

## 1. UMA POSSÍVEL LINHA DE PESQUISA EM DESIGUALDADE PATRIMONIAL NO BRASIL

O estouro do “fenômeno” Thomas Piketty e seu livro *O Capital no Século XXI* impulsionou o debate no mundo todo sobre a questão das rendas de capital. No caso brasileiro, o livro ensejou, positivamente, um conjunto de discussões sobre a existência e a operacionalidade de uma base de dados patrimoniais capaz de elucidar um dos maiores segredos da dinâmica de redistribuição da renda do trabalho no Brasil contemporâneo: sua conexão inversa com os estoques patrimoniais.

A hipótese de trabalho levantada aqui é que haveria um processo subjacente e anterior de concentração de estoques que, justamente, permitiria o processo de desconcentração dos fluxos, em especial nos fluxos do trabalho. Essa indagação, no entanto, carece de acesso qualificado a uma base empírica suficientemente sólida, que seria o cadastro de pessoa jurídica e pessoa física da Receita Federal, gerado a partir das declarações do Imposto de Renda.

A base da Receita permitiria tanto o acesso às rendas de capital quanto aos estoques de riqueza. Ainda que pudesse haver falsas declarações ou subestimação do valor de mercado do patrimônio – o que também é comum para o caso dos fluxos declarados em todas as pesquisas domiciliares –, a base da Receita nortearia um melhor entendimento sobre o processo de desenvolvimento capitalista no Brasil recente. Concordando integralmente com o artigo recente de Nelson Barbosa,<sup>2</sup> há condições técnicas para acessar estes dados e, simultaneamente, proteger o sigilo fiscal inerente a eles, por meio de desidentificação ou agregação mínima das pessoas físicas e jurídicas.

O entendimento sobre o fenômeno patrimonial, no entanto, deve-se valer de alguns cuidados metodológicos. Primeiramente, a abordagem da riqueza declarada pertence ao mundo dos estoques econômicos, cujas relações com os fluxos são pouco conhecidas, quando muito, claramente contraditórias. Os conceitos de renda do capital e do trabalho, como também sua apropriação e distribuição, pertencem ao mundo dos fluxos, cujas bases disponíveis são as Contas Nacionais e pesquisas domiciliares como a Pnad e a POF, todas estas feitas pelo IBGE. Esse grande fluxo circular da renda, que alimenta a economia ao longo de cada ano, não pode ser comparado diretamente aos estoques de riqueza. Ao mesmo tempo, estes estoques são o subterrâneo do conflito distributivo

2. <http://brasildebate.com.br/para-conhecer-me-lhor-a-distribuicao-de-renda-e-riqueza-no-pais/>

na economia, pois alimentam os ganhos, tanto do capital quanto do trabalho, por meio de suas realizações na economia de mercado: seja por meio da obtenção de direitos pela posse do ativo patrimonial (produtivo, financeiro ou imobiliário), seja pela venda deste e realização de seu valor estimado, convertendo a riqueza estocada em fluxos da renda.

Afirmar, por exemplo, que a soma dos valores imobiliários declarados da cidade de São Paulo representaria tantos por centos do PIB brasileiro é desconhecer todas as diferenças que há entre fluxos (PIB) e estoques de riqueza. Explicando mais esta diferença: uma unidade de riqueza patrimonial, tal como um apartamento em uma região valorizada dos grandes centros urbanos, não garante imediatamente o fluxo de renda equivalente à totalidade do valor de venda do ativo. Somente após a venda efetiva no mercado ou por meio da exploração econômica do direito de posse do apartamento em questão é que o valor estocado no ativo se converte em fluxos, distribuídos entre rendas de capital e de trabalho.

Da mesma forma que é perfeitamente possível encontrarmos desacoplamentos entre os estoques de riqueza de um indivíduo e seu fluxo presente de renda, é possível também que o processo de distribuição pessoal e até mesmo funcional da renda, observado nesta chamada “Década Inclusiva”, talvez tenha escondido um processo maior de concentração de estoques de riqueza, compensando as perdas dos donos do poder no conflito distributivo dos fluxos econômicos, circunscrevendo essa inclusão ao mundo do trabalho.

3. Ver *Folha de S. Paulo*, “Desigualdade de Capital em Queda”, publicado em 26 de junho de 2014.

Contrariamente a essa ideia manifestou-se Marcelo Neri,<sup>3</sup> defendendo um processo amplo de redução da desigualdade, para além da renda percebida do trabalho, que, inclusive, por dados residenciais disponíveis da Pnad, apontaria para uma desigualdade imobiliária muito inferior à da renda e, pela aplicação de uma regra internacional de Atkinson, mestre de Piketty, haveria uma queda crescente da participação do 1% mais rico no total da renda brasileira apropriada na última década. O problema desses argumentos é, mais uma vez, a ausência de uma base de dados patrimoniais que possa, de fato, corroborar tanto a distribuição imobiliária total da riqueza – para além da residência onde a família habita, para abarcar todos os imóveis urbanos, rurais, comerciais e residenciais – quanto a admissão verdadeira do peso do 1% mais rico sobre a renda nacional.

Sobre esta última, estudo de Medeiros, Souza e Castro (2014), o primeiro a supostamente trabalhar com declarações de fluxos recebidos do Cadastro de Pessoa Física da Receita Federal, apesar de não resolver o problema dos estoques patrimoniais nem a subdeclaração para todos os extratos de renda da Pnad, captou muito bem a ideia de resiliência do extrato mais rico da população brasileira na apropriação da renda total.

4. Há algumas deficiências nesta base: evidência de subdeclarações ou aparente excesso de candidatos que declararam não possuir patrimônio algum; e claros exemplos de superdeclaração, sendo mais visíveis a partir dos patrimônios acima de R\$50 milhões. Estes exemplos, no entanto, foram mantidos em prol da manutenção da objetividade da base, sem a qual uma interferência nesses desvios poderia gerar mais malefícios do que benefícios à análise. Entende-se que as quase 500 mil entradas dão à base uma significativa representatividade para este universo, ainda que não se possa inferir que este seja estatisticamente representativo ao universo da base da Receita Federal.

De todo modo, as conexões entre fluxos e estoques na economia estão veladas pelo impedimento o acesso às bases declaratórias de pessoa física e jurídica do Imposto de Renda. Enquanto não acessamos esta base, que quebraria uma fronteira na pesquisa social no Brasil, há uma base patrimonial que, até o momento, tem permanecido ignorada pelos interessados no tema.

Trata-se do cadastro do Tribunal Superior Eleitoral, uma base impressionante de declarações de pessoas físicas candidatos a cargos eletivos que, nas eleições municipais de 2016, atingiu a ordem de mais de 490 mil candidatos a prefeito, vice-prefeito e vereador, em todos os Municípios de todos os Estados brasileiros (exceto, evidentemente o DF). Os dados são disponibilizados em duas formas: com as características políticas e pessoais de cada candidato; e a declaração patrimonial de cada um. Ao cruzarmos as duas bases, temos uma amostra não estatística, mas relevante, de declaração patrimonial dos candidatos políticos.<sup>4</sup>

Importante sempre lembrar que não se trata aqui de um exercício com representatividade estatística. Candidatos a eleições, mesmo distribuídos por todos os municípios e em quantidade maior do que uma amostra da própria Pnad, não são representativos do todo populacional e, portanto, não devem ser levados em conta nessa perspectiva. O objetivo desse estudo é mostrar como, mesmo na imensa precariedade estatística desse exercício, é possível enxergar, de relance, um lado oculto da desigualdade no Brasil. Partindo de iguais candidatos a vereadores, prefeitos e vice-prefeitos, as diferenças patrimoniais entre eles são astronômicas, muito maiores do que o observado na distribuição das rendas nas pesquisas domiciliares.

A análise da distribuição patrimonial dos candidatos permite calcular o Gini patrimonial tanto total (incluindo os candidatos que declararam não possuir patrimônio algum), quanto pelas características, enunciadas anteriormente, de riqueza patrimonial imobiliária,<sup>5</sup> financeira<sup>6</sup> e mobiliária.<sup>7</sup>

O patrimônio imobiliário, representando 72,7% de todo o patrimônio declarado pelos políticos municipais em 2016, apresentou um Gini muito superior ao apontado pelas pesquisas domiciliares, pois aqui estão englobados todos os tipos de imóveis, e não somente a habitação em que mora a família entrevistada pela pesquisa domiciliar. Mesmo o patrimônio mobiliário, cuja desigualdade é a menor entre os três tipos de estoques, o Gini ainda segue muito superior ao apontado pela Pnad. Surpreende o baixo peso da riqueza financeira sobre o estoque total declarado dos candidatos municipais, apenas 15,1%, a um índice de Gini próximo da desigualdade absoluta, de 0,894 (Figura 2).

**FIGURA 2 – INFORMAÇÕES SOBRE DECLARAÇÃO PATRIMONIAL DOS CANDIDATOS POLÍTICOS**

ELEIÇÕES MUNICIPAIS  
BRASIL  
2016

	VALOR DECLARADO (R\$)	PARTICIPAÇÃO (%)	GINI INTERNO (EXCLUI CANDIDATOS QUE NADA DECLARARAM)	GINI (INCLUI CANDIDATOS QUE NADA DECLARARAM)
<b>TOTAL</b>	<b>94.463.003.542,27</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,788</b>	<b>0,864</b>
<b>PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO</b>	<b>68.682.603.433,74</b>	<b>72,7%</b>	<b>0,729</b>	
<b>PATRIMÔNIO FINANCEIRO</b>	<b>14.277.697.962,13</b>	<b>15,1%</b>	<b>0,894</b>	
<b>DIREITOS E BENS MÓVEIS</b>	<b>11.501.002.592,19</b>	<b>12,2%</b>	<b>0,663</b>	

Fonte: TSE

Apesar de tratarmos somente da classe política, nota-se uma coerência entre o valor médio declarado do candidato e sua escolaridade, guardando, assim como na renda, uma correlação positiva. A distribuição patrimonial por nível de escolaridade mostra que os candidatos de ensino superior e médio completo e incompleto concentraram quase 75,7% de toda a riqueza declarada em 2016, apesar de representarem 70,9% da população de candidatos no certame (Figura 3).

Outra tabulação interessante que a base de dados do TSE possibilita é a distribuição regional do patrimônio declarado (Figura 4).

Pode-se notar que a região Sudeste detém a maior participação no total declarado, seguida de Nordeste, Sul, Centro-oeste (exclusive o DF, por não haver eleições municipais) e Norte, por ordem decrescente de importância. Cumpre notar que a distribuição relativa entre cada região e os tipos de patrimônio declarado não difere significativamente da média nacional.

- Seguindo a classificação disponível pelo TSE, Patrimônio Imobiliário foi considerado segundo o agrupamento: apartamento; benfeitorias; casa; construção; galpão; loja; outros bens imóveis; poupança para construção ou aquisição de bem imóvel; prédio comercial; prédio residencial; sala ou conjunto; terra nua; terreno.
- Patrimônio Financeiro considerado: ações (inclusive as provenientes de linha telefônica); aplicação de renda fixa (CDB, RDB e outros); caderneta de poupança; consórcio não contemplado; crédito decorrente de alienação; crédito decorrente de empréstimo; depósito bancário em conta corrente no exterior; depósito bancário em conta corrente no país; dinheiro em espécie – moeda estrangeira; dinheiro em espécie – moeda nacional; fundo de ações, inclusive carteira livre e fundo de investimento no exterior; fundo de aplicação em quotas de fundos de investimento; fundo de capitalização; fundo de investimento financeiro – FIF; mercado futuros, de opções e a termo; ouro, ativo financeiro; outras aplicações e investimentos; outras participações societárias; outros créditos e poupança vinculados; outros depósitos à vista e numerário; outros fundos; plano Pait e caderneta de pecúlio; quotas ou quinhões de capital; VGBL-vida gerador de benefício livre.

- Patrimônio Mobiliário considerado: aeronave; bem relacionado com o exercício da atividade autônoma; direito de autor, de inventor e patente; direito de lavra e assemelhado; embarcação; joia, quadro, objeto de arte, de coleção, antiguidade, etc.; licença e concessões especiais; linha telefônica; outros bens e direitos; outros bens móveis; título de clube e assemelhado; veículo automotor terrestre: caminhão, automóvel, moto, etc.

**FIGURA 3 – DISTRIBUIÇÃO PATRIMONIAL POR FAIXA DE ESCOLARIDADE DOS CANDIDATOS POLÍTICOS**ELEIÇÕES MUNICIPAIS  
BRASIL  
2016

ESCOLARIDADE	VALOR MÉDIO DECLARADO R\$	VALOR DE TODAS AS DECLARAÇÕES PATRIMONIAIS R\$		POPULAÇÃO DE CANDIDATOS	
ANALFABETO	28.166,67	169.000,00	0,0%	6	0,0%
LÊ E ESCREVE	143.449,93	9.724.040.534,84	10,3%	67787	13,6%
ENSINO FUNDAMENTAL INCOMPLETO	172.237,30	13.267.267.180,21	14,0%	77029	15,5%
ENSINO FUNDAMENTAL COMPLETO	144.618,56	26.881.987.760,39	28,5%	185882	37,4%
ENSINO MÉDIO INCOMPLETO	114.949,44	2.946.384.034,29	3,1%	25632	5,2%
ENSINO MÉDIO COMPLETO	171.766,11	2.456.427.182,22	2,6%	14301	2,9%
SUPERIOR INCOMPLETO	256.104,40	5.636.089.604,95	6,0%	22007	4,4%
SUPERIOR COMPLETO	321.003,45	33.550.638.245,37	35,5%	104518	21,0%
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>190.004,47</b>	<b>94.463.003.542,27</b>	<b>100,0%</b>	<b>497162</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: TSE

**FIGURA 4 – DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DO PATRIMÔNIO**ELEIÇÕES MUNICIPAIS  
BRASIL  
2016

REGIÃO	VALOR DECLARADO (R\$)	(%)
Norte	9.144.180.811,97	9,7
Nordeste	16.067.077.648,48	17,0
Centro-Oeste	12.156.087.608,27	12,9
Sudeste	41.648.832.400,29	44,0
Sul	15.446.825.073,26	16,4
<b>Total</b>	<b>94.463.003.542,27</b>	<b>100,0</b>

Fonte: TSE

No centro financeiro brasileiro, o Sudeste, a média patrimonial financeira declarada pelos candidatos segue a linha nacional. De todo modo, o peso das declarações imobiliárias na riqueza dos candidatos é muito representativo.

**2. APLICANDO A PESQUISA A UMA ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

A apresentação das distintas propostas de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, IGF, estão bem documentadas e analisadas em Carvalho (2011). Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o IGF estava previsto como um dos pilares do combate à desigualdade como parte do pacto de redemocratização do país. Implícita e explicitamente, a Constituinte reconheceu os efeitos deletérios que o período militar provocou tanto para a distribuição de fluxos quanto de estoques no país, e que uma ação enérgica ao contrário era necessária. No entanto, trinta anos se passaram, e a permanência da enorme e brutal desigualdade patrimonial nunca foi arranhada pelo Estado de Bem-estar brasileiro, ainda que a sua variante fluxo-renda tenha evoluído positivamente em direção a uma melhor distribuição, graças, fundamentalmente, às políticas de estruturação do mercado de trabalho encetadas entre 2003–2016.

As razões políticas para a inexistência de regulamentação do IGF no Brasil são autoevidentes, dada a profunda relação que o poder econômico mantém com seus representantes políticos no parlamento. Mas estranhamente há um argumento técnico que costuma dissuadir qualquer tentativa séria de regulamentação do assunto nas comissões do Congresso Nacional. Segundo Carvalho (2011:34) “o argumento de que o IGF é um imposto caro e de pouco potencial arrecadatório prevaleceu nas derrotas nas



Comissões de Tributação e Finanças na Câmara e de Assuntos Econômicos no Senado, muito embora a constitucionalidade dos projetos não tenha sido um problema.” Este argumento, no entanto, carece de evidência empírica, pois, como discutido acima, o acesso à base declaratória do IRPF é sigiloso e não há disponível a distribuição patrimonial individual dos contribuintes, portanto, o potencial arrecadatório do imposto é objeto de estudos econométricos baseado em experiências de outros países. O problema é que, como vimos nos dados acima, o Brasil possivelmente encontra-se em um caso muito particular, e extremo, de desigualdade patrimonial, em que o IGF teria efeito mais positivo e sinérgico do que em países menos desiguais.

O avanço de pesquisas patrimoniais no Brasil tem, em seu horizonte mais fecundo, a abertura pública de dados do cadastro de Pessoas Físicas e, deve-se deixar claro, fundamentalmente de Pessoas Jurídicas da Receita Federal. Somente a introdução de uma distribuição de cidadãos declarantes é insuficiente para perceber o todo da economia de estoques, que permite à riqueza girar em forma de renda apropriada pelos distintos grupos sociais. Nos estoques, são as empresas seus grandes detentores, e saber como o subterrâneo da economia se movimenta e constrói suas trincheiras no interior da sociedade, traria luz para uma nova geração de políticas redistributivas a partir do combate da concentração de estoques, e não somente dos fluxos. Não somente fortalecendo os impostos sobre patrimônio já existentes, mas a regulamentação do IGF poderia inaugurar uma nova geração de atuação do Estado, muito mais eficaz na redução das desigualdades.

Mais do que isso, conhecer a dinâmica patrimonial da economia brasileira nos permitiria aprofundar na principal questão do modelo de desenvolvimento recente, se ele é de fato um modelo inclusivo e, ao mesmo tempo, transformador das estruturas arcaicas geradoras da desigualdade. Sobre o primeiro campo de força desse modelo, restam poucas dúvidas de que ele é motor de inclusão de milhões de brasileiros numa vida menos infernal que o destino traçado pelo neoliberalismo. Porém, sobre o caráter transformador deste modelo, ainda é preciso saber se o que emerge desta sociedade é uma grande classe média ou se a desigualdade apenas se deslocou dos fluxos monetários para os estoques de riqueza, mantendo-se invisível às pesquisas domiciliares e às Contas Nacionais.

Diante desse cenário maior, quando se utilizam os dados extraídos do Cadastro Eleitoral de Candidatos do TSE para, a partir de seus parâmetros, estimar, com o cruzamento na população de contribuintes do IRPF do mesmo ano das eleições municipais, é possível estruturar um cenário distinto de potencial arrecadatório do IGF na sociedade Brasileira. Utilizando a distribuição patrimonial individual dos mais de 490 mil candidatos de todos os municípios brasileiros de 2016, é possível construir parâmetros populacionais de pessoas dentro de cada faixa patrimonial. Estes parâmetros são extrapolados para o universo dos contribuintes do IRPF, assumindo que haja alguma similaridade entre a base declaratória de candidatos de 2016 e a base declaratória de contribuintes do mesmo ano. Mais estudos são necessários para testar essa hipótese. Por ora, a aplicação de um IGF progressivo às faixas patrimoniais produz um efeito arrecadatório em 2016 de mais de R\$ 73 bilhões.

Nota-se que a maior parte da contribuição para o IGF seria dada não pelos menores patrimônios, e sim pelos patrimônios acima de R\$ 100 milhões. Esse é um efeito desejável de um imposto progressivo e, como a desigualdade é extremamente alta nesses estratos, a contribuição destes é muito maior. Igualmente, o IGF teria um efeito desejável de qualquer imposto sobre estoques: os patrimônios tendem a se redistribuir nos anos seguintes, reduzindo progressivamente o potencial arrecadatório, mas cumprindo seu papel de reduzir desigualdades rompantes (Figura 5).

**FIGURA 5 – ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO DO IGF COM PARÂMETROS DA BASE MUNICIPAL DE CANDIDATOS ÀS ELEIÇÕES DE 2016, COM O CRUZAMENTO DA POPULAÇÃO DECLARANTE DO IRPF BRASIL 2016**

PATRIMÔNIO (R\$ MILHÕES)	MÉDIAS NO TSE R\$	PARÂMETRO TSE	POPULAÇÃO POTENCIAL COM A IRPF	ALÍQUOTA IGF	ARRECADAÇÃO	TOTAL
1 a 2,5	1.467.084,52	0,01591	444.863	0,5%	3.263.256.120,39	73.565.537.914,56
2,5 a 5	3.380.432,31	0,00308	85.992	1,0%	2.906.894.490,41	
5 a 10	6.833.101,38	0,00106	29.583	1,5%	3.032.106.184,08	
10 a 20	13.814.330,02	0,00042	11.642	2,0%	3.216.471.493,34	
20 a 40	27.234.079,51	0,00018	5.118	2,5%	3.484.525.449,24	
40 a 100	59.343.089,46	0,00009	2.475	3,0%	4.405.483.938,95	
100+	563.658.744,94	0,00010	2.700	3,5%	53.256.800.238,14	

Fonte: TSE e IRPF. Elaboração André Calixtre

Os dados acima afastam a certeza de que o IGF teria baixa arrecadação no Brasil, mas será que sua aplicação seria de fato muito cara? Para isso é importante observar o perfil patrimonial em que o imposto incidiria e, no caso Brasileiro, a grande predominância do patrimônio imobiliário (ver Figura 2) sobre o financeiro e mobiliário facilita a aplicação deste imposto. A criação de um cadastro nacional de imóveis urbanos e rurais seria um passo decisivo na consolidação de um sistema tributário de grandes fortunas, atingindo grandes patrimônios em favor da maioria da população.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se apresentar uma visão ampliada da desigualdade brasileira, privilegiando as desigualdades patrimoniais. Os dados apresentados mostram um pequeno extrato de uma grande contradição do modelo de desenvolvimento de 2003–2016: a democratização da renda, vivida pelo aumento da participação do salário no PIB, é uma variável antagônica da democratização da propriedade. No capitalismo desenvolvido, no entanto, renda e propriedade devem caminhar juntas. A enorme e permanente desigualdade patrimonial é uma face do precário acesso a bens, públicos e privados, pela população brasileira.

Ao mesmo tempo, esse mundo oculto da distribuição patrimonial é formado por pouca gente muito rica. Nisso, a fragilidade política de sustentação de seus privilégios é evidente, mas não óbvia. Durante as três décadas de pacto democrático, os donos do poder (patrimonial) bloquearam os mecanismos de acesso à propriedade privada pelo cidadão médio, o principal deles é o Imposto sobre Grandes Fortunas. Nesse sentido, qualquer proposta progressista de reforma tributária tem que endereçar este problema maior das desigualdades de estoques, para além das também fundamentais reduções das desigualdades de fluxos. |

## BIBLIOGRAFIA

CALIXTRE, A. B.; BIANCARELLI, A.; CINTRA, M.A. M (2014). *Presente e Futuro do Desenvolvimento Brasileiro*. IPEA.

CALIXTRE, A.B. (2014B) *Nas fronteiras da desigualdade brasileira: reflexões sobre as décadas de 1990 e 2000*. Fundação Friedrich Ebert.

CALIXTRE, A.B.; VAZ, Fábio (org.). PNAD 2014: breves análises. Nota Técnica N°22. IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília. 2015

CARVALHO, P. H. B. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica N°07. IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília. 2011.

FREDDO, Daniela; CALIXTRE, A. B. *Money, Wealth and Patrimonialist Capitalism in Brazil: A theoretical discussion for a practical challenge*. DAAD Partnership. 2011. [http://daadpartnership.htw-berlin.de/fileadmin/Workshops/2011\\_Campinas/Papers/Freddo\\_Calixtre\\_Money\\_Wealth\\_Patrimony.pdf](http://daadpartnership.htw-berlin.de/fileadmin/Workshops/2011_Campinas/Papers/Freddo_Calixtre_Money_Wealth_Patrimony.pdf)

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, Os efeitos econômicos do gasto social no Brasil. *In Perspectivas da Política Social*. IPEA. 2010. Capítulo 3.

\_\_\_\_\_. *Gastos com a Política Social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda*. Comunicado n. 75. 2011a.

\_\_\_\_\_. *Gasto Social Federal: uma análise da execução orçamentária de 2010*. Comunicado n. 108. 2011b.

\_\_\_\_\_. *Características da formalização do mercado de trabalho brasileiro entre 2001 e 2009*. Comunicado n. 85. 2011c.

\_\_\_\_\_. *Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Comunicado n. 92. 2011d.

\_\_\_\_\_. *Dois décadas de desigualdade e pobreza no Brasil medidas pela Pnad-IBGE*. Comunicado n. 159. 2013.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, P.H.G.F; CASTRO, F.A. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012 – estimativas com dados do Imposto de Renda e pesquisas domiciliares. *Revista Ciência e Saúde Coletiva*. Artigo aceito para publicação. 2014. <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/SSRN-id2479685.pdf>

NERI, Marcelo Côrtes (Coord.). *A nova classe média: o lado brilhante da base da pirâmide*. São Paulo: Saraiva, 2011.

PARTE  
6

TRIBUTAÇÃO  
INDIRETA



# TRIBUTOS SOBRE CONSUMO: NOVO MODELO PARA UM BRASIL MAIS JUSTO

## JOÃO MARCOS DE SOUZA

Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (antiga Fundação Faculdade de Direito do Norte Pioneiro – Fundinopi), especialista em Auditoria Empresarial pela Universidade Federal do Paraná e em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Norte do Paraná – Unopar. Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Paraná, exerceu a função de vice-presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco, no período de 2010 a 2016, onde atualmente é presidente do Conselho Fiscal e membro da Comissão de Reforma Tributária.

## RESUMO

Este artigo apresenta uma breve análise da estrutura tributária brasileira ao longo do tempo, comparando a distribuição das competências por base tributária. Traz ainda um pouco da história da tributação do consumo no mundo (e da criação do Imposto sobre Valor Agregado - IVA), comparando com o modelo adotado no Brasil. Por último, apresenta propostas para um novo modelo para a tributação no consumo, com a especialização das competências tributárias.

**Palavras-chaves:** IVA; Imposto sobre consumo; Sistema tributário.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, em grande medida em função do formato da estrutura que compreende competência tributária (para legislar, arrecadar e fiscalizar) para os três níveis de governo (União, estados e municípios), aliada à quantidade e forma de distribuição dos tributos por base de incidência, entre os entes federados. O país apresenta heterogeneidades regionais e desigualdades sociais históricas, o que torna premente a discussão sobre um modelo tributário mais justo. Nesse sentido, após breves considerações históricas e análise comparativa entre o sistema tributário brasileiro e a experiência internacional, o artigo apresenta propostas de nova modelagem para os tributos sobre consumo, adequada para a realidade nacional.

## 1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO BRASIL

A estrutura tributária brasileira sofreu influência direta de Portugal, por força da colonização, e somente começou a ser estruturada em nível local a partir de 1822, com a independência (VARSAÑO, 1996; COSTA, 1979).

O embrião do atual sistema tributário brasileiro foi detalhado pela Constituição de 1934. Dentre as medidas implantadas, destacam-se o retorno aos municípios, da competência tributária; a vedação da bitributação; o estabelecimento do Imposto de Renda (IR) como tributo federal; a criação do Imposto sobre Consumo federal (antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual (substituído posteriormente pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM); a proibição da cobrança do imposto de exportações nas operações interestaduais e do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), lançado pelos governos estaduais, mas arrecadado em conjunto com municípios, em partes iguais, além de determinar-se a partilha de outros tributos entre os entes federados.

A Constituição de 1937 criou o Adicional ao Imposto de Renda (AIR); suspendeu o imposto estadual sobre consumo de motor a explosão; e criou o imposto sobre as rendas de imóveis rurais, de competência municipal.

A Lei Constitucional n. 3, de 1940, proibiu os governos estaduais de lançarem tributos sobre o carvão mineral, combustíveis e lubrificantes líquidos, competência atribuída privativamente à União pela Lei Constitucional n. 4.

Em 1946, a receita tributária da União tinha no imposto sobre o consumo sua principal fonte, valor relativamente maior que as receitas provenientes do Imposto de Renda (respectivamente, cerca de 40% e 27% da carga tributária total).

A Constituição de 1946, de caráter democrático, buscou maior equilíbrio federativo, atribuindo, novamente, receitas próprias aos municípios e estabelecendo diversas alterações, ainda hoje vigentes, como a previsão da contribuição de melhoria em caso de valorização de imóvel em razão de obra pública, ampliando as limitações ao poder público de tributar (tornando imunes templos, bens e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros). Estabeleceu ainda o princípio da capacidade contributiva e a redistribuição dos tributos arrecadados pela União, com estados e municípios.

Excetuadas as capitais, os demais municípios passaram a receber 10% da arrecadação do Imposto de Renda, 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual feita no seu território e 30% das receitas dos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais, de competência da União.

Como compensação pela perda da competência na tributação de combustíveis, os governos estaduais passaram a ter participação nesses impostos únicos,<sup>1</sup> mas a competência pela cobrança do imposto de indústrias e profissões foi transferida aos municípios.

No início da década de 1960, a Emenda Constitucional n. 5 atribuiu aos municípios 10% do produto arrecadado pelo imposto de consumo e alterou para 15% sua participação no IR, além de transferir para esses entes federativos o imposto sobre transferência de bens intervivos e sobre propriedade territorial rural.

1. Fixada a participação dos estados em 48% do produto da arrecadação do imposto único, pela Lei n. 302, de julho de 1948.

Entre 1946 e 1966, a participação dos impostos sobre consumo cresceu progressivamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional. Na década de 1960, a participação relativa desses impostos era elevada na União (cerca de 45%), nos estados (quase 90%) e nos municípios (45%).

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, criou boa parte do atual sistema tributário, introduzindo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (federal), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (municipal).

Na esteira da reforma tributária realizada nesta etapa foi instituído, em 1966, o Código Tributário Nacional – CTN (proposto em 1953, ainda sob a vigência da CF/46) que, posteriormente, foi incorporado na Constituição de 1967 pelo Ato Complementar n. 36.

2. Lei Constitucional n. 87/1996, que normatiza o ICMS e desonera o imposto na exportação de produtos primários e semielaborados. Conhecida como “Lei Kandir” (em virtude da sua autoria pelo então deputado federal Antonio Kandir), prometia compensar os estados pelos valores desonerados, o que gera discussões até hoje, pois a União não faz o ressarcimento total desses valores.

Na transição democrática, a Constituição de 1988, além de manter as bases do Código Tributário Nacional, criou, dentre outras medidas, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) – que acrescenta alguns serviços (transporte, energia elétrica e telecomunicações) ao antigo ICM –, de competência estadual, e extinguiu os impostos únicos federais (sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais). Em 1996 foi instituída a chamada Lei Kandir,<sup>2</sup> que gerou enormes conflitos e discussões quanto aos valores que os estados perdem com a desoneração da exportação de produtos primários e semielaborados.

Como consequência dessas mudanças, o ICMS, de competência estadual, consolidou-se como um dos principais tributos brasileiros. O Governo Federal, para buscar uma fatia maior dessa base tributária, passou a criar e majorar as alíquotas das contribuições sociais (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, dentre outras), cujas bases de incidência também são o consumo.

A composição da carga tributária brasileira revela a preponderância absoluta dos impostos sobre consumo de bens e serviços na arrecadação total (Figura 1). Observe-se que a maior fonte de recursos oriunda de tributos é aquela incidente sobre bens e serviços (consumo), seguida pela incidente sobre folha de salários e sobre a renda (respectivamente, 15,25%, 8,52% e 6,47% do PIB em 2016).

**FIGURA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA**  
EM MILHÕES E EM % DO PIB  
BRASIL  
2015 E 2016

TIPO DE BASE	ARRECADAÇÃO [R\$ MILHÕES]			% PIB			% ARRECADAÇÃO		
	2015	2016	Variação (R\$)	2015	2016	Variação (Ponto % do PIB)	2015 (%)	2016 (%)	Variação (Ponto % do PIB)
<b>TOTAL</b>	<b>1.925.451,14</b>	<b>2.027.014,48</b>	<b>101.563,35</b>	<b>32,11</b>	<b>32,38</b>	<b>0,27</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0</b>
Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88	6,47	0,59	18,30	19,97	1,67
Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38	8,52	0,14	26,11	26,31	0,2
Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43	1,51	0,08	4,44	4,67	0,23
Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85	15,35	-0,51	49,37	47,39	-1,98
Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58	0,54	-0,04	1,80	1,66	-0,14
Outros	-464,3	157,3	621,59	-0,01	0,00	0,01	-0,02	0,01	0,03

Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil, 2016.



Ao analisar os países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), vê-se que sua distribuição por base de incidência é bem diferente da adotada no Brasil (Figura 2).

Embora os países da OCDE tenham carga tributária média superior à brasileira, em 2015 os tributos incidentes sobre consumo respondem por 10,9% do PIB (ante 15,35% do PIB, no Brasil), valor inferior ao arrecadado pela tributação da renda e ganhos de capitais (11,5% do PIB, contra apenas 5,8% do PIB no Brasil).

## FIGURA 2 – ESTRUTURAS DE IMPOSTOS (1) (2)

MÉDIA ARITMÉTICA COMO PERCENTUAL DO PIB

OCDE

1965-2015

COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2013	2014	2015
<b>RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL</b>	<b>24,8</b>	<b>31,9</b>	<b>33,9</b>	<b>33,7</b>	<b>32,5</b>	<b>33,3</b>	<b>33,6</b>	<b>33,9</b>	<b>34</b>
Impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital	8,7	12,2	12	12,2	10,8	11,2	11,3	11,5	11,5
• <i>Indivíduos.</i>	6,8	9,7	8,7	8,2	7,7	8,1	8,2	8,4	8,4
• <i>Empresas.</i>	2,1	2,5	3,2	3,6	2,7	2,8	2,8	2,8	2,8
<b>Contribuição para Seguridade Social</b>	<b>4,5</b>	<b>7,4</b>	<b>8,6</b>	<b>8,4</b>	<b>8,8</b>	<b>8,9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>
<b>Impostos sobre folha de pagamento e mão-de-obra</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,3</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>
<b>Impostos sobre a propriedade</b>	<b>1,9</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,7</b>	<b>1,8</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>
<b>Impostos sobre bens e serviços</b>	<b>9,4</b>	<b>10</b>	<b>10,9</b>	<b>10,6</b>	<b>10,6</b>	<b>10,7</b>	<b>10,8</b>	<b>10,8</b>	<b>10,9</b>
• <i>Valor agregado</i>	0,7	5,2	6,4	6,5	6,4	6,6	6,6	6,7	6,7
• <i>Consumo</i>	3,5	2,6	2,9	2,6	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6
• <i>Outros impostos</i>	0,1	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2

Fonte: OECD (2017), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en>.

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

Notas:

(1) A partir de 1965, inclui dados da Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos; 1972 (Coreia); 1980 (México); 1990 (Chile); 1991 (Hungria e a Polónia); 1993 (República Checa); 1995 (Estônia, Israel, Letônia, República Eslovaca e Eslovênia).

(2) Traduzido pelo autor.

## 2. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Os tributos sobre compra e vendas de mercadoria existem há muitos anos (COSTA, 1979), mas a incidência tributária específica e voltada para o consumo fortaleceu-se no último século. O modelo inicialmente instituído cobrava o tributo a cada operação, de forma cumulativa ou, em casos específicos, de forma monofásica, ao final da cadeia. Esse era o caso do imposto francês sobre a produção (seletivo sobre produtos industrializados) que era cobrado cumulativamente e que, em 1948, passou a permitir o crédito de impostos pagos sobre insumos utilizados diretamente na produção.

Somente em 1954 surge, por ocasião da reforma fiscal da França, um tributo denominado *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*, cuja base de incidência passou a ser o valor acrescentado em cada operação.<sup>3</sup>

Segundo Martins (2013), inicialmente o *TVA* incidia somente sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, não sendo aplicado sobre o varejo, nem sobre serviços, que possuíam um imposto à parte, denominado *Taxe Sur les Prestations de Services (TPS)*.

Embora o primeiro país a adotar o imposto sobre valor agregado tenha sido a França, Maurice Laré, seu idealizador, recebeu influência da doutrina estrangeira (BALTHAZAR, 2008). As primeiras propostas de uso de impostos sobre valor agregado surgiram nos Estados Unidos, na Alemanha e no Japão, além de registros de aplicação dessas teorias no direito positivo da Grécia, Turquia e Argentina.

- Segundo Balthazar (2018), "o estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, sua história, com especial atenção à literatura jurídica tributária francesa, eis que foi nesse país que o imposto nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo os traços que conhecemos atualmente".

O modelo francês passou a conquistar adeptos e, em 1962, uma Comissão da atual União Europeia concluiu que o continente deveria adotar imposto semelhante ao *TVA*. No entanto, esse modelo se diferenciava do francês por adotar um único imposto, de incidência genérica, abrangendo venda de bens e prestação de serviços. Por fazer parte da Comissão Econômica Europeia e precisando se adequar ao regulamento proposto, a França extinguiu o tributo sobre serviços (*TPS*), incluindo seu campo de incidência na *TVA*, passando ao modelo adotado pelo bloco econômico (MARTINS, 2013),

Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum e aplicável de forma ampla, com raras exceções. Dentre esses países, destaca-se os Estados Unidos que, em vez do IVA, adota um imposto sobre vendas<sup>4</sup> (*Sale Tax*) cobrado pelos estados, com alíquota máxima determinada, sendo que alguns desses estados permitem a cobrança de um tributo municipal (*Local Sale Tax*).

4. A discussão sobre a adoção ou não do IVA em substituição ao atual modelo é recorrente nos EUA.

### 3. IMPOSTO SELETIVO OU ESPECÍFICO

Denomina-se seletivo ou específico o imposto utilizado para taxar mais fortemente produtos não essenciais, como artigos de luxo ou com impactos socioambientais negativos (como minérios, derivados de petróleo, bebidas, fumo, dentre outros). Esse tributo tem por característica ser monofásico, cobrado, normalmente, na etapa final, embora alguns países o apliquem em todas as etapas da cadeia produtiva de forma cumulativa.

Os EUA, embora não utilizem o IVA, aplicam o imposto seletivo (*Excise Tax*) em produtos específicos como bebidas, tabacos, combustíveis, pneus e serviços como comunicação, por exemplo.

Os países que compõem a União Europeia também cobram o imposto seletivo, denominado Impostos Especiais de Consumo (*Excise Duty*), aplicável a produtos como álcool, bebidas alcoólicas, produtos energéticos, eletricidade e tabaco. As alíquotas são determinadas por cada nação, limitando-se o bloco comercial a determinar as alíquotas mínimas.

### 4. O MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil adota a tributação no consumo há muito tempo, sendo a cumulatividade o seu principal problema – incidência em todas as etapas de comercialização, gerando acréscimo no preço final dos produtos. Influenciado pelo modelo adotado na França, o Brasil instituiu dois impostos específicos sobre o consumo: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (competência Estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (competência municipal), que se agregaram aos já existentes cobrados pela União. Embora incluíssem algumas das características do imposto francês (*TVA*), eles possuem particularidades negativas que se acumularam ao longo do tempo.

#### Competências entre níveis de governo

Competência tributária é a capacidade conferida a cada ente federativo para instituir e legislar sobre o tema nos termos e limites expressos nas normas que conferem essa competência. Alguns países conferem a competência para tributar o consumo a um único ente federativo. Em outros, essa competência é exercida por mais de um nível de governo, sendo que, em muitos casos, o governo central aplica determinada alíquota de

incidência que pode ser acrescida pelos entes subnacionais, respeitando-se a mesma base e as regras e as competências restritas estabelecidas.

No Brasil, o sistema tributário possui várias espécies de tributos incidentes sobre o consumo, nas três esferas de governo:

- O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS(QN), na esfera municipal;
- O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual;
- O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e o Programa de Integração social (PIS), dentre outros, de competência federal.

A base de aplicação do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Já o ISS incide sobre a realização de serviços, excluídos aqueles abrangidos pelo ICMS. O IPI é aplicado sobre os produtos industrializados; e a Cofins e o PIS, sobre o faturamento das empresas (com destino específico para a Seguridade Social e para o Programa de Integração Social, PIS) (serviços, comércio e indústria).

Essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária.

A capacidade para instituir impostos está determinada na Constituição de 1988, em seus artigos 153, 155 e 156,<sup>5</sup> que tratam, respectivamente, dos impostos da União, dos estados e Distrito Federal e dos municípios. Observa-se que, no Brasil, embora sobre a mesma base, cada nível de governo institui o seu próprio tributo. Trata-se de distorção em relação à experiência internacional onde, em geral, o mesmo tributo é cobrado pelos diversos níveis de governo.

Os Artigos 148 e 149<sup>6</sup> da Constituição Federal tratam, respectivamente, da competência exclusiva da União para instituir empréstimos compulsórios e contribuições.<sup>7</sup> Ao longo do tempo, a União passou a utilizar as contribuições para ampliar as suas receitas próprias, avançando na tributação do consumo e contribuindo para o agravamento do caráter regressivo do sistema tributário.

O fato de cada um dos entes ser livre para definir e normatizar o tributo em sua área de atuação contribuiu para a multiplicação de regras normativas. Atualmente temos 5.570 municípios que podem editar leis sobre ISS (vários municípios ainda não implantaram a cobrança do imposto), 27 governos estaduais que editam legislação sobre o ICMS, além de três normas federais sobre tributos no consumo (IPI, Cofins e PIS) e de outras contribuições específicas (Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico – Cide-Combustíveis, por exemplo). Esse quadro caótico é acrescido pela infinidade de decretos, portarias, instruções normativas, regulamentos e outros instrumentos legais, emitidos em complemento às leis.

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2016) aponta que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil textos normativos tributários,<sup>8</sup> sendo mais de 30 mil atos federais, 110 mil estaduais e 200 mil municipais. O estudo afirma que atualmente o Brasil tem mais de 25 mil normas tributárias vigentes.

5. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (...) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) (...) Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

6. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. (...) Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 41, 19.12.2003) (...) Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002).
7. Exceto para instituir contribuições dos servidores para custeio do regime previdenciário próprio, cuja competência é conferida a estados e municípios (§1º do Art. 149) e sobre iluminação pública, conferida aos municípios (Art. 149-A).
8. Foram considerados no levantamento leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias e atos declaratórios.
9. Em apresentação feita para o seminário “O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções”, feito na Fiesp, São Paulo, em dezembro de 2014, Lorraine Messias informa que o IPI responde por 6,39%, Comex 7,52% e PIS/Cofins por 17,76%, sendo o restante sobre outros tipos de tributos, inclusive no Simples, que também incide sobre o consumo. <http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>

Esse grande número de normas gera um contencioso tributário, tanto na esfera administrativa como na judicial, causando demanda excessiva de tempo e finanças não somente para empresas, mas também para a própria Administração Pública.

Segundo Appy e Messias (2014), apenas o contencioso administrativo tributário na esfera federal atingia 11% do PIB em 2013. Tendo em vista que ainda temos os contenciosos estaduais e municipais, e que a mediana obtida pela OCDE em pesquisa envolvendo 18 países foi de 0,2% do PIB, tem-se uma visão do que representa a realidade de nosso país.

Mesmo que boa parte do contencioso tributário administrativo federal não seja de tributos sobre consumo,<sup>9</sup> o Brasil apresenta elevadas taxas de contencioso, muito acima da média de outros países – sem contar os passivos administrativos tributários estaduais e municipais.

Esse fato, aliado à falta de políticas de desenvolvimento regional promovidas pelo governo federal – contrariando o Artigo 43 da Constituição Federal,<sup>10</sup> que atribui ao governo central a obrigação de fazê-lo com base nos tributos próprios –, criou cenário favorável para que estados e municípios se utilizem do tributo sobre o consumo como modo de atrair investimentos, gerando a chamada “Guerra Fiscal”<sup>11</sup> e que, além de prejudicar a arrecadação, é prejudicial ao ambiente de negócios, em função da insegurança jurídica proporcionada pela concessão de benefícios fiscais sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).<sup>12</sup>

Outro complicador é a fiscalização dos contribuintes, cuja competência, no caso de bens, é da União e dos estados; e, no caso dos serviços, é da União e dos municípios. Isso faz com que o contribuinte tenha que atender às exigências de mais de uma esfera de fiscalização, sendo que, embora a base muitas vezes seja a mesma, a forma de cálculo e as obrigações acessórias são distintas, o que eleva o custo administrativo.

Portanto, é necessário que o Brasil modifique a sistemática de tributação sobre o consumo, bem como reveja a distribuição da carga tributária por base de incidência, tornando o sistema menos regressivo, mediante a majoração e tabelas progressivas para impostos sobre a renda e a propriedade e redução dos tributos que incidem sobre o consumo, que penalizam as parcelas menos favorecidas da população.

## 5. UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil deve alinhar-se com o mundo, no que diz respeito aos tributos sobre consumo. A substituição da atual composição tributária sobre essa base por tributos mais simples e mais equânimes contribuirá para que o país tenha um patamar mais adequado em termos de progressividade, eficiência arrecadatória e fiscalizatória, melhorando o ambiente de negócios.

A adoção do IVA incidente sobre todas as operações que envolvam bens e serviços, em conjunto com um Imposto Seletivo (ou uma contribuição seletiva, destinada à Seguridade Social), substituindo a quantidade de tributos hoje incidentes sobre o consumo, pode colocar a estrutura tributária brasileira em linha com os parâmetros internacionais.

O IVA e o Imposto Seletivo substituiriam os atuais impostos sobre consumo, que devem ser extintos, a saber:

- União (IPI, PIS, Cofins, Cide);
- Estados e Distrito Federal (ICMS); e
- Municípios (ISS).

Para isso, é necessário que se observem critérios para melhorar a eficiência e a eficácia do sistema, reduzindo a burocracia e especializando a estrutura administrativa. Alguns desses pontos são comuns aos dois tributos (IVA e IS), outros são específicos a cada um dos impostos, como se procura demonstrar a seguir.

### 5.1. A distribuição de competências pela especialização das bases

O Brasil é uma federação e, como tal, deve possuir uma estrutura tributária que permita a cada um dos seus entes o financiamento das suas estruturas e atividades, direta ou indiretamente, por meio de arrecadação própria de tributos ou mediante a partilha entre entes federados. A Figura 3 e mostra a distribuição atual das competências tributárias, conforme a base de incidência:

**FIGURA 3 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATUAL POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO**

BRASIL  
2017

NÍVEL DE GOVERNO	RENDA	CONSUMO	PROPRIEDADE	PREVIDÊNCIA	REGULATÓRIOS
União	IR	IPi	ITR	Empresas	II
	CSLL	PIS		Empregados	IE
		Cofins			
		Cide			
Estados		ICMS	ITCMD	Empregados	
			IPVA		
Municípios		ISS	ITBI	Empregados	
			IPTU		

Fonte: Elaboração própria.

A União detém a competência sobre todas as bases. Os estados e municípios possuem competência para tributar o consumo e a propriedade (além da contribuição previdenciária dos seus funcionários).

Essa forma de distribuição das competências, somada à quantidade de tributos existentes, faz com que as administrações tributárias de todos os níveis precisem ter estrutura e conhecimento sobre uma grande gama de tributos com características e bases de incidências diversas, o que acaba não ocorrendo.

Uma forma mais racional de gestão pode ser proporcionada pela **especialização de competências**: distribuir as competências entre os entes federados, por base de incidência, permitindo a especialização das administrações tributárias e conferindo eficiência na execução das atividades de fiscalização e arrecadação.

Hoje, o maior tributo incidente sobre o consumo é o ICMS, de competência estadual. Portanto, as administrações tributárias dos governos estaduais já detêm conhecimento acumulado sobre o assunto. Embora a União tenha avançado na tributação do consumo, os tributos sobre a renda são (e devem ser ainda mais) sua principal fonte de financiamento.

O ISS, embora seja uma grande fonte potencial de arrecadação municipal, sequer foi implantado pela grande maioria dos municípios, os quais se limitam a cobrar o IPTU e outras taxas – sendo que, em muitos casos, as transferências de recursos da União e dos estados constituem-se na parcela mais expressiva das suas receitas tributárias.

Assim, a forma recomendada de distribuir as competências é aproveitar o que de melhor cada um dos entes faz, aprimorando a estrutura e conferindo mais eficácia às suas atividades.

10. Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.
11. Nome dado à disputa entre estados e municípios que concedem benefícios fiscais, para a conquista e instalação de empresas em seus territórios.
12. A Lei Complementar n. 160/2017, sancionada em 8/8/2017, e regulamentada pelo Convênio Confaz n. 190, obriga estados a publicarem todos os atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017 até 29 de março de 2018. Para os atos já revogados em 8 de agosto, o prazo para publicação e validação é de 30 de setembro de 2018. Em Atos concessivos – regimes especiais e termos de ajustamento fiscal firmados entre a empresa e o Estado em particular – os prazos são, respectivamente, 29 de junho e 28 de dezembro de 2018. Essas concessões têm sido constantemente questionadas ou autuadas por diversas unidades concedentes. Há pouco tempo, a própria União cobrava sobre esses benefícios fiscais o IR e a CSLL, considerando-os como “lucro”. Na norma que convalidou os benefícios estaduais, um artigo equiparou esses benefícios a investimentos, excluindo esses valores da base de cálculo dos tributos federais. Apesar de vetado pela Presidência da República, esse veto foi derrubado pelo Congresso Nacional (Veto presidencial n. 24/2017 aos Art. 9º e 10º da Lei 160/2017, derrubado pelo Congresso Nacional em novembro de 2017).

A Figura 4 ilustra, esquematicamente, a proposta que se faz aqui, de nova distribuição de competência para a cobrança dos impostos por base de incidência.

**FIGURA 4 – PROPOSTA DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS POR BASE DE INCIDÊNCIA**

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO	
UNIÃO	RENDA
	REGULATÓRIOS
	PREVIDÊNCIA
ESTADOS	CONSUMO
	PREVIDÊNCIA
MUNICÍPIOS	PROPRIEDADE
	PREVIDÊNCIA

Fonte: Elaboração própria.

13. Vide texto intitulado "Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária", disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>.
14. Na Figura 4, os tributos regulatórios compreendem os de importação e de exportação, que a Comissão trata em separado, deixando essa competência também para a União.
15. Proposta do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, apresentada no âmbito da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e submetida a Consulta Pública no ano de 2017.

Essa proposta, neste ponto específico, guarda similaridade com a que tem sido debatida na Comissão Especial sobre Reforma Tributária da Câmara dos Deputados,<sup>13</sup> que, em linhas gerais, atribui à União a competência sobre os tributos sobre a renda, a previdência e os regulatórios (como a Cide);<sup>14</sup> aos estados, a competência sobre os tributos incidentes sobre o consumo; e aos municípios, todos os tributos que incidem sobre a propriedade.

Pela proposta aqui apresentada, a competência das iniciativas de arrecadação e fiscalização fica com os entes federados, de acordo com a especialização das suas administrações tributárias, permitindo maior eficiência da gestão.

O destino do imposto arrecadado não deve influenciar a definição das competências, visto que o Brasil já adota o sistema de partilha da arrecadação de tributos, o que pode ser equacionado no novo sistema, sem nenhuma influência na determinação das competências.

## 5.2. A Incidência do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) e do Imposto Seletivo (IS)

Pelas características próprias de cada tributo, embora ambos incidam sobre o consumo, a base de incidência do IVA e do IS são distintas. O IVA deve incidir sobre todas as operações com bens e serviços, sem nenhuma exceção. Para a cobrança do tributo podem ser utilizados institutos administrativos atuais como o diferimento, a suspensão ou mesmo a substituição tributária.

Já o Imposto Seletivo, ao contrário da proposta em discussão no Congresso Nacional,<sup>15</sup> deve ser aplicado exclusivamente nos produtos não essenciais e nos que têm impacto ambiental negativo.

Há, na verdade, duas possibilidades de aplicação do IS: como imposto único incidente sobre os produtos específicos, ou como um adicional sobre a tributação do IVA. Essa segunda possibilidade é a mais adaptada à realidade brasileira. Nesse caso, todas as operações com bens e serviços devem ser taxadas pelo valor agregado, sendo que o IS incidirá como um adicional para aqueles produtos não essenciais e prejudiciais ao meio ambiente.

## 5.3. Cobrança e base de cálculo do IVA e do IS

Ao contrário do atual ICMS – cujo produto da arrecadação é dividido entre a origem e o destino –, o IVA e o IS devem adotar o princípio de destino. A existência de parcela

atribuída ao ente de origem é o principal fator da “Guerra Fiscal”. Atualmente, para atrair investimentos, os governos estaduais abrem mão de parte da receita do tributo gerado. Com o princípio de destino, isso deixa de existir.

A base de cálculo do IVA deve ser o valor da operação com bens ou serviços, descontado o imposto pago nas operações anteriores, o que faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado.

O IS deve ser um tributo monofásico, cobrado somente na última etapa das operações. Ele pode ser por alíquota ou por valor, devendo ser definido conforme a motivação de cada item ao qual seja atribuída a cobrança.

Existem duas modalidades de taxaço: exclusiva ou concomitante. Na exclusiva, as operações taxadas pelo IS estão fora do campo de incidência do IVA. Já na concomitante, as operações são taxadas pelos dois tributos.

A proposta é que o IVA tenha base ampla, alcançando todas as operações com bens e serviços, e que o IS seja aplicado adicionalmente sobre a mesma base do IVA. Isso permitirá que as alíquotas do IVA e do IS sejam menores e favoráveis para a melhoria do ambiente econômico.

Ambos os tributos permitem que se utilize o instituto do substituto tributário para casos em que seja recomendável.

#### 5.4. Os créditos e a não cumulatividade do IVA e do IS

O Brasil, embora tenha em vários dos seus tributos a característica da não cumulatividade, adota várias restrições ao crédito. Esse fato pode ser exemplificado no caso do ICMS nos seguintes pontos: bens destinados ao ativo-fixado (cuja apropriação se dá de forma fracionada), mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (crédito vedado),<sup>16</sup> energia elétrica e comunicação (somente a utilizada no processo produtivo), se aproximando do chamado crédito físico, que permite a dedução apenas do imposto pago na aquisição de insumos que se incorporarem fisicamente ao produto final.

Um IVA eficiente não deve impor restrição ao crédito dos valores pagos como imposto nas operações anteriores, salvo em casos restritos e específicos. O contribuinte tem o direito ao crédito total dos produtos adquiridos para o exercício de suas atividades econômicas (não apenas insumos, mas também materiais de uso e consumo necessários ao exercício da sua atividade).

A adoção do IS monofásico elimina a necessidade de créditos de operações anteriores. A única exceção pode ser quando utilizado como insumo de produção, uma vez que integrará o produto e poderá ser cobrado na operação ao consumidor final. Dessa forma, garante-se que os tributos não sejam cumulativos e, portanto, reduz-se a sua parcela relativa no custo final do produto.

#### 5.5. O ressarcimento de créditos

Nas operações que resultem no acúmulo de crédito (exportações ou áreas em que a alíquota das operações seja inferior à das aquisições de insumos e despesas), ou

16. Mediante a Lei Complementar n. 87/1996, alterada pelas Leis Complementares n. 122/2006 e n. 138/2010, somente a partir de 1º de janeiro de 2020 os contribuintes poderão se creditar do ICMS de materiais de uso e consumo. Destaca-se que embora essa medida tenha sido prevista na Lei que regulamentou o ICMS (87/1996), sua aplicação vem sendo sistematicamente postergada, não havendo garantia de que será permitida em 2020.

créditos não passíveis de aproveitamento na escrituração, o ressarcimento deve ser feito financeiramente, evitando-se o acúmulo de créditos que hoje ocorre no Brasil.

17. Matéria publicada no jornal *Diário Económico* de Portugal, edição do dia 07/01/2014, informa que o prazo médio para emissão do certificado era de 42 dias. Com a informatização do procedimento, essa espera caiu para oito dias, e a previsão era de que ainda poderia diminuir para quatro dias. Este sistema teve como base três eixos: Isenção mais rápida de IVA nas exportações, com a informatização dos procedimentos; Exportação mais célere de produtos sujeitos ao Imposto Especial de Consumo – IEC (vinhos e tabaco, por exemplo); e Certificado Eletrônico de isenção do IVA.

Na maioria dos países exige-se o acúmulo de vários períodos, para se pedir o ressarcimento, sendo que em alguns países só os exportadores podem pedir o ressarcimento. Nesse caso, a maioria das nações permite o pedido imediato, com um prazo mais curto para a devolução financeira, do que nos demais créditos, quando permitidos. Em 2014, Portugal, por exemplo, implantou um sistema de emissão do certificado de exportação eletrônica que permite que as empresas exportadoras tenham o reembolso do IVA em oito dias.<sup>17</sup>

O Brasil já possui sistemas informatizados de emissão de notas fiscais, de escrituração fiscal e contábil e de controle das exportações e importações, o que permite que as empresas exportadoras possam ter esses valores ressarcidos em curto prazo. A agilidade na devolução permitirá melhor fluxo de caixa às empresas, com consequente redução da necessidade de recorrerem a outras fontes de financiamento, o que impactará positivamente no preço final dos produtos.

### 5.6. As alíquotas para o IVA e o IS

Alguns países adotam apenas uma alíquota para o IVA, o que contribui para a isonomia no tratamento tributário (que garante que todos suportem a mesma carga de tributos no consumo), além de evitar o acúmulo de créditos (exceto nas exportações ou situações especiais). Por outro lado, isso limita a capacidade para usar o tributo para desenvolver ou fortalecer algum setor específico.

A União Europeia, embora tenha adotado o IVA, permite que cada um dos seus países membros adotem tarifas específicas dentro dos parâmetros estabelecidos pelo bloco econômico. Além da tarifa normal, existem as tarifas reduzidas e as especiais, conforme se pode ver na Figura 5.

**FIGURA 5 – TIPOS DE ALÍQUOTA**

UNIÃO EUROPEIA  
2018

TIPOS	CARACTERÍSTICAS
<b>TAXA NORMAL</b>	Cada país tem uma <b>taxa normal</b> que é aplicável na maioria dos casos e que <b>não pode ser inferior a 15%</b> .
<b>TAXA REDUZIDA</b>	Podem ser aplicadas taxas reduzidas (no máximo duas), que <b>geralmente não podem ser inferiores a 5%</b> , a uma série limitada de vendas de produtos ou serviços.
<b>TAXAS ESPECIAIS</b>	Alguns países também estão autorizados a aplicar taxas específicas a algumas vendas. Subdividem-se em:
	Taxa super-reduzida: Alguns países aplicam uma taxa reduzida inferior a 5%, denominada taxa super-reduzida, na venda de determinados bens e serviços. Por exemplo, em Espanha, certos serviços, como os serviços de manutenção e a adaptação de meios de transporte para pessoas com deficiência, estão sujeitos a uma taxa super-reduzida de 4%.
	Taxa zero: Alguns países aplicam uma taxa zero em determinados casos. Quando é aplicada a taxa zero, o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor conserva o direito de deduzir o IVA que tenha pago sobre compras diretamente relacionadas com a venda (por exemplo, no caso das exportações e da prestação de certos serviços financeiros a clientes de fora da UE).
	Taxa intermédia ("parking rate"): A taxa intermédia é aplicada a determinados bens e serviços que não podem beneficiar de uma taxa reduzida, mas aos quais alguns países aplicavam taxas reduzidas em 1 de janeiro de 1991. Estes países estão autorizados a continuar a aplicar taxas reduzidas em vez da taxa normal, desde que essa taxa não seja inferior a 12%.

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do site [https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm)



As tarifas especiais do IVA (taxas super-reduzida, zero e intermédia) são estabelecidas pelo Conselho da União Europeia<sup>18</sup> e somente podem vigorar até a implantação total do sistema. Mesmo as operações nas quais se aplica a tarifa reduzida, não são definidas isoladamente, mas pela Comissão. Ou seja, o país adota a alíquota ou taxa normal, que são, a princípio, aplicadas a todas as operações com bens e serviços. Para utilizar tarifas reduzidas ou especiais, o país necessita da autorização da Comissão Econômica Europeia.

A Figura 6 apresenta a distribuição das alíquotas nos países da OCDE (conforme os tipos permitidos e explicitados na Figura 5). Tomando como exemplo a Irlanda, observe-se que a alíquota normal é de 23%. Entretanto, ela está autorizada a aplicar taxas reduzidas (9% e 13,5%) e taxas especiais<sup>19</sup> (super-reduzida e intermédia, de 4,8% e 13,5%, respectivamente) para produtos específicos, autorizados pela Comissão Econômica Europeia.<sup>20</sup> A Dinamarca é o único país da União Europeia que adota alíquota única de 25%.

É possível que um mesmo país adote alíquotas diferenciadas por região, como é o caso de Portugal (Figura 7). Na Figura 8 veem-se as alíquotas praticadas nos principais países da América Latina que adotam o IVA.

18. Vide diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>.
19. Essas taxas especiais devem ser extintas quando da implantação final do modelo, conforme diretiva da Comissão Econômica Europeia.
20. No endereço eletrônico <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> pode-se obter a lista completa desses produtos por país membro da UE, especificando a alíquota aplicável a cada produto relacionado.

#### FIGURA 6 – TAXAS DO IVA APLICADAS NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA

Em %  
2017

ESTADO MEMBRO	TAXA NORMAL (%)	TAXA REDUZIDA (%)	TAXA SUPER-REDUZIDA (%)	TAXA INTERMÉDIA (%)
Áustria	20	10-13	-	13
Bélgica	21	6-12	-	12
Bulgária	20	9	-	-
Chipre	19	5-9	-	-
República Checa	21	10-15	-	-
Alemanha	19	7	-	-
Dinamarca	25	-	-	-
Estônia	20	9	-	-
Grécia	24	6-13	-	-
Espanha	21	10	4	-
Finlândia	24	10-14	-	-
França	20	5,5-10	2,1	-
Croácia	25	5-13	-	-
Hungria	27	5-18	-	-
Irlanda	23	9-13,5	4,8	13,5
Itália	22	5-10	4	-
Lituânia	21	5-9	-	-
Luxemburgo	17	8	3	14
Letônia	21	12	-	-
Malta	18	5-7	-	-
Países Baixos	21	6	-	-
Polônia	23	5-8	-	-
Portugal	23	6-13	-	13
Romênia	19	5-9	-	-
Suécia	25	6-12	-	-
Eslovênia	22	9,5	-	-
Eslováquia	20	10	-	-
Reino Unido	20	5	-	-

Elaboração própria com dados obtidos no site [https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm)

#### FIGURA 7 – ALÍQUOTAS DO IVA EM PORTUGAL

TIPO DE TAXA	PORTUGAL CONTINENTAL	MADEIRA	AÇORES
Normal	23%	22%	18%
Intermédia	13%	12%	10%
Reduzida	6%	5%	5%

Fonte: Endereço eletrônico <https://www.economias.pt/como-calculer-o-iva>

**FIGURA 8 – TAXAS DO IVA APLICADAS EM PAÍSES DA AMÉRICA LATINA**

PAÍS (1)	TAXA BÁSICA	TAXA MÁXIMA	TAXA REDUZIDA
Argentina	21	27	10,5
Chile	19	-	-
México	16	-	-
Uruguai	23	-	14
Paraguai	10	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Nota: 1) alguns países, como o México e o Chile, adotam isenção para alguns produtos.

No caso brasileiro, poderíamos adotar o mesmo critério para os estados que, dentro de parâmetros gerais estabelecidos, teriam liberdade para escolher entre alíquota única ou mais de uma, de acordo com a necessidade e características de cada unidade.

No Brasil, convivemos com uma gama de alíquotas, falando apenas do principal tributo no consumo, o ICMS. Existem as alíquotas internas, que vão de 17% a 18% e as interestaduais, de 7% ou 12%. Mas ainda temos: isenções, reduções da base de cálculo, diferimento (postergação do pagamento do tributo para fase posterior, mas que em alguns casos nunca é pago), crédito presumido e outros instrumentos que permitem pagamento de alíquotas diferenciadas da efetiva para determinado produto ou operação.

Além disso, os serviços são tachados com alíquota máxima de 5% (no IVA serão tachados, em regra, com alíquotas bem superiores).

O IVA ideal é alíquota única ou com poucas alíquotas, sendo necessário impor limites à criação indiscriminada de alíquotas, para não distorcer o tributo.

A questão central é definir o percentual da alíquota para um tributo que poderia substituir tantos tributos vigentes. Essa definição deve ser orientada por parâmetros internacionais. Nesse sentido, propõe-se que se adotem inicialmente uma alíquota geral de 23% e uma alíquota reduzida de 12% (aplicável aos serviços), com revisão periódica no sentido de promover a adequação das alíquotas à realidade brasileira.

É certo que essas alíquotas não serão suficientes para garantir a atual arrecadação de todos os tributos do consumo existentes (que serão substituídos pelo IVA), mesmo levando-se em conta a ampliação da base com os serviços.

Nesse sentido, a aplicação do Imposto Seletivo e a elevação dos tributos sobre a renda e o patrimônio são medidas indispensáveis para garantir o mesmo resultado financeiro e tornar o sistema tributário mais progressivo. O imposto seletivo também deve ter poucas alíquotas pré-definidas. Nos EUA, por exemplo, os estados da federação têm liberdade para fixar, dentro de limites gerais estabelecidos, os percentuais cobrados em tributos específicos.

Propõe-se que o Brasil fixe uma alíquota mínima (ou mesmo também a máxima) e confira aos governos estaduais liberdade para aplicar o tributo de acordo com suas respectivas necessidades.

## 5.7. Benefícios fiscais limitados

Os tributos sobre consumo têm como princípio a neutralidade, ou seja, não devem ser utilizados como diferenciais de negócio mediante instrumentos tributários que, na prática, impliquem a redução da alíquota efetiva paga. Um dos problemas centrais do

atual sistema tributário é a quantidade de benefícios concedidos em todos os tributos. Como consequência, há uma multiplicidade de atos normativos para regulamentar essas exceções. Os benefícios devem estar bem definidos e restritos em lei, dificultando a utilização do tributo como fonte ou diferencial de atração de investimentos. Nem mesmo a justificativa de menor encargo para a população de baixa renda justifica os benefícios da forma como são concedidos atualmente, sendo possível garantir melhor retorno a essa camada mediante o “IVA personalizado” (SILVA, 2017).

### 5.8. Competências legislativas, fiscalizatórias e arrecadatórias

Para que os tributos sobre consumo sejam simplificados para o contribuinte e fiscalizáveis pelos órgãos competentes, é fundamental que a legislação seja precisa. A competência legislativa deve ser exercida pelo Congresso Nacional, sendo a iniciativa dos detentores da competência tributária (no caso os estados e o DF).

A proposta que tramita na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, sugere a alteração do Art. 61 da Constituição Federal,<sup>21</sup> para permitir que essa legislação seja aprovada na esfera federal, mas com a iniciativa dos estados e do Distrito Federal. Entretanto, alerta-se que, no caso de a iniciativa partir da Comissão Mista, não se exige a representação mínima dos estados e do DF. Embora o Congresso Nacional represente a população (Câmara) e os estados (Senado), a estrutura atual deixa esses entes federativos muito dependentes da União, principalmente no que diz respeito à liberação de emendas, o que torna recomendável que qualquer iniciativa de lei que afete a competência dos estados-membros esteja cercada de certa garantia de participação e representatividade.

Entende-se que a competência deve ser exercida pelos entes que a detêm, não se permitindo que a União interfira diretamente na regulamentação de tributos cuja competência não lhe seja atribuída. Inclusive, a regulamentação deve ser única, ficando os estados apenas com poucas possibilidades de adequação de alíquotas e outros elementos normativos necessários em virtude das suas particularidades regionais.

No que diz respeito aos demais aspectos de competência, observe-se que os estados e o Distrito Federal detêm maior conhecimento acumulado sobre a fiscalização e arrecadação no consumo, por ser o ICMS o maior tributo brasileiro. Por outro lado, retirar essa competência do âmbito estadual seria esvaziar a competência tributária e arrecadatória desses entes.

Portanto, a fiscalização e arrecadação do IVA e do IS deve ser mantida com os estados e o Distrito Federal, com a possibilidade de que essas duas unidades subnacionais, por meio de leis ou convênios, exerçam cumulativamente a competência tributária dos municípios que não tenham e não queiram estruturar Administrações Tributárias próprias, inclusive dos tributos de competência das municipalidades.

Uma das formas de unificação e harmonização das normas é que um colegiado formado por representantes de todos os estados e do DF – a exemplo do Confaz – fique responsável pela discussão e análise das normas propostas, conforme as iniciativas legais aprovadas pelo Congresso Nacional, com vigência em todo o território nacional. Esse modelo encontra similitude na Alemanha, onde os estados-membros possuem um colegiado que analisa todas as propostas legislativas sobre o tema tributário.

21. Art. 61 (...)§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem dos tributos previstos no art. 155, IV e 195, I, d, caberá exclusivamente a: I – Governadores de Estado e do Distrito Federal; II – Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III – bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV – comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim; (...) § 4º Nos projetos apresentados na forma dos incisos I a III deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos um terço dos Estados e Distrito Federal” (NR).

Essa harmonização garantirá aos contribuintes um sistema mais enxuto e aos seus aplicadores melhor qualidade na interpretação das normas que, aliada a especialização dos entes, trará maior segurança jurídica e maior eficiência e eficácia das administrações tributárias. |

## BIBLIOGRAFIA

APPY, Bernard e MESSIAS, Lorraine (2014). **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. O Estado de São Paulo. 24 de março. <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (2008). **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Sequência, nº 56, p. 245-258.

COSTA, Alcides Jorge (1979). **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária.

HAULY, Luiz Carlos (2017). **Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária**. <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>

MARTINS, S. P. (2013). **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9ª Edição. São Paulo: ATLAS.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva (2007). **A evolução histórica do direito tributário**. São Paulo: Direito Tributário. <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>

PADILHA, G. (2017). **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares

PADILHA, G. (2018). **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade**. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 14). <http://plataformapoliticasocial.com.br/personalizacao-do-iva-para-o-brasil-harmonizando-os-objetivos-de-eficiencia-e-equidade/>

SIMÕES, Lúgia (2014). **Exportadoras têm reembolso de IVA em oito dias**. Portugal: *Diário Económico*, 17 de janeiro.

VARSANO, Ricardo (1996). **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA.

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

## CLOVIS SCHERER

Economista, com graduação pela Universidade Federal de Santa Catarina e Mestre em Estudos do Desenvolvimento pelo International Institute of Social Studies da Universidade Erasmus de Rotterdam. Trabalha como economista no Dieese. E-mail: clovis@dieese.org.br

## JORGE ABRAHÃO DE CASTRO

Doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), membro da Plataforma Política Social. Foi Diretor da Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea e Diretor de Temas Sociais da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do Ministério do Planejamento (MP). E-mail: jorge.abraha57@gmail.com

## RESUMO

O artigo examina a tributação da folha de salários no Brasil visando a subsidiar o debate sobre uma reforma tributária. Os encargos sociais representam 25,72% da remuneração total de um empregado, mas este percentual é bem menor se a empresa tiver a folha desonerada ou se for optante pelo Simples. Esses tributos representam quase 19% da receita tributária total e 6,17% do PIB. Nas últimas décadas, a tributação da folha foi alterada para o caso dos produtores rurais, para as Micro e Pequenas empresas e com a chamada “desoneração da folha”, com efeitos econômicos controversos e impactos negativos no financiamento da previdência social. Por outro lado, a capacidade da folha salarial como base tributária está ameaçada por fatores tecnológicos, organizacionais e institucionais que podem afetar as relações de trabalho e o emprego assalariado. Numa reforma visando à justiça social será necessário encontrar soluções para a tributação da folha que contemplem estas tendências estruturais e, ao mesmo tempo, preservem o financiamento da previdência social e de outros programas relevantes para a população.

**Palavras-chave:** Tributação; Encargos sociais; Simples; Desoneração da folha.

## APRESENTAÇÃO

A folha de pagamento de salário das empresas é uma das principais bases de arrecadação de tributos no Brasil e, a exemplo do que ocorre na maior parte dos países, é crucial para o financiamento da previdência social pública. Essa base de tributação sempre suscita acaloradas discussões, dado que afeta, além da questão fiscal e previdenciária, a formação do custo do trabalho, o emprego, a competitividade, dentre outros aspectos. Ela traz implicações também para a justiça fiscal, pois afeta a relação entre capital e trabalho, o custo de produção e os preços ao consumidor.

Este capítulo examina sob distintos ângulos as questões relacionadas à tributação da folha. Começa por elencar algumas considerações de contexto sobre desenvolvimento, trabalho e tributos sobre a folha. Depois, apresenta conceitos básicos, a estrutura e a dimensão desse tipo de tributo, inclusive em comparação com outros países. Na terceira parte do texto, é feita uma rápida revisão de medidas que alteraram mais significativamente a tributação da folha no passado recente. Na quarta parte, recuperam-se brevemente algumas propostas formuladas sobre o tema; e na quinta seção, apresentam-se as sugestões dos autores a este respeito.

## 1. DESENVOLVIMENTO, TRABALHO E FOLHA COMO BASE DE TRIBUTAÇÃO

O exame da tributação sobre a folha de salários com vistas a uma reforma do sistema tributário que contribua para a promoção do desenvolvimento econômico com justiça social requer, antes de tudo, que se enquadre essa base de arrecadação num contexto mais amplo. O trabalho assalariado, do qual decorre a folha de salários, continua sendo a principal forma de inserção da população em atividades econômicas – mesmo em um país como o Brasil, onde o peso do emprego não assalariado é muito elevado<sup>1</sup> –, e sua promoção é crucial para que o desenvolvimento socioeconômico ocorra em plenitude, em particular, para que haja a elevação do rendimento das famílias. Além disso, o desenvolvimento econômico sustentado por um mercado interno vigoroso requer dinamismo no consumo das famílias, maior componente da demanda agregada na economia, o que pode ser afetado pela tributação da folha. Também no caso de uma estratégia voltada para o mercado externo, esta base de tributação é relevante por compor o custo do trabalho e influenciar a competitividade internacional.

A trajetória recente do mercado de trabalho e de sua regulamentação no Brasil tem elementos que merecem ser anotados nesta seção introdutória. Os anos de 2004 a 2013 mostraram que a tributação da folha não foi impeditiva para um forte processo de redução da taxa de desemprego e melhoria dos salários na economia. Ao mesmo tempo, houve redução da informalidade no mercado de trabalho, com redução relativa do emprego assalariado sem carteira assinada e do trabalho por conta própria prestado para as empresas, desacreditando o discurso segundo o qual as altas taxas de informalidade vivenciadas até então se explicariam pelo peso dos encargos sociais.

No entanto, com a instauração da mais profunda recessão econômica em décadas, a partir de 2015, a taxa de desemprego passou a crescer em ritmo bastante acelerado, vindo a atingir um patamar novamente muito elevado.<sup>2</sup> Desde então, a geração de postos de trabalho se caracterizou pela expansão da informalidade e da ilegalidade, acentuando sobremaneira o grau de precariedade do mercado de trabalho brasileiro.

Simultaneamente, a mudança na correlação de forças políticas na sociedade em favor do capital viabilizou a aprovação de uma série de medidas legislativas no sentido da flexibilização – entendida como precarização – e da revogação de direitos trabalhistas e sociais. A aprovação da chamada reforma trabalhista tende a criar um leque mais amplo de tipos de contrato de trabalho, distintos e menos protegidos do que os contratos por prazo indeterminado e de jornada integral. Contrato a tempo parcial ampliado, jornada intermitente, trabalho autônomo com exclusividade e de forma contínua, e tele trabalho são alguns exemplos desses contratos. Junto com mudanças no papel e financiamento dos sindicatos, a reforma tende a enfraquecer o poder de barganha dos trabalhadores frente aos empregadores na negociação coletiva e, com isso, reduzir a participação dos salários na economia.

Além disso, com impacto direto na questão tributária, destacam-se a liberalização da contratação de pessoas jurídicas na condição de empregados e a exclusão de diversos pagamentos aos empregados da base de incidência das contribuições sociais.

A junção de um quadro econômico conjuntural adverso com a implementação de medidas precarizantes do emprego formal ameaça a sustentação do financiamento da previdência e da Seguridade Social com base na tributação sobre a folha.

1. De acordo com a Pnad Contínua do IBGE, no terceiro trimestre de 2017 o emprego assalariado nos setores público e privado (com e sem registro em Carteira de Trabalho) abrangia 61,0% da força de trabalho do país. Em seguida, ainda que em um percentual bem inferior, encontra-se o trabalho por conta própria (25,1%). As demais formas de inserção ocupacional respondem por somente 13,9% do mercado de trabalho nacional.

2. Ainda segundo a Pnad Contínua, a taxa de desocupação brasileira diminuiu de 7,2% para 6,5% ao longo do ano de 2014, mesmo com a estagnação do crescimento econômico. É somente a partir de 2015, portanto, que tal taxa cresce de forma vertiginosa, imprimindo uma trajetória de alta ininterrupta até o primeiro trimestre de 2017, quando se atinge o patamar de 13,7%. A partir de então, nos dois trimestres seguintes, a taxa de desocupação registrou duas quedas consecutivas, alcançando o percentual de 12,4%.

3. Por "uberização" entende-se a difusão de relações de trabalho em que o trabalhador é ocupado por conta própria estabelecendo um vínculo com empresas que fornecem aplicativos de internet mediadores do contato entre ele e o consumidor a exemplo dos motoristas do Uber. A remuneração, a jornada e outras condições são estabelecidas pela empresa-aplicativo para o trabalhador, individualmente, e este responsabiliza-se pelos custos da atividade como se empresário fosse (Ver: Pochmann, 2016; Abílio, s-d).

Do ponto de vista mais estrutural, há dois processos em curso que precisam ser considerados na contextualização do papel da tributação da folha de salários. Primeiro, o desenvolvimento acelerado da robotização e o uso disseminado da inteligência artificial são vistos como ameaças ao trabalho humano e ao emprego no médio e longo prazo, podendo configurar-se como fatores depressivos do peso dos salários na renda nacional. Segundo, a tendência de crescimento ainda maior dos serviços e a disseminação de formas "uberizadas"<sup>3</sup> de organização do trabalho, em que não se define tão claramente a relação de emprego e a remuneração passa ao largo da folha salarial das empresas.

Estes são motivos que justificam uma reflexão sobre a capacidade da tributação da folha para financiar esquemas de proteção social universais no longo prazo, como é assegurado na Constituição Federal.

No que diz respeito à previdência social, argumenta-se que a contribuição dos empregadores deve basear-se em tributos sobre os salários pagos a fim de estabelecer uma relação clara entre contribuições e benefícios. Essa necessidade não parece tão evidente uma vez que essa contribuição dos empregadores não se vincula diretamente aos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. Tal vínculo é definido pela contribuição do empregado, o que permite discutir separadamente a base de incidência de cada uma dessas contribuições.

Por fim, o último aspecto que merece ser abordado nesta introdução é que não há consenso quanto ao efeito da tributação dos salários na alocação de recursos na economia. Embora a corrente econômica hegemônica afirme que a carga tributária que onera os salários é transferida pelos empregadores para os trabalhadores mediante redução nos salários, há autores que enxergam um conjunto de fatores institucionais atuando para que tal transferência não ocorra. Além disso, fora dessa corrente de pensamento, a carga tributária sobre a folha seria um componente do salário, somado aos demais custos de produção, as empresas acrescentam o *mark-up* para a formação de seus preços. Esse debate é acompanhado de inúmeros estudos empíricos que, até hoje, não encerraram a polêmica, pois, ao lado de diferenças metodológicas e teóricas, os contextos concretos em que a tributação se efetiva são bastante diversificados. Assim, uma eventual mudança no atual sistema de encargos sociais deve ser acompanhada de estudos prospectivos e de um amplo debate na sociedade, a fim de assegurar que os princípios de eficiência econômica com justiça social sejam de fato alcançados.

## 2. TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NO BRASIL: SITUAÇÃO ATUAL

Esta seção tem o objetivo de diagnosticar a tributação da folha no Brasil. Mas, antes disso, será necessário esclarecer alguns conceitos visando a evitar confusões entre encargos sociais e direitos trabalhistas.

### 2.1. Evitando confusões: encargos sociais, tributos e direitos trabalhistas

Frequentemente, os tributos que incidem sobre a folha são tratados junto com encargos trabalhistas decorrentes do vínculo de emprego, confundindo o debate. Para esclarecimento, os tributos sobre a folha correspondem aos chamados encargos sociais, que são os pagamentos feitos pelos empregadores ao Estado para o financiamento de políticas e programas públicos que proporcionam um benefício difuso aos trabalhadores. Por exemplo, a contribuição patronal para o INSS, o recolhimento do Seguro-Acidente de Trabalho e o Salário-Educação incidem sobre a folha e financiam programas de cunho social.



Já os encargos trabalhistas são aquelas obrigações de pagamento direto ao empregado, além do salário contratual, feitas de maneira periódica, eventual ou diferida no tempo. Considera-se como tal o décimo terceiro salário, a Gratificação de Férias constitucional e o aviso prévio indenizado, bem como o pagamento do salário durante as férias e o descanso semanal remunerado (que integram o salário contratual). Mais precisamente, “a remuneração total recebida integral e diretamente pelo trabalhador como contraprestação pelo seu serviço ao empregador subdivide-se em: salário contratual recebido mensalmente, inclusive nas férias; salário diferido (ou adiado), recebido uma vez a cada ano (13º salário e 1/3 de férias); salário recebido eventualmente (FGTS e outras verbas rescisórias)” (DIEESE, 2011).

Neste sentido, é preciso destacar o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Ainda que ele seja considerado um tributo, os valores recolhidos são vinculados à conta individual do trabalhador que irá recebê-lo nas hipóteses definidas em lei, notadamente por ocasião de uma dispensa imotivada. Por isso, o FGTS assemelha-se a uma conta-poupança aberta nome do trabalhador pelo empregador, constituindo-se num patrimônio individual seu.

Essa distinção é necessária para que eventuais propostas de mudanças na tributação sobre a folha tenham o foco correto, não afetem os direitos trabalhistas nem reduzam a já notoriamente baixa remuneração do trabalho em nosso país.

## 2.2. A estrutura da tributação sobre a folha no Brasil

Nesta seção, vamos elencar os tributos incidentes sobre a folha e apontar a sua destinação. A tributação sobre a folha diferencia-se entre as empresas conforme o regime tributário ao qual elas se enquadram. Vamos nos concentrar em três situações distintas: i) nas empresas (ou entidades a elas equiparadas) em geral, regidas pelo regime do lucro real ou presumido, que não tiveram a folha desonerada; ii) nas que tiveram a folha desonerada; e iii) nas empresas optantes do Simples Nacional.

### Empresas em geral

A Figura 1 descreve os principais tributos incidentes sobre a folha de pagamentos, ou folha de salários, de uma empresa regida pelo lucro real ou presumido que não se enquadre nos critérios para a desoneração da folha (ver a seguir). O quadro indica também a alíquota do tributo e a destinação dos recursos arrecadados.

Todos os tributos dessa lista são contribuições, ou seja, foram criados com uma finalidade específica. As contribuições previdenciárias são as mais expressivas, considerando o valor da alíquota e financiam a concessão de benefícios aos trabalhadores urbanos e rurais. As empresas também são obrigadas a contribuir para o Sistema S, cuja administração é prerrogativa das entidades representativas dos empregadores.

Algumas informações complementam a Figura 1:

- Folha de salários – é definida como o total das remunerações pagas aos empregados e aos trabalhadores avulsos. Não integram a base de incidência das contribuições previdenciárias, dentre outros, a PLR, os adiantamentos, a ajuda de custo, as diárias e o gasto do empregador com a previdência complementar de seus empregados.

- Empresas do setor financeiro – a alíquota da CPSF é de 22,5% sobre o total da remuneração dos empregados.
- Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho -RAT) – as alíquotas acima podem ser acrescidas de 12%, 9% e 6% caso a atividade desempenhada enseje a concessão de aposentadoria especial aos 15, 20 ou 25 anos de contribuição.
- Outras contribuições – dependendo do setor de atividades, há a cobrança de contribuições das empresas para o Fundo Aeroviário, a Diretoria de Portos e Costas (DPC) e o SESCOOP.

**FIGURA 1 – TRIBUTOS SOBRE A FOLHA, ALÍQUOTAS E DESTINAÇÃO**

BRASIL

2015

TRIBUTO	ALÍQUOTA	DESTINAÇÃO
INSS - Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (CPSF)	20% sobre a folha	Financiamento do Regime Geral de Previdência Social
Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho-RAT)	1%, 2% ou 3% das remunerações pagas, dependendo do grau de risco.	Financiamento dos benefícios de incapacidade temporária ou permanente
Salário-educação	2,5% sobre a folha	Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação e Estados para aplicação em programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental
Incra	0,2% sobre a folha 2,7% para agroindústrias	Serviços sociais, incentivo à produção e fixação do homem à terra, fomento econômico, estudos e divulgação.
Senai, Senac ou Senat	1,0% sobre a folha	Organização e administração de escolas de aprendizagem profissional
Sesi, Sesc ou Senat	1,5% sobre a folha	Programas para o bem-estar social dos empregados. Atividades culturais e educativas.
Senar (empresas agroindustriais, agropecuárias, agenciadora de mão de obra rural)	2,5% sobre a folha	Organização, administração e execução da formação profissional rural e de ações sociais.
Sebrae	0,3% ou 0,6% sobre a folha (cfe. o setor de atividade)	Programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e microempresas.

Fonte: Anuário Estatístico da Previdência Social, 2015.

A contribuição do empregador para o FGTS, como foi dito acima, é uma espécie de poupança feita em nome do trabalhador, que a recebe integralmente, não sendo, pois, encargo social. Ela representa 8% do salário, acrescido do décimo terceiro salário, da gratificação de férias e de verbas rescisórias.

**Empresas com a folha desonerada**

A Lei 12.546/2011 substituiu a CPSF por uma Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para um conjunto de setores, de atividades econômicas e de produtos. Como o nome da nova Contribuição diz, sua base de incidência passou a ser a Receita Bruta de Vendas, excluídas as exportações. A desoneração não afetou as outras contribuições que incidem sobre a folha, tais como o Salário-Educação e as Contribuições para o Sistema S.

Após diversas modificações no texto legal, as regras em vigor atualmente permitem que a empresa opte pela CPSF ou pela CPRB, obviamente buscando o menor dispêndio. As alíquotas da CPRB são as seguintes:

- 1% – fabricantes de produtos à base de carnes, peixes e de pães;
- 2% – empresas de transporte rodoviário, metroviário e ferroviário de passageiros; obras de construção civil que ainda não haviam se encerrado em 2015.
- 2,5% – indústria manufatureira, manutenção de aeronave, empresas de navegação de manutenção e reparação de embarcações e o comércio varejista;
- 3,0% – empresas de call center; e
- 4,5% – empresas de TI/TIC, de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados; hotéis; construção civil e obras de infraestrutura.

As empresas exportadoras foram as mais beneficiadas pela desoneração, uma vez que as vendas ao exterior são excluídas da base de incidência da CPRB. Assim, deixaram de recolher total ou parcialmente a contribuição sobre a folha e também ficaram isentas do pagamento de contribuição sobre a receita.

## O Simples Nacional

As empresas optantes têm a folha de salários livres da incidência da CPSF, do Salário-Educação, do Incra, do Sebrae e das contribuições para o Sistema S. Em substituição a algumas dessas contribuições e outros tributos, fazem um único recolhimento calculado sobre a receita de vendas e com alíquotas que variam de 4% a 17,5%. O valor arrecadado é partilhado entre os entes públicos com base em frações, definidas em lei, correspondentes aos tributos substituídos. Do total arrecadado, a Contribuição Previdenciária Patronal fica com 37,5%, no caso da indústria, 41,5% e 42%, no comércio, e 43%, nas empresas de serviços. Assim, o único tributo que incide sobre a folha de salários das empresas optantes pelo Simples é o FGTS.

### 2.3. Tamanho da cunha fiscal sobre a folha

A proporção das despesas associadas ao emprego, portanto, varia conforme o regime tributário da empresa. Alguns exemplos hipotéticos ilustram esta diversidade de situações (Figura 2).

As empresas enquadradas no regime de lucro real ou lucro presumido arcam com encargos sociais de, aproximadamente, 25,72% do valor pago em remuneração ao empregado (incluindo-se nesta o FGTS e a parcela da indenização em caso de dispensa sem justa causa sobre o saldo que reverte para o trabalhador). Se essa empresa, entretanto, for elegível e optar por contribuir para a Previdência com base na receita bruta conforme o disposto na lei da desoneração da folha, sua despesa com encargos sociais cai a 7,73% dos salários pagos. Em comparação, se a empresa for optante do Simples Nacional, não incorre em encargos sociais de nenhum tipo, com exceção da parcela da indenização rescisória destinada ao governo (10% sobre o saldo do FGTS do trabalhador, introduzido para ressarcir o Fundo do expurgo do Plano Collor, que continua em vigor).

Embora as empresas elegíveis à desoneração da folha e as empresas optantes pelo Simples Nacional tenham menores ou nenhuma despesa com encargos sociais incidentes sobre esta base, elas são tributadas sobre a receita bruta de vendas.

Como visto, há um leque bastante diversificado de situações em se tratando de encargos sociais sobre a folha de salários entre as empresas. Portanto, só se pode falar de carga

**FIGURA 2 – DESEMBOLSO TOTAL PARA EMPREGAR UM TRABALHADOR COM SALÁRIO HIPOTÉTICO DE R\$ 1.000,00**BRASIL  
2015

ITENS DA DESPESA	EMPRESA NORMAL	FOLHA DESONERADA	SIMPLES NACIONAL
Salário contratual	1.000,00	1.000,00	1.000,00
13º e Gratificação de férias	111,11	111,11	111,11
<b>FOLHA MENSAL</b>	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>
FGTS	88,89	88,89	88,89
MULTA 40% SOBRE O FGTS	35,56	35,56	35,56
<b>REMUNERAÇÃO TOTAL</b>	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>
Encargos sociais	317,78	95,56	8,89
10% sobre o saldo do FGTS (Plano Collor)	8,89	8,89	8,89
INSS	222,22	-	-
Seguro-Acidente de Trabalho	22,22	22,22	-
Salário-Educação	27,78	27,78	-
Incra	2,22	2,22	-
Sesi ou Sesc	16,67	16,67	-
Senai ou Senac	11,11	11,11	-
Sebrae	6,67	6,67	-
<b>REMUNERAÇÃO + ENCARGOS</b>	<b>1.553,33</b>	<b>1.331,11</b>	<b>1.244,44</b>
<b>% dos Encargos sobre a Remuneração total</b>	<b>25,72%</b>	<b>7,73%</b>	<b>0,72%</b>

Observação: cálculos supõem a demissão sem justa causa por iniciativa do empregador.  
Elaboração: autores com base em Dieese 2011.

tributária sobre a folha de salários em termos médios, em torno do qual há uma considerável dispersão conforme o regime tributário, o setor, dentre outros fatores.

Dados produzidos pelas pesquisas anuais da Indústria e do Comércio, do IBGE, dão uma noção do encargo médio com as contribuições para a previdência social e para o FGTS. Em 2015, as contribuições para a previdência representavam 10,9% dos gastos de pessoal na Indústria como um todo e 10,7% na Indústria de Transformação. Esse percentual variava entre 5,8%, na indústria de artigos de vestuário e acessório, 6,6% para a indústria do couro e artefatos, subindo para 15,1% na fabricação de coque, derivados do petróleo e biocombustíveis e 15,3% na fabricação de bebidas (ver ANEXO: Contribuições para a Previdência Social como Proporção dos Gastos de Pessoal, por Divisões e Grupos de Atividade). O FGTS representava 5,7% dos gastos com pessoal na indústria e 5,8% na indústria de transformação, apresentando menor variabilidade entre os segmentos industriais.

No caso do Comércio, a contribuição para a previdência tinha um peso semelhante ao da indústria, de 10,9%, atingindo 14,3% no comércio por atacado e ficando em 9,2% no comércio varejista. Constata-se, portanto, uma heterogeneidade intra-setorial marcante quanto à participação da contribuição previdenciária na composição do gasto com pessoal das empresas.

A participação da contribuição previdenciária na despesa com pessoal está abaixo da alíquota nominal de 20%. Isso pode estar relacionado à presença de empresas optantes pelo Simples em cada setor, bem como pela não incidência do tributo sobre itens de despesa tais como a PLR, a ajuda de custo, o auxílio alimentação, as férias indenizadas com o respectivo adicional de férias constitucional, o gasto com previdência complementar, dentre outros. Ou seja, para efeitos tributários, a base folha parece ser menor do que se imagina.

Os dados do IBGE também mostram que no período de 2011 e 2015, quando passou a vigorar a política de desoneração da folha e houve a elevação dos limites de faturamento para opção ao Simples Nacional, a carga sobre as empresas com o pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha caiu significativamente. Na indústria, a carga caiu de 14,2% para 10,9%, em média, representando um corte de

23,3%, com reduções ainda mais expressivas em alguns de seus segmentos (p.ex. confecções, -36,3%; couro e artefatos, -47,4%). No comércio, esse corte foi menos substancial, passando de 11,6% para 10,9% no mesmo período de quatro anos.

## 2.4. A tributação da folha no total da arrecadação tributária

Os encargos sociais incidentes sobre a folha de salários corresponderam, em 2015, a cerca de R\$ 234 bilhões, representando 12,56% do total de Receitas Tributárias e a 4,10% do PIB. Incluindo a arrecadação com o FGTS, o valor subiu a R\$ 352 bilhões, 18,89% da Receita e 6,17% do PIB (Figura 3).

**FIGURA 3 – RECEITA COM TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS**

Em R\$ milhões  
BRASIL  
2015

TRIBUTOS	VALOR	% DA RECEITA TRIBUTÁRIA	% DO PIB
CPSF	180.951	9,69%	3,17%
Salário-Educação	19.038	1,02%	0,33%
Sistema S	18.153	0,97%	0,32%
Outros	16.253	0,87%	0,28%
<b>Subtotal</b>	<b>234.395</b>	<b>12,56%</b>	<b>4,10%</b>
FGTS	118.322	6,34%	2,07%
<b>Total de tributos sobre a folha</b>	<b>352.717</b>	<b>18,89%</b>	<b>6,17%</b>
<b>Receita Tributária Total</b>	<b>1.866.818</b>	<b>100,00%</b>	<b>32,66%</b>

Obs.: Foram excluídos das Receitas Tributárias R\$ 61.365 bilhões referentes a contribuições do empregador e do servidor, incidentes sobre a folha de pessoal do serviço público e que se destinam aos regimes próprios de previdência social e para o custeio da pensão dos militares. O PIB foi estimado em R\$ 5.903.806 milhões.

Fonte: SRF. Carga Tributária 2015, p. 45.

Estes números são menores do que os apresentados pela Secretaria da Receita Federal, pois esta considera em seu cálculo, dentre outros itens, as contribuições de entes públicos e de servidores para o regime previdenciário do setor público, bem como as contribuições dos empregados. Preferiu-se, neste texto, excluir esses itens por serem despesas públicas financiadas por impostos gerais já computados no total da Receita Tributária, ou, no caso das contribuições dos empregados, por serem pagamentos vinculados direta e individualmente a benefícios previdenciários.

Estes números já colocam as contribuições para o RGPS incidentes sobre a folha como o quarto tributo em valor arrecadado, perdendo para o ICMS (R\$ 396 bilhões), o Imposto de Renda (R\$ 341 bilhões) e a Cofins (R\$ 199,8 bilhões). Mas as receitas previdenciárias superam os valores anotados na tabela anterior, pois nela não foram computadas a Contribuição para o INSS – Cota Patronal do Simples Nacional, as contribuições sobre a Receita de Produção Agropecuária e a Contribuição sobre a Receita Bruta que substituiu a contribuição sobre a folha. Segundo a Anfip, em 2015 as receitas do Regime Geral de Previdência Social atingiram R\$ 349,6 bilhões, sendo R\$ 63,4 bilhões de contribuições dos segurados, R\$ 215,2 bilhões dos empregadores e R\$ 65 bilhões de outras contribuições.<sup>4</sup>

4. Destacam-se R\$ 25 bilhões, de compensação pela desoneração, e R\$ 22 bilhões de empresas (sub-rogação). Ver: ANFIP. Análise da Seguridade Social 2016, p. 109.

## 2.5. Eficiência arrecadatória da folha x outros tributos

Uma característica dos tributos incidentes sobre a folha, em particular as contribuições previdenciárias, é a sua alta efetividade. Ou seja, o que é de fato arrecadado pelo fisco

aproxima-se muito do que se poderia estimar considerando a massa de salários e as alíquotas fixadas em lei. Em estudo realizado com dados de 2011, a Anfip constatou que essas contribuições tinham efetividade de 95,6%, indicando que o que foi arrecadado naquele ano era apenas 4,6% menos do que se poderia estimar aplicando-se a alíquota nominal estabelecida em lei sobre a massa salarial informada.

Em termos comparativos, a efetividade das contribuições previdenciárias sobre a folha é bem superior à de tributos que incidem sobre o faturamento. No estudo da Anfip, apurou-se que a efetividade média da Cofins era de 27,8% no caso do regime não cumulativo de incidência desse tributo, e de 67,2% no regime cumulativo. A diferença no grau de efetividade entre esses dois regimes seria explicada pelas reduções de base tributável, mais amplas no caso do regime não cumulativo. A baixa efetividade seria atribuída ao fato de que o variado leque de políticas setoriais tende a desviar a arrecadação realizada do valor que teoricamente poderia ser obtido.

## 2.6. Comparação com outros países

Em comparação com outros países sobre os quais se dispõe de dados, no Brasil os encargos sociais representam uma proporção elevada dos gastos com pessoal. Segundo o “The Conference Board”, que faz uma compilação de tais estatísticas, os encargos sociais alcançariam 30,69% do gasto total horário na indústria manufatureira brasileira (dados de 2015) colocando-se em segundo lugar numa lista de 34 países (Figura 4). O Brasil, neste quesito, perderia apenas para a Bélgica, primeira colocada, e estaria próximo da Suécia e França.

Os dados retratados na Figura 4 mostram uma grande disparidade entre os países, tanto entre aqueles de mais alto nível de desenvolvimento, quanto entre as economias do leste europeu e países em desenvolvimento. Basta citar a distância entre Bélgica e Nova Zelândia, de alto nível de renda *per capita*, bem como entre Brasil e Filipinas, nações em desenvolvimento. Portanto, esta comparação internacional isoladamente não pode ser usada para um julgamento de mérito sobre o patamar dos encargos sociais de um país.

Para afastar a ideia propalada pelo empresariado de que o peso dos encargos sociais encareceria o custo do trabalho no Brasil e reduziria a competitividade externa da produção nacional, basta cotejar com o dado do custo horário da força de trabalho, em dólares correntes. No Brasil, esse gasto era, em 2015, de US\$ 7,97, inclusive apresentando queda em relação ao valor estimado para 2010 (US\$ 10,00). Nessa mesma lista de países, o Brasil apresenta um dos valores mais baixos, seguido pelo México (US\$ 5,90), Turquia (US\$ 5,81) e Filipinas (US\$ 2,16). Assim, os encargos sociais de 30,69%, no Brasil, incidem sobre um gasto total relativamente baixo, resultando em que seu peso absoluto na formação do custo do trabalho é pequeno: cerca de US\$ 2,4 dólares por hora. Nos Estados Unidos, por exemplo, os encargos sociais na indústria manufatureira atingiriam, em média, US\$ 8,95 por hora trabalhada, e na Alemanha, US\$ 9,19.

Dados da OCDE (Figura 5) confirmam a extrema diversidade de situações entre os países desenvolvidos, no tocante às contribuições sociais que incidem sobre os salários. Levando em conta que as contribuições sociais sobre a folha, no Brasil, alcançam 25% da remuneração bruta, é possível perceber que a média da OCDE está abaixo desse patamar, mas vários países desenvolvidos e mesmo do Leste Europeu exigem dos empregadores contribuições mais elevadas para o financiamento da seguridade social. O Brasil

estaria, por exemplo, alinhado com a Grécia e Portugal. Outro dado relevante é que, no período de 2010 a 2016, houve pequena redução na contribuição social média da OCDE, havendo países como a Hungria, França e Eslováquia em que a redução foi mais expressiva (porém todos esses com níveis relativamente altos).

**FIGURA 4 – ENCARGOS SOCIAIS E GASTO COM PESSOAL  
POR HORA TRABALHADA NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA**

Em % e em US\$

OCDE – PAÍSES SELECIONADOS

2010 E 2015

PAÍS	ENCARGOS SOCIAIS COMO % DO GASTO TOTAL HORÁRIO	GASTO TOTAL HORÁRIO NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA (US\$)	
	2015	2010	2015
Bélgica	32,23	50,66	46,56
Brasil	30,69	10,00	7,97
Suécia	30,67	42,65	41,68
França	30,39	39,04	37,59
México	29,73	6,13	5,90
Itália	28,16	33,81	31,48
Eslováquia	27,56	10,71	11,26
República Tcheca	26,64	11,43	10,29
Estônia	26,04	9,45	11,02
Áustria	26,02	40,12	39,19
Espanha	25,56	26,61	23,65
Hungria	23,92	8,40	8,25
Estados Unidos	23,72	34,75	37,71
Grécia	23,46	22,38	15,48
Holanda	22,16	38,42	36,53
Alemanha	21,65	43,82	42,42
Finlândia	20,40	40,35	38,46
Canadá	20,36	34,42	30,94
Portugal	19,83	12,00	11,08
Coreia do Sul	19,75	17,88	22,68
Austrália	19,72	39,55	38,75
Cingapura	18,18	19,29	25,41
Japão	18,10	31,75	23,60
Polônia	17,90	8,46	8,53
Argentina	17,42	12,77	20,76
Noruega	16,97	57,51	49,67
Israel	16,97	19,22	21,69
Turquia	16,95	6,29	5,81
Irlanda	16,60	40,66	36,02
Taiwan	15,13	8,31	9,51
Reino Unido	14,55	28,99	31,44
Dinamarca	10,87	48,50	44,44
Filipinas	8,18	1,86	2,16
Nova Zelândia	4,03	20,39	23,28

Fonte: The Conference Board. International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015.  
<https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>.

**FIGURA 5 – TAXA MÉDIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DOS EMPREGADORES  
COMO PROPORÇÃO DA REMUNERAÇÃO MÉDIA DO TRABALHO**

Em %

OCDE – PAÍSES SELECIONADOS

2000 E 2016

PAÍS	2000	2016	VAR %
França	42,91	36,55	-6,36
República Tcheca	35,00	34,00	-1,00
Estônia	33,00	33,80	0,80
Itália	34,08	31,88	-2,20
Suécia	32,92	31,42	-1,50
Eslováquia	38,00	31,20	-6,80
Espanha	30,60	29,90	-0,70
Áustria	31,03	28,91	-2,12
Bélgica	32,86	28,69	-4,18
Hungria	41,81	28,50	-13,31
Grécia	27,96	24,85	-3,11
Portugal	23,75	23,75	-
Letônia	27,00	23,63	-3,37
Finlândia	26,00	23,07	-2,93
Alemanha	20,50	19,33	-1,18
OCDE - Média	19,10	17,75	-1,35
Turquia	19,50	17,50	-2,00
Polônia	16,76	16,78	0,02
Eslovênia	19,90	16,10	-3,80
Japão	14,39	15,12	0,74
Noruega	12,80	13,00	0,20
Luxemburgo	11,18	12,16	0,98
Canadá	11,61	12,13	0,52
México	11,68	11,64	-0,04
Holanda	10,71	11,20	0,48
Irlanda	12,00	10,75	-1,25
Reino Unido	10,06	10,74	0,68
Coréia do Sul	8,86	10,36	1,50
Estados Unidos	8,58	8,40	-0,18
Islândia	4,77	7,35	2,58
Suíça	6,55	6,23	-0,33
Austrália	6,40	5,97	-0,43
Israel	4,93	5,56	0,63
Dinamarca	0,32	0,78	0,46

Obs.: para um empregado solteiro, sem filhos.

Fonte: OCDE.Stat. Taxing Wages Database. <http://stats.oecd.org>.

### 3. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA

Essa seção vai tratar de forma sintética das mudanças mais recentes e de maior envergadura na tributação sobre a folha no Brasil: a contribuição previdenciária dos produtores rurais, o Simples e a desoneração da folha. Estas três iniciativas têm em comum a mudança de base de incidência da contribuição previdenciária patronal, com a folha sendo substituída pela receita bruta de vendas. Essas mudanças envolveram também algum grau de renúncia fiscal em benefício das empresas e setores contemplados pelas medidas.

#### 3.1. Produtores rurais

Após dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Lei 8.212/91, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Seguridade Social, estabeleceu que os produtores rurais, empregadores, contribuiriam sobre a folha de salário, e apenas o segurado especial deveria contribuir sobre a receita bruta proveniente da comercialização. No ano seguinte, no entanto, a Lei 8.540/92, que dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social, alterou esse entendimento e estabeleceu que o empregador rural pessoa física também passasse a contribuir sobre a receita bruta auferida na comercialização da



produção com alíquotas de 2,0% e mais 0,1% para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. Dois anos depois, a partir da Lei 8.870/94, também passam a contribuir à seguridade social dessa forma o empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural. A partir da Lei 10.256/01, também as empresas agroindustriais – produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros –, passaram a contribuir sobre a comercialização com alíquota específica de 2,5%. Assim, a contribuição sobre folha de pagamento salarial ficou restrita aos empregados (não aos empregadores) do setor rural formal e aos autônomos. Ambos não são segurados especiais. Essa fonte é financeiramente insignificante, refletindo o tamanho reduzido do setor formal rural (carteira de trabalho assinada) e legalmente os seus segurados não são os segurados especiais da Previdência.

Em ação proposta por um produtor rural, em 1998, foi questionada judicialmente a contribuição da pessoa física e desde então grande parte dos produtores deixaram de recolher a contribuição sobre a receita bruta amparados em uma decisão liminar de inconstitucionalidade concedida em 2011. No entanto, em julgamento realizado em março/2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, derrubando a liminar de 2011. Agora, os produtores rurais resistem à cobrança retroativa (os débitos podem alcançar R\$ 80 bilhões), relativa ao período em que a cobrança ficou suspensa. Neste sentido, o governo Temer encaminhou, ao mesmo tempo em que tentava manter uma maioria política que lhe desse sustentação, ainda no ano de 2017, a Medida Provisória n. 793/17 sobre renegociação das dívidas, que pode representar uma “anistia” para o agronegócio.

Além disso, observa-se que a atividade econômica de setores da agricultura tem sido beneficiada com diversos tipos de renúncias de tributos federais: R\$ 17,6 bilhões das desonerações da Cesta Básica, R\$ 6,2 bilhões das Exportações da Produção Rural (EC-33), R\$ 1,2 bilhão da Zona Franca de Manaus, entre outros benefícios de menor vulto. De acordo com o relatório da Oxfam (2014), ao esmiuçar os benefícios tributários para o agronegócio, a Lei Kandir/1996, que isenta de pagar ICMS os produtos primários e produtos industrializados destinados à exportação, gerou renúncia fiscal em torno de R\$ 22 bilhões, dos estados, por ano, com muito pouco sendo ressarcido (12%).

Em 2004, a Lei n. 10.925, estabeleceu alíquota zero nas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nos casos incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda, no mercado interno de adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes, corretivo de solo de origem mineral, dentre outros insumos ao setor agropecuário. Em 2014, houve a isenção de 9,25% na cobrança do PIS e Cofins na venda de soja para todos os fins comerciais.

### **3.2. Simples Federal e Nacional**

Dando consequência à determinação constitucional de um tratamento diferenciado e simplificado às micro e pequenas empresas, em 1996 foi instituído o Simples Federal, transformado em Simples Nacional pela Lei Complementar n. 123, de 2006. Por este Regime, um conjunto de impostos e contribuições dos três níveis de governo é cobrado por meio de um único instrumento de arrecadação. Podem optar por esta forma simplificada

de recolhimento a microempresa que tenha receita bruta de venda de bens e serviços de até R\$ 360.000,00 no ano e a pequena empresa que não ultrapasse R\$ 4,8 milhões em faturamento (valor máximo que vigora a partir de janeiro de 2018). Empresas que desenvolvem algumas atividades não são elegíveis para o Simples, mas a lista de setores excluídos foi sendo reduzida ao longo do tempo.

Os tributos que são unificados sob o Simples são o IRPJ, o IPI, a CSLL, a Cofins, o PIS/Pasep, a CPSF (federais), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). O valor a ser recolhido é calculado com uma alíquota única, incidente sobre a receita bruta de vendas, em percentual que varia conforme o setor e o montante da receita auferida.

A partir de janeiro de 2018, passaram a valer as regras da Lei Complementar n. 155 que alterou os limites, alíquotas e partilha do tributo arrecadado no Simples. A estrutura de alíquotas se divide em seis faixas de receita, sendo que na sexta faixa (de R\$ 3,6 a R\$ 4,8 milhões) não se incluem o ICMS e o ISS. As alíquotas partem de 4%, para o comércio; 4,5%, para a indústria; e 6%, para os serviços, chegando ao máximo (na quinta faixa) de 11,88%, para o comércio; 12,33%, para a indústria; e 17,51%, para os serviços.

Os tributos arrecadados junto às empresas optantes são distribuídos entre União, estados e municípios, atendendo às finalidades a que se destinam (respeitando as vinculações constitucionais), seguindo um fracionamento definido na LCP 123/2006. Na partilha, há destinação de recursos para a Cofins, PIS e CSLL desde a primeira faixa de valor, bem como é aumentada a parcela relativa à Previdência Social (a CPSF) em todos os setores (Figura 6).

**FIGURA 6 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO TRIBUTO ÚNICO DO SIMPLES NACIONAL (LCP 155/2016)**

Em %  
OUTUBRO DE 2017  
BRASIL

SETOR	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	ICMS	IPI
COMÉRCIO	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,5% - 42,0%	34,0% - 33,5%	
INDÚSTRIA	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	32,00%	7,50%
SERVIÇOS	4,00%	3,50%	12,82% - 14,05%	2,78% - 3,05%	43,40%	32,0% - 33,5%	

Fonte: LCP n. 155/2016, Anexos I, II e III.

Dados publicados pela Receita Federal referentes a 2009 indicavam que, nos setores do comércio e da indústria, as alíquotas no Simples eram de 13% a 85% menores do que se houvesse a tributação pelo lucro presumido, consideradas as faixas de receita bruta e diferentes relações entre a folha de salários e a receita bruta. No caso das empresas de serviços, os percentuais de redução também seriam expressivos, alcançando patamares próximos a 80% (SANTIAGO, 2009).

O Simples Nacional é um regime tributário bastante abrangente, pois alcança 12,1 milhões de empresas, sendo 7,2 milhões de Micro Empreendedores Individuais (MEIs). O número de Documentos de Arrecadação do Simples, que indica a quantidade de empresas contribuintes, atingiu uma média mensal de 5,16 milhões durante 2017.

No mercado de trabalho, pelos dados da Relação Anual de Informações Sociais (Rais) de 2015, havia 4,5 milhões de estabelecimentos no Simples, sendo que 2,3 milhões

mantiveram ao menos um vínculo de emprego ao longo do ano. Os empregos celetistas nesses estabelecimentos totalizaram 10,9 milhões (em 31/12/2015), representando 28% do estoque total de vínculos nesse tipo de contratação. Portanto, em média, cada estabelecimento do Simples tinha 4,8 empregos ao final daquele ano.

Mesmo assim, as empresas que não estão no Simples têm mais estabelecimentos com ao menos um vínculo de emprego no ano (3,8 milhões) e mantinham maior número de empregos celetistas (28,0 milhões), com média de 16,8 empregos por estabelecimento. Ou seja, embora importantes, as empresas do Simples não são as que sustentam mais postos de trabalho formais no país.

Também não foram as empresas do Simples as que geraram maior número de empregos formais na última década. Os estabelecimentos de empresas não optantes geraram 8,7 milhões de empregos celetistas, enquanto que os optantes pelo Simples geraram 4,3 milhões.

Vale ressaltar, contudo, que o emprego assalariado com carteira pode não refletir inteiramente a relação entre regime simplificado e ocupação. Na Rais, especialmente, não estão registradas as ocupações nas posições de empregador e de trabalhador autônomo, que podem ser relevantes no contexto da geração de ocupações pelas MPÉs.

Se a melhoria da qualidade dos empregos nas micro e pequenas empresas é um objetivo da simplificação e redução da carga tributária, os números da rotatividade continuam apontando para contratos de trabalho de mais curta duração nesse segmento. Em 2015, as empresas do Simples tiveram uma rotatividade descontada – em que se consideram apenas os desligamentos por iniciativa do empregador – de 45,1% do estoque de emprego, enquanto que nas demais empresas essa média ficou em 39,4%. Além disso, a proporção de beneficiários do Seguro-Desemprego oriundos de empresas optantes, de 32,5% em 2015, é maior do que os 28% de participação no emprego formal. Apesar dessa rotatividade mais elevada e da maior pressão sobre a proteção ao desempregado, as empresas do Simples contribuem menos do que as demais para o financiamento do Seguro-Desemprego, via partilha do tributo único para o PIS.

A constatação que acaba de ser feita não pode ser tomada como um juízo definitivo sobre o tratamento tributário dispensado às pequenas e micro empresas. Ela não informa sobre a qualidade do emprego nessas empresas na ausência do Simples, que poderia ser ainda pior, e faltam outros elementos que permitam saber se o favorecimento tributário gera impactos positivos na economia e na sociedade de maneira geral. Em especial, se o Simples significou a formalização de empresas e empregos, terá tido o mérito de ampliar a inclusão na proteção trabalhista, previdenciária e frente ao evento do desemprego, bem como ter gerado efeitos na própria arrecadação de tributos e no acesso ao crédito. Ou seja, o custo desse regramento pode estar sendo compensador para a sociedade e a economia em geral.

Em se tratando de custo, vale destacar que o Simples Nacional, apenas no âmbito da União, é o principal gasto tributário apontado no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2017, respondendo por 29% do total. Esse gasto, de R\$ 83,0 bilhões se concentra principalmente nas contribuições sociais, ou seja, na Contribuição Previdenciária (30%), na Cofins (27%), CSLL (10%) e PIS-Pasep (6,2%). Como já foi dito, a Contribuição Previdenciária sobre a Folha é o principal tributo que tem redução para as empresas do Simples, e a renúncia fiscal da União associada à Previdência com esse tratamento favorecido atinge R\$ 23 bilhões anuais.

Estudos empíricos que buscam medir os impactos do Simples são poucos, e isso se deve, em grande medida, à dificuldade em isolá-los dos demais efeitos que interferem na dinâmica das micro e pequenas empresas. A falta de dados estatísticos sobre as empresas e atividades informais também dificulta o estudo da (in)formalização dessas empresas. Alguns poucos trabalhos se valeram da mudança gerada pela criação do Simples Federal, em 1996, para observar se ela foi seguida por efeitos como aumento da sobrevivência das empresas beneficiadas, grau de formalização, geração de emprego, dentre outras variáveis de interesse.

O estudo de Joana Monteiro e Juliano Assunção (MONTEIRO E ASSUNÇÃO, 2012), constata que o Simples provocou um aumento de 13 pontos percentuais no registro de empresas (individuais) do varejo, elevando de 27% para 40% a taxa de formalização de microempresas nesse setor, entre os dez meses anteriores e os dez posteriores à introdução do Simples Federal, em dezembro de 1996, sem afetar a formalização de empresas de outros setores. Não fica inteiramente afastada a hipótese de que a formalização no setor do comércio varejista seja o resultado de um choque setorial, e não da vigência do Simples Federal.

Estudo semelhante, feito por Pablo Fajnzylber, William F. Maloney, e Gabriel V. Montes-Rojas (2011), conclui que o Simples Federal resultou na elevação da taxa de formalização em seis dimensões observadas (taxa de licenciamento, registro legal, registro como microempresa, registro na fazenda, pagamento de impostos, contribuições para a previdência) entre as empresas que foram criadas após o Simples. Os autores avaliam que o menor custo de contratação leva as microempresas a adotarem tecnologia de produção que requer um local permanente de funcionamento e o emprego de mais mão de obra, destacando a questão da redução dos encargos sobre a folha de salários como fator explicativo da formalização.

Kalume, Courseuil e Santos (2015), com base nos dados de arrecadação de ICMS no Rio de Janeiro, observaram que, após a vigência do regime, no terceiro trimestre de 2007, diminuiu a transição das empresas da atividade para a inatividade (o fechamento) e aumentou a transição inversa, no sentido da atividade, de caráter permanente. Ou seja, preponderou a ativação de empresas seguida de continuidade de seu funcionamento, mostrando o efeito positivo do Simples para a sobrevivência de MPEs no mercado formal.

O trabalho de Paes (2015) faz uma análise descritiva dos dados da Rais e da GFIP no período de 2001 a 2012 e ressalta que o Simples Nacional foi um importante fator de sustentação da atividade econômica no período da crise mundial 2008-2010, auxiliou no crescimento das pequenas firmas (em número de empregados por estabelecimento), impulsionou a geração de empregos e a valorização dos salários em termos reais. Por fim, Courseuil e Moura (2009) avaliam o impacto sobre o emprego industrial, desagregando o efeito escala, ou seja, na variação do emprego nas empresas existentes, do efeito composição, dado pela sobrevivência da empresa. Os resultados obtidos indicam que o Simples Federal teve efeito positivo no emprego nas empresas sobreviventes e aumentou a probabilidade de sobrevivência das empresas optantes, quando comparadas às empresas não elegíveis.

Essa amostra de estudos indica que o Simples Federal exerceu efeitos positivos na redução da informalidade entre as MPEs, no aumento da taxa de sobrevivência dessas empresas e no volume de empregos nesse segmento empresarial. A medida desses impactos, entretanto, varia de estudo para estudo, havendo pouca comparabilidade entre os números apresentados.

Por outro lado, estudo da SRF aponta para diversos problemas e distorções gerados pela conformação do Simples Nacional, particularmente após as ampliações mais recentes. Dentre as considerações, vale destacar neste momento que:

- numa comparação com outros países que adotaram regimes de favorecimento de MPEs, os limites de enquadramento no regime brasileiro são muito elevados e o benefício tributário concedido é bastante mais substancial;
- limites de enquadramento muito altos podem induzir ao fracionamento abusivo do negócio para permanência no regime, bem como gerar distorções e assimetrias no setor que anulem eventuais benefícios econômicos;
- há indícios de elevado grau de descumprimento tributário entre empresas optantes, pela sonegação ou inadimplência, acarretando perda de base tributária e de arrecadação;
- optam pelo Simples, na grande maioria das vezes, empresas já constituídas que, visando às vantagens tributárias, migram de outros regimes, os quais perdem arrecadação. Poucas são as empresas que entram em atividade entre os optantes, o que sugere que o sistema não esteja dando grande contribuição à geração de emprego; e
- há evidências de que a inclusão de novos setores no Simples pode ter tido efeito negativo considerando o ganho de receita neste regime e a perda nos demais (SRF, 2015).

Em síntese, o Simples Nacional tornou-se muito amplo com a elevação dos limites máximos de receita para enquadramento. Portanto, uma porção significativa das folhas salariais das empresas e dos empregos já não sofre a incidência de encargos sociais. O custo fiscal dessa medida é significativo, tornando-se a principal forma de renúncia tributária atualmente em vigor. Do lado dos benefícios, os relativamente poucos estudos empíricos existentes parecem indicar que esse regime promoveu a formalização de empresas e a geração de empregos no segmento abrangido. Contudo, esses estudos não são suficientes para embasar uma avaliação consolidada da relação entre o custo tributário e os benefícios gerados pelo tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

### **3.3. Desoneração e reoneração da folha**

A terceira iniciativa legislativa que alterou profundamente a tributação sobre a folha foi a desoneração instituída pela Lei 12.546/2011. Por esta lei, as empresas de alguns setores e atividades selecionadas ou que produziam determinados bens industriais deixaram de recolher total ou parcialmente os 20% sobre a folha de salários e passaram a pagar 1% ou 2% sobre a receita bruta, dependendo do caso. Entre 2012 e 2014, sucessivas medidas provisórias ampliaram progressivamente a abrangência setorial da desoneração até alcançar 56 segmentos da economia (na classificação do governo). No entanto, em 2015, como parte do ajuste fiscal que se implementa desde então, a desoneração começou a ser revertida. Foram elevadas as alíquotas da contribuição substitutiva sobre a receita bruta (CPRB) e tornou-se opcional às empresas a contribuição sobre a folha ou sobre a receita. Com essa combinação de medidas, grande parte das empresas retornou ao sistema de contribuição sobre a folha.

A desoneração da folha teve por objetivos conter a perda de competitividade da produção nacional frente aos concorrentes estrangeiros, estimular a geração de empregos e combater a informalidade dos vínculos de emprego. No momento de sua adesão a taxa de câmbio valorizada afetava a competitividade da produção nacional, refletindo-se na perda de empregos em segmentos industriais expostos à concorrência externa e no déficit comercial expressivo.

A abrangência da desoneração da folha atingiu seu máximo ao final de 2014, quando aproximadamente 84 mil empresas contribuintes recolhiam a CPRB (indicador de que tinha sido total ou parcialmente incluída na política). Estas empresas estavam classificadas em 66 das 99 divisões de atividades da CNAE, o que indica a disseminação dessa cobertura. Em janeiro de 2015, a folha das empresas beneficiadas incluía cerca de 8,6 milhões de trabalhadores, frente a aproximadamente 40,3 milhões de empregos celetistas existentes. Isto significa que a desoneração chegou a abranger pouco mais de 20% dos empregos no setor privado, em seu auge.

Vale destacar algumas características dessa política:

- a troca da base folha pela base receita bruta foi feita com alíquotas abaixo da neutralidade, ou seja, acarretou redução da carga tributária sobre as empresas. Isto foi amplamente reconhecido à época e resultou em renúncia fiscal expressiva;
- a CPRB, ao isentar as exportações, favoreceu as empresas exportadoras, que foram e continuam sendo as maiores beneficiadas;
- no entanto, a CPRB incide sobre a receita bruta, e não sobre o valor adicionado, tornando-se cumulativa. Dessa forma, o custo desse tributo cresce à medida que se avança nas etapas do processo produtivo, inclusive da produção voltada para o comércio externo;
- os setores foram sendo desonerados de maneira discricionária pelo governo e pelo Congresso, no exame das MPs, atendendo às solicitações dos empresários. Isso gerou situações pouco compreensíveis e transparentes quanto aos motivos para a inclusão e ou exclusão de setores, atividades e produtos na desoneração;
- a desoneração não foi estendida a setores intensivos em capital, tais como as indústrias petrolífera, petroquímica, automobilística, dentre outros, com alíquotas que gerassem ganhos líquidos de arrecadação tributária. Com isso, perdeu-se a possibilidade de compensar a provável perda de receita com os setores trabalho-intensivos pela arrecadação de tributos junto aos segmentos capital-intensivos; e
- a complexidade dos procedimentos de cálculo dos valores a serem recolhidos pode ter impactado os custos de transação das empresas e de fiscalização, bem como pode ter facilitado a sonegação.

5. Uma rápida busca na internet revela inúmeros estudos de caso sobre empresas e outros trabalhos nas áreas do Direito, Contabilidade e Administração de Empresas, mas que são de difícil generalização.

Poucos estudos empíricos foram realizados para identificar e medir os impactos da desoneração da folha no Brasil e com uma abordagem generalizante.<sup>5</sup> Enquanto dois desses trabalhos (FGV Projetos, 2013; DALLAVA, 2014) não encontraram sinais robustos de impactos positivos e generalizados da desoneração no emprego e nos salários, um terceiro (SCHERER, 2015) concluiu em sentido oposto. Uma análise conclusiva ainda é devida e teria que superar tanto as dificuldades metodológicas quanto a limitação dos dados disponíveis, para dirimir essa diferença nos achados e levar o nível de conhecimento a um ponto mais elevado.

Uma avaliação entre custos e benefícios também requereria um exame mais minucioso da renúncia tributária associada à desoneração. Atualmente, essa renúncia é calculada comparando-se a arrecadação potencial na base folha (hipotética) com a arrecadação efetiva na base receita. Entretanto a primeira é estimada sem considerar possíveis efeitos positivos da desoneração na base folha, ou seja, sem um elemento contrafactual adequado. Sendo assim, parecem incompletas as avaliações de custos da desoneração feitas com base nos números da SRF e que não respondem ao comportamento da arrecadação na ausência da desoneração (AFONSO e PINTO, 2014; MINISTÉRIO da FAZENDA, 2014; MENDES, 2017).

Outra crítica ligada a este argumento diz que a desoneração teria sido estendida a setores que não estavam expostos à concorrência internacional e que receberam benefícios indevidos (AFONSO e PINTO, 2014). No entanto, se a política foi concebida tendo o objetivo de realizar uma desvalorização fiscal, o problema pode ter sido justamente o oposto: não ter sido estendida a todos os setores da economia, além de não ter mantido a neutralidade do efeito na arrecadação.

A desvalorização fiscal ganhou força no início da presente década como recomendação aos países da União Europeia que estavam em crise e que precisavam ganhar competitividade externa sem poder lançar mão de uma desvalorização cambial (pois estavam numa união monetária). Assim, a alternativa sugerida passava por reduzir os encargos sociais sobre a folha, baixando o custo de produção das exportações, e elevar o imposto sobre valor agregado que incide sobre todos os setores na comercialização de bens e serviços internamente. Ou seja, a medida valeria para toda a economia doméstica. Koske (2013), numa revisão de estudos sobre a implementação desse tipo de política conclui que os ganhos dessa política no curto prazo são modestos, mas não negligenciáveis, e poderiam fazer parte de pacotes mais amplos de programas de promoção da competitividade externa.

Embora o Brasil não fizesse parte de uma união monetária, o risco de elevação da inflação fazia o governo relutar em promover uma desvalorização cambial. Sendo assim, colocava-se a opção por uma desvalorização fiscal. A discricionariedade dos setores de fato distingue o caso brasileiro dessa proposta de mudança na tributação da folha, mas no sentido de excluir os setores capital-intensivos principalmente.

De qualquer forma, à medida que o ritmo de atividades econômicas foi-se desacelerando a partir de 2013, os investimentos privados não corresponderam ao esperado, e a geração de empregos entrou em declínio, a desoneração passou a ser vista como ineficaz. Ao mesmo tempo, a renúncia fiscal associada a essa política foi crescendo com a ampliação setorial de sua cobertura, passando de R\$ 3 bilhões em 2012 para R\$ 25 bilhões em 2015. Além de ineficaz, a desoneração da folha passou a ser vista como uma das principais responsáveis pela crise fiscal do Estado.

Pode-se argumentar, também, que a escolha da desoneração, como um subsídio ao setor privado, em detrimento do investimento público, reduziu a eficiência da política fiscal. Este argumento está amparado na tese de que o efeito multiplicador do subsídio é menor que o do investimento (PIRES, 2014). Isso explicaria que a economia não tenha tido um melhor desempenho em termos de investimentos privados, apesar da volumosa concessão de benefícios na forma das diversas desonerações adotadas após 2010.

#### **4. AS PROPOSTAS JÁ APRESENTADAS**

Nesta seção serão sumarizadas as principais propostas de alteração ou de manutenção da atual forma de tributação da folha para financiamento da seguridade e da previdência social. Governo Lula – na PEC 233/2008 propõe desonerar progressivamente a folha de salários, inicialmente pela transferência do Salário-Educação para o IVA Federal que seria criado com a junção de impostos indiretos e outras contribuições sociais (Cofins e PIS). Prosseguiria com a redução da alíquota da CPSF em seis pontos percentuais, a ser compensada por uma elevação da alíquota do IVA Federal. O faturamento e a receita deixariam de serem aceitos como base de contribuições para a Seguridade Social, exceto para os regimes que se valiam dessas bases tributárias. Assim, continuariam a recolher sobre a receita de vendas

a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva. A proposta também diz que as receitas ou resultados de exportações passam a ser tributadas.

CDES – Em 2011, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social recomendou a desoneração da folha de pagamentos, ressalvando que ela não deveria “comprometer os direitos dos trabalhadores naquilo que é obrigação social recolhida pelo governo e não encargos (INSS, Salário-Educação, Seguro de Acidentes do Trabalho, contribuições repassadas ao Sesi/Sesc, Senai/Senac, Inbra e Sebrae)” (CDES, 2011; p. 14).

CNI – no seu documento “101 Propostas para Modernização Trabalhista”, de 2012 (CNI, 2012), propunha mudar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal para o faturamento, visando à redução do custo do trabalho, ganhos de competitividade, controle da inflação e formalização de empregos. Já em 2014, como proposta para as eleições daquele ano, propôs aperfeiçoar a desoneração da folha dando às empresas a prerrogativa de escolherem entre a base folha e a base do valor adicionado.

Proposta do deputado Luiz Carlos Hauly – no momento da elaboração deste texto, a proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Hauly mantinha a tributação sobre a folha nos moldes atuais para financiamento da Previdência Social. Ele havia anteriormente defendido uma redução da alíquota da contribuição sobre a folha de pagamento a ser compensada pela criação de uma contribuição incidente sobre as movimentações ou transmissões de valores, com o objetivo de equilibrar as contas do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

## 5. A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NUMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Diante deste conjunto de informações, quais propostas relativas à tributação sobre a folha devem compor uma agenda de reforma tributária socialmente justa? Como visto acima, as propostas formuladas recentemente se distinguem entre manter ou reduzir a tributação da folha, compensando a previdência social com recursos de outros tributos ou não.

Começando por este último aspecto, se o propósito da reforma for a promoção do avanço social, mudanças na tributação da folha não deveriam comprometer o financiamento da universalização da cobertura previdenciária, bem como da infraestrutura educacional, da formação profissional e da prestação de serviços sociais para os trabalhadores. Nesse sentido, a desoneração da folha adotada a partir de 2011 deveria servir de lição para que uma eventual mudança de base tributária não ocasione perda de arrecadação que comprometa o financiamento previdenciário ou os recursos necessários a outras políticas relevantes.

A ocasião de uma reforma poderia, ao contrário, servir para um exame mais aprofundado da capacidade do agronegócio e das empresas que estão no Simples, mas que não são exatamente micro ou pequenas, para contribuírem para a sustentação da proteção social no Brasil. A revisão das alíquotas incidentes sobre as receitas do agronegócio e das faixas de enquadramento do Simples podem atenuar a enorme renúncia tributária atualmente praticada. Ademais, a tributação da exportação de *commodities* poderia ser pensada com atenção, pois pode reforçar as receitas da previdência e, ao mesmo tempo, estimular as atividades que agreguem valor aos produtos primários do país.

Frente à possível redução da participação dos salários na renda que as tendências tecnológicas, organizacionais e institucionais parecem implicar, a redução da carga



tributária incidente sobre a folha com compensação por outras fontes de arrecadação pode contribuir para o equilíbrio da previdência no longo prazo. Além disso, os dados disponíveis indicam que o percentual de encargos sociais sobre a folha no Brasil é alto em comparação com outros países. Tributos elevados nessa base são vistos como um indutor para fraudes e para o trabalho informal.

Por outro lado, os mesmos dados da comparação internacional não permitem dizer que os encargos sociais no Brasil tornem o custo do trabalho elevado ou causador de perda de competitividade internacional. Este problema parece estar mais relacionado à baixa produtividade do que ao custo laboral. Em favor da tributação sobre a folha pesa o fato de que sua cobrança é mais eficiente do que impostos indiretos, inclusive por contar com a vigilância dos próprios trabalhadores pelo cumprimento de seus direitos.

No balanço de tantas considerações, uma solução cautelosa parece recomendável. A linha de redução parcial da carga de tributos sobre a folha, de forma progressiva e plenamente compensada por contribuição sobre o valor adicionado é uma possibilidade interessante. Com isso seriam mitigados os impactos setoriais, seria assegurado o nível de financiamento das políticas públicas e o tributo não distorceria a alocação de recursos na economia. Afinal, a folha de salários é parte do valor adicionado na economia, e sua substituição pelo faturamento ou mesmo a movimentação financeira, acabaria resultando em cumulatividade e distorções indesejáveis.

Quando se fala em desoneração da folha, via de regra o foco incide sobre as contribuições para o INSS. Pouco se fala nas contribuições para o Sistema S, muito embora seu peso não seja desprezível e sua finalidade tenha um caráter amplo, ou seja, proporcionar oportunidades de profissionalização à população. O Salário-educação também poderia ter sua base de incidência revista posto que a relação com a folha e o emprego é indireta. No entanto, salienta-se que a mudança de base não deveria ser via para se eliminarem importantes programas de profissionalização e de expansão da rede de ensino.

Vale reafirmar nesta conclusão que o FGTS é salário do trabalhador na forma de uma poupança que se constitui ao longo do tempo, ainda que seja classificado como tributo. Seria um erro utilizar a reforma tributária para reduzir a já baixa remuneração do trabalho no país.

Uma reforma tributária que seja justa não deixará de examinar a questão dos encargos sociais, da tributação da folha. A principal diretriz nesta questão deve ser o da garantia dos recursos necessários ao financiamento da proteção social, em conjunto com o estímulo ao emprego de qualidade, e que assegurem ao trabalhador e sua família condições dignas de vida. |

## BIBLIOGRAFIA

- ABÍLIO, Ludmila Costek. *Uberização do trabalho: subsunção real da viração*. CESIT. <http://www.cesit.net.br/uberizacao-do-trabalho-subsuncao-real-da-viracao/>.
- AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. Rio de Janeiro: FGV; IBRE, 2014. (Texto de Discussão, n. 41).
- ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2016*. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil/Fundação Anfip de Estudos Tributários e da Seguridade Social. Brasília 2017. [https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros\\_24\\_10\\_2017\\_11\\_48\\_10.pdf](https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros_24_10_2017_11_48_10.pdf).
- CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2*. Brasília, Presidência da República/Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Março/2011.
- COURSEUIL, Carlos Henrique L, MOURA, Rodrigo Leandro de Moura. *O Simples Federal e a Geração de Empregos na Indústria*. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), No. 1643
- CNI. *101 Propostas para modernização trabalhista*. Emerson Casali (Coord.). Brasília: CNI, 2012. <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2013/2/101-propostas-para-modernizacao-trabalhista/>.
- DALLAVA, C. C. *Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da Rais*. 2014. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014.
- DIEESE. *Encargos sociais e desoneração da folha de pagamentos – revisitando uma antiga polêmica*. Nota Técnica 101, julho/2011. <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2011/notatec101Desoneracao.html>.
- FAJNZYLBER, Pablo, MALONEY, William F., e MONTES-ROJAS, Gabriel V. *Does formality improve micro-firm performance? Evidence from the Brazilian Simples program*. *Journal of Development Economics* 94 (2011) 262–276.
- FGV. *Avaliação do impacto da desoneração tributária da folha de pagamento nos setores de confecções, couro e calçados e tecnologia de informação e comunicação*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Projetos, 2013.
- KALUME, Luciana R. V., COURSEUIL, Carlos Henrique L., SANTOS, Daniel. *O Simples Nacional e a formalização das firmas*. Planejamento e políticas públicas 40 jan./jun. 2013, 279–309.
- KOSKE, I. *Fiscal Devaluation – Can it Help to Boost Competitiveness?*, OECD Economics Department Working Papers, No. 1089, 2013, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3z2dckn2bw-en>.
- MENDES, Marcos. *Reoneração da folha de pagamentos*. Nota Técnica n. 041. Assessoria Especial do Gabinete do Ministro da Fazenda. Brasília. 06/11/2017. <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas/2017/nota-reoneracao.pdf/view>.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Desoneração da folha de pagamentos*. Brasília: MF, 2012. Slide.
- \_\_\_\_\_, DATAPREV. *Anuário Estatístico da Previdência Social*. Ministério da Fazenda, Secretaria de Previdência, Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência. Brasília, Volume 24. <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/08/AEPS-2015-FINAL.pdf>.
- \_\_\_\_\_, SRF. *Carga Tributária 2015: Análise por tributos e bases de incidência*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Brasília, set/2017. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>.
- MONTEIRO, Joana C. M., ASSUNÇÃO, Juliano J. *Coming out of the shadows? Estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises*. *Journal of Development Economics* 99 (2012) 105–115.
- OCDE. *Taxing Wages Database*. OCDE.Stat. <http://stats.oecd.org>.
- PIRES, Manoel C. de C. *Controvérsias Recentes sobre Multiplicadores Fiscais*. [http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370\\_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf](http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf).
- POCHMANN, Márcio. *A uberização leva à intensificação do trabalho e da competição entre os trabalhadores*. *Diário Liberdade*. <https://gz.diarioliberalidade.org/brasil/item/90878-marcio-pochmann-a-uberizacao-leva-a-intensificacao-do-trabalho-e-da-competicao-entre-os-trabalhadores.html>.

SCHERER, C. *Payroll tax reduction in Brazil: effects on employment and wages*. Rotterdam: ISS/Erasmus University Rotterdam, 2015 (ISS Working Paper Series, n. 602).  
Ministério da Fazenda, 2014;

SRF. *Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007*. Brasília, Secretaria da Receita Federal, 24 de agosto de 2015.

THE CONFERENCE BOARD. *International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015 – Summary Tables*.  
<https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>

**ANEXO**

**CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL**

Em %  
DIVISÕES E GRUPOS DE ATIVIDADE  
2011 E 2015

DIVISÕES E GRUPOS DE ATIVIDADES	CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL			
	2011	2015	Varição em pontos percentuais.	Varição %
INDÚSTRIA	14,2%	10,9%	-3,3%	-23,3%
Indústrias extrativas	15,4%	14,8%	-0,6%	-4,0%
Indústrias de transformação	14,1%	10,7%	-3,4%	-24,4%
Fabricação de produtos alimentícios	13,0%	10,5%	-2,5%	-19,2%
Fabricação de bebidas	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,4%
Fabricação de produtos do fumo	16,6%	13,8%	-2,8%	-16,9%
Fabricação de produtos têxteis	14,9%	8,1%	-6,8%	-45,7%
Confecção de artigos do vestuário e acessórios	9,2%	5,8%	-3,3%	-36,3%
Preparação de couros e fabricação de artefatos de	12,6%	6,6%	-5,9%	-47,4%
Fabricação de produtos de madeira	10,5%	9,3%	-1,3%	-11,9%
Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	14,7%	8,5%	-6,2%	-42,3%
Impressão e reprodução de gravações	11,8%	9,3%	-2,5%	-21,4%
Fabricação de coque, de produtos derivados do petróleo e biocombustíveis	15,5%	15,1%	-0,4%	-2,5%
Fabricação de produtos químicos	15,1%	13,6%	-1,4%	-9,3%
Fabricação de produtos farmo químicos e farmacêuticos	16,4%	9,9%	-6,5%	-39,7%
Fabricação de produtos de borracha e material plástico	14,2%	9,1%	-5,1%	-36,0%
Fabricação de produtos de minerais não metálicos	12,8%	9,0%	-3,8%	-29,8%
Metalurgia	14,7%	13,1%	-1,6%	-10,9%
Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	13,2%	9,7%	-3,5%	-26,2%
Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	14,8%	12,9%	-1,8%	-12,5%
Fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos	15,7%	10,6%	-5,1%	-32,7%
Fabricação de máquinas e equipamentos	15,2%	10,0%	-5,2%	-34,4%
Fabricação de veículos automotores, reboques	15,6%	10,8%	-4,7%	-30,4%
Fabricação de outros equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	15,5%	8,4%	-7,0%	-45,5%
Fabricação de móveis	11,6%	6,9%	-4,7%	-40,7%
Fabricação de produtos diversos	12,4%	8,4%	-4,0%	-32,5%
Manutenção, reparação e instalação de máquinas	13,2%	10,5%	-2,7%	-20,4%
COMÉRCIO	11,6%	10,9%	-0,7%	-6,0%
Comércio de veículos, peças e motocicletas	12,5%	11,7%	-0,9%	-6,9%
Comércio por atacado	14,6%	14,3%	-0,3%	-2,2%
Representantes e agentes do comércio (exceto de veículos e motocicletas)	11,9%	12,5%	0,6%	5,1%
Comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,6%
Comércio especializado em produtos alimentícios, bebidas e fumo	15,3%	14,8%	-0,5%	-3,1%
Comércio de equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico	14,0%	13,7%	-0,3%	-2,0%
Comércio de produtos intermediários, resíduos e sucatas	13,8%	14,0%	0,1%	0,8%
Comércio de equipamentos e produtos de tecnologia de informação e comunicação	15,0%	13,9%	-1,1%	-7,1%
Comércio de máquinas, aparelhos e equipamentos (exceto de tecnologia de informação e comunicação)	14,8%	14,0%	-0,8%	-5,6%
Comércio não especializado	16,6%	15,9%	-0,7%	-4,2%
Comércio varejista	10,0%	9,2%	-0,8%	-8,1%
Comércio não especializado	14,3%	14,4%	0,1%	0,8%
Comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo	4,2%	5,7%	1,5%	36,3%
Comércio de tecidos, artigos de armarinho, vestuário e calçados	7,6%	4,7%	-2,8%	-37,6%
Combustíveis e lubrificantes	15,8%	16,9%	1,1%	6,8%
Comércio de outros produtos em lojas especializadas	8,2%	6,8%	-1,4%	-17,0%
Comércio de artigos usados	3,5%	3,3%	-0,1%	-3,8%

Fontes: IBGE. Pesquisa Anual da Indústria – Empresas, 2011 e 2015. Pesquisa Anual do Comércio, 2011 e 2015. Elaboração própria.

# PERSONALIZAÇÃO DO IVA PARA O BRASIL: HARMONIZANDO OS OBJETIVOS DE EFICIÊNCIA E EQUIDADE

**GIOVANNI PADILHA DA SILVA**

Engenheiro Civil, Doutor em Economia Aplicada pela Universidad de Alcalá, Madri, Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

## RESUMO

Este artigo analisa e sugere a adoção, no âmbito de uma reforma do Sistema Tributário Nacional, da técnica de “personalização” do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), respeitando as especificidades e explorando as potencialidades derivadas do atual paradigma tecnológico da administração pública e, em especial, da Administração Tributária do Brasil. A “personalização” do IVA consiste em devolver todo ou parte do imposto diretamente a famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade e pode estar associada a um IVA homogêneo, ou seja, com poucas isenções e uma (idealmente) alíquota. A principal vantagem desta solução é que permite introduzir um robusto mecanismo de redistribuição da renda, ao mesmo tempo em que maximiza os efeitos imputados à homogeneização, notadamente os relacionados à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto. Com efeito, estudos recentes revelam que com a “personalização” o IVA pode assumir, inclusive, caráter progressivo, e que os efeitos sobre a eficiência econômica são superiores aos obtidos com a diferenciação impositiva. Isso indica que, tendo em vista a representatividade dos impostos sobre o consumo na arrecadação nacional, esta técnica pode tornar-se decisiva para outorgar ao sistema tributário maior protagonismo no processo de desenvolvimento econômico.

**Palavras-chave:** IVA; Progressividade tributária; Personalização.

## INTRODUÇÃO

Impostos sobre o Valor Adicionado (IVA) com características básicas similares às dos atuais<sup>1</sup> surgiram no final dos anos 60 do século passado, e eram bastante homogêneos, ou seja, adotavam alíquota única e poucas isenções. Como resposta a seu caráter fortemente regressivo, difundiu-se uma solução relativamente complexa, definida por alguns economistas como “solução universal” (BARREIX ET AL., 2010) que consiste em promover diferenciações na carga fiscal, de forma que o imposto incidente sobre o consumo de produtos mais representativos da estrutura de gastos das famílias mais pobres seja inferior. Trata-se, portanto, de uma ação com finalidade extrafiscal, cujo exemplo clássico é a desoneração das “cestas básicas” de alimentos e de medicamentos.

A “solução universal” foi utilizada em praticamente todos os IVA vigentes nas décadas de 70 a 80, sem maiores contestações. Contudo, a partir do final dos anos 80, em linha com a expansão e prevalência do pensamento neoliberal, alguns economistas passaram a concentrar suas críticas na elevada relação “custo-benefício” desta política, destacando especialmente os impactos negativos sobre a eficiência econômica, decorrentes das diversas desonerações e múltiplas alíquotas que conformam a “solução universal”.

1. A maior parte dos IVA da atualidade possui base ampla, ou seja, inclui bens e serviços, e alcança todos os tipos de empresas, admitindo exclusões de alguns contribuintes em função do porte (pequenas e médias empresas) ou tipo de atividade, como a de produção rural.

Sugeriram, então, que o IVA deveria ser amplo e homogêneo, assumindo caráter meramente arrecadatório, delegando-se os objetivos extrafiscais à política de gastos. O ponto de partida desta concepção é o clássico *trade-off* entre eficiência e equidade dos impostos indiretos sobre o consumo. Não obstante, o atual paradigma tecnológico da administração pública e, em especial, da Administração Tributária, já permite conceber um IVA amplo e homogêneo e, ao mesmo tempo, equitativo e redistributivo.

Com apoio na Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), por exemplo, é possível discriminar subjetivamente os consumidores e, ao mesmo tempo, quantificar o consumo familiar, viabilizando a adoção de mecanismos de ajuste na distribuição interpessoal do ônus fiscal (personalização), mesmo em um contexto de homogeneidade impositiva. Estas potencialidades introduzem uma nova perspectiva no debate acerca do papel do IVA frente aos objetivos de equidade e redistribuição da renda e, por conseguinte, no tocante ao próprio desenvolvimento econômico.

## 1. SOLUÇÃO UNIVERSAL: O “ESPALHA-CHUMBO” FISCAL

Embora as recomendações predominantes na literatura econômica recente conduzam à ideia de que o IVA deve ser um imposto simples, uniforme e de base ampla, em muitos países, inclusive no Brasil, ainda é frequente a prática de diferenciação da carga fiscal com o objetivo de gravar de forma relativamente mais branda os bens que compõem a estrutura básica de consumo familiar. Este recurso, conhecido como “solução universal” para enfrentar a regressividade, apresenta, contudo, uma série de deficiências e produz resultados pouco significativos, como será observado na sequência.

Um dos mais evidentes equívocos da “solução universal” decorre do fato de não diferenciar subjetivamente os consumidores, inviabilizando a concessão de benefícios fiscais exclusivamente às populações mais pobres. Ou seja, as renúncias fiscais beneficiam tanto os pobres quanto os ricos, bastando que realizem gastos em produtos com carga fiscal reduzida, por isenções ou alíquotas inferiores. Por exemplo: o “leite UHT” pode estar favorecido por uma carga inferior à média, pois compõe a estrutura básica de consumo das famílias (“cesta básica”). Entretanto, este produto não é consumido apenas pelas famílias mais pobres, de forma que as mais abastadas também são beneficiadas.<sup>2</sup>

Esta deficiência na focalização dos beneficiários, que configura um verdadeiro “*espalha-chumbo*” fiscal, faz com que os ricos – a parcela da população que mais consome em termos absolutos – se apropriem da maior parte das renúncias fiscais do Estado. Estudos do autor,<sup>3</sup> reproduzidos em parte na Figura 1, concluíram, em linha com a expectativa teórica, que a “solução universal” aloca a maior parte dos benefícios fiscais no segmento superior da distribuição de renda, de tal forma que os 30% mais pobres recebem menos de 14% (R\$489 milhões), e os 30% mais ricos se apropriam de 50% destes benefícios (R\$1.784 milhões), que totalizaram R\$3.577 milhões em 2015.

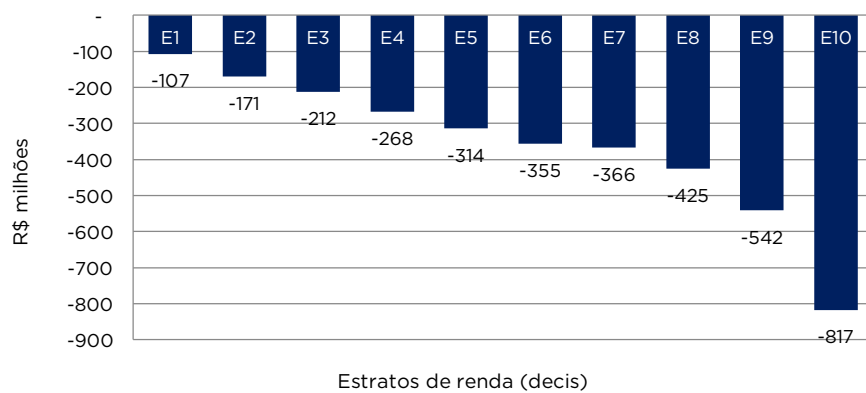
Outras conclusões interessantes podem ser extraídas da mesma experiência. Para um dado patamar de ingressos tributários, as renúncias fiscais concedidas a determinados itens de consumo serão sempre compensadas com a elevação do gravame sobre outros itens. Seguindo o exemplo anterior: a redução do imposto sobre o leite UHT é compensada, para uma dada arrecadação, com a aplicação de uma carga superior à média sobre combustíveis ou telecomunicações.<sup>4</sup> Logo, a política de diferenciação sempre implicará a coexistência de produtos “beneficiados” e “sobregavados”. As famílias, ao consumirem

2. As renúncias fiscais que, do ponto de vista dos consumidores são os “benefícios fiscais”, correspondem à diferença entre o imposto suportado no consumo de bens gravados com carga inferior à média e o valor que seria pago no caso de aplicar-se a carga média. Por exemplo, quando uma família adquire \$100 de leite, tributado a 5% (por dentro), suportará o equivalente a \$5 de imposto. Considerando uma carga média de 20%, então o benefício fiscal concedido a esta família será de \$15.
3. Padilha (2017), com uso de microsimulação estática, com comportamento, tendo por base a estrutura de consumo da população do Estado do Rio Grande do Sul.
4. O “financiamento” compensatório corresponde à diferença entre o imposto suportado no consumo de bens gravados com carga superior à média e o valor que seria pago no caso de aplicar-se a carga média. Por exemplo, quando uma família adquire \$100 de combustível, tributado a 35% (por dentro), suportará o equivalente a \$35 de imposto. Considerando que a carga média é de 20%, então estará contribuindo para o financiamento dos benefícios fiscais com \$15.

um produto “beneficiado”, são favorecidas com as desonerações fiscais correspondentes,<sup>5</sup> e quando consomem produtos sobregravados, estão “financiando” tais benefícios.

- O estudo considera, como premissa, que as reduções da carga fiscal são integralmente repassadas para os preços finais dos produtos gravados. Na realidade, no entanto, o efeito de reduções de gravame sobre os preços depende das condições do mercado e do produto, especialmente da relação entre elasticidade da oferta e da demanda e do grau de competitividade dos mercados.

**FIGURA 1 – RENÚNCIAS FISCAIS DO ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)<sup>(1)</sup>**  
RIO GRANDE DO SUL  
2015

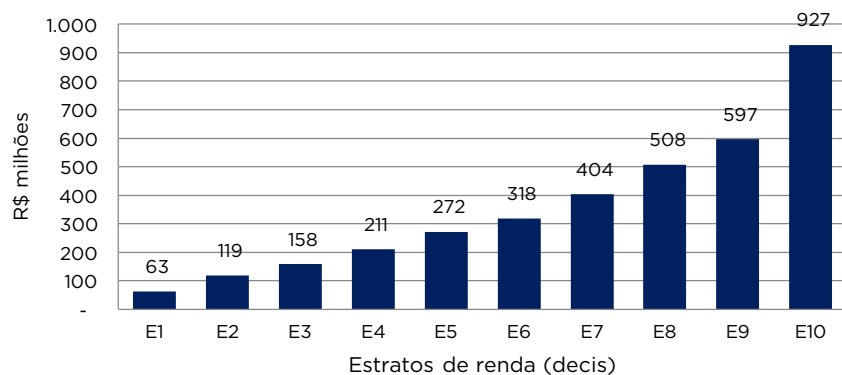


Fonte: Padilha (2017)

Nota: (1) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

É fácil constatar que os financiamentos compensatórios serão suportados, preponderantemente, pelas populações mais ricas, pois são as que mais consomem. O estudo mencionado (PADILHA, 2017) identificou que os 30% mais ricos, no Rio Grande do Sul, respondem por 57% do “financiamento” compensatório (R\$2.032 milhões), e as famílias mais pobres, até o terceiro decil (30%), arcam com 9,5% (R\$341 milhões) deste “custo”, como revela a Figura 2.

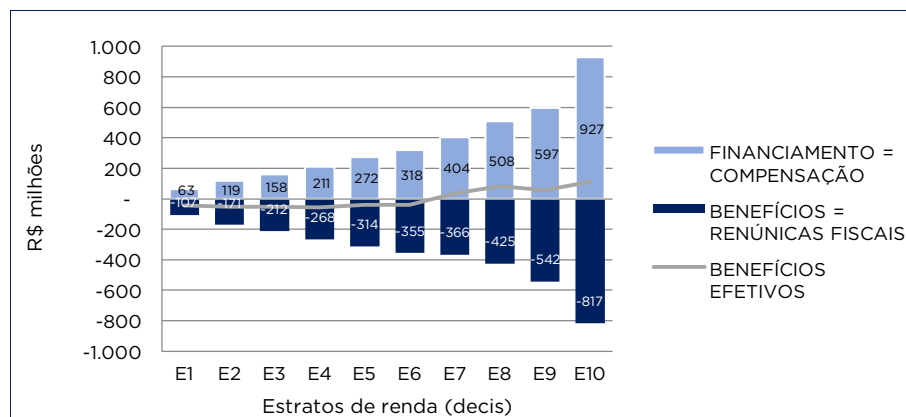
**FIGURA 2 – “FINANCIAMENTO” DAS RENÚNCIAS FISCAIS DO ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)**  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Por óbvio, se cada família auferir benefícios fiscais e, ao mesmo tempo, contribuir para financiá-los, o benefício real (incremento de renda) ou a contribuição real (redução de renda) são determinados pela diferença entre aquelas variáveis. Assim, para as famílias mais pobres, uma parcela mais ou menos representativa de seus benefícios será financiada com seus próprios recursos, de forma que o “benefício líquido” se torna pouco significativo, como revela a Figura 3.

**FIGURA 3 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS**  
 POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)  
 RIO GRANDE DO SUL  
 2015



Fonte: Padilha (2017)

O caso das famílias mais ricas é ainda mais exótico, pois o ônus das compensações supera o valor dos benefícios, o que significa que estes grupos “financiarão” integralmente os seus próprios benefícios. Isto corresponde a um indefensável “autofinanciamento”. Este paradoxo é que determina a baixa eficácia da “solução universal” frente ao objetivo de mitigar a regressividade.

Os dados apresentados nas tabelas anteriores referem-se ao caso do ICMS do Rio Grande do Sul em 2015, refletindo uma combinação específica de isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, incidentes sobre uma estrutura de consumo e distribuição de renda particular. Contudo, provavelmente, os efeitos redistributivos do ICMS das demais unidades federadas não são muito diferentes, por força do citado paradoxo da “solução universal”. Aliás, esta contradição implica baixa eficácia, no que diz respeito ao enfrentamento à regressividade, de qualquer IVA que adote tal solução.

### Efeitos sobre a pressão fiscal

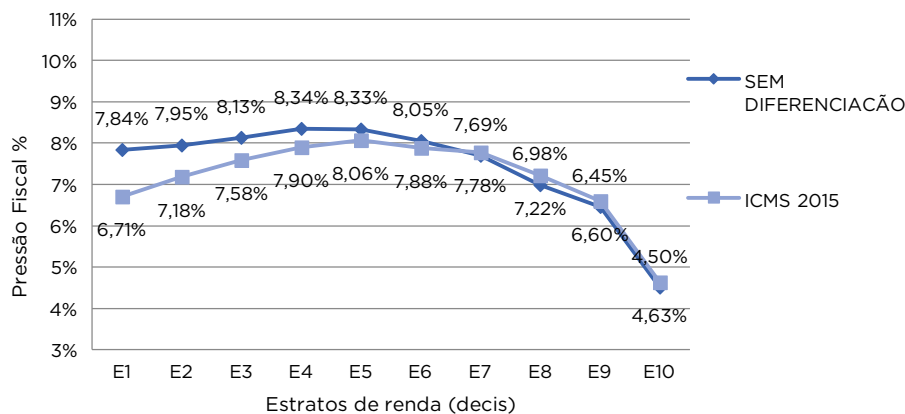
Os benefícios fiscais concedidos às famílias mais pobres são parcialmente neutralizados pelo quinhão atribuído a estas mesmas famílias para o financiamento do sistema. Por este motivo, o efeito sobre a pressão fiscal, que é determinada pela razão entre o ônus fiscal e a renda bruta, é pouco significativo.

Na Figura 4 são reproduzidos os resultados da pressão fiscal suportada pelos diversos estratos de renda da população gaúcha, estimados para o caso (hipotético) da homogeneidade impositiva e para a situação real. O gráfico compara a hipótese de o Estado não fazer diferenciação alguma entre os produtos gravados pelo ICMS (sem diferenciação) e a legislação vigente em 2015, que concede diversas isenções e reduções de base de cálculo e adota múltiplas alíquotas (ICMS 2015). As simulações confirmam que a “solução universal” tem efeitos pouco expressivos sobre a pressão fiscal. A redução é de pouco mais de um ponto percentual (7,84% para 6,71%) para o primeiro estrato de renda, e ainda inferior para os demais.



**FIGURA 4 – PRESSÃO FISCAL DE ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)**

Em %  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

## 2. DIFERENCIAÇÃO IMPOSITIVA: CUSTOS ELEVADOS

Sem ingressar no polêmico tema da hierarquização dos objetivos centrais da imposição tributária, este item se propõe a destacar que os custos em termos de “eficiência” podem ser demasiados frente a resultados inexpressivos sobre a “equidade”. Em resumo, a pergunta que se impõe é a seguinte: vale a pena renunciar às vantagens imputáveis à homogeneidade do imposto, para atingir resultados insignificantes no que concerne à equidade? Em sequência será abordada, de forma resumida, a temática dos impactos negativos da diferenciação impositiva, concretamente em relação à adoção de diversas isenções e múltiplas alíquotas, com o objetivo de elucidar esta questão.

### Isenções

“As isenções são abomináveis, tanto para a lógica quanto para o funcionamento do IVA”. Esta expressão, citada por Ebrill *et al.* (2001) em *The Modern VAT*, pode parecer, à primeira vista, um tanto exagerada. Contudo, um breve exame dos efeitos negativos destas desonerações sobre o entorno econômico e sobre a própria racionalidade do imposto é suficiente para confirmar a assertiva. Antes de ingressar diretamente na análise, cabe esclarecer que, do ponto de vista estritamente econômico, as isenções compreendem os casos em que o imposto não é cobrado nas saídas, mas o imposto suportado nas aquisições não pode ser recuperado, total ou parcialmente.<sup>6</sup>

Por simplificação, doravante será utilizada a expressão “estorno”<sup>7</sup> para designar todo tipo de “não aproveitamento” do imposto suportado em decorrência das isenções.

Assim, as indústrias deverão “estornar” todo o IVA suportado na aquisição de insumos, quando a saída dos bens produzidos estiver isenta do imposto, o mesmo acontecendo, no caso de empresas comerciais, quando os produtos são adquiridos para posterior saída sob isenção.

6. Por exemplo: determinada indústria adquire insumos no valor de \$100, com \$10 de IVA, para produção do bem A, cuja saída está isenta do imposto. Em função desta isenção, a empresa não poderá recuperar o valor pago na aquisição dos insumos (\$10).

7. Aqui é utilizada, por simplificação, a expressão “estornos”, mas incluem-se neste conceito os demais casos de não compensação do imposto pago a montante, em decorrência de saídas isentas.

8. Seguindo o exemplo anterior: se o mesmo produto A estivesse sujeito a uma isenção parcial, por hipótese, com redução da base de cálculo em 50%, então a indústria poderia aproveitar 50% do imposto suportado na aquisição daqueles mesmos insumos, ou seja, \$5.
9. A "verticalização" (quando a empresa produz desde seus próprios insumos até o produto final) é uma forma ineficiente de organização da produção, sempre que induzida ou estimulada pelo objetivo de reduzir o "custo tributário" das empresas.

Esta é a chamada "isenção integral" ou "plena". Quando a saída posterior está apenas parcialmente isenta, como no caso das reduções de base de cálculo, o "estorno" também será menor, na mesma proporção desta base.<sup>8</sup> Isto é o que se chama de "cumulatividade" do IVA, fonte do indesejável efeito "cascata", evidenciando que as isenções são conflitantes com a própria origem e justificativa do IVA, que foi concebido, principalmente, para eliminar a cumulatividade dos impostos gerais sobre o consumo.

Várias das disfunções típicas dos impostos cumulativos, que foram substituídos em todo o mundo pelos IVA, retornam ao ambiente econômico com a inserção das isenções, como são os casos do estímulo à "verticalização" da produção e da perda de competitividade da produção nacional. Isto porque os "estornos" (a "cumulatividade", de forma geral) afetam a "produção", não o "consumo".

Do ponto de vista macroeconômico, para incidir efetivamente sobre o consumo, o IVA deve gravar a produção, os impostos líquidos (sobre a produção) e as importações, excluindo de sua área de sujeição os bens de capital, o consumo intermediário (insumos e os chamados bens de uso e consumo) e as exportações. Qualquer ruptura nesta lógica, que, em última instância, delimita a cadeia do IVA teórico, deslocará parte da incidência do imposto para outra variável, diversa do consumo. Os "estornos" decorrentes das isenções correspondem a gravar, em maior ou menor medida, os bens de capital e o consumo intermediário, fazendo com que o IVA incida, de fato, sobre a produção, não sobre o consumo. A produção, diferentemente do que ocorre com o consumo, é uma base tributária com alta mobilidade. Produtos com custos líquidos superiores são facilmente substituídos em um contexto de economia aberta, fazendo com que itens produzidos em países que operam com um IVA com boas características no que tange à desoneração do imposto fiquem numa posição vantajosa em relação àqueles sujeitos à tributação cumulativa.

Outro aspecto negativo imputável às isenções, que também se aplica à multiplicidade de alíquotas, refere-se à complexidade para os sujeitos passivos e terceiros implicados nas obrigações fiscais, pois estas excepcionalidades conduzem à necessidade de elevado número de controles específicos, muitas vezes paralelos à escrita fiscal, aplicados especialmente para auxiliar no correto cumprimento destas regras complexas. A maior complexidade do imposto também amplia a insegurança jurídica dos contribuintes e as diferenças de interpretação da norma, conduzindo a conflitos judiciais e, por conseguinte, a custos adicionais, tanto para os agentes privados como para o Estado. Estes custos de conformidade também implicam efeitos indesejáveis desde a perspectiva ética, pois geralmente recaem de forma heterogênea sobre as empresas, favorecendo as de maior porte.

A maior complexidade também gera custos adicionais à Administração Tributária. Primeiro, porque a demanda por consultas formais, ou meramente de orientação, tende a ser superior quando se trata de enfrentar uma maior diversidade de casos. Depois, porque o monitoramento sobre os contribuintes, para identificar eventuais irregularidades, será tanto mais difícil quanto maior for a quantidade de isenções e outras excepcionalidades introduzidas no desenho do IVA.

Também é importante observar que os "estornos" representam custo adicional que, como qualquer outro custo, não discrimina os fatores de produção, podendo ser realmente suportado pela empresa, reduzindo os rendimentos do capital; ou pelos trabalhadores, reduzindo seus salários mediante uma translação para trás; ou pode ainda ser transferido aos consumidores mediante elevações nos preços. Em qualquer caso, os "estornos" estarão

provocando alterações na distribuição da renda e no bem-estar dos consumidores. Por fim, convém mencionar brevemente que as isenções objetivas eliminam ou, pelo menos, mitigam as vantagens competitivas concedidas, mediante programas como o Simples Nacional brasileiro, às pequenas e médias empresas. As isenções plenas colocam em condição de igualdade, em relação aos produtos desonerados, o custo tributário para as empresas, com independência do porte; e as isenções parciais reduzem as vantagens relativas das empresas menores.

### Múltiplas alíquotas

A multiplicidade de alíquotas é uma técnica que vem caindo em desuso em todo o mundo. O *International Tax Dialogue* (2013) informa que 45% dos países que possuíam IVA em 2013, utilizavam uma única alíquota positiva, enquanto 25% optaram por utilizar duas; e apenas 8% utilizavam quatro ou mais. Também se constatou que 80% dos IVA instituídos ou reformados nos últimos 10 anos (de 1992 a 2013) utilizavam alíquota única, confirmando que a multiplicidade de alíquotas é prática cada vez mais em desuso nos sistemas tributários de todo o mundo. A multiplicidade de alíquotas, assim como as isenções, aumenta os custos de conformidade dos contribuintes para o cumprimento das obrigações com o imposto, bem como os gastos da Administração Tributária em seu gerenciamento. Ebrill *et al.* (2001) informam que o tempo consumido para auditar empresas quando o IVA possui múltiplas alíquotas é 30% a 40% superior ao exigido no caso de alíquota única. Além disto, a complexidade que envolve a interpretação correta das normas tributárias, no caso de diferentes alíquotas, implica incerteza jurídica para os contribuintes e, conseqüentemente, impõe custos adicionais com litígios, serviços de consultoria e serviços especializados de gestão tributária.

A complexidade também está diretamente relacionada à elisão fiscal, pois a diversidade de situações amplia o espectro de alternativas para as empresas configurarem seus negócios de forma a reduzir o custo tributário, bem como à evasão fiscal, em decorrência de erros acidentais ou de interpretação e por gerar um ambiente propício à sonegação, exigindo maiores esforços de fiscalização e controle.

### 3. PERSONALIZAÇÃO DO IVA

A “personalização” dos benefícios fiscais, em IVA, consiste na desoneração total ou parcial do imposto associado ao consumo de determinados contribuintes. Baseia-se na lógica da “focalização” dos benefícios fiscais. A “personalização” se materializa com a entrega do benefício fiscal DIRETAMENTE à população alvo e não aos contribuintes de direito, como ocorre na “solução universal”, cuja premissa é que as empresas repassarão as vantagens auferidas por meio do sistema de preços. Japão e Canadá foram os primeiros países a adotar políticas desta natureza. Posteriormente, economistas do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (BARREIX *et al.*, 2010) passaram a recomendar esta sistemática, especialmente para os países latino-americanos.

Mais recentemente, a Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul vem discutindo com especialistas, entidades e instituições vinculadas à área tributária e empresarial a instituição de um ICMS Personalizado (ICMS-P), com base em investigação e proposta do autor. Antes de ingressar na proposta de “personalização” do IVA para o caso do Brasil, é conveniente esclarecer que, embora esta técnica possa ser utilizada para diversos fins,<sup>10</sup> as reflexões neste texto restringem-se ao que tema da regressividade.

10. Por exemplo: é possível devolver ou reduzir o imposto incidente sobre medicamentos consumidos por indivíduos que necessitam de Medicação de Uso Contínuo (MUC). Neste caso, o objetivo não está relacionado com a progressividade, e sim com o nivelamento do bem-estar dos indivíduos.

11. O CadÚnico, gerenciado pela Caixa Econômica Federal, é sistema complexo, que requer elevados níveis tecnológicos e de expertise na área de estatística e de cruzamento de dados, capazes de dar suporte a um permanente processo de monitoramento e comprovação das informações da população beneficiada, eliminando ou minimizando os erros de inclusão de indivíduos que não atendem aos requisitos para enquadramento, e os erros de exclusão daqueles que preenchem tais condições.

12. Os documentos fiscais eletrônicos são de uso obrigatório para acobertar as operações de venda ou de prestação de serviços gravados pelo ICMS, com destaque para a “Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e”. Além das informações de preenchimento obrigatório, como data da operação, dados do emitente/remente e valor da operação, os documentos fiscais utilizados nas operações para consumidor final também podem consignar eventuais informações complementares, incluindo o CPF do comprador.

## IVA Personalizado (IVA-P) para o Brasil

Para proceder à “personalização”, é necessário, em primeiro lugar, identificar os beneficiários (“focalização”). Este é procedimento complexo e crucial para a eficácia e confiabilidade do sistema. Como bem assinalaram os economistas do BID antes citados, neste quesito os países latino-americanos estão muito bem servidos, especialmente o Brasil. Desde 2003, o país conta com o “Cadastro Único para Programas Sociais” (CadÚnico).<sup>11</sup>

Este programa, ou melhor, esse “banco de dados” nacional, mantém o registro atualizado de famílias que percebem rendimentos mensais de até três salários mínimos. As famílias são identificadas e caracterizadas segundo variáveis socioeconômicas diversas, especialmente as características da moradia e dos indivíduos (escolaridade, tipo de trabalho, rendimentos, etc.).

O CadÚnico se converteu no principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (“Bolsa Família”, “Tarifa Social de Energia Elétrica”, “Minha Casa Minha Vida”, “Bolsa Verde” e outros) e subnacionais.

Uma vez superada a questão da identificação e do registro da “população alvo” é necessário enfrentar o segundo aspecto central da política de personalização, que é o de associar estes potenciais beneficiários (no caso, as famílias que percebem até três salários mínimos mensais) ao fato gerador e aos elementos de quantificação do imposto. Isto é possível graças ao advento e uso disseminado dos “documentos fiscais eletrônicos”<sup>12</sup> no Brasil, que permitem associar os contribuintes, pelo CPF, ao seu consumo. Este número de identificação deve ser inserido sempre que requerido pelo comprador, algo frequente nos Unidades Federativas que possuem programas orientados à redução da informalidade no varejo, como o “Nota Fiscal Gaúcha” e o “Nota Fiscal Paulista”, etc.

### Fluxo de quantificação e devolução das isenções focalizadas

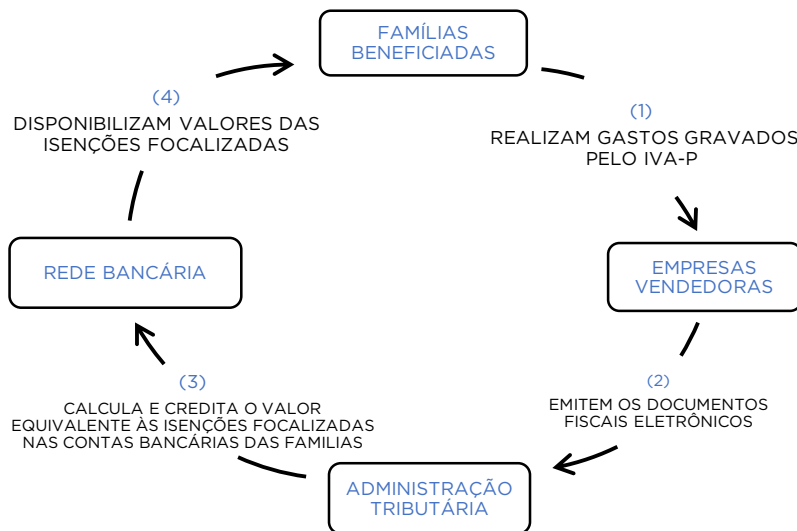
Na Figura 5, é reproduzido, de forma simplificada, o fluxo operacional do processo de “personalização” do IVA-P para o caso de compras no varejo realizadas por uma família beneficiada padrão.

O processo inicia (1) no ato da compra, momento em que o membro da família indica ao vendedor o número do CPF. (2) Os vendedores registram nos documentos fiscais eletrônicos, além de outros elementos exigidos pelas normas pertinentes, o CPF indicado e cobram o preço normal dos produtos vendidos. Posteriormente, essas empresas liquidarão o imposto de acordo com o sistema fiscal que lhes corresponda. (3) Esta transação é reconhecida em tempo real pela Administração Tributária. No final do período estipulado (por exemplo, um mês), considerando todas as compras internas tributadas pelo IVA-P realizadas pela família hipotética, a Administração Tributária calcula o valor das desonerações pertinentes e deposita o valor correspondente em sua conta bancária. (4) Por fim, a unidade bancária oferece o acesso aos valores creditados, mediante cartão eletrônico específico, como já ocorre com os programas de transferência condicionada de renda.

Para que não resulte invasivo, o processo de vinculação da família à operação (momento em que é informado o número do CPF) deve ocorrer de forma absolutamente discreta. É recomendável evitar que o vendedor e outros eventuais clientes do estabelecimento tenham ciência da condição de “beneficiário do programa de personalização” do comprador. Por

este motivo, são bastante oportunos os programas de combate à informalidade no varejo, como “Nota Fiscal Gaúcha”, “Nota Fiscal Paulista” e outros similares, que podem operar de forma concomitante e cooperativa com o IVA-P, tornando discreto o processo de vinculação das famílias beneficiárias ao documento fiscal eletrônico.

**FIGURA 5 – FLUXO OPERACIONAL DO PROCESSO DE “PERSONALIZAÇÃO” DO IVA PARA O BRASIL**



Fonte: Elaborado pelo autor.

### **Critérios e limites para a desoneração personalizada do IVA**

Em relação à “personalização”, cabe reiterar que, embora possa assumir diversos formatos e estar orientada a distintos objetivos, nesse trabalho só abordamos o tema da regressividade. Assim, a título de exemplo, podem-se considerar os seguintes parâmetros, que configuram o critério “progressivo”,<sup>13</sup> para informar o processo de personalização: famílias cadastradas no CadÚnico, que percebem até um salário mínimo mensal, são beneficiadas com a isenção integral do IVA, e as que percebem entre um e três salários mínimos mensais são favorecidas com uma redução do imposto suportado de forma progressiva, de acordo com estes rendimentos, sendo que nenhuma suportará mais do que 50% do imposto repercutido em suas compras. Estas isenções subjetivas, integrais ou parciais, são denominadas “isenções focalizadas”.

Seguindo estes parâmetros, pode-se imaginar o caso de uma família com renda mensal inferior a um salário mínimo, por exemplo, de R\$900,00, que realize compras gravadas por IVA, em determinado mês, no valor de R\$700,00. Sendo a alíquota única a de 20%, por dentro, o imposto suportado nestas compras será de R\$140,00. Como a família encontra-se na faixa de isenção integral (menos de um salário mínimo), o valor da isenção focalizada a que terá direito será de R\$140,00. Outro caso ilustrativo pode ser o de uma família que percebe rendimentos superiores a um e inferiores a três salários mínimos, enquadrando-se, portanto, na “faixa de progressividade”. Supondo que o consumo dessa família em determinado mês seja de R\$1.500,00 e que a desoneração correspondente ao seu nível de ingressos seja de 60% do valor do imposto suportado, o Estado deverá devolver R\$180,00 (R\$1.500,00 x 20% x 60%) a esta família hipotética.

13. Existem diversos critérios para devolução do IVA, como o “progressista” e o “regressivo”, citados por Barreix et. al. (2010), e o “progressivo”, defendido por Padilha (2017).

É importante destacar que estas devoluções focalizadas não são subsídios, mas simples restituição de valores que o Estado arrecada dos contribuintes de direito (empresas) em operações que, por força da norma legal constituída para este fim, estarão isentas do imposto.

Outro detalhe importante no que tange à operacionalidade e à confiabilidade do mecanismo de “personalização” de um IVA para o Brasil, bem como para outros países com patamar tecnológico compatível com as exigências de tal solução, é que haja limites individuais previstos para a fruição dos benefícios. Estes limites devem ser estabelecidos de acordo com o patamar de renda declarada pelas famílias no CadÚnico, evitando, ou mitigando, o mau uso dos recursos do programa. Por exemplo: suponhamos que famílias que auferem rendimentos mensais de aproximadamente R\$1.000,00 (R\$12.000,00 por ano) destinem cerca de 80% destes ingressos para gastos com bens e serviços para consumo. Neste caso, o montante do consumo que será beneficiado com a isenção focalizada não poderá superar o valor de R\$9.600,00 na média acumulada dos últimos doze meses.

Um último aspecto que merece destaque é o fato de que o IVA-P, na forma aqui concebida, deve prever uma solução para famílias que residam em locais onde não exista suporte tecnológico para que a empresa se conecte com a Administração Tributária, como pode ser o caso de alguns estabelecimentos localizados em áreas rurais distantes, que não dispõem de energia elétrica ou de serviço de internet. Para estas situações, uma solução plausível é estimar o consumo gravado pelo IVA a partir de outros indicadores conhecidos, como, e principalmente, a renda bruta mensal familiar. Vale lembrar que, após determinado período de experiência, a própria base de dados do programa de “personalização” oferecerá as informações necessárias para estimar com maior precisão a relação entre, por exemplo, os rendimentos e o consumo gravado pelo IVA das famílias beneficiadas.

### **“Personalização” e modernização**

A “personalização” pode ser ajustada a qualquer desenho de IVA, ou seja, com independência da forma e da intensidade como são concebidos os elementos estruturais do imposto: alíquotas, isenções, regime de compensação, tratamento às pequenas empresas, etc. Contudo, não há sentido em adotá-la em concomitância com um IVA heterogêneo, ineficiente, pois uma de suas justificativas é justamente a de viabilizar a adoção de um desenho que maximize a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto.

O IVA Personalizado (IVA-P) deve harmonizar os dois atributos desejáveis para potencializar as características do imposto no tocante aos objetivos de eficiência e equidade, ou seja, a “modernização”<sup>14</sup> e a “personalização”. A “modernização”, de maneira resumida, refere-se a adotar as práticas atualmente recomendadas, dentre estas, uma alíquota e poucas isenções (“homogeneização”, comentada anteriormente), base ampla (bens e serviços), critério financeiro para compensação dos “créditos”, devolução integral e ágil dos “saldos credores” e princípio “do destino” para ajustamento de fronteira/divisa do imposto. A “modernização” é, portanto, o atributo orientado à consecução dos princípios vinculados especialmente à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto, como neutralidade, simplicidade e potencialidade arrecadatória; e a “personalização” se preocupa com os aspectos relacionados com a justiça fiscal, notadamente, com a equidade tributária e com os efeitos sobre a redistribuição da renda.

14. Evidentemente, a expressão “modernização” (tornar moderno) só tem sentido quando se refere a algo já existente. Aqui se assume que o IVA pré-existente no Brasil, embora muito deficiente, é o ICMS.

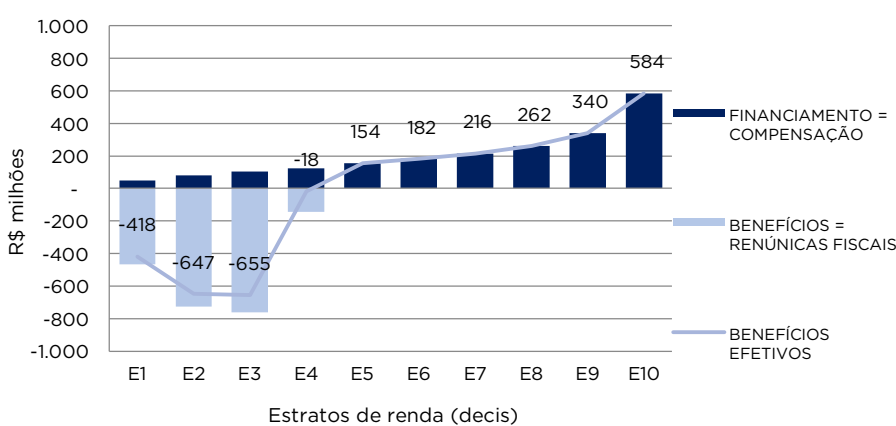
#### 4. EFEITOS SOCIOECONÔMICOS E VANTAGENS DO IVA-P PARA O BRASIL

##### Focalização dos benefícios

A focalização dos benefícios fiscais, em contraposição ao “espalha-chumbo” fiscal que caracteriza a solução universal, é a característica mais marcante da política de “personalização” do IVA. O autor confirmou este comportamento, ao estimar a distribuição dos benefícios e dos financiamentos compensatórios para o caso fictício da “personalização” do ICMS (ICMS-P), como reproduzido na Figura 6.

**FIGURA 6 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS-P POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)**

Em milhões  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Observa-se que as desonerações concedidas de forma focalizada fazem com que a redução do ônus fiscal (barras azuis) se concentre nos estratos inferiores de renda, ao mesmo tempo em que o financiamento compensatório atinge, preponderantemente, os mais ricos (barras laranja). De fato, 93% das renúncias fiscais favorecem exclusivamente as famílias situadas até o terceiro decil de renda<sup>15</sup> (30%), e aproximadamente 60% do “custo” destas renúncias recaem sobre os 30% mais ricos. Assim, os benefícios “líquidos” (linha vermelha) seguem uma trajetória praticamente idêntica à das renúncias. A formação destes polos está plenamente de acordo com uma política que visa à progressividade do IVA.

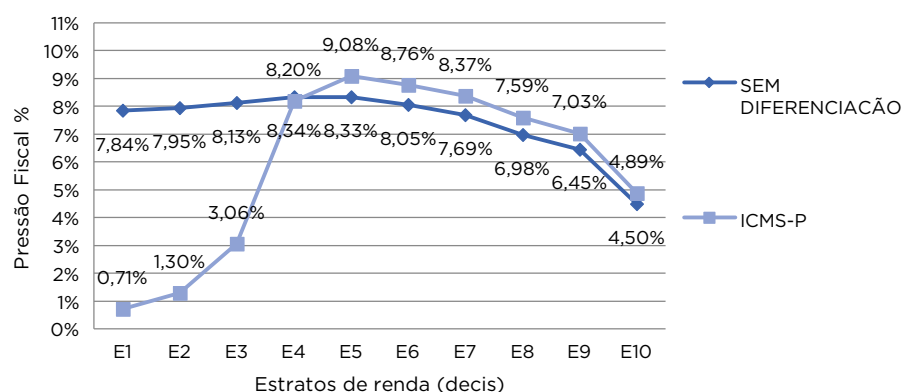
##### Pressão fiscal

A “personalização” do IVA, como demonstrado no item anterior, promove uma redução substancial do imposto suportado pelas famílias mais pobres, ao mesmo tempo em que impõe um incremento do ônus fiscal aos relativamente mais ricos. É interessante observar que, embora as reduções da pressão fiscal para os mais pobres sejam substanciais (média de 80% para os três primeiros estratos), o incremento desta variável para os mais ricos é pouco significativo (média de 0,62% para os cinco estratos superiores). Isto se justifica pelo elevado grau de concentração da renda no Estado do Rio Grande do Sul (Figura 7).

15. Na Figura 6, é possível observar que algumas famílias do quarto estrato de renda também são beneficiadas. Isto parece contraditório, à medida que a política analisada beneficia apenas famílias com rendimentos até o terceiro decil (30%). Por isto, é necessário esclarecer que o cenário de “personalização” utilizado pelo autor prevê a concessão das isenções em função da renda *per capita*, atingindo, assim, estratos superiores ao terceiro.

**FIGURA 7 – PRESSÃO FISCAL DO ICMS-P  
POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)**

Em %  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Cabe reiterar que estas estimativas consideram a hipotética “personalização” do ICMS, que é um tipo de IVA (deficiente) com base de sujeição restrita aos bens e a alguns serviços. No caso de um IVA moderno, esta base seria muito mais ampla, de forma que os montantes envolvidos (renúncias e compensações), mantidos os parâmetros utilizados no aludido estudo, seriam significativamente superiores, com efeitos ainda mais importantes sobre a pressão fiscal.

### Neutralidade

O princípio de neutralidade, em IVA, materializa-se à medida que o imposto deixe de influenciar a forma de organização da produção e as decisões de compra dos agentes econômicos, especialmente no caso de bens intermediários e de capital. Como visto, as isenções, mais especificamente os “estornos” associados a estas desonerações, atuam exatamente no sentido contrário, ou seja, geram estímulos para que as empresas se organizem ou realizem transações de forma ineficiente para reduzir seus custos tributários. Portanto, a “modernização” do IVA, ao restringir as isenções, atua no sentido da “neutralidade” da imposição, isto é, a favor da eficiência da produção.<sup>16</sup>

16. Conforme o “teorema da eficiência da produção”, de Diamond y Mirrlees (1971).

### Simplicidade

Os fazendistas convergem na avaliação de que a “simplicidade” de um imposto é uma virtude que incide de forma positiva sobre os labores da Administração Tributária, dos contribuintes e de terceiros implicados em determinadas obrigações acessórias, de modo que, respeitada a consecução de outros princípios ou fins considerados de nível superior, este princípio deve ser sempre observado. A simplicidade também está associada a outro princípio altamente relevante da tributação, que é o da “transparência”, incidindo positivamente sobre a cidadania e aumentando a segurança jurídica para investidores (especialmente estrangeiros), além de facilitar as estimativas e os estudos destinados a subsidiar mudanças no próprio sistema tributário.

A “modernização” do IVA, ao transladar em maior medida o princípio da simplicidade, *vis à vis* a heterogeneidade<sup>17</sup> da “solução universal”, conduz à otimização dos recursos empregados, tanto na esfera privada como na pública, além de tornar mais transparente o imposto.

17. Ver seção “2 - Diferenciação Impositiva: custos elevados”.



## Potencialidade arrecadatória

Tanto a teoria quanto os estudos empíricos confirmam que o IVA, de uma maneira geral, é um imposto com alta capacidade de arrecadação. No entanto, o IVA-P é potencialmente superior, por diversas razões, entre elas:

- O processo de “modernização”, ao ser restritivo, no que tange à concessão de isenções objetivas, reduz as erosões na base de sujeição do IVA;
- A redução dos “estornos”,<sup>18</sup> o aumento da eficiência da produção<sup>19</sup> e a redução dos custos na esfera privada<sup>20</sup> favorecem a competitividade das empresas nacionais, tanto no mercado internacional quanto no doméstico, gerando efeitos positivos sobre a produção e, por conseguinte, sobre o consumo;
- A simplificação reduz a evasão fiscal;
- O mecanismo de “personalização” dos benefícios, mais especificamente a ação de 30% a 40% da população – que passam a exigir a emissão dos documentos fiscais eletrônicos – estimula a formalização das operações de venda no varejo; e
- O efeito redistributivo do processo de “personalização” aumenta a demanda agregada ao deslocar para o consumo interno parte da renda que seria poupada ou utilizada em gastos em outros países.

18. Ver subitem “Isenções”, na seção “2 – Diferenciação Impositiva: custos elevados”.

19. Ver subitem “Neutralidade”, nesta seção.

20. Ver subitem “Simplicidade”, nesta seção.

## 5. PROGRESSIVIDADE E REDISTRIBUIÇÃO

As diferenças na pressão fiscal experimentada pelos distintos estratos de renda determinam o caráter progressivo ou regressivo dos impostos. Como visto, a partir do caso do ICMS do Rio Grande do Sul, as variações na pressão fiscal, bem como sua amplitude,<sup>21</sup> são muito superiores quando se adota a “personalização” (ICMS-P), *vis a vis* a “solução universal”. O autor constatou (PADILHA, 2017) que o ICMS atua como um “Robin Hood”<sup>22</sup> às avessas, deslocando recursos dos mais pobres para os mais ricos ( $MT = 0,9902$ ).

Por outro lado, com a adoção do ICMS-P, a incidência se torna redistributiva ( $MT = 1,0020$ ). A “personalização” também demonstrou superioridade no que respeita à progressividade, convertendo o ICMS, da condição de regressivo ( $K = -0,0272$ ),<sup>23</sup> para progressivo ( $K = 0,0487$ ). Este aspecto merece ser destacado, pois se trata de um imposto indireto sobre o consumo, tido como inexoravelmente regressivo.

Deste resultado pode-se depreender, ainda, que a “personalização” pode superar a “solução universal” também no que tange às suas pretensões, pois seus objetivos não podem ser mais ambiciosos que a simples mitigação da regressividade, e a “personalização” permite almejar, inclusive, a progressividade da imposição. Estes resultados representam uma expressiva ruptura com os paradigmas que delimitam a tradicional abordagem acerca da incidência do IVA.

21. Diferença entre os valores máximos e mínimos.

22. Para medir o efeito dos cenários analisados sobre a redistribuição da renda primária, Padilha (2017) utiliza o Índice de *Musgrave e Thin* (MT). Resultado menor que a unidade indica que a política analisada é concentradora; resultado superior indica que é redistributiva para a variável focal considerada (pode ser a renda ou o consumo).

23. Para medir a progressividade dos cenários analisados, Padilha (2017) utiliza o clássico Índice de Kakwani (K). Resultado menor que a unidade indica que a política analisada é regressiva; resultado superior indica que é progressiva.

## Resolvendo a conflito das bases tributárias

Prepondera, entre os especialistas, o entendimento de que os impostos diretos sobre a renda e a riqueza são mais adequados para implementar a tributação progressiva, dando guarida à ideia amplamente difundida de que países em desenvolvimento devem reduzir a participação dos impostos sobre o consumo e a sobre a produção, aproximando-se do perfil observado nos países mais desenvolvidos. Em sistemas tributários nos quais a competência do IVA e o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) é outorgada ao

governo central, como é o caso da maioria dos países, variações na participação relativa destas bases não incidem sobre a distribuição das competências tributárias entre os diversos níveis de governo. Este não é o caso do Brasil, onde o “consumo” é explorado, preponderantemente, pelas unidades federativas (UF), e a “renda”, pela União. A ampliação da participação da base “renda”, em detrimento do “consumo”, é uma solução complexa e pouco viável, desde a perspectiva política, pois altera a distribuição das competências tributárias e, por conseguinte, a distribuição das receitas próprias e o volume de transferências intergovernamentais verticais. O IVA-P, ao introduzir a tributação progressiva sobre a base “consumo”, neutraliza a citada necessidade de ampliar-se a participação das outras bases no sistema tributário, permitindo que cada nível de governo institua mecanismos e políticas de equidade e redistributivas de forma independente e mais ajustadas às suas respectivas realidades.

### Potencial redistributivo

A progressividade de um imposto se refere à forma como a carga tributária é distribuída entre a população, e a redistribuição está relacionada com a diferença de desigualdade na distribuição de renda antes e após a incidência do(s) imposto(s). Embora a progressividade revele o grau de equidade de um imposto, é apenas um meio econômico para o objetivo da redistribuição da renda. O outro elemento determinante da potencialidade redistributiva de um imposto é a arrecadação. Este aspecto é altamente relevante ao examinar-se a hipótese de um IVA-P para o Brasil. Imaginemos a introdução de um IVA-P que substitua alguns dos atuais impostos sobre o consumo e produção, IPI, ICMS e ISSQN,<sup>24</sup> que respondem por aproximadamente 26% da arrecadação nacional. Este percentual é mais do que o dobro da participação do IRPF, de natureza progressiva, que é responsável por apenas 11% do total. É fácil perceber que um IVA-P, que substitua, em termos arrecadatórios, o ICMS, o IPI e o ISSQN, mesmo diante da hipótese de ser menos progressivo que o IRPF, possuiria uma capacidade redistributiva muito superior.

24. Considerando apenas IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

### Caráter pessoal e capacidade contributiva

Embora este artigo apoie suas reflexões, sobretudo, em fundamentos da ciência econômica, convém incorporar um aspecto relevante de natureza estritamente jurídica. Diz a Constituição de 1988<sup>25</sup> que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)*”. Depreende-se do comando selecionado que o legislador constituinte reconhece e admite a possibilidade de o ordinário defrontar-se com condicionantes, especialmente as de ordem técnica, impostas pelas características específicas de determinadas figuras impositivas, e que tais restrições tornariam inviável a aplicação da desejável “pessoalidade” da tributação. Estas restrições são típicas dos impostos indiretos sobre o consumo, como os IVA convencionais.

25. Constituição Federal, art. 45, §1º.

Não obstante, o legislador constituinte não deixa dúvidas em relação à sua preferência por impostos de caráter pessoal e progressivo. Assim, em havendo alternativa viável e eficaz (“*sempre que possível*”) que permita distinguir subjetivamente os contribuintes de fato (“*caráter pessoal*”) e distribuir o ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva (“*econômica*”), esta deverá ser a escolhida pelo legislador infraconstitucional. O IVA-P pode ser esta alternativa, pois, como foi demonstrado neste artigo, é viável tecnicamente, exerce efeitos positivos no tocante à eficiência econômica e à eficácia operacional e permite ajustar a pressão fiscal às características pessoais dos consumidores. Os contribuintes (famílias) que não se encontrem em condição de vulnerabilidade socioeconômica,

segundo os critérios utilizados pelo CadÚnico, suportarão integralmente o imposto repercutido no consumo domiciliar, e para as demais o gravame é ajustado segundo suas possibilidades econômicas, reforçando a índole progressiva desta solução.

Não se trata aqui, evidentemente, de desenvolver tese que conduza à ideia de que o legislador ordinário, frente às atuais disponibilidades tecnológicas, estaria obrigado a introduzir a “personalização” do IVA, raciocínio este que, estendendo-se ao sistema tributário vigente, seria aplicável, inclusive, ao ICMS. Esta é, talvez, uma leitura extrema. Quer-se apenas destacar que o IVA-P, ao emprestar à incidência o desejável “caráter pessoal”, ao mesmo tempo em que torna a imposição progressiva, se conforma de maneira mais precisa, em comparação aos IVA convencionais, ao anseio de justiça fiscal da sociedade brasileira, plasmada na letra da “constituição cidadã”.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A “personalização” do IVA apresenta enormes vantagens em relação à prática recorrente de desoneração de certos produtos, geralmente em combinação com múltiplas alíquotas. Além de ser compatível com um desenho de IVA orientado pelos objetivos de eficiência econômica e eficácia operacional, pode gerar efeitos redistributivos importantes, dependendo do grau de progressividade, ou seja, dos parâmetros de isenção focalizada estabelecidos. O IVA-P é, potencialmente, um poderoso instrumento para enfrentar a inequidade que caracteriza o sistema tributário brasileiro e a distribuição da renda nacional. Não há exagero em afirmar que um IVA-P para o Brasil, em conjunto com outras figuras impositivas tradicionalmente designadas para a função redistributiva, pode conduzir o sistema tributário ao papel de protagonista do urgente processo de desenvolvimento econômico, com redução das desigualdades sociais, reclamado pela maior parte da sociedade brasileira. |

**BIBLIOGRAFIA**

BARREIX, A., BÈS, M. E ROCA, J. (2010). *Personalized VAT: Increasing Revenue Collection and Compensating the Poor*, Inter-American Development Bank, Washington, D.C.

DIAMOND, P. E MIRRLEES, J. (1971). *Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency*. American Economic Review 61(1). Pittsburgh.

EBRILL, I., KEEN, M., BODIN, J.P. E SUMMERS, V. (2001). *The Modern VAT. International* Monetary Fund, Washington, D.C.

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE (2013). *Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector*. Naciones Unidas, Comisión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

PADILHA, G. (2017). *ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares.



PARTE  
7

EQUILÍBRIO  
FEDERATIVO



# AUGE E DECLÍNIO DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: 1988-2017

## FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA

Doutor em Economia pela Unicamp, membro da Plataforma de Política Social, colaborador do Brasil Debate; autor, dentre outros livros, de *Política Econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010* (Azougue Editorial, 2012).

## ROSA ANGELA CHIEZA

Professora de Finanças Públicas da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

## RESUMO

Este artigo tem, como objetivo, a análise do federalismo fiscal no Brasil, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988. Seu propósito é o de avaliar como o modelo que dela brotou foi sendo gradativamente desmontado com as políticas econômicas implementadas pelo governo federal, sob a influência dos compromissos assumidos com as políticas de austeridade fiscal. Tais políticas terminaram conduzindo à progressiva perda de autonomia das esferas subnacionais, com o poder de decisão sobre suas finanças e sobre a oferta de serviços para a população sendo crescentemente centralizado no Estado federal, o que, combinado com o baixo crescimento econômico deste período, agravou suas condições financeiras e enfraqueceu as bases da federação. Por isso, como se procura demonstrar, a necessidade de se incluir na reforma tributária necessária para o país, a revisão do modelo federativo, para resgatá-lo como instrumento que pode contribuir para os objetivos do crescimento econômico e para a redução das desigualdades regionais e sociais. Uma reforma que, para ser bem-sucedida, deve ser precedida de mudanças que equacionem a grave situação financeira em que as mesmas se encontram e que não será solucionada com os instrumentos criados recentemente pelo governo federal, caso do novo Regime de Recuperação Fiscal (RRF), de 2017.

**Palavras-chave:** Estado; Economia; Teorias econômicas; Política fiscal; Tributação; Federalismo.

## INTRODUÇÃO

O sistema federativo representa uma forma de organização política de um país, na qual os entes que o integram devem dispor, por meio de um *pacto* que entre eles se estabelece, de *autonomia* para o desempenho de suas funções. Essa autonomia representa, assim, uma pré-condição para que uma esfera de governo não se sobreponha às demais, subjugando-as à sua vontade e determinação, o que representaria a negação de sua essência.

O federalismo foi pensado como um sistema de organização política de um território marcado por condições heterogêneas das regiões que o integram e também de sua população em vários campos – étnico, linguístico, religioso, cultural, econômico etc. –,



como forma de acomodar as diferenças existentes entre os seus membros para preservar a unidade nacional, garantindo um equilíbrio entre os mesmos. Em países em que predominam condições *homogêneas* das regiões e que não se defrontam, portanto, com forças centrífugas (descentralizantes) que podem colocar riscos para a unidade nacional, não há lugar para o federalismo, podendo o *Estado nacional* se organizar, politicamente, de *forma unitária*, onde o poder é centralizado.

Em sua essência, o federalismo pressupõe, assim, por meio de um contrato firmado entre os seus membros, inscrito na Constituição (o contrato federativo), a existência de regras que contemplem a divisão de poder entre uma esfera central, que constitui o governo federal, responsável por organizar e soldar os distintos interesses em jogo; e outra, descentralizada, que abriga os governos ou estados-membros, que abrem mão parcialmente de sua autonomia para a construção de um Estado nacional, por meio do pacto que se estabelece. O contrato deve, dessa forma, contemplar a criação das condições necessárias para a preservação da autonomia que foi negociada neste pacto e, ao mesmo tempo, de arranjos que reduzam as diferenças econômicas entre as regiões que dele participam, visando a produzir um maior equilíbrio na federação.

Entendido nessa perspectiva, o federalismo só pode se sustentar, enquanto forma de organização política de um país, de um lado, em *regimes democráticos* que respeitem as regras do contrato federativo firmado entre os seus membros e contemplem mecanismos institucionais que impedem suas mudanças para não se romper o equilíbrio de poder entre os seus membros; e, de outro, contando com o sentimento de *cooperação e solidariedade* que caracteriza este sistema para que as diferenças econômicas entre as regiões possam ser reduzidas, visando a alcançar maior equilíbrio entre as mesmas. Isso significa incluir, no contrato, *regras de redistribuição de recursos* das regiões mais prósperas economicamente para as mais pobres.

São várias, assim, as dimensões envolvidas na avaliação do grau em que vige o sistema federativo em um país: política, financeira, administrativa, fiscal, etc. O ramo do federalismo que trata da autonomia financeira de seus entes é o que se conhece como *federalismo fiscal*. Este, que contempla tanto o estudo da distribuição das competências tributárias entre os seus membros, à luz da divisão da distribuição dos serviços que serão ofertados à população pelos mesmos, como o da construção dos mecanismos de redistribuição das receitas obtidas, necessários para compensar as disparidades econômicas inter-regionais e propiciar maior equilíbrio federativo, afeta todas as demais dimensões do sistema, podendo ou não, em função de seu arranjo, torná-lo uma mera ficção ou dotá-lo, de acordo com Burgess (*apud* SOARES, 1997: 12), “[...] de capacidade de acomodar e reconciliar a competição e, algumas vezes o conflito em torno de diversidades que têm relevância dentro do Estado”.

Não se pode perder de vista, nessa avaliação, que o maior ou menor grau de *descentralização das receitas* não deve ser diretamente associado a um maior ou menor grau do sistema federativo, como alguns economistas fazem, pois isso significa reduzi-lo meramente à dimensão fiscal. Na perspectiva apontada, a *descentralização do poder*, ou seja, a autonomia de que os entes federativos dispõem para formular suas próprias políticas, de acordo com suas necessidades e prioridades, bem como a de gerir e administrar suas finanças, faz parte de sua essência.<sup>1</sup>

Este artigo tem como objetivo a análise do federalismo fiscal no Brasil, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), quando se promoveu um rearranjo no sistema, visando ao fortalecimento de suas bases com a reatribuição, aos estados e municípios, de maior autonomia fiscal e financeira. Seu propósito é o de avaliar como

1. Uma análise mais aprofundada dessa questão pode ser encontrada em Rezende (2016) e também em Oliveira (2007).

o modelo implementado a partir da CF/1988 foi sendo gradativamente desconstruído com as políticas econômicas implementadas pelo governo federal, à luz dos compromissos de maior austeridade fiscal assumidos com as recomendações do pensamento econômico ortodoxo, manietando a autonomia dessas esferas e conduzindo-as a uma grave e profunda crise fiscal, que as tem impedido de cumprir minimamente suas funções. Por isso, a necessidade de se incluir na reforma tributária necessária para o país, a revisão do modelo federativo para que se possa resgatá-lo como um instrumento que, fortalecido, contribua para os objetivos do crescimento econômico e de redução das desigualdades sociais, com o aumento da oferta de serviços essenciais para as camadas da população mais necessitadas.

### **1. O FORTALECIMENTO DAS FINANÇAS SUBNACIONAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988: O FEDERALISMO MANCO E A REAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL (1988-1993)**

A Constituição de 1988 foi influenciada pelas demandas da sociedade por mais políticas sociais, democracia e maior descentralização das atividades públicas em favor dos estados e municípios. Depois de mais de vinte anos reinando absoluto, a saída de cena do governo militar, em 1985, intensificou as reivindicações da sociedade por essas questões que foram contempladas pelos constituintes na feitura da nova Carta Magna do país.

No campo do federalismo fiscal, os constituintes procuraram aprovar um conjunto de medidas voltadas para o fortalecimento da autonomia fiscal e financeira dos governos subnacionais – estados e municípios – numa dimensão que nunca existiu na história do federalismo do país, com o objetivo de alterar essa trajetória.

De fato, inaugurada formalmente com a Carta constitucional de 1891, a federação no Brasil nunca conseguiu impor, sua essência, como forma de organização política do país, ao longo de toda a sua existência, sendo descaracterizada como tal em não raros períodos históricos.

Até 1930, apesar do forte impulso dado à descentralização do poder e à redistribuição da receita com a Constituição de 1891, o regime federativo não conseguiu muito sucesso, em virtude das fortes disparidades econômicas e tributárias entre os seus estados-membros, por não contemplar mecanismos próprios para reduzi-las e promover maior equilíbrio entre os mesmos. Tal situação colocou o comando do poder praticamente nas mãos de dois estados, Minas Gerais e São Paulo, tornando inevitáveis as rivalidades e os conflitos dentro da federação, desembocando na crise que levaria ao desmonte do Estado oligárquico e daria início a um processo de centralização do poder no Estado central.

A primeira era Vargas (1930-1946) caracterizou-se, assim, à exceção do breve período após a promulgação da Constituição de 1934, que restaurou as eleições para os governadores e para os legislativos federal e estadual, logo eclipsado com a instauração do *Estado novo*, em 1937, por um período de forte centralização do poder, combinada com alguma descentralização das receitas, configurando o que se pode chamar de *Estado unitário autoritário*. Com o objetivo de quebrar o poder das oligarquias estaduais, os maiores beneficiários do arranjo tributário criado foram os municípios, aos quais foram atribuídos campos de competência própria na cobrança de impostos. Desse período, surgem, assim, duas tendências que farão parte integrante dos rumos do federalismo no país, a partir dessa época: *a de centralização do poder e a de fortalecimento dos municípios vis-à-vis os estados*, com aqueles se transformando, com o tempo, nos entes prioritários de relacionamento com o governo federal.

Os ventos democráticos da Constituição de 1946 foram importantes para a restauração das bases do federalismo no campo político, com a formação de novos partidos políticos de âmbito nacional e o retorno das eleições dos executivos e legislativos federal, estaduais e municipais, embora, como aponta Rezende (2016: 25) não na dimensão do que ocorreu em 1891. No campo tributário, ainda que os estados tenham recuperado maior autonomia, foram os municípios, no entanto, os mais beneficiados com a transferência de receitas de impostos federais e estaduais para o seu financiamento, seguindo a tendência iniciada no Governo Vargas. Do ponto de vista da redistribuição das receitas para a redução das desigualdades regionais de renda, pela primeira vez foram criados legalmente mecanismos para essa finalidade, o que levou um economista, como Francisco de Oliveira (1995: 93), a considerar, exageradamente, que teria ocorrido uma “verdadeira revolução federalista”.

De qualquer forma, com essas mudanças, a participação dos estados e municípios no bolo tributário, no conceito de recursos efetivamente disponíveis, cresceu consideravelmente, embora isso não tenha se refletido em maior poder estadual, como aponta Rezende (2016: 25), à medida que o governo federal mantinha controle sobre as políticas nacionais: enquanto a União viu sua parcela reduzir-se para 59,5%, a dos estados aumentou para 34,1% e a dos municípios para 6,4%.

Em 1964, o golpe militar e a instalação de um regime autoritário no país, que se manteria até 1984, poriam cobro a esse reensaio de federação, tornando-a novamente uma ficção. No campo político, as eleições diretas para presidente, governadores e prefeitos das capitais foram suspensas, e um arranjo foi feito para o Executivo exercer pleno controle sobre o Legislativo, ao mesmo tempo em que se mantinha amordaçado o Judiciário e, por meio de um forte aparelho repressivo, silentes as forças da oposição. No campo fiscal, realizou-se uma ampla reforma do sistema tributário, concentrando os impostos na órbita federal e criando um sistema de transferências de recursos entre as esferas governamentais, como os do Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) e dos impostos únicos e especiais sobre energia elétrica (IUEE), minerais (IUM), combustíveis e lubrificantes líquidos (IUCL), transportes rodoviários (ISTR), e sobre comunicações (ISC), mas com o governo federal tendo pleno controle sobre decisões tanto no campo tributário, incluindo os impostos dos governos subnacionais, como no de gastos.<sup>2</sup>

Com o fim do regime militar, no início de 1985, procurou-se, com a Constituição de 1988, mudar essa realidade, mas o arranjo que dela brotou terminou gerando, de um lado, ao contrário do pretendido, um *federalismo manco*, à medida que uma das pernas do seu tripé de sustentação, a do governo federal, terminou sendo bastante enfraquecida, e, de outro, as condições para que o processo de centralização do poder na esfera federal continuasse avançando. Explica-se a razão.

Com o objetivo de propiciar maior autonomia fiscal, financeira e técnica aos entes subnacionais, a CF/1988 contemplou mudanças em três frentes: a) no aumento dos impostos de seu campo de competência; b) na ampliação do poder dessas esferas de governo de administrar seus impostos, bem como suas alíquotas; e c) na ampliação das transferências realizadas pela União para essas esferas, especialmente as oriundas da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).<sup>3</sup>

Em relação à ampliação do campo de competência de seus impostos, estados e municípios foram bastante favorecidos em detrimento da União. Os estados foram beneficiados com a transformação do ICM no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que teve incorporados, à sua base, cinco impostos que eram de competência da

2. Para uma análise mais detalhada da reforma tributária de 1966, ver o trabalho de Oliveira (1991).

3. Autonomia provém do termo “nomos” e significa do ponto de vista técnico, capacidade de editar normas próprias para organizar determinado ordenamento. Inclui-se a possibilidade de escolher seus governantes, ter competência para legislar, tributar, arrecadar, dentre outras. Entretanto, as decisões do poder autônomo devem-se sujeitar aos limites e aos controles da Carta Magna.

União: os impostos únicos sobre energia (IUEE), sobre combustíveis líquidos (IUCL) e sobre minerais (IUM), além dos impostos incidentes sobre transportes rodoviários (ISTR) e sobre comunicações (ISC). Receberam, na nova estrutura, o Imposto sobre Heranças e Doações (ITCD) e o Imposto de Renda estadual, que seria extinto em 1993, além de terem mantido também sob sua competência, a cobrança de taxas e de contribuições de melhoria.

Não foi diferente com os municípios. Além de lhes ser atribuído o *status* de ente federativo, dando sequência à tendência iniciada na década de 1930 de fortalecê-los como unidades dentro da federação, receberam, dos estados, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis inter vivos (ITBI) e foram beneficiados com a cobrança do Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis, exceto óleo diesel (IVVC), um imposto que surgiu na mesa de negociação do Congresso constituinte como moeda de troca para substituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Apesar dessa proposta não ter sido aprovada, o IVVC foi mantido como imposto dos municípios e cobrado até 1993, quando foi extinto pela Emenda Constitucional n. 3. Além destes novos impostos, os municípios mantiveram, no seu campo de competência, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), os dois impostos da estrutura anterior, bem como a cobrança de taxas e de contribuições de melhoria (OLIVEIRA, 1995:116-9).

4. Comissão constituída pelo Ministério do Planejamento, em 1986, para elaborar uma proposta de reforma do sistema com o objetivo de auxiliar e orientar os trabalhos constituintes neste tema (OLIVEIRA, 1995: 51-60).

O resultado dos trabalhos constituintes na questão da estrutura e distribuição das competências tributárias entre as esferas governamentais seguiu caminho diferente do proposto pela Comissão de Reforma Tributária a Administrativa (Cretad).<sup>4</sup> Pela proposta da Cretad (OLIVEIRA, 1995: 51-60), seria criado um imposto sobre o valor agregado, de base mais ampla, que substituiria ICM, ISS, ISTR, ISC, IUM, IUEE e IUCL, sendo cobrado pelo princípio do destino. O IPI, do governo federal, seria também extinto e substituído por um imposto seletivo incidente sobre o fumo, bebidas e veículos automotores. A resistência tanto dos representantes dos estados como dos municípios à perda de seu principal imposto impediu que essa proposta fosse aprovada, preservando-se, embora com a fusão de vários impostos ao ICM, a sistemática de sua cobrança pelo princípio da origem e o ISS no campo de competência municipal, com o IPI permanecendo, também, sem modificações.

Também importante foi a maior autonomia atribuída a essas esferas na administração de seus impostos. Passo importante dado, neste sentido, foi a proibição de a União invadir suas áreas de competência, estabelecendo e instituindo isenções de seus tributos, uma norma vigente durante o regime militar.

Fechada essa janela, que restringia a autonomia dessas esferas, as mesmas passaram também a dispor de maior poder para determinar as alíquotas de seus impostos, embora observando determinados limites estabelecidos pelo Senado Federal para alguns deles: no caso dos estados, as alíquotas mínimas e máximas fixadas para o ICMS nas operações internas e também as estabelecidas para as exportações e para o comércio interestadual, assim como a alíquota máxima fixada para o ITCD; no dos municípios, as alíquotas-teto aplicáveis tanto ao ISS como ao IVVC, com os mesmos desfrutando, contudo, de ampla liberdade para determinar as alíquotas do IPTU e do ITBI.

Essa maior autonomia pode não ter ocorrido na amplitude originalmente pretendida na proposta da reforma tributária que havia sido elaborada pela Comissão de Reforma Tributária a Administrativa (Cretad), mas representou, não há como discordar, uma grande melhoria em relação à situação vigente durante o regime militar.

Mas foi na ampliação das transferências de impostos realizadas pela União para essas esferas, que as mudanças introduzidas no sistema tributário garantiriam ganhos financeiros mais expressivos para as mesmas. O Fundo de Participação dos Estados (FPE), alimentado com a arrecadação do IR e do IPI, foi aumentado de 14% para 21,5%, e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), de 17% para 22,5%. O Fundo Especial, formado também por 2% da arrecadação destes impostos e antes destinados para os estados, foi ampliado para 3% e transformado em um Fundo Constitucional de Financiamento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Além disso, criou-se um novo fundo, o de Compensação das Exportações de Manufaturados, para cobrir perdas de receitas que estados e municípios sofriam com a isenção do ICMS nessas exportações, com este fundo sendo formado com recursos equivalentes a 10% da arrecadação do IPI, sendo 7,5% distribuídos aos estados e 2,5% aos municípios. Das transferências dos estados para os municípios, a mudança mais importante foi o aumento, de 20% para 25%, da quota do ICMS para eles destinado.

Na prática, portanto, as transferências do IR e do IPI realizadas pela União para os estados e municípios, aumentaram de 33% (FPE-14% + FPM-17% + Fundo Especial-2%) para 47% no caso do IR (FPE-21,5% + FPM-22,5% + FC-3%) e de 33% para 57% no do IPI (FPE-21,5% + FPM-22,5% + FC3% + F.Exp.-10%). Um ganho considerável para essas esferas, mas uma perda significativa de recursos para a União, que vira também se estreitar consideravelmente o campo de competência de seus impostos e um grande risco para o equilíbrio federativo, com o enfraquecimento financeiro de uma das principais pernas do tripé que o sustenta, a da União.

Mudanças na equação da repartição de receitas entre as esferas da federação, nessa amplitude, causando grandes prejuízos para a União, só poderiam evitar o seu desequilíbrio financeiro caso fossem acompanhadas de um *projeto de descentralização de encargos*, de forma a compensar as perdas de recursos que lhe foram impostas. Não foi o que ocorreu e nem o que os constituintes pretendiam pelo menos no momento de sua feitura, provavelmente embalados pelo objetivo de dar o troco nos mais vinte anos de arbítrio e de dominação impostos pelo Poder Executivo Federal às esferas subnacionais. Como disse, à época, o relator da subcomissão de tributos da constituinte, Fernando Bezerra, “nós só queremos descentralizar recursos” (*apud OLIVEIRA, 1995:74*).

O fato é que, na proposta de reforma da Cretad (OLIVEIRA, 1995: 51-60), o projeto de redefinição das tarefas e encargos entre as esferas governamentais e de sua descentralização, figurava de forma importante, com a sugestão, inclusive, de criação de um *Fundo de Descentralização de Encargos*, cujos recursos deveriam provir de um adicional temporário a ser cobrado do novo imposto sobre o valor agregado em substituição ao Finsocial e ao salário-educação, confirmando a preocupação que existia com essa questão. E, embora algumas emendas tenham sido apresentadas com este objetivo nos trabalhos constituintes, elas terminaram sendo rejeitadas no contexto em que era dominante a preocupação com a descentralização das receitas e forte a defesa dos interesses regionais. Especificamente em relação a essa questão, apenas seria aprovada, no Art. 23 da nova Constituição, a necessidade de que se estabelecessem regras de cooperação financeira entre a União, estados e municípios, para a oferta de determinadas políticas sociais, as quais, no entanto, dependiam de regulamentação no campo infraconstitucional, o que somente viria a ocorrer muitos anos depois e, mesmo assim, para algumas políticas específicas, caso da educação e da saúde.

Paradoxalmente, à redução das receitas da União e de sua participação relativa no bolo tributário, as mudanças introduzidas com a Constituição no campo dos direitos sociais,

notadamente com a criação do *Sistema de Seguridade Social* (saúde, assistência e previdência), indicaram a inexorável ampliação de seus gastos decorrente das novas obrigações que deveria assumir com a nova Constituição. Além do aumento dos gastos com a educação de 13% para 18% de sua receita resultante de impostos (Art. 212 da CF/1988), dos gastos ampliados com a criação prevista de novos estados, os novos direitos estabelecidos para o cidadão nas áreas da saúde e da assistência social, que deveriam ser cobertos pelo Estado, sinalizaram grandes dificuldades para seu cumprimento, especialmente diante da ausência de um projeto de descentralização dos encargos para as esferas subnacionais e das resistências por essas colocadas de assumir obrigações adicionais.

Um erro. Como coloca Rezende (2016: 37-38), sem o projeto negociado de descentralização dos encargos, “[...] a nova agenda que o Estado brasileiro [teve de assumir], com respeito à promoção dos direitos sociais consagrados na nova Constituição, atropelou a federação, à medida que o comando sobre essa agenda foi sendo progressivamente concentrado nas mãos do governo federal, em razão do controle sobre os meios utilizados para financiar a implementação dessa agenda e da progressiva regulação das políticas adotadas”. Ou seja, os governos subnacionais ganharam inicialmente do ponto de vista da descentralização das receitas, mas, ao resistirem à negociação do projeto de descentralização dos encargos, começaram a perder poder de decisão sobre essas políticas, à medida que o governo federal teve de buscar alternativas para financiá-las, tornando-se o agente responsável pelo estabelecimento de suas diretrizes, formulação e implementação.

Inicialmente, o governo federal até ensaiou alguns movimentos para enfrentar este desequilíbrio em algumas frentes: com a Operação Desmonte, de 1989, com a qual procurou transferir compulsoriamente para as esferas subnacionais projetos financiados com os tributos que perdera com a reforma – IUEE, IUCL, IUM, ISTR e ISC; com o restabelecimento de restrições creditícias para essas esferas, desonerando-se de alguns encargos financeiros; e com a criação de tributos e elevação das alíquotas não sujeitas à partilha com as demais esferas governamentais (SERRA & AFONSO, 1991). O maior sucesso alcançado com a exploração de receitas não compartilhadas com estados e municípios provenientes das contribuições sociais previstas para o financiamento da Seguridade Social, as transformaram, a partir dessa época, no instrumento de ajuste preferencial do governo federal, para prejuízo da qualidade do sistema de impostos no Brasil e para a própria federação.

A verdade é que a Constituição de 1988 deixara uma janela aberta, no Art. 195, para atender as necessidades adicionais de recursos para o financiamento da Seguridade Social, por meio da criação de contribuições sociais específicas para essa finalidade, *cujas competências seria exclusiva da União*, sem que as mesmas tivessem de obedecer às regras e princípios previstos para os impostos tradicionais, como os da anualidade, da não cumulatividade e, ainda mais importante, sem que o produto de sua arrecadação tivesse de ser dividido com as demais esferas governamentais. De mais fácil cobrança e sem as limitações previstas para os impostos previstos no capítulo tributário, o governo federal não hesitou em passar a lançar mão dessas contribuições para recuperar sua participação no bolo tributário, ao mesmo tempo em que deixava de dar maior atenção à cobrança dos demais impostos, principalmente do IR e do IPI, por que compartilhados com estados e municípios.

O padrão de ajuste que o governo federal adotou a partir dessa realidade e do qual não abriu mão até os dias atuais tornou-se perverso tanto para a estrutura tributária como para o crescimento econômico e para a própria federação. Por serem em geral de natureza cumulativa, à medida que incidem sobre o faturamento, a receita bruta ou a folha de salários, o maior avanço das contribuições sociais na estrutura tributária

pioraria a qualidade do sistema de impostos, ao mesmo tempo em que comprometeria o princípio da competitividade ao onerar, mais que os impostos sobre o valor agregado, a produção nacional. No tocante à federação, porque a prioridade que se passou a dar à sua cobrança enfraqueceria, em termos relativos, a arrecadação dos impostos tradicionais, especialmente do IR e do IPI, diminuindo a participação relativa das esferas subnacionais no bolo tributário e revertendo os objetivos perseguidos com a reforma tributária da Constituição de modificar a equação da repartição federativa das receitas.

Foi com este objetivo que, já em 1989, se criaria a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a única contribuição que não pode ser incluída entre os tributos de má qualidade por incidir sobre o valor agregado, para financiar a Seguridade Social. Da mesma forma, a ampliação expressiva da alíquota da Cofins e da base de incidência do Programa de Integração Social (PIS), por ocasião do ajuste fiscal realizado, em 1990, para o lançamento do Plano Collor, assim como a prioridade dada ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) para gravar a riqueza financeira, substituindo o Imposto de Renda, inscreveram-se entre as medidas de ajuste que caracterizaram as ações do governo a partir dessa época, para este objetivo.

Mesmo sem ter equacionado os seus desequilíbrios fiscais, agravados pela recessão do início dos anos 1990 e pela ameaça de um processo hiperinflacionário, o governo federal conseguiria praticamente recuperar, já em 1993, sua participação relativa no bolo tributário, como se mostra na Figura 1.

#### FIGURA 1 – DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS

CONCEITOS: ARRECADAÇÃO DIRETA E RECEITA DISPONÍVEL

BRASIL

1988-1995

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	ARRECADAÇÃO DIRETA (%)			RECEITA DISPONÍVEL (%)		
		União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
1988	22,43	71,7	25,6	2,7	60,1	26,6	13,3
1990	28,78	67,0	29,6	3,4	58,9	27,6	13,5
1991	25,24	63,4	31,2	5,4	54,7	29,6	15,7
1992	25,01	66,1	29,1	4,8	57,0	28,1	14,9
1993	25,78	68,7	26,6	4,7	57,8	26,4	15,8
1995	29,41	66,0	28,6	5,4	56,2	27,2	16,6

Fonte: Oliveira (2017).

Os estados, com o principal imposto de sua competência, o ICMS, de natureza pró-cíclica, prejudicado pela recessão, ainda veriam ser extinto neste ano o IR-estadual, e reduzidas as transferências do FPE para os seus cofres, com a perda de importância relativa do IR e do IPI. Tanto no conceito de *receitas diretamente arrecadadas* como no de *receitas efetivamente disponíveis*, sua participação no bolo tributário praticamente retornou à do ano de 1988. Já os municípios, tendo sido mais beneficiados com o sistema de transferências, conseguiriam manter, no conceito de *receitas disponíveis*, a participação registrada em 1991. Era evidente, contudo, que a manutenção do padrão de ajuste adotado pelo governo federal poderia se encarregar, por si só, de dar cabo dos ventos federativos que brotaram da Constituição de 1988. Mas, para agravar este quadro, contribuindo para o avanço mais rápido do processo de desconstrução federativa que se acentuará a partir deste período, outros fatores iriam se juntar ao mesmo.

Numa época em que as ideias do *Consenso de Washington*<sup>5</sup> ganhavam força nos países latino-americanos, propondo a retirada do governo da economia e o abandono das políticas sociais e regionais como vitais para o seu saneamento, o enfraquecimento

5. Baseado nas políticas econômicas dos governos de Ronald Reagan (1981-1989) dos Estados Unidos e de Margareth Thatcher (1979-1990) do Reino Unido, o qual estabeleceu um conjunto de normas neoliberais que os países endividados com o FMI deveriam implementar, dentre as quais a liberalização comercial e financeira de suas economias e a redução do tamanho do Estado (OLIVEIRA, 2017).

financeiro do governo federal com a Constituição de 1988 representou, com o governo Collor de Mello, o passaporte para o país aderir a essas recomendações, dando início à desmontagem dos instrumentos dessas políticas.

Na ausência de uma política de desenvolvimento regional comandada pelo governo federal, essencial para a redução das disparidades regionais, e diante da falta de regulamentação do manejo do ICMS para os objetivos de política econômica, os estados, padecendo de uma progressiva perda de receitas provocadas pela recessão do início da década, cada um procurando resolver isoladamente os seus problemas, colocariam novamente em marcha o fenômeno conhecido como “guerra fiscal”, a partir dessa época, visando a atrair indústrias para os seus territórios. Essa “guerra”, que perdura até os dias atuais sob as mais diversas formas, apesar das várias tentativas feitas pelo governo federal para extingui-la, além de contribuir para minar a arrecadação deste imposto, se transformaria na face mais visível de acirramento dos conflitos federativos, uma vez passados os ventos de cooperação federativa pretendidos pelos constituintes de 1988 e um dos principais entraves para a realização de uma reforma mais profunda da tributação indireta no Brasil.

6. As consequências dessa uniformização de regras, bem como sua problematização, podem ser vistas no trabalho já citado de Rezende (2016).

O fato é que, no final deste processo, além da reação do governo federal à perda de receitas que lhe foi imposta pela Constituição de 1988 ter começado a reverter a equação de sua repartição entre os entes federados, prejudicando notadamente os estados, o comando das decisões sobre os gastos passaria para o governo federal, responsável pelo financiamento e formulação das políticas de âmbito nacional, caso da educação e da saúde, *uniformizando* suas regras num país de grande diversidade econômica, social, tributária, cultural, etc.<sup>6</sup> Este representaria, contudo, apenas o passo inicial do processo de forte centralização do poder na órbita federal, em pleno regime democrático, que se acentuaria nos períodos seguintes, enquanto os conflitos entre os estados na busca por maiores receitas, e nem tanto pelo comando sobre os seus gastos, só tenderiam a se acentuar.

## 2. A ESTABILIDADE MACROECONÔMICA E O AVANÇO DO PROCESSO DE DESCONSTRUÇÃO FEDERATIVA (1994-2002)

7. Com o objetivo de combater a inflação, sem ter conseguido construir uma âncora fiscal confiável, o Plano Real apoiou-se na combinação das políticas cambial e monetária para essa finalidade. Com a primeira, mantendo o câmbio supervalorizado com a abertura indiscriminada das importações, com a expectativa de que a concorrência com as empresas internacionais conduziria ao aumento da produtividade da produção nacional, inibindo a elevação dos preços internos, o resultado obtido foi de fortes desequilíbrios na balança comercial e de transações correntes e de aumento do endividamento externo. Com a segunda, a política monetária, foram mantidas elevadas as taxas de juros para atrair a entrada de capitais para financiar o desequilíbrio no balanço de pagamento provocado pela política cambial, resultando em crescente aumento da dívida pública.

A nova fase de enfraquecimento da federação teve início em 1994, diante das necessidades colocadas pelo programa de estabilização, o Plano Real, implementado neste ano. Para seu sucesso, passou-se a exigir, de acordo com as recomendações do novo paradigma teórico, maior compromisso com as políticas de austeridade fiscal e também maior controle sobre os níveis de endividamento dos governos, em geral, para não despertar a desconfiança dos investidores sobre a capacidade de solvência do Estado para não borrar a estabilidade macroeconômica. Com finanças fragilizadas desde a década de 1980, o governo federal daria início à montagem de uma nova institucionalidade para exercer maior controle hierárquico sobre suas finanças, visando a reverter seus desequilíbrios, ao mesmo tempo em que adotaria uma série de medidas para viabilizar o plano e avançar na construção de uma âncora fiscal que, ao fim e ao cabo, seriam altamente prejudiciais para sua autonomia e suas finanças.

Como os governos estaduais apareciam como os entes da federação que apresentavam desequilíbrios mais acentuados em suas contas e elevados níveis de endividamento, seriam eles, embora não exclusivamente, os mais afetados com as medidas adotadas a partir dessa época. Isso se explicava não somente pelo fato de terem, historicamente, gerido suas finanças sem restrições orçamentárias – uma característica do federalismo no Brasil até essa época –, mas também pelos impactos negativos produzidos pela política econômica de elevadas taxas de juros sobre sua dívida.<sup>7</sup>



Assim, ao ajuste fiscal que havia sido colocado em marcha pela União em reação à perda de receitas resultante da Constituição de 1988, somar-se-ia, a partir de 1994, com o Plano Real, uma série de mudanças no campo federativo, visando ao fortalecimento de uma âncora fiscal confiável, que comprometeria, de um lado, ainda mais as receitas dos governos subnacionais e, de outro, ampliariam, paradoxalmente seus gastos, ao mesmo tempo em que o governo passaria, gradativamente, a criar mecanismos de controle sobre suas finanças, restringindo sua autonomia.

Pelo menos duas medidas adotadas pelo governo federal para sustentar o Plano Real afetaram negativamente as receitas dos governos subnacionais: o Fundo Social de Emergência (FSE), de 1994, instrumento importante do ajuste fiscal provisório realizado para garantir a travessia do plano até que fosse concluída a construção de sua âncora fiscal; e a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87, de 1996), com a qual foram desoneradas da tributação do ICMS as exportações de produtos primários (não industrializados) e de semielaborados.

Com a primeira, foram apartados 20% das receitas da União sujeitas a transferências previstas constitucionalmente, ou por norma legal, que poderiam ser por ela utilizados livremente, incluindo as relativas ao IR e ao IPI, antes de sua distribuição para seus beneficiários, diminuindo os recursos não somente para as áreas sociais, mas também para o FPE e FPM. Somente no ano de 2000, com a aprovação da Emenda Constitucional n. 27, de 21/03/2000, que criou a Desvinculação de Receitas da União (DRU), em substituição ao Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), estados e municípios, bem como os fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, teriam os recursos que recebem da União excluídos da base de cálculo deste instrumento, pondo-se um ponto final às perdas que vinham sofrendo desde 1994.

No segundo, a Lei Kandir, com a qual se procurou compensar os exportadores, das perdas sofridas com a manutenção do câmbio semifixo, âncora do Plano Real e, ao mesmo tempo, avançar no processo de harmonização da estrutura tributária indireta, o governo federal até criou um mecanismo de ressarcimento das perdas do ICMS para os estados e municípios, mas este sempre se mostrou insuficiente para compensá-las.

A progressiva perda de participação relativa dos governos estaduais no bolo tributário, que se evidenciara já em 1993, tendeu, por essas razões, juntamente com o baixo crescimento registrado a partir de 1997, a acentuar-se neste período, como mostra a Figura 2, em um contexto de aumento de seus gastos, ainda que os municípios continuassem colhendo resultados mais favoráveis, devido, de um lado, a menor sensibilidade de seus impostos aos ciclos econômicos e, de outro, ao sistema mais favorecido de transferências intergovernamentais para os mesmos.

**FIGURA 2 – DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS**  
CONCEITOS: ARRECADAÇÃO DIRETA E RECEITA DISPONÍVEL  
BRASIL  
1993-2003

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	ARRECADAÇÃO DIRETA (%)			RECEITA DISPONÍVEL (%)		
		União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
1993	25,78	68,7	26,6	4,7	57,8	26,4	15,8
1995	59,41	66,0	28,6	5,4	56,2	27,2	16,6
1999	31,71	68,1	26,9	5,0	57,0	26,0	17,0
2000	30,56	66,7	27,6	5,7	55,8	26,3	17,9
2003	31,30	67,6	26,7	5,8	57,1	25,6	17,3

Fonte: 1993-1999: Oliveira, (2017); 2000-2003: Afonso (2015).

Já no que diz respeito ao aumento dos gastos dessas esferas, dois instrumentos aprovados, neste período, com o objetivo de dar forma ao Art. 23, § único da Constituição de 1988, que trata da cooperação financeira intergovernamental, ainda que com muito atraso, devem ser destacadas: o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) para o período de 1998-2007, posteriormente substituído pelo Fundeb, que trata do ensino básico; e a Emenda Constitucional n. 29, da Saúde, de 17/09/2000.

O Fundef passou a exigir que 15% das receitas tributárias e de transferências dos estados e municípios (60% dos 25% previstos constitucionalmente para a educação, incluindo as transferências constitucionais por eles recebidas - da União para ambos, e dos estados, no caso dos municípios) passariam a ser obrigatoriamente destinadas para alimentá-lo. Já a EC 29, de que os estados teriam de destinar 12% de suas receitas vinculáveis para o financiamento da saúde, e os municípios de 15%. Com estes dois instrumentos, o orçamento de ambas esferas se tornaria bem mais enrijecido, estreitando-se os espaços para a acomodação de demandas oriundas de outras áreas sociais ou para a realização de ajustes em suas contas, no caso de maiores desequilíbrios orçamentários.<sup>8</sup>

8. Para uma análise mais detalhada do Fundef e da EC 29, ver o trabalho de Oliveira (2003).

Bem-sucedido no combate à inflação, o Plano Real acarretou, contudo, sérios problemas para a gestão das contas públicas e para o endividamento do país. De um lado, porque sua arquitetura, assentada na âncora cambial-monetária, colocou a economia brasileira numa trajetória de forte endividamento (OLIVEIRA & NAKATANI, 2000-2001). De outro, porque com a extinção do imposto inflacionário desfez-se a ameaça do processo hiperinflacionário, recolocando a economia numa trajetória de maior crescimento nos dois primeiros anos após a sua implementação, o que catapultou as receitas públicas e criou um quadro de exagerado otimismo sobre suas virtudes e resultados.

9. Receita patrimonial refere-se às receitas do governo que provêm da fruição de seu patrimônio decorrentes de bens mobiliários ou imobiliários, ou seja, de rendimentos de aplicações financeiras e de aluguéis, e também de participação acionária em empresas.

Em virtude disso, mesmo perdendo receitas em outras frentes, como as de origem patrimonial,<sup>9</sup> e vendo serem extintos instrumentos de ajuste de seus gastos com o fim do imposto inflacionário, os governos, em geral, passaram a conceder generosos aumentos salariais para o funcionalismo público e a ampliar temerariamente os seus gastos em outras áreas. Quando o crescimento econômico desacelerou a partir de 1996, e as receitas começaram a cair, a situação crítica das finanças públicas se mostrou em toda a sua plenitude, com o setor público como um todo gerando, inclusive, déficits primários. Do lado do governo federal, essa situação foi amenizada com a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1996, um imposto cumulativo destinado ao financiamento da saúde, com uma alíquota inicial de 0,25%, cobrado sobre todas transações financeiras, que seria mantido até 2007, quando o Congresso o extinguiu, contrariando a vontade do Executivo que desejava continuar prorrogando-o. Mas, em relação aos governos subnacionais, mais notadamente os governos estaduais, sem poderem mais contar com o imposto inflacionário para ajustar os gastos a essa nova realidade, esses desequilíbrios reapareceram de forma ampliada, intensificando as disputas entre os mesmos por receitas.

Foi neste período, segunda metade dos anos 1990, que os conflitos entre os estados mais se acentuaram, diante de suas maiores dificuldades financeiras e do abandono, pelo governo federal, das políticas de desenvolvimento regional, com a guerra fiscal entre eles travada atingindo seu auge. Generosas reduções/isenções do ICMS para atrair indústrias para seus territórios, com ênfase em empresas multinacionais da indústria automobilística com projetos para se instalar no país, desencadearam uma luta fratricida entre os mesmos, causando prejuízos para suas próprias finanças e provocando uma desunião federativa sem precedente na história da federação brasileira na busca desesperada por receitas. O ICMS

se transformava, neste contexto em que estes entes perdiam espaço e protagonismo na federação, no único instrumento de salvação de sua crítica situação financeira, do qual não abririam mão facilmente para a realização de reformas modernizadoras no sistema tributário.

Para agravar o quadro, como o Plano Real havia-se apoiado na âncora cambial-monetária que, mantida por muito tempo, terminou prejudicando as exportações e gerando crescentes déficits externos, e mantidas elevadas as taxas de juros para atrair recursos externos, visando a honrar os compromissos da dívida pública, o aumento de seu estoque foi inevitável. Como os estados, especialmente os mais desenvolvidos, apareciam como os entes que registravam maior desequilíbrio e maior endividamento, ampliado pelas elevadas taxas de juros, o maior cerco ao controle de suas finanças tornou-se uma pré-condição para a realização de um ajuste fiscal confiável exigido para o fechamento de um acordo com o FMI para o período de 1999–2001, a quem o país teve de recorrer em 1998 para obter os recursos necessários, visando a honrar os seus compromissos.

Com este novo cerco, completou-se o processo que o governo federal colocara em marcha, desde 1995, nem sempre sendo bem-sucedido, de criar mecanismos para exercer um controle hierárquico sobre a condução das finanças públicas subnacionais, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no ano de 2000 (LC 101/2000), uma exigência do acordo com o FMI.<sup>10</sup> Inaugurou-se, a partir dessa época, um tipo de federalismo no país que podemos chamar, na falta de um melhor nome, de *federalismo institucional*, ou seja, de um federalismo regido por normas e instituições estabelecidas previamente pelo Poder Central, com as esferas subnacionais a elas tendo de se submeter (OLIVEIRA, 2007). Nada tão distante do que pretendiam os constituintes de 1988. Além do controle sobre as políticas implementadas pelos governos subnacionais, o governo federal estendia o mesmo controle, com essas mudanças, para todo o seu orçamento, inclusive para os seus níveis de endividamento.

10. Para uma análise detalhada da Lei de Responsabilidade Fiscal, ver Chieza (2008).

A Figura 3 mostra como o governo federal foi, gradativamente, a partir de 1995, criando uma série de mecanismos e de instrumentos para exercer maior controle sobre o nível de gastos e de endividamento dos governos subnacionais, ou seja, da gestão de suas finanças, até culminar com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000. Começou com a Lei Rita Camata I, de 1995 (LC 82/95), com a qual se estabeleceram limites para os gastos com pessoal, e com os Programas de Ajustamento Estrutural de suas Finanças, em 1996, que colocaram uma série de condicionalidades para os entes federativos que a eles aderissem; evoluiu com o Programa de Saneamento dos Bancos Estaduais (Proes), em 1996, que fechou canais por onde jorravam gastos dos governos estaduais; avançou com o acordo da dívida dos estados e municípios com a União, em 1997/98, que impôs limites e regras de endividamento para essas esferas, com punições em caso de seu descumprimento, previstas pela Resolução n. 40, de 2001, do Senado Federal; e com o aperfeiçoamento da Lei Rita Camata II, de 1999 (LC 96/99).

A Lei de Responsabilidade Fiscal representou, assim, o coroamento de um processo em curso desde 1995 e a vitória do pensamento econômico ortodoxo sobre o controle, pelo Poder Central, das finanças subnacionais, em nome da exigência de uma gestão responsável das contas públicas, para não borrar a estabilidade macroeconômica.

Durante o seu governo, Fernando Henrique Cardoso chegou a ensaiar uma reforma da tributação indireta, por meio da Proposta de Emenda Constitucional (PEC-175), de 1995, com a qual se propunha fazer a integração do ICMS, IPI e ISS, fundindo-os num imposto sobre o valor agregado, de base ampla, e criar uma nova contribuição, também sobre o valor agregado, que substituiria as demais contribuições de natureza cumulativa. Apesar de

aprovada na Comissão de Reforma Tributária do Congresso Nacional, em 1999, na forma do substitutivo de deputado Mussa Demes, a proposta não seguiu adiante. Isso por ter enfrentado, de um lado, a oposição do próprio governo federal receoso de perder receitas, num quadro em que o ajuste confiável das contas públicas se tornava crescentemente vital; de outro, a dos governos subnacionais, pelos conflitos federativos que a mesma colocava e também pela falta de garantias de que seus resultados seriam *neutros* do ponto de vista da distribuição federativa das receitas tributárias, num contexto de penúria financeira dos governos estaduais, que viram seu principal imposto, o ICMS, transformar-se no último recurso com que podiam contar para o objetivo do crescimento e para atender suas necessidades de receitas, mesmo que travando uma luta fratricida na federação.

### FIGURA 3 – MEDIDAS ADOTADAS PARA CONTROLAR AS FINANÇAS E O ENDIVIDAMENTO DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS

BRASIL  
1995-2000

ANO	INSTRUMENTO	MEDIDAS
1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lei Complementar n. 82, de 27/03/1995 (Lei Camata I);</li> <li>Programa de Apoio ao Ajuste Fiscal dos Estados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Limita em 60% da Receita Corrente Líquida os gastos com pessoal dos estados e municípios;</li> <li>Estabelece medidas de controle e redução dos gastos com pessoal, modernização do sistema fiscal e geração de informações.</li> </ul>
1996	<ul style="list-style-type: none"> <li>Programa de Redução do Setor Público na Atividade Bancária (Proes)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Condiciona empréstimos para o saneamento dos bancos estaduais à sua privatização e extinção.</li> </ul>
1997/98	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lei 9.496/1997 estabelece as condições para a renegociação global da dívida dos estados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Exige, como contrapartida, compromissos com o ajuste fiscal e estabelece condições para a contratação de empréstimos, praticamente extinguindo, para os governos subnacionais, a dívida como instrumento complementar de financiamento</li> </ul>
1999	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lei Rita Camata II (Lei Complementar n. 96, de 31/05/1999)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estabelece o limite de 50% com gastos de pessoal em relação à Receita Corrente Líquida para o governo federal, e de 60% para os estados e municípios; estabelece vedações para a contratação de pessoal; punições para o descumprimento dos limites e cronogramas, com prazos de ajustamento, para o seu alcance.</li> </ul>
2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estabelece limite de gastos com pessoal, da dívida e de compromissos dos entes federativos com o equilíbrio das contas públicas, bem como cronogramas para os ajustes necessários e punições – administrativas, prisionais e pecuniárias – nos casos de descumprimento de suas regras.</li> </ul>

Fonte: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil (1891-2014)*. Belo Horizonte, mimeo, 2017.

### 3. O APARENTE E ILUSÓRIO FORTALECIMENTO DA FEDERAÇÃO (2003-2010)

No período 2003–2010, a temática do federalismo praticamente desapareceu, como preocupação, do cenário dos debates travados no país. Nem o governo federal dedicou maior atenção ao tema, nem os representantes dos governos subnacionais pressionaram, como em períodos anteriores, para a retomada das discussões sobre a revisão de seu

modelo. O crescimento econômico anual de 4%, neste período, depois de duas décadas em que a economia permaneceu semiestagnada, catapultou as receitas públicas dos distintos níveis de governo, criando a falsa ilusão de que os problemas do país, incluindo a questão federativa, haviam sido resolvidos. Não é difícil entender a razão disso.

Para o governo federal, uma reforma tributária de profundidade poderia colocar em risco o compromisso assumido, com o mercado, de geração de superávits primários para garantir o pagamento dos juros da dívida e evitar o crescimento descontrolado de seu estoque, como proporção do produto nacional. Tanto isso é verdade, que a primeira proposta de reforma tributária do governo Lula encaminhada ao Congresso, em 2003, apesar de divulgada com muita pompa como comprometida com o projeto de “crescimento com inclusão social”, remetia a questão da revisão do modelo federativo para outra oportunidade, dado o seu caráter conflituoso, além de não contemplar nenhuma medida de mudança no imposto de renda capaz de promover o deslocamento do ônus da tributação para as camadas mais ricas da sociedade.

Sinteticamente, a reforma proposta pegou carona nas que foram apresentadas anteriormente, de federalização do ICMS, de transformação da Cofins em um imposto sobre o valor agregado (o que foi parcialmente aprovado por exigência do FMI), de substituição da Contribuição Patronal por um imposto sobre o faturamento, acompanhadas de mudanças cosméticas na tributação direta, de impostos pouco relevantes, como o ITR, Heranças e Doações, ITBI e CSLL, além de propor a instituição de um programa de renda mínima e um fundo de desenvolvimento regional.

Sua principal preocupação, no entanto, por que presidida pela lógica do ajuste fiscal, com o qual o governo se comprometeu, foi com a prorrogação da CPMF e da DRU, essenciais para este objetivo. No final, sua aprovação pelo Congresso Nacional, na forma da Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003, restringiu-se à prorrogação destes instrumentos, juntamente com a destinação de 29% do produto arrecadado da Cide-combustíveis para os estados e municípios, com o objetivo de obter o apoio de seus representantes para aprovação dessas mudanças. Com isso, pela primeira vez, o governo compartilhava, constitucionalmente, o produto de uma contribuição com as esferas subnacionais, mas com a revisão do modelo federativo sendo transferida para outra oportunidade.

A segunda proposta de reforma tributária encaminhada pelo Executivo para apreciação do Congresso Nacional, cinco anos depois, em 2008, na forma da PEC 233/08, era bem mais consistente que a anterior. Avançava bem mais em termos de simplificação do sistema, com a unificação da legislação do ICMS, a fusão da Cofins, PIS e Cide-combustíveis, a incorporação da CSLL ao IRPJ, e a extinção do salário-educação, bem como com a promessa de redução gradual das alíquotas da previdência patronal. Seu objetivo era reduzir o “custo-Brasil”, com a substituição de tributos de incidência cumulativa por impostos sobre o valor agregado, e pôr cobro à guerra fiscal travada entre os estados, com a cobrança do ICMS pelo princípio do destino. Complementava a proposta, para atrair o apoio dos estados e municípios à sua aprovação, a sugestão de criação de um Fundo de Equalização das Receitas (FER) e de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), alimentado com recursos do IR e do IPI, na linha do que havia sido proposto pela Cretad nos trabalhos constituintes de 1987-88.

Apesar de mais abrangente e ousada, a proposta se manteve silente em relação a alterações mais significativas na tributação direta e se esquivou, como anteriormente, de enfrentar o desafio de revisão do modelo federativo. Na verdade, nem o governo federal se empenhou, de fato, para aprová-la, nem os governos subnacionais se dispuseram a

aceitar as mudanças nela contempladas, pelas dúvidas que a mesma suscitava em relação à preservação de suas receitas, e também pela ausência de um projeto de redefinição das responsabilidades dos entes federados sobre a oferta de políticas públicas. Como consequência, a mesma terminou não prosperando, indo se juntar a outras propostas que dormitam nos arquivos do Congresso Nacional.

Para os governos subnacionais, notadamente para os estados, o crescimento excepcional das receitas, neste período, especialmente considerando a natureza pró-cíclica de seu principal imposto, o ICMS, provocou o adormecimento das críticas endereçadas à Lei de Responsabilidade Fiscal e ao acordo da dívida com a União como instrumentos que estrangulavam suas finanças. Tudo parece ter se passado como se os crônicos problemas da federação brasileira nunca tivessem existido, diante da maior abundância de suas receitas, que lhes permitiu, inclusive, reduzir o estoque de suas dívidas, como proporção de suas receitas correntes líquidas, conforme estabelece a Resolução do Senado Federal n. 40/2001, em cumprimento à LRF.

Isso não deve causar estranheza. De modo geral, os governos subnacionais, mais notadamente os estaduais, preocupam-se mais em ter acesso a maiores receitas para que possam viabilizar seus objetivos políticos. Tanto isso é verdade que os mesmos pouca importância deram às ações do governo federal que foram promovendo maior centralização do poder e limitando a autonomia dos entes subnacionais nas decisões de gastos e de endividamento. A defesa que alguns fazem da necessidade de se fortalecer o federalismo no país encobre, na verdade, seu verdadeiro propósito de contar com maior volume de recursos para seus objetivos. Por isso, como o crescimento econômico deste período propiciou ganhos consideráveis para a arrecadação de seus impostos, garantindo-lhes uma situação financeira mais confortável, a revisão do modelo federativo perdeu força na agenda de reformas necessárias para o país, esmaecendo ante essa realidade financeira mais amigável.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a relação média da dívida dos estados, como proporção da receita corrente líquida (RCL), caiu de 1,54%, em 2002, para 1,11%, em 2010. Por outro lado, se no ano 2002, oito estados (Alagoas, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo) se encontravam acima do limite de endividamento de 200% da razão entre a Dívida Consolidada Líquida (DCL) e a Receita Corrente Líquida (RCL) estabelecido pela Resolução n. 40, do Senado Federal, em 2010, apenas o Rio Grande do Sul permanecia nessa condição, com uma relação dívida/RCL de 214%. Não restam dúvidas de que a LRF contribuiu para este desempenho por exigir ajustamentos mais confiáveis dos governos subnacionais<sup>11</sup> e prever punições – pecuniárias, administrativas e prisionais – para os gestores públicos em caso de seu descumprimento, mas também não se pode ignorar a importância do crescimento espetacular das receitas tributárias, neste período, para a obtenção destes resultados.

Isso levou alguns governadores a se colocarem como promotores de um processo de ajustamento estrutural de suas contas, sendo o caso mais notório o do governador de Minas Gerais, Aécio Neves, com o *slogan* que criou e despertou interesse no país, ao divulgar ter eliminado o déficit em seu governo, feito que chamou de *déficit zero*, com o objetivo de vender, para a população, uma imagem de competência e de maior eficiência na gestão das contas públicas, visando a obter dividendos políticos. Como se confirmaria mais tarde, tudo não passava, na verdade, de uma maquiagem das contas orçamentárias, que escondia os elevados e robustos déficits nominais gerados pelo Estado, bem como as dificuldades enfrentadas na gestão de suas contas.<sup>12</sup>

11. Experiências de ajustes realizados pelos governos municipais, podem ser vistas no trabalho de Chieza (2008) para os municípios do Rio Grande do Sul.

12. Uma análise da farsa do déficit zero no Governo Aécio Neves se encontra em Oliveira & Gontijo (2012).

De qualquer forma, mesmo com a LRF e os limites estabelecidos para os gastos com pessoal dos governos subnacionais e para o seu nível de endividamento, vários expedientes passaram a ser empregados para driblá-los, tornando uma tarefa difícil a avaliação da situação de suas finanças. Contratação de funcionários como terceirizados, classificação de gastos com pessoal na rubrica de investimentos, postergação do pagamento com a folha salarial para o exercício seguinte, exclusão de benefícios previdenciários dos gastos com a folha, destinação inferior de recursos para a área da saúde exigidos pela Emenda Constitucional n. 29, e também para a educação, de acordo com a Constituição, foram artifícios empregados por essas esferas, geralmente endossados por instrumentos e portarias inconstitucionais editadas pelos Tribunais de Contas para vender, para as autoridades de fiscalização e para a população, um quadro favorável de suas finanças que não correspondia à realidade. Nos municípios seriam também adotadas medidas semelhantes às dos estados para driblar os limites de gastos com pessoal, dentre as quais, a ampliação das terceirizações e uso excessivo de estagiários, tendo sido encontrado, inclusive, estagiários ministrando aulas na sede municipal de ensino (CHIEZA, 2008).

Mas, enquanto o crescimento econômico mais robusto se sustentou, foi possível manter soldados os interesses de várias forças políticas em torno da ilusão que se criou de que o país caminhava, a passos céleres, para adentrar o paraíso da prosperidade, do qual não mais sairia. Nessa caminhada, confirmando a tendência de maior avanço relativo dos municípios dentro da federação, estes ainda seriam favorecidos, em 2007, com a aprovação da Emenda Constitucional n. 55, de 29 de setembro, que aumentou o FPM em 1 ponto percentual (de 22,5% para 23,5%), determinando que estes recursos adicionais deveriam ser a eles entregues no 1º decêndio do mês de dezembro de cada ano.

Como não se realizou, neste período, nenhuma mudança mais substancial no sistema tributário do ponto de vista da repartição das receitas entre os entes federativos, não se registrou, praticamente, alteração significativa na posição relativa de cada no bolo tributário, como mostra a Figura 4. De qualquer forma, cabe chamar a atenção para o fato de que os estados, em relação à década de 1960, haviam perdido mais de 9 pontos percentuais de sua participação no bolo tributário, enquanto os municípios, tornados agentes prioritários do processo de descentralização, a viram elevar-se de 6,4% para 18,4%, confirmando a nova configuração da federação no Brasil, com o gradual enfraquecimento do nível intermediário de governo.

**FIGURA 4 – DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS**  
 CONCEITOS: ARRECADAÇÃO DIRETA E RECEITA DISPONÍVEL  
 BRASIL  
 2000-2010

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	ARRECADAÇÃO DIRETA (%)			RECEITA DISPONÍVEL (%)		
		União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
2000	30,6	66,7	27,6	5,7	55,9	26,7	17,4
2003	31,3	67,6	26,7	5,8	57,1	25,6	17,3
2005	33,6	69,6	25,5	4,9	57,3	25,5	17,1
2010	32,5	69,3	25,5	5,5	56,5	25,1	18,4

Fonte: CTB: Secretaria da Receita Federal; 2000-2010: Afonso (2015).

No entanto, apesar dessa aparente posição mais privilegiada do ente municipal na federação, chama-se a atenção para o fato de que a descentralização da execução das políticas públicas – em especial da educação, saúde e transferências de renda às famílias – deixou reduzido espaço para os municípios conceberem e implementarem suas próprias políticas, levando em conta sua heterogeneidade social, setorial e regional, suas carências e necessidades da população, tornando-se, em sua maioria, meros executores das políticas estabelecidas pelo governo federal.

#### 4. DESACELERAÇÃO, CRISE ECONÔMICA E O NOVO DECLÍNIO DA FEDERAÇÃO (2011-2014)

Ao contrário do período de 2003–2010, o que se inicia em 2011 e se prolonga até os dias atuais, assistirá ao aumento dos conflitos federativos, tanto horizontais como verticais, e ao desnudamento das dificuldades financeiras em que se encontravam, de fato, as esferas subnacionais. Com a economia ingressando, inicialmente, numa trajetória de desaceleração e, posteriormente, de uma recessão profunda, a partir do segundo trimestre de 2014, as receitas públicas despencaram, desvelando a falácia de diversos governos de que haviam realizado um “ajustamento estrutural” de suas contas. Com isso, não somente começariam a faltar recursos para garantir a oferta de políticas públicas essenciais para a população, chegando-se à situação de sua indisponibilidade para o pagamento do 13º salário do funcionalismo, tanto para alguns estados como para municípios, com os seus níveis de endividamento, que haviam melhorado até 2010, voltaram a piorar progressivamente, ultrapassando, em alguns casos, os limites estabelecidos pela Resolução n. 40, do Senado Federal.

Os conflitos desencadeados entre estados e municípios por mais receitas começaram a se acentuar já em 2009, quando o país ainda se encontrava deslumbrado com a descoberta do pré-sal e com o potencial que o mesmo representava, acreditava-se, para o seu desenvolvimento, com a exploração do petróleo e para a geração de receitas dos *royalties* para as esferas governamentais, num contexto de explosão de seus preços no mercado internacional. Até então, a exploração do petróleo havia sido feita sob o Regime de Concessão, predominantemente em terra, e a região onde essa ocorria era beneficiada, na quota que cabia aos estados e municípios, com as receitas de *royalties* pagas como compensação aos danos provocados por essa exploração, de acordo com os termos da Lei n. 9.478, de 1997. Com a descoberta do pré-sal, a exploração seria feita no mar, deixando de existir a justificativa da compensação por estes danos, principal argumento utilizado pelos demais estados e municípios não produtores para também terem direito à partilha dessas receitas.

As receitas dos *royalties* derivadas da exploração do petróleo e do gás natural haviam criado uma classe de estados e municípios que passaram a desfrutar de uma situação privilegiada pelo simples fato de se localizarem em áreas onde ocorria essa exploração. O presidente Lula inicialmente defendia a distribuição mais igualitária dos recursos, mas, ao encaminhar para o Congresso Nacional, em 2009, os projetos do novo marco regulatório do pré-sal, criando o Regime de Partilha, voltou atrás pressionado principalmente pelos governos dos estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, os mais beneficiados com essas receitas, e manteve as regras de distribuição da lei de 1997.

A união dos estados não produtores contra as regras de distribuição dos *royalties* resultou na aprovação da Lei n. 12.351, de 22/12/2010, que incluiu os mesmos entre os seus beneficiários, o que acabou sendo vetado pelo presidente Lula, transferindo essa disputa para o mandato do governo Dilma Rousseff. Este embate só começou a chegar ao fim em 2012, quando pela Lei n. 12.734, de 30 de novembro, foi aprovada a mesma distribuição prevista na lei anteriormente vetada por Lula, no Regime de Partilha, e alterada a distribuição dos recursos para a exploração do petróleo em mar pelo Regime de Concessão, passando as mesmas a valerem tanto para os contratos novos como para os antigos, outro ponto de discórdia entre os estados produtores e não produtores.

A presidente Dilma, no entanto, vetou vários de seus dispositivos, incluindo o que dizia respeito à validade das novas regras para todos os contratos e encaminhou ao Congresso Nacional uma Medida Provisória (MP) no dia 03 de dezembro tratando dessa matéria. Pela MP 592/12, destinavam-se 100% da participação da União nas receitas dos *royalties* da



produção em mar, no Regime de Partilha, para serem aplicados nos programas e projetos de combate à pobreza e de desenvolvimento, devendo 50% deste montante serem obrigatoriamente aplicados na educação, conforme previsto na Lei n. 12.351/10, que criou o Fundo Social formado com a quota da União nessas receitas. Além disso, apesar de restabelecer os percentuais de distribuição dessas receitas que haviam sido aprovados pelo Congresso, restringiu as novas regras aos contratos novos, ou seja, aos que fossem firmados a partir do dia 03/12/2012. A medida não foi bem recebida pelo Congresso.

Reagindo à mesma, todos os vetos da presidente Dilma foram derrubados no dia 07/03/2013, restabelecendo-se o conteúdo original da Lei 12.734/12. Os estados produtores, liderados pelo Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo, recorreram, diante disso, ao Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (Adin), questionando a legalidade desta lei e criando uma situação jurídica esdrúxula, enquanto o STF não se posicionasse a respeito: a mesma matéria sendo regida por dois institutos legais distintos: a Lei n. 12.734/12 e a MP n. 592/12. A MP acabou perdendo validade, por não se ter conseguido viabilizá-la, mas, para salvar algo de sua proposta, o governo elaborou e encaminhou ao Congresso, em 30 de abril, o Projeto de Lei n. 5.500, com o qual mudava as regras de destinação dos *royalties*.

Pelo PL 5.500/13, que acabou sendo aprovado e sancionado pela presidente Dilma Rousseff, na forma da Lei n. 12.858, de 09/09/2013, estabeleceu-se a destinação de 100% dos recursos dos *royalties* e da *participação especial* arrecadada pela União, estados, Distrito Federal e municípios na produção de petróleo em alto mar para os contratos, tanto do Regime de Concessão como de Partilha, assinados a partir de 03/12/2012, para a educação, que receberia 75% do total, e para a saúde, a quem caberiam os 25% restantes. O Fundo Social, formado com as receitas da União, criado com a Lei 12.351/10, que antes previa a destinação de 50% de seus recursos para a educação, teria integralmente os mesmos recursos destinados para o financiamento dessa área.

Não restavam dúvidas de que os três anos de imbróglio envolvendo os *royalties* do petróleo do mar refletiam, assim como outras questões, a exacerbação dos conflitos federativos, diante das crescentes dificuldades financeiras enfrentadas por essas esferas de governo. Além dessas, outras três questões devem ser incluídas entre os fatores de tensão das relações federativas, neste período: os critérios de repartição dos recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE); a renegociação da dívida dos estados e municípios com a União; e a proposta de reforma tributária da presidente Dilma Rousseff.

O Fundo de Participação dos Estados (FPE), alimentado com 21,5% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme determinação da Constituição Federal de 1988, foi um instrumento criado com objetivos redistributivos para encurtar as distâncias econômicas e sociais entre as regiões mais desenvolvidas e as mais pobres, visando a promover o equilíbrio socioeconômico na federação. A regulamentação da distribuição de seus recursos foi aprovada um ano após a promulgação da Constituição pela Lei Complementar n. 62, de 28/12/1989, em caráter provisório, para vigorar até o exercício de 1991, enquanto se aguardavam a discussão e a aprovação de novos critérios de rateio, que deveriam valer a partir de 1992, com o censo populacional do IBGE reorientando essa distribuição.

Pela LC 62/89, 85% dos recursos do FPE caberiam aos estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e os 15% restantes aos do Sul e Sudeste, sendo que São Paulo teve sua cota-parte reduzida para 1% para permitir a elevação da cota de outros estados, como o Espírito Santo. A partir da definição dos montantes que caberiam ao conjunto

destes grupos de estados, no Anexo único da referida lei foram estabelecidos percentuais individuais de participação de cada estado e do Distrito Federal no bolo destes recursos. Como o Congresso não voltou a apreciar este tema no prazo previsto, estes percentuais permaneceram *congelados* no tempo, mesmo com a realidade econômica e as posições dos estados se alterando, sem sofrerem ajustes para o cumprimento da finalidade do FPE que é o de contribuir para a redução das desigualdades regionais de renda.

Foi com base principalmente neste argumento, que os estados do Rio Grande do Sul, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, entraram com Ações Diretas de Inconstitucionalidade (Adin) no Supremo Tribunal Federal (STF), questionando as regras de rateio da LC 62/89 por não respeitarem o preceito constitucional. No dia 24/02/2010, o STF declarou a inconstitucionalidade dos critérios de rateio do FPE, considerando que a regra levava em conta dados demográficos desatualizados de 1989, quando o fundo foi criado, mas, para não prejudicar a continuidade de seu repasse, validou-os até 31/12/2012, dando prazo de quase três anos para o Congresso aprovar uma nova lei que substituísse a anterior. Não foi suficiente.

Como os estados não chegaram a um consenso sobre o tema e não conseguiram aprovar outra lei sobre os novos critérios dentro do prazo estabelecido pelo STF, em 24/01/2013, o então presidente em exercício do Supremo, Ricardo Lewandowski, concedeu uma liminar, prorrogando por mais 150 dias a validade da regra da LC 62/89 para evitar a suspensão do repasse destes recursos para os estados. Em abril de 2013, o Senado Federal finalmente aprovou novas regras de distribuição do FPE, que se transformaram na Lei Complementar n. 143, de 17/07/2013, mas sem seguir as decisões do STF sobre o prazo de validade da regra anterior.

Pela LC 143/13, os coeficientes fixos da LC 62/89 continuariam válidos até 31/12/2015, ou seja, por mais dois anos e meio e, só a partir de 2016, passariam a valer as novas regras de distribuição deste fundo. Combinando valores anteriormente recebidos pelos estados, corrigidos monetariamente, com valores a serem distribuídos de acordo com o montante disponível para calcular a cota de cada estado, não houve mudança significativa em relação aos critérios anteriores, a não ser marginalmente. Por isso, o estado de Alagoas ingressaria com uma nova Adin no STF, argumentando que o novo texto manteve os mesmos vícios da legislação original, declarada inconstitucional pelo Acórdão, de 2010, dessa instituição. Essa ação, que continua aguardando julgamento, soma-se às demais, como expressão dos conflitos que se intensificaram entre os entes da federação na disputa desesperada por receitas.

Apesar de comprovadamente desfavoráveis para os estados e municípios, num ambiente de baixa inflação e menores taxas de juros, os termos dos acordos de renegociação de suas dívidas firmados na década de 1990, a retomada de sua revisão vinha sendo mantida em “banho-maria” pelo governo federal ao longo de toda a década de 2000, pouco disposto a tratar do tema, num contexto em que assumira maior compromisso com a política de austeridade fiscal. Em 2013, no entanto, diante do aumento das dificuldades financeiras dos governos subnacionais e das pressões dos governadores em busca de uma solução para essa questão, o Congresso aprovou o Projeto de Lei Complementar n. 238/12, no dia 23 de novembro, modificando as condições originais dos contratos.

Pelo projeto aprovado, o IGP-DI, o índice que corrigia monetariamente o estoque da dívida, seria substituído pelo IPCA, enquanto os juros reais cobrados sobre a dívida cairiam de 6 a 9% para 4%. Alternativamente, estes encargos, somados, poderiam ser substituídos pela taxa de juros Selic, caso essa fosse menor. Além disso, as novas regras

passariam a valer retroativamente, a partir de 01/01/2013, significando que ainda neste ano seriam obtidos ganhos para estes governos, que poderiam ser abatidos dos estoques de suas dívidas, contribuindo, assim, para reduzir ainda mais os seus encargos.

Encaminhado ao Senado Federal para votação, o projeto voltaria a enfrentar a oposição do governo federal com o qual havia sido anteriormente negociado. Usando como argumento a ameaça feita pelas agências de *rating* de rebaixamento da nota de crédito do Brasil, caso as condições fiscais piorassem e que o projeto representava riscos para isso, o governo conseguiu protelar sua aprovação no Senado por mais um ano. Assim, somente no dia 05/11/2014 o projeto seria ali aprovado na forma do PLC 99/2013 e sancionado pela presidente Dilma no dia 26 de novembro, como Lei Complementar n. 148/14.

Apesar disso, com o argumento de que não poderia perder receitas no ano, que foram estimadas em R\$ 3 bilhões, para não prejudicar o ajuste fiscal em curso, o governo suspendeu e adiou a sua entrada em vigor, levando algumas unidades subnacionais a questionar a decisão na justiça, exigindo seu cumprimento imediato. A situação só foi resolvida com o Senado Federal aprovando, no dia 28/04/2015, uma emenda que transferia o prazo para o governo rever e celebrar os novos contratos para o dia 31/01/2016, nas condições previstas pelo projeto, o qual, por ter sido modificado, teria de retornar à Câmara dos Deputados. Em resumo, apesar de sua aprovação, o governo federal conseguiu, mais uma vez, empurrá-lo para um futuro distante, mantendo, como consequência, acirradas as tensões federativas.

De outro lado, a proposta de reforma tributária apresentada pelo governo Dilma, bem menos ambiciosa que as dos governos Fernando Henrique Cardoso e de Lula, seria encaminhada ao Congresso apenas dois anos após a sua posse, ou seja, em 27/12/2012, na forma da Medida Provisória n. 599/12, mas teria vida curta, sendo abandonada seis meses depois.

Com ela, propunha-se dar início à redução das alíquotas interestaduais do ICMS em 2014, deslocando gradativamente sua incidência pelo princípio da origem para o do destino, de modo que em 2025 aquelas estariam uniformizadas em 4% em todo o país, embora se atingindo essa meta com velocidades diferentes para cada região, visando a permitir um ajustamento mais suave para as regiões menos desenvolvidas – Norte, Nordeste, Centro-Oeste e estado do Espírito Santo.

Para compensar eventuais perdas de receitas que os estados poderiam ter com essa mudança, a proposta previa a criação de um Fundo de Compensação, por um período de 20 anos e, adicionalmente, de um Fundo de Desenvolvimento Regional, cujos recursos seriam destinados para investimentos nos estados com renda *per capita* inferior à média nacional. Apesar de seu escopo bastante limitado, o de pôr cobro à guerra fiscal entre os estados, no longo prazo, a proposta não conseguiu prosperar por falta de entendimento e de consenso entre o governo federal e os representantes dos estados e municípios e foi se juntar a outras que se encontram adormecidas nos arquivos do Congresso Nacional.

Além dos *royalties* do petróleo e da proposta de reforma do ICMS, mais duas questões interfeririam nas relações federativas neste primeiro mandato da presidente Dilma Rousseff: a regulamentação da Emenda Constitucional n. 29, pela Lei Complementar n. 141, de 13/01/2013, e a aprovação da Emenda Constitucional n. 84, de 02/12/2014.

Com a primeira, com a definição das despesas que poderiam efetivamente ser consideradas como “ações em serviços públicos de saúde”, fechou-se a janela que permitia aos governos subnacionais, mais notadamente os estados, contabilizar, contando com a conivência dos Tribunais de Contas, como gastos nessa área de recursos destinados para outras finalidades.

Entre estes, figuravam os gastos com saneamento, limpeza urbana, merenda escolar, aposentadoria e pensões e até mesmo com vacinas para gado contra a febre aftosa, visando a garantir que o mínimo constitucional exigido – 12% da receita vinculável para os estados e 15% para os municípios – fosse atingido. Com essa regulamentação, a LC 141 acrescentou alguns graus a mais nas dificuldades para os governos subnacionais na administração de suas finanças ao fechar essa brecha que lhes permitia maquiagem os gastos nessa área, exigindo, para o seu financiamento, maiores dotações orçamentárias.

Com a segunda, a EC 84, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) foi aumentado em mais 1 ponto percentual das receitas do IR e do IPI, elevando-se, portanto, para 24,5%, mas de forma escalonada: 0,5% a ser transferido a partir de julho de 2015, e o restante (0,5%) em julho de 2016. Embora importante para fortalecer as finanças municipais, deve-se reconhecer ter sido muito pouco, até mesmo pelos problemas que surgiram à época, aumentando as tensões federativas, para restabelecer as bases da federação que vinham sendo minadas desde a década de 1990.

Se as tensões e conflitos federativos tenderam a se acentuar à medida que a desaceleração econômica avançava, derrubando as receitas públicas dos diversos níveis de governo, a opção feita pelo governo Dilma Rousseff em seu segundo mandato, iniciado em 2015, de promover um ajustamento recessivo da economia para agradar e reconquistar o mercado, se encarregaria de desferir o golpe final nas bases já frágeis da federação. Nessa situação, em que um cenário de ruína financeira se abateu sobre os entes da federação, a distribuição das receitas tributárias, que continuava registrando uma melhoria relativa dos municípios, como mostra a Figura 5, perderia significado, à medida que deixava de espelhar a capacidade de financiamento dos gastos de cada esfera e ocultava as dificuldades com que as mesmas se debatiam na gestão de suas finanças.

**FIGURA 5 – DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DAS RECEITAS**  
 CONCEITOS: ARRECADAÇÃO DIRETA E RECEITA DISPONÍVEL  
 BRASIL  
 2010-2014

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA(% do PIB)	ARRECADAÇÃO DIRETA (%)			RECEITA DISPONÍVEL (%)		
		União	Estados	Municípios	União	Estados	Municípios
2010	32,5	69,3	25,5	5,5	56,5	25,1	18,4
2013	33,7	69,0	25,2	5,8	57,4	24,3	18,3
2014	33,3	68,5	25,4	6,2	55,6	25,0	19,4

Fonte: CTB: Secretaria da Receita Federal; 2010-2014: Afonso (2015).

## 5. A FEDERAÇÃO EM RUÍNA E A NECESSIDADE DE REVISÃO DO MODELO FEDERATIVO (2015-2017)

Este tópico analisa a grave situação fiscal dos governos subnacionais e os caminhos da reforma tributária para restabelecer o equilíbrio federativo.

### 5.1. A ruína financeira de alguns entes federativos e o Regime de Recuperação Fiscal (RRF)

Após mais de dois anos de uma profunda recessão iniciada no segundo trimestre de 2014, coadjuvada por uma crise política sem precedentes na sociedade brasileira, um cenário de desolação se impôs para a população brasileira sobre o futuro do país. Com o PIB tendo sofrido uma contração real de mais de 8% até o ano de 2016 e a taxa de

desemprego ascendido a 14% da população em idade de trabalhar, ou a mais de 20% se se consideram os trabalhadores subocupados, a política econômica, entregue à ala ortodoxa da economia desde 2015, primeiro com o governo Dilma e, posteriormente, com Michel Temer,<sup>13</sup> fechou as portas para a retomada do crescimento, defendendo a falsa tese de ser a recessão o caminho mais seguro para sanear os vícios da economia, ajustar as contas públicas e fazer o seu relançamento. Nessa estratégia, que continua em curso até os dias atuais, as finanças dos governos, em geral, conheceram uma progressiva deterioração, com os governos subnacionais, sem disporem dos mesmos instrumentos de que pode lançar mão o governo federal para atender suas necessidades de recursos, mergulhando num caos financeiro.

No caso do governo federal, a queda das receitas tributárias de mais de 11%, em termos reais, entre 2014 e 2016, levou-o a gerar expressivos déficits primários a partir deste primeiro ano, depois de dezesseis anos colhendo elevados superávits para o pagamento dos juros da dívida. Como os juros nominais cobrados sobre o estoque da dívida ultrapassaram a casa dos 6% do PIB a partir de 2014, o déficit nominal do setor público, como um todo, chegou, em alguns anos, a 10% do PIB, o maior do mundo. Com estes desequilíbrios, a dívida líquida do setor público consolidado saltou de 39,2% do PIB, em 2010, para 50,7%, em outubro de 2017, e a dívida bruta dos governos em geral de 53,4% para 74,4%, no mesmo período, conforme dados do Banco Central e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Programas de austeridade fiscal, como os que dizem respeito à aprovação do congelamento, em termos reais, dos gastos primários do governo (EC 95/2016), à proposta de reforma previdenciária, aos cortes de investimentos públicos, à suspensão dos reajustes dos salários dos servidores públicos, entre outros, para reverter essa situação e reconquistar a confiança do mercado, têm-se mostrado infrutíferos num quadro em que a recessão se encarrega de manter minguadas as receitas.

No caso dos governos subnacionais, o quadro resultante dessa crise é ainda mais grave, considerando a brutal queda das receitas do ICMS, dos *royalties* e também das transferências recebidas da União. No final de 2016, três dos maiores estados do país registravam nível de endividamento superior ao limite de 200% estabelecido na LRF: Rio de Janeiro, com 232%; Rio Grande do Sul, com 213%; e Minas Gerais, com 203%. O estado de São Paulo, por sua vez, apesar de se situar abaixo deste limite, com 175%, veria sua situação piorar consideravelmente em relação a 2010, quando atingiu 141%. Embora em condições mais favoráveis em relação a esse indicador, revelando não haver necessidade de renegociação da dívida de forma generalizada, alguns estados apresentavam fortes desequilíbrios em outras frentes, confirmando as dificuldades enfrentadas na gestão de suas finanças no quadro atual.

Dos 27 estados da federação, 13 registravam gastos com pessoal superiores ao limite de 60% em relação à receita corrente líquida permitido pela LRF, muito como resultado dos desequilíbrios em seus sistemas previdenciários, aos quais, em geral, pouca atenção deram em períodos mais favoráveis de sua situação financeira: Minas Gerais, com 78%, Rio Grande do Sul (76,1%), Rio de Janeiro (72,3%) aparecem como os casos mais graves. Tocantins (67,8%), Rio Grande do Norte (67,5%), Mato Grosso (67,3%), São Paulo (66%), Pernambuco (65,8%), Bahia (63,4%) e Piauí (62,1%) completam o quadro dos estados com orçamento mais enrijecido com o pagamento de pessoal.

Em 2017, por outro lado, pelo menos seis estados se defrontavam com dificuldades para efetuar o pagamento dos salários do funcionalismo e mais ainda de seu 13º salário, o

13. O afastamento provisório por 180 dias da presidente Dilma Rousseff, em decorrência da aceitação pela Câmara dos Deputados do pedido de seu *impeachment*, ocorreu em 12/05/2016. E o seu afastamento em definitivo do cargo, em 31/08/2016, com Michel Temer, seu vice, assumindo o comando do governo.

14. A *regra de ouro* do setor público veda a possibilidade de serem realizadas operações de crédito para pagamento de despesas correntes, como as dos salários do funcionalismo. Por isso, alguns entes federativos passaram a valer-se de mecanismos “criativos” para atenderem suas necessidades de recursos, recorrendo a financiamentos bancários, o que pode ser caracterizado como prática de “pedaladas fiscais”.

mesmo acontecendo com centenas de municípios espalhados pelo país, levando alguns a contratarem empréstimos no setor bancário para dar início à quitação, ainda que escalonadamente, dos mesmos: Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio Grande de Norte, Sergipe e Tocantins.<sup>14</sup> Tal situação, em que se transferem para o futuro compromissos financeiros do presente, é indicadora de uma progressiva condição de falência dos entes federativos, que compromete crescentemente sua capacidade de ofertar políticas públicas para a população, caso não se empreenda uma reforma para solucioná-la. Como constata Monteiro Neto:

*“Sendo o federalismo um modelo sempre cambiante de relações intergovernamentais, sujeito a tensões e rupturas, os problemas que se viu surgir nos anos recentes não constituem algo excepcional; entretanto, em todos estes momentos de crise federativa as instâncias de pactuação política ou falharam em administrar as questões ou simplesmente não deram a devida atenção aos fatos em curso” (MONTEIRO NETO, 2014, p.12).*

Diante da ruína financeira de alguns estados e do risco crescente de colapso na oferta de serviços essenciais para a população, o governo federal decidiu criar o *Regime de Recuperação Fiscal* (RRE), aprovado pela Lei Complementar n. 159, de 19/05/2017, regulamentada pelo Decreto 9.109/2017, como boia salvadora para os que se encontravam na tormenta, mas deles exigindo a renúncia da pouca autonomia que ainda lhes restava na formulação de políticas públicas e na gestão de suas finanças.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2017), o RRF foi criado com o objetivo de fornecer aos estados, com *graves desequilíbrios financeiros*, instrumentos e condições para o ajuste de suas contas, suprimindo uma lacuna da Lei de Responsabilidade Fiscal que não contemplava medidas para corrigir essa situação. A LC 159/2017, que o criou, estabeleceu três condições que caracterizaria um quadro de desequilíbrio grave: i) receita corrente líquida anual menor que a dívida consolidada no final do último exercício; ii) somatório das despesas com pessoal, juros e amortizações igual ou menor que 70% da receita corrente líquida; e iii) valor das obrigações superior às disponibilidades de caixa. Somente no caso de se verificarem essas três condições, o estado estará habilitado a pleitear sua adesão ao programa.

Para aderir ao RRF, exige-se dos estados a apresentação de um *Plano de Recuperação Fiscal* que contenha: i) a aprovação de um conjunto de leis que contemplem as seguintes medidas consideradas necessárias para o ajuste de suas contas: proibição de saques em contas dos depósitos judiciais; autorização para a privatização de empresas estatais estaduais; autorização para a realização de leilões de pagamentos, priorizando-se os credores que oferecerem maior desconto; redução dos incentivos e benefícios fiscais de natureza tributária de, no mínimo, 10% ao ano; adoção pelo Regime Próprio da Previdência Social (RPPS) das regras disciplinadas pela Lei n. 13.135/2015; e instituição do regime de previdência complementar; ii) um diagnóstico que comprove o grave desequilíbrio financeiro que enfrenta; e iii) a apresentação e detalhamento das medidas de ajuste fiscal que serão adotadas, sendo que este ajuste será considerado concluído quando os resultados nominais de suas contas forem capazes de estabilizar sua dívida líquida.

Adicionalmente, durante a implementação e vigência do RRF, são estabelecidas várias proibições para os entes subnacionais que a ele aderirem: a concessão de reajustes reais dos salários do funcionalismo, a criação de novos cargos, a modificação dos planos de carreira e a contratação de novos funcionários, que levem ao aumento da despesa com pessoal; a realização de concursos públicos; a criação ou majoração de vantagens

e benefícios para o funcionalismo; o aumento real das despesas obrigatórias; concessões de incentivos e benefícios fiscais, despesas com publicidade e propaganda, à exceção das voltadas para a utilidade pública (saúde, segurança e educação no trânsito, por exemplo); criação de despesas obrigatórias de caráter continuado; celebração de convênios, acordos e outros tipos de instrumentos que envolvam transferências para outros entes federativos ou organizações da sociedade civil.

O prazo previsto para o ajuste no RRF é de 36 meses (três anos), podendo ser prorrogado por igual período, contando o estado, durante a sua vigência, com os seguintes benefícios: i) suspensão integral do pagamento dos encargos da dívida com a União, embora com percentuais decrescentes no caso de sua renovação; ii) suspensão temporária dos requisitos legais para a contratação de operações de crédito e da obrigação de cumprimento dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os gastos com pessoal e a dívida consolidada; iii) suspensão da necessidade de comprovação, para continuar recebendo as transferências voluntárias da União, de comprovante de estar quite com o pagamento de tributos e com a prestação de contas dos recursos recebidos, além da observância e cumprimento das demais normas da LRF referentes a operações de crédito, restos a pagar etc.; e iv) possibilidade de contratação de operações de crédito para diversas finalidades, dentre as quais, o financiamento de programas voluntários de desligamento do funcionalismo (PDV), dos leilões de pagamento, da reestruturação de dívidas com o sistema financeiro e modernização da administração fazendária, observando-se as condições estabelecidas nas Resoluções do Senado Federal.

A verdade, é que não se pode encarar o RRF como um instrumento capaz de oferecer aos estados condições para ajustar estruturalmente suas finanças por não enfrentar o desafio de equacionar os seus desequilíbrios financeiros com medidas mais ousadas de revisão de suas fontes de financiamento e de solução para o estoque de suas dívidas, mas apenas como um *instrumento emergencial* que transfere para o futuro o enfrentamento deste problema. Também grave é que, além de renunciar à pouca autonomia que lhes restava, o ente que aderir ao programa compromete-se, em nome da austeridade fiscal, com o *congelamento*, em termos reais, das despesas obrigatórias com as políticas sociais, acompanhando o exemplo do governo federal com a aprovação da Emenda Constitucional n. 95, de 2016, o que deve levar à perda crescente de sua participação relativa no orçamento, quando a economia retomar a trajetória de crescimento, o RRF fecha também a porta para a implementação de novas políticas e para a adequação do quadro de pessoal à sua implementação.

Por essa razão, apenas dois estados até o final do ano de 2017, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, nos quais o caos político e social havia-se instalado, por causa das greves e tumultos provocados pela falta de pagamento dos salários do funcionalismo e pelo colapso, em algumas áreas, da oferta de serviços essenciais para a população, haviam aderido ao RRF (Rio de Janeiro) ou protocolado o pedido de adesão (Rio Grande do Sul). Outros, como Minas Gerais, por exemplo, resistiam a renunciar à (pouca) autonomia de que ainda dispunham e a entregar para o governo federal o leme de seu destino.

Entende-se, por isso, que, embora a necessidade de revisar o modelo federativo no país continue premente, considerando o processo de desconstrução a que o mesmo foi submetido a partir da década de 1990, e do qual os diversos governos, em geral, têm procurado se esquivar, nenhum avanço neste sentido poderá ser alcançado se, inicialmente, não for encontrada uma solução para a ruína financeira em que essas esferas se encontram mergulhadas, o que exige que se adotem medidas que vão além das contempladas no Regime de Recuperação Fiscal.

## 5.2. Os caminhos da reforma federativa

Uma solução para a questão da penúria financeira em que se encontram mergulhados alguns entes da federação é assim uma pré-condição para que se possa caminhar no sentido de redefinir o novo modelo de federação que se pretende para o país, à luz das exigências colocadas pelo processo de globalização e de abertura da economia. Isso implica modernizar os tributos indiretos dessas esferas, o ICMS e ISS, integrando-os a um imposto sobre o valor agregado de base ampla, redefinir os seus encargos e campos de competência, bem como a revisão dos critérios e mecanismos de cooperação financeira intergovernamental e do inconsistente sistema de partilha das receitas atualmente existente. Somente assim, se poderá caminhar na direção que permita o pouso mais suave do pêndulo da federação.<sup>15</sup>

15. Análise detalhada da proposta de reforma da federação se encontra em Rezende (2009, 2016).

Necessário também simultaneamente à integração do ICMS e ISS a um imposto sobre o valor agregado de base ampla, é a redução da regressividade do Sistema Tributário Nacional através de alterações nos impostos diretos sobre a renda e o patrimônio, visando a aumentar sua participação no bolo tributário *vis-à-vis* os impostos indiretos, com o objetivo de diminuir as desigualdades de renda no país. Neste aspecto, os estados e municípios podem contribuir de forma relevante, uma vez que a maior parte dos impostos sobre o patrimônio se encontra em seu campo competência, caso do ITCD e do IPVA dos estados; e do ITBI e do IPTU dos municípios.<sup>16</sup> Sabe-se não ser uma tarefa fácil, mas necessária para o país começar a superar os obstáculos para reingressar numa trajetória mais sustentada de crescimento e de se reconciliar com os princípios da federação.

16. Sobre tributação e desigualdades de renda no Brasil, bem como sobre a experiência internacional, ver Piketty (2013), Gobetti & Orair (2016), Chieza *et al.* (2016) e Afonso *et al.* (2017).

Para isso, será necessário substituir os interesses particulares e políticos dos governantes pelos interesses coletivos da nação. Nenhuma federação subsiste à base de antagonismos, rivalidades e conflitos entre os seus membros, nem com desequilíbrios econômicos e sociais acentuados entre os mesmos, assim também sem que seus entes tenham corresponsabilidade na oferta de políticas públicas, à luz das necessidades e carências de sua população. O espírito da federação demanda, assim, em sociedades altamente heterogêneas como a brasileira, cooperação e solidariedade para que essas desigualdades sejam reduzidas e para que se consiga atingir seu equilíbrio. Algumas considerações adicionais devem ser feitas sobre as mudanças a serem contempladas na revisão mais ampla do modelo federativo.

Passo essencial nessa direção é a desmontagem dos mecanismos da “guerra fiscal” e a transformação dos principais impostos dos estados e municípios, o ICMS e o ISS, em um imposto sobre o valor agregado, de base mais ampla, cobrado pelo princípio do destino, como se vem tentando desde a Constituição de 1988. Deve-se levar em conta que os tributos dos governos subnacionais não podem ser prejudiciais para o crescimento econômico, nem para a federação, como ocorre atualmente com estes impostos, por manterem acirradas as hostilidades entre os seus membros, distorcerem os preços relativos e a alocação de recursos na economia, prejudicando a competitividade da produção nacional, num contexto em que a harmonização da tributação se tornou essencial diante da queda das barreiras econômicas no mundo capitalista.

Reconhece-se que uma mudança dessa natureza coloca desafios que têm de ser enfrentados para não prejudicar essas esferas em termos de compromissos já assumidos com os benefícios tributários concedidos destes impostos, com perdas de receita e de autonomia no seu manejo para a promoção do desenvolvimento de suas economias. Nenhuma dessas questões, no entanto, justificam a resistência que se tem colocado a essas mudanças pelos governantes, de maneira geral, quando se pensam os ganhos que



poderão ser obtidos para a economia e o país, mesmo porque diversos arranjos podem ser feitos para dar uma solução satisfatória para as mesmas.

O reconhecimento dos benefícios concedidos pelos governos subnacionais (direitos adquiridos) não pode ser usado como argumento para protelar a extinção dos mecanismos da guerra fiscal, que causa prejuízos para o país e a economia, em termos de competitividade. Um *Fundo de Compensação* de perdas de receita para os estados (e municípios) que podem ocorrer com a mudança da cobrança do ICMS do princípio da origem para o do destino, pode muito resolver este problema que tem obstado as propostas de reforma do ICMS. Com isso, os estados, mantendo seus níveis de receitas, transfeririam para os seus orçamentos, por meio dos gastos, mecanismos de incentivo ao seu desenvolvimento, ação que poderia receber a cooperação da União com a criação de um *Fundo de Desenvolvimento Regional* para as regiões menos desenvolvidas. São sugestões que têm constado de quase todas as propostas de reforma, mas que não têm o seu alcance devidamente considerado diante do acirramento dos conflitos na federação.

Da mesma forma, fruto da Constituição de 1988, que colocou sob o comando do Estado federal a responsabilidade pelas políticas de âmbito nacional, a centralização do poder tem resultado numa *uniformização das regras* para essas políticas num país marcado pela diversidade e heterogeneidade de seus membros, com perdas significativas para a maior eficiência do gasto e transformado as esferas subnacionais em meros auxiliares do Poder Central. A falta de liberdade para essas esferas tomarem decisões sobre os seus gastos, em diversos campos, como os da educação, saúde, assistência, de acordo com as carências e necessidades de sua população, reduz sua eficiência, aumenta o desperdício de recursos e enfraquece sua corresponsabilidade nos resultados obtidos.

A existência de um inconsistente sistema de partilha dos tributos, que poucas alterações conheceu após a reforma tributária de 1966, como ocorreu com o FPE, também contribui para as desigualdades federativas existentes, o mesmo ocorrendo com o FPM, por exemplo, que propicia aos municípios de pequeno porte desfrutarem de receitas *per capita* superiores às dos municípios de porte médio ou equivalentes às dos municípios-capitais, onde são maiores as carências humanas e a necessidade de maiores investimentos em infraestrutura. O enfrentamento dessa questão não pode deixar de figurar num projeto de revisão do modelo federativo se se pretende caminhar no sentido de equiparar as capacidades de financiamento de seus entes.

Segundo Fernando Rezende (2016: 118-20), são três os princípios que devem ser observados na construção de um novo modelo de federalismo no país: *equiparação* (de capacidades para o adequado exercício das respectivas responsabilidades e o atendimento das demandas dos cidadãos); *harmonização* (das ações e dos instrumentos operados); e *cooperação* (na formulação e gestão das políticas sociais). À luz destes princípios, que podem ser viabilizados com as mudanças propostas, é que se pode considerar que, efetivamente, a federação pode deixar de ser uma ficção e transformar o artigo que a contempla como forma de organização política no Brasil, na Constituição, em realidade. Certo é que, enquanto os governantes, de modo geral, continuarem olhando para o próprio umbigo, movidos por ambições pessoais de poder, a federação continuará apenas como um sonho distante do que almejavam os constituintes de 1891. |

## BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, José Roberto. *Por um novo sistema tributário*. Brasília. Comissão Especial: Câmara dos Deputados, 10/09/2015;
- \_\_\_\_\_. *et al. Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil**. *Estudos tributários*. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2000–2016.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Regime de Recuperação Fiscal (RRF)**. Brasília, 2017.
- CHIEZA, Rosa Ângela. **O Ajuste das finanças Públicas à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 196p. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Economia – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.
- \_\_\_\_\_. *et al. Alternativas à redução da Regressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil*. XX Encontro de Economia da Região Sul/ANPEC SUL – Associação Nacional de Pós-Graduação em Economia, PUCRS, Porto Alegre, 2017. <http://www.anpec.org.br/novosite/br/xx-encontro-de-economia-da-regiao-sul--artigos-selecionados>.
- GOBETTI, Sérgio W. & ORAIR, Rodrigo O. **Progressividade Tributária: a agenda negligenciada**. *Texto para discussão n. 2190*. Brasília: IPEA, abril de 2016. [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=27549](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549)
- MONTEIRO NETO, Aristides. **Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: Ipea, 2014. 326p. [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_governos\\_estaduais.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_governos_estaduais.pdf)
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional**. Campinas: Editora da Unicamp, 1995.
- \_\_\_\_\_. **As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez**. *Texto para Discussão n. 4*. São Paulo: Plataforma de Política Social: Anfip: Fenafisco, dezembro de 2017.
- \_\_\_\_\_. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2ª Edição. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Teorias da federação e do federalismo fiscal: o caso brasileiro**. Texto para Discussão n. 43. Belo Horizonte: Escola de Governo: Fundação João Pinheiro, 2007, 43p.
- \_\_\_\_\_. **Fundef e Saúde: duas experiências (virtuosas?) de descentralização**. In: REZENDE, Fernando & OLIVEIRA, Fabrício Augusto (organizadores). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: 1891–2014**. Belo Horizonte, mimeo, 2017.
- \_\_\_\_\_. & Gontijo, Cláudio. **Dívida pública do estado de Minas Gerais: a renegociação necessária**. Belo Horizonte, 2012, 124p.
- \_\_\_\_\_. & NAKATANI, Paulo. **The Real Plan: price stability whit indebtedness**. In: *International Journal of Political Economy* 30, n. 4 (Winter 2000–2001), 13–31.
- OLIVEIRA, Francisco. **A crise da federação: da oligarquia à globalização**. In: AFFONSO, Rui Brito A.; SILVA, Pedro Luiz B. (organizadores). *A federação em perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995.
- PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Conflitos federativos: esperanças e frustrações – Em busca de novos caminhos para a solução**. Belo Horizonte: Fórum, 2016 (Coleção Fórum IRB).
- SERRA, José & AFONSO, José Roberto. **As finanças públicas municipais; trajetória e mitos**. Campinas, IE/Unicamp, 1991.
- SOARES, M. M. **Teoria do sistema federal: heterogeneidades territoriais, democracia e instituições políticas**. Belo Horizonte, Departamento de Ciências Políticas da Universidade Federal de Minas Gerais (Dissertação de Mestrado).

# IMPACTOS DAS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

## PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO

Mestre em Contabilidade pelo Programa Multi-institucional e Inter-regional UnB, UFPB e UFRN. É Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte e Auditor-Fiscal do Tesouro do Estado do Rio Grande do Norte.

## RESUMO

O federalismo fiscal brasileiro vem historicamente sendo afetado pelas políticas tributárias da União que, a partir do início dos anos de 1990, aumentou a carga tributária do país sem distribuir as arrecadações adicionais com os estados, o Distrito Federal e municípios. Registra-se também a concessão pelo Governo Federal de isenções fiscais sobre impostos partilhados com os entes subnacionais, o que, sistematicamente, vem ocasionando desequilíbrio nas suas contas públicas, agravado pelas políticas econômicas de austeridade num cenário de crise política. Esse artigo discorre sobre a influência do governo central no federalismo fiscal brasileiro e o impacto negativo nas finanças dos entes subnacionais, apontando alternativas para o seu equilíbrio.

**Palavras-chave:** Federalismo; Tributação; Política fiscal.

## INTRODUÇÃO

Desde 2011 o Brasil reduziu o ritmo de crescimento da sua economia, situação agravada pela adoção de políticas econômicas de “austeridade” num cenário de crise política. Como se sabe, em 2015 e 2016 o Produto Interno Bruto (PIB) retraiu 3,8% e 3,6%, respectivamente.

Esse cenário negativo impactou diretamente na administração pública, pois se refletiu na redução da arrecadação tributária de todos os entes federados. Em 2015, a arrecadação de tributos federais (R\$ 1,221 trilhão) teve queda de 5,62%, na comparação com 2014 (em valores reais).<sup>1</sup> Em 2016, a queda da arrecadação federal foi de 2,97% em relação ao ano anterior. Deve ser destacado que até setembro de 2016 a queda era de 7%, parcialmente mitigada pela receita extraordinária da repatriação de recursos do exterior, que injetou R\$ 47 bilhões de imposto de renda e multa fiscal, conforme informado pelo Ministério da Fazenda.<sup>2</sup>

Em 2017, a Receita Federal do Brasil apontou que a arrecadação federal cresceu ligeiramente (1% em relação a 2016). Entretanto, essa suposta ‘recuperação’ deve ser compreendida no cenário da base de arrecadação reduzida por dois anos consecutivos de queda.

Além da União, a recessão também afetou as finanças dos estados e municípios.<sup>3</sup> A carga tributária brasileira tem como principal fonte a arrecadação dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo (ICMS, Cofins, IPI, ISS, PIS/Pasep, por exemplo). Em 2015, esses tributos corresponderam a 49,68% da carga tributária (Figura 1).

1. AGÊNCIA BRASIL. Arrecadação do governo registra queda de 5,62% em 2015. Brasília, 21 jan. 2016. <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-01/arrecadacao-do-governo-registra-queda-de-562-em-2015>>
2. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Arrecadação reduz ritmo de queda e encerra 2016 em R\$ 1,289 trilhão. Brasília, 27 jan. 2017. <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/janeiro/arrecadacao-reduz-ritmo-de-queda-e-encerra-2016-em-r-1-289-trilhao>>
3. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita arrecadou R\$ 1,34 trilhão em 2017. Brasília, 26 jan. 2018. <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/janeiro/receita-arrecadou-r-1-34-trilhao-em-2017>>

**FIGURA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA**

R\$ bilhões  
BRASIL  
2015

BASE DE INCIDÊNCIA	ARRECADAÇÃO	
	(R\$ BILHÕES)	(%)
Renda	352,3	18,27
Folha de salários	498	25,83
Propriedade	85,6	4,44
Bens e serviços	957,9	49,68
Transações financeiras	34,6	1,8
Outros	0,4	0,02
<b>Total</b>	<b>1.928,10</b>	<b>100</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil  
(<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>)

Os tributos sobre o consumo são fortemente restringidos pela retração da economia em função do seu elevado peso relativo na carga tributária. O agravamento das finanças dos estados também ocorreu porque o ICMS é sua principal fonte de receita, sendo o tributo sobre consumo que mais se arrecada no Brasil. Além disso, os estados recebem consideráveis receitas decorrentes da partilha do IPI, outro imposto incidente sobre consumo, cuja receita declinou com a recessão.

As finanças municipais também são impactadas pela recessão, porque recebem recursos da partilha do ICMS e do IPI. Além disso, as grandes cidades brasileiras obtêm consideráveis receitas mediante a arrecadação do Imposto Sobre Serviços (ISS), de sua competência, que também é da base de incidência do consumo (serviços).

Todo esse cenário contribuiu para que 21 estados da federação ameaçassem declarar calamidade financeira em 2016, seguindo o exemplo do Rio de Janeiro. A maior parte desses entes terminou o ano com o salário dos servidores públicos em atraso, situação amenizada com a repatriação de recursos, que injetou, nos meses de novembro e dezembro, extraordinários R\$ 14 bilhões. Nos municípios a situação não é diferente. Segundo matéria da imprensa,<sup>4</sup> em 2015, 42,6% das 5.568 localidades não conseguiram fechar as suas contas. Em 2016, milhares de prefeitos realizaram em Brasília a XIX Marcha em Defesa dos municípios, uma jornada de quatro dias para reivindicar soluções ao governo e ao Congresso.

A crise continuou em 2017. Alguns estados encontraram momentaneamente a solução por meio da adesão ao programa de recuperação fiscal do Governo Federal, recebendo como contrapartida moratória e alongamento das suas dívidas, como é o caso do Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Minas Gerais.

Portanto, fato incontestável, a autonomia dos entes subnacionais é bastante impactada pelas políticas macroeconômicas adotadas pela União. Assim, o desequilíbrio nas contas dos estados e municípios desde 2015 não pode ser atribuído exclusivamente à “irresponsabilidade fiscal” dos governadores e prefeitos. Cabe lembrar que grande parte das despesas públicas tem natureza fixa, a exemplo da folha de pagamento, que, em geral, é a mais expressiva da composição do gasto governamental. Quando a crise econômica restringiu as receitas tributárias, as despesas se tornaram fratura exposta.

O propósito deste artigo é analisar como as políticas do Governo Central adotadas após a Constituição de 1988 vêm acometendo negativamente o federalismo fiscal brasileiro, desestruturando as finanças dos estados, Distrito Federal e municípios, e apontar caminhos para a retomada do equilíbrio federativo, visto como condição necessária para a própria estabilidade econômica, social e política do país.

4. CARTA CAPITAL, Os municípios estão na penúria. São Paulo, 30 de maio de 2016. < <https://www.cartacapital.com.br/revista/901/cidades-na-penuria> >.

## 1. BREVES REFLEXÕES SOBRE A ATUAL DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS

O federalismo fiscal brasileiro tem sido afetado por fatores políticos que influenciam na repartição de receitas entre os entes federados. Durante a ditadura militar ocorreu forte concentração de recursos na União; no período da redemocratização, consolidada na Constituição de 1988, houve movimento inverso, de fortalecimento das finanças dos municípios e dos estados; e na década de 1990, houve reação da União no sentido de aumentar sua participação no bolo tributário, por meio da criação e do aumento de alíquotas das contribuições sociais (CSLL, Cofins e PIS), que não são repartidas com os estados e municípios.

A Figura 2 apresenta o comportamento das receitas disponíveis por ente da federação, desde 1960, com base no estudo de Biasoto Junior (2014).

**FIGURA 2 – EVOLUÇÃO DA DIVISÃO FEDERATIVA DA RECEITA TRIBUTÁRIA POR NÍVEL DE GOVERNO**

BRASIL  
1960 A 2013

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA DIRETA <sup>(1) (2)</sup>			
→			
Ano	União	Estados	Municípios
1960	64,0%	31,3%	4,7%
1970	66,7%	30,6%	2,7%
1980	74,7%	21,6%	3,7%
1988	71,7%	25,6%	3,7%
2000	66,7%	27,6%	5,7%
2013	67,8%	26,0%	6,2%
ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL (APÓS TRANSFERÊNCIAS) <sup>(3)</sup>			
→			
Ano	União	Estados	Municípios
1960	59,5%	34,1%	6,4%
1970	60,8%	29,2%	10,0%
1980	68,2%	23,3%	8,6%
1988	60,1%	26,6%	13,3%
2000	55,8%	26,3%	17,9%
2013	57,4%	24,3%	18,3%

Fonte: Elaboração Geraldo Biasoto Júnior (2014), a partir de STN, SRF, IBGE, Ministério da Previdência, CEF, Confaz e Balanços Municipais.

Notas: 1) Metodologia das contas nacionais inclui impostos, taxas e contribuições, inclusive CPMF, FGTS e *royalties*, bem assim dívida ativa. 2) Receita Disponível: arrecadação própria mais e/ou menos repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios. 3) 1960: estimado; 2013: projeção preliminar.

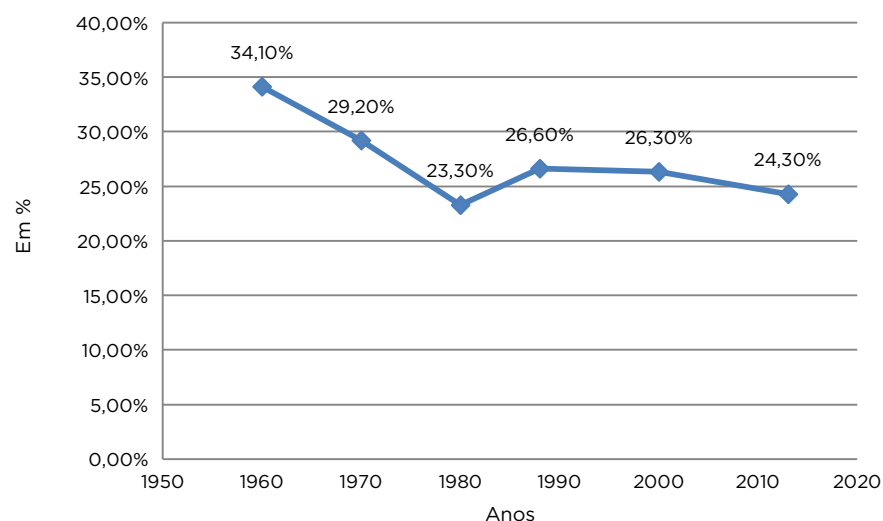
Observa-se que, ao longo do período do estudo (1960 a 2013), a União diminuiu sua participação relativa na receita tributária disponível (-2,1%); os municípios obtiveram aumento (11,9%); enquanto que os estados reduziram sua participação (-9,8%).

A Figura 3 mostra que, entre 1960 e 1980, a redução da participação dos estados na receita tributária foi fruto da centralização imposta pelo Governo Militar em favor da União – o que resultou no declínio da participação relativa dos estados de 34,1% para 26,6% do total. A partir da década de 1990, com a reação do Governo Federal à descentralização dos recursos, a participação relativa dos estados, após se estabilizar em torno de 26% até 2000, declina novamente atingindo 24,3% em 2013.

Algumas políticas nacionais explicam este comportamento regressivo nos estados, em favor da União que, após um período de queda, vem aumentando continuamente a sua participação relativa no “bolo” tributário (acréscimo de 1,6% entre 2000 a 2013), e dos municípios, que ampliaram consideravelmente sua posição (acréscimo de 5,5%, entre 1988 a 2013), conforme explicado a seguir.

**FIGURA 3 – ESTADOS E DISTRITO FEDERAL: RECEITA TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL**

Em % do total  
BRASIL  
1960 A 2013



Fonte: elaboração própria, com base em Biasoto Junior (2014).

## 2. INSTITUIÇÃO PELA UNIÃO, A PARTIR DE 1988, DE POLÍTICAS DE AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, QUE NÃO SÃO PARTILHADAS COM OS ENTES SUBNACIONAIS

Segundo a Receita Federal do Brasil, em 2016 foram arrecadados pela Cofins, PIS/Pasep e CSLL R\$ 321,09 bilhões, que correspondem a 15,84% da arrecadação tributária total (Figura 4).

**FIGURA 4 – ARRECADAÇÃO DE COFINS, PIS/PASEP E CSLL**

Em R\$ bilhões  
BRASIL  
2016

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	ARRECADAÇÃO (EM R\$ BILHÕES)	PROPORÇÃO DA RECEITA TOTAL (%)
Cofins	201,51	9,94
PIS/Pasep	52,83	2,61
CSLL	66,75	3,29
<b>Total</b>	<b>321,09</b>	<b>15,84</b>

Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2017).

A partir da Constituição de 1988 a União perdeu poder político e espaço na distribuição das receitas tributárias disponíveis. Para Rezende (2007), a Constituição inaugurou uma nova etapa do federalismo brasileiro, onde “as demandas de estados e municípios por descentralização das receitas públicas foram atendidas, mas as dificuldades encontradas para fazer com que a descentralização das receitas fosse acompanhada de uma concomitante descentralização das responsabilidades públicas, em especial no campo das políticas sociais, provocou desequilíbrios que ainda precisam ser corrigidos”.

Para recuperar o seu espaço no bolo tributário, sem entrar em conflito com os demais entes federados, a União optou por expandir a carga tributária. Contudo, ela

não estimulou o crescimento da arrecadação do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), recursos compartilhados com esses entes por força da Constituição. Priorizou, exatamente, os tributos não divididos com os entes subnacionais. Iniciou-se, a partir de então, o contínuo aumento da arrecadação das contribuições sociais – por natureza “impostos” vinculados à Seguridade Social (art. 195) – que é um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Araújo (2001) explica que *“o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, bem como crises conjunturais, ampliou tributos cujas receitas não são partilhadas com os governos subnacionais, ou seja, pouco uso fez do IR e do IPI, e, além de criar a CSLL, prevista na Constituição, abusou de contribuições sociais cumulativas (dentre as principais encontram-se os tributos sobre vendas gerais), que permitem aumentar rápida e profundamente a arrecadação e a disponibilidade de recursos”*.

Imediatamente após a promulgação da Constituição de 1988, a União instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).<sup>5</sup> E, em 1991, instituiu a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cobrada sobre o faturamento das empresas.<sup>6</sup> Para o financiamento da Seguridade Social, ainda foram aproveitadas as cobranças das taxas criadas pelos governos militares para o Programa de Integração Social do Empregado do Setor Privado (PIS) e do Servidor Público (Pasep).<sup>7</sup>

Ratificando a tese que o Governo Federal aumentou suas receitas tributárias por meio de crescimento da carga tributária propositadamente sem partilhar com os estados,<sup>8</sup> observe-se que, em 1994, foi criado o Fundo Social de Emergência (FSE),<sup>9</sup> transformado, em 2000, em Desvinculação de Receitas da União (DRU).<sup>10</sup> Este mecanismo permitiu à União usar livremente 20% da receita de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. A principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, que respondem por cerca de 90% do montante desvinculado. A desvinculação, inicialmente de 20%, foi majorada para 30%, a partir de 2016 (até 31 de dezembro de 2023), sobre as contribuições sociais e outros tributos e taxas.<sup>11</sup> A expectativa é que a essa medida libere cerca de R\$ 118 bilhões anuais para uso da área econômica do governo federal, sendo R\$ 110,9 bilhões de contribuições sociais, R\$ 4,6 bilhões da Cide e R\$ 2,2 bilhões de taxas.<sup>12</sup>

Essa política de converter contribuições sociais em “impostos” se traduz em números. A Figura 5 mostra que, de 1998 a 2015, enquanto a arrecadação do IPI cresceu 198,5% (em termos nominais) – até abaixo da inflação medida pelo IPCA-E (207,09%) – a arrecadação nominal da Cofins cresceu 1.031% (passou de R\$ 17,7 bilhões para R\$ 199,9 bilhões).<sup>13</sup>

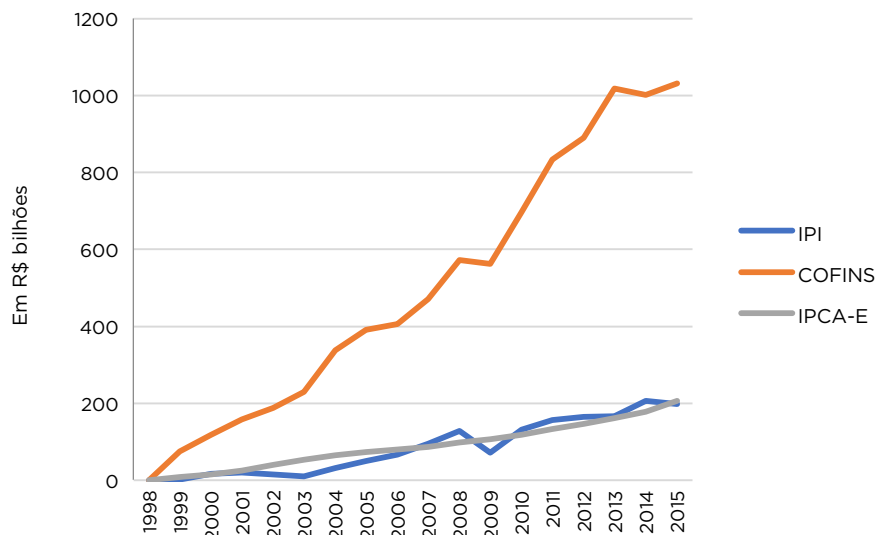
O mesmo pode ser observado em relação ao comportamento da arrecadação do imposto de renda (IR) em relação à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), tributos incidentes sobre a renda (Figura 6).

Entre 2002 e 2016, apesar de as arrecadações do IR e da CSLL variarem acima do PIB nominal, nota-se que o crescimento da CSLL (437,16%) foi superior ao do Imposto sobre a Renda partilhado com os entes subnacionais (359,99%). Mais uma prova da política tributária da União de estimular o crescimento de receitas não divididas com estados, Distrito Federal e municípios.

5. Mediante Medida Provisória nº 22, de 6 de dezembro de 1988 que, em seguida, foi convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.
6. Mediante a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro.
7. Instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, respectivamente, transformadas em contribuições sociais com a Medida Provisória nº 1.676-38, de 26 de outubro de 1988, convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1988.
8. Poderia aumentar a carga tributária por meio da utilização da sua competência residual permitida no art. 154, I, da Constituição Federal, distribuindo 20% para os Estados e o Distrito Federal, na forma do art. 157, II, da Carta Magna.
9. Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01 de março de 1994
10. Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000.
11. Emenda Constitucional nº 93/2016.
12. <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/08/24/senado-aprova-proposta-que-prorroga-a-dru-ate-2023>
13. <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>

**FIGURA 5 – VARIAÇÃO NOMINAL COFINS X IPI X IPCA-E**

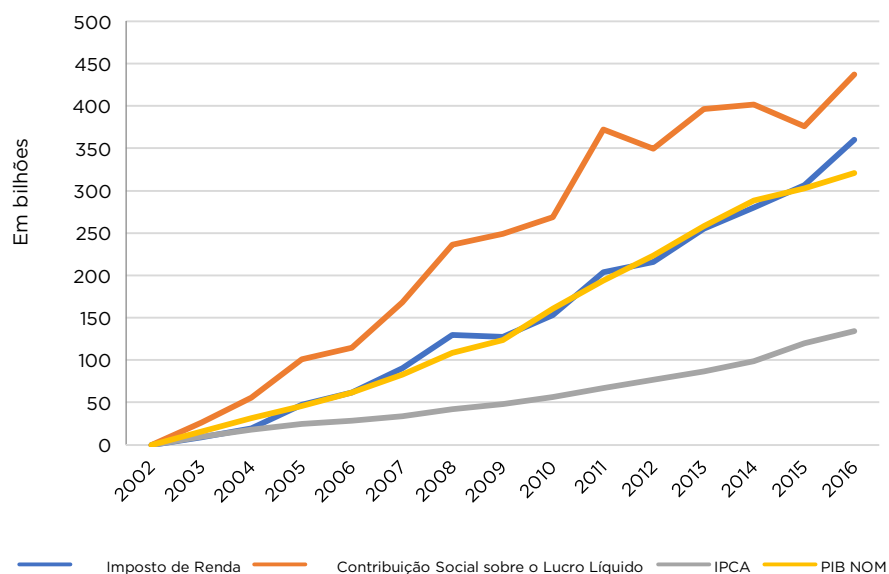
Em R\$ bilhões  
BRASIL  
1998-2015



Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2002; 2017).

**FIGURA 6 – COMPARAÇÃO VARIAÇÃO NOMINAL IR X CSLL X IPCA-E X PIB NOMINAL**

Em R\$ bilhões  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2017).

### 3. UNIÃO PASSA A CONCEDER SISTEMATICAMENTE ISENÇÃO FISCAL SOBRE IMPOSTOS PARTILHADOS COM ESTADOS E MUNICÍPIOS

Segundo a Constituição Federal (art. 159), a União entregará 46% do produto da arrecadação dos Impostos sobre Renda (IR) e Proventos de Qualquer Natureza e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os entes subnacionais (sendo 21,5% ao Fundo de Participação dos estados e do Distrito Federal, e 24,5% ao Fundo de Participação dos municípios). Além disso, do produto da arrecadação do IPI, 10% é destinado aos estados



e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, os quais devem ser partilhados com os municípios na proporção de 25%.

### 3.1. Considerações sobre a desoneração fiscal do imposto de renda

Não bastasse a União aumentar a carga tributária na década de 1990 – sem partilhar com os estados e o Distrito Federal, mediante a instituição e posterior aumento da arrecadação da Cofins –, foi observada a sistemática adoção pela União de concessão de benefícios e renúncias fiscais sobre os impostos partilhados (IR e IPI).

Em 1995, por exemplo, por meio da Lei nº 9.249, a União desonerou o imposto de renda sobre lucros e dividendos, que teve impacto direto nas receitas dos estados e dos municípios. Gobetti e Orair (2015) estimam que esta isenção, considerando as atuais faixas de alíquotas do imposto (entre 7,5% e 27,5%), reduz a receita em R\$ 58 bilhões, acarretando perdas de receitas da União (R\$ 29,6 bilhões), dos estados (R\$ 12,5 bilhões) e dos municípios (R\$ 14,3 bilhões). Quase a metade (49%) dessa perda de receitas afetou estados e municípios, pela redução de repasses ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) (21,5%), ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (24,5%) e a outros fundos (3%).

Dentre os 35 países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esse benefício fiscal somente é concedido na Estônia (GOBETTI e ORAIR, 2015). Estudiosos sobre modelos tributários internacionais apontam que esse benefício fiscal é um dos maiores entraves para o desenvolvimento econômico do Brasil, pois transfere o ônus tributário para os impostos sobre o consumo, tornando a carga fiscal total regressiva: paga mais (proporcionalmente à renda) quem ganha menos.

Nesse sentido, diferentemente do ocorrido nas economias desenvolvidas, a carga brasileira é concentrada em tributos indiretos e regressivos, não em tributos diretos e progressivos sobre a renda e a propriedade. O país também é um dos poucos no mundo em que os dividendos distribuídos a acionistas de empresas estão totalmente isentos de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

Segundo Gobetti e Orair (2015:41), é preciso retomar a tributação do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, como forma de proporcionar maior eficiência econômica ao sistema tributário brasileiro:

*“Os ganhos em termos de progressividade são nítidos tanto pela ampliação do impacto redistributivo do IRPF, que passaria a ser semelhante aos de Uruguai e México, quanto pela redução da tributação sobre bens e serviços, que tem perfil regressivo. Sob a ótica da eficiência econômica, os ganhos adviriam da uniformização e simplificação tributárias; mudança na composição da taxa sobre o lucro com a redução de alíquotas ao nível da empresa; e aumento da competitividade da produção nacional pela redução do imposto sobre valor adicionado.”*

O Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES, 2011) também conclui que o Brasil necessita de uma reforma tributária que busque, dentre outras medidas, maior progressividade pela desoneração da base da pirâmide social maior participação impostos diretos em relação aos indiretos. Alerta, ainda, que a partir de 2009 o Governo Central passou a adotar, sistematicamente, políticas de concessão de benefícios fiscais como medida de estímulo à economia, enfraquecida pela crise financeira internacional de 2008. Inicialmente foram concedidas renúncias fiscais sobre o IPI (analisadas a seguir) e sobre outros tributos federais, entre eles o imposto de renda.

Salvador (2015) registra que entre 2011 e 2014 o Governo Federal proporcionou uma renúncia adicional de imposto de renda na ordem R\$ 12,5 bilhões, reduzindo, por conseguinte, o fundo de participação dos estados e do Distrito Federal em R\$ 2,68 bilhões.

### 3.2. Considerações sobre a desoneração fiscal do imposto sobre produtos industrializados

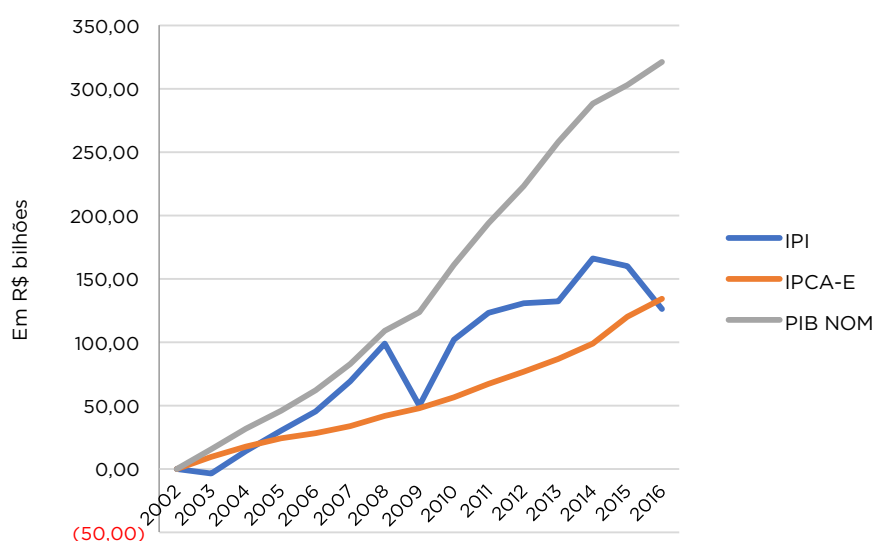
O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também sofre perdas de receitas com a política de benefícios e incentivos fiscais, dividindo a conta com os entes subnacionais. A partir de 2008, por exemplo, o Governo Central, sob a motivação de estimular a economia no contexto da crise financeira internacional, reduziu a carga tributária do IPI do setor automotivo e da linha branca de eletrodomésticos. Essa política de concessão de benefícios fiscais continuou nos anos seguintes, sendo aprofundada em 2014. No período de 2011 a 2015, o Governo Federal concedeu R\$ 342,3 bilhões em desoneração fiscal sobre seus tributos (PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação Cofins-Importação, IPI e demais impostos incidentes sobre importação, Contribuição à Seguridade Social Rural, IRPJ, CSLL dentre outros).<sup>14</sup>

14. Consultar: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/desoneracoes-instituidas-capa>

Analisando o comportamento nominal da arrecadação tributária do IPI, entre 2002 e 2016, percebe-se o impacto negativo dessas isenções fiscais na receita do imposto (Figura 7). Note-se que, entre 2002 e 2008, a arrecadação vinha numa trajetória ascendente, apesar de se posicionar sempre abaixo da evolução do PIB nominal; em 2009 há queda expressiva, retornando ao patamar de 2006 (efeito direto das renúncias fiscais para eletrodomésticos e automóveis); a partir de 2010, há ligeira recuperação; e a partir de 2014, há nova queda, por conta do aprofundamento dos estímulos fiscais.

**FIGURA 7 – VARIAÇÃO IPI NOMINAL X PIB NOMINAL X IPCA-E**

Em R\$ bilhões  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2017).

Estudo do IPEA (2009: 6) defendeu a medida de intensificação de benefícios fiscais sobre automóveis em 2008, como instrumento de proteção da economia nacional frente à crise global:

“Descontando o impacto positivo do IPI reduzido apenas sobre outros tributos federais, chega-se a um custo da redução de alíquotas de R\$ 559 milhões (o volume total desonerado, R\$ 1.817 milhões, menos R\$ 1.258 milhões). Entretanto, caso se considerasse também o efeito da redução do IPI sobre a arrecadação de ICMS, cuja alíquota sobre automóveis está em torno de 12%, possivelmente se chegaria a um custo da desoneração significativamente menor. Portanto, do ponto de vista do setor público, que inclui União, estados e municípios, a perda de arrecadação com o IPI foi, em boa medida, compensada em outros tributos”.

Acontece que, apesar da boa medida protecionista à indústria nacional, a União poderia ter alcançado o mesmo efeito através da concessão de benefícios fiscais sobre a Cofins, que também incide sobre o consumo. Mas o fato é que a opção clara foi desonerar os tributos partilhados com estados e municípios, como o IPI. Como mostrado (Figura 5), entre 2002 e 2015, em relação à arrecadação do Cofins, o IPI deixou de arrecadar R\$ 177,1 bilhões, sendo que, deste total, mais de R\$ 70 bilhões seriam destinados aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

### 3.3. Desonerações em impostos partilhados e impacto nas receitas dos entes subnacionais

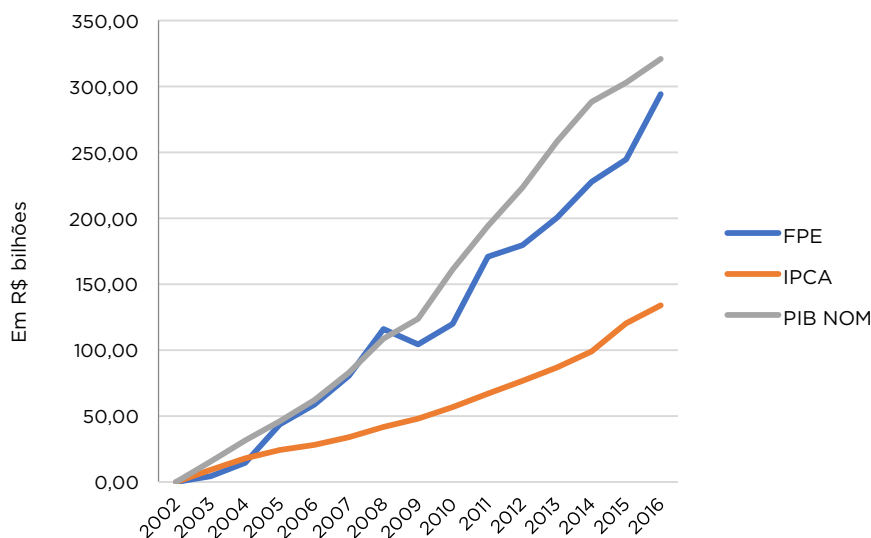
Como resultado da política de concessão pela União de benefícios e incentivos fiscais sobre impostos partilhados com os estados, o Distrito Federal e os municípios, relatório do Tribunal de Contas da União<sup>15</sup> apontou que entre 2008 e 2012 os entes subnacionais arcaram com 58% da desoneração do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Com isso, deixaram de receber R\$ 190,1 bilhões em repasses nos fundos de participação.

De fato, analisando-se o comportamento do repasse do Fundo de Participação aos estados e Distrito Federal (FPE), de 2002 a 2016, percebe-se que esse vem perdendo participação em relação à variação do PIB nominal, notadamente a partir de 2009 (Figura 8).

15. TC 020.911/2013-0 <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumento-Sisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=7208754>

**FIGURA 8 – VARIAÇÃO NOMINAL FPE X PIB NOMINAL X IPCA-E<sup>(1)</sup>**

Em R\$ bilhões  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Elaboração própria, com dados do Tesouro Nacional.<sup>16</sup>

NOTA: (1) A partir de 1998, dos valores do FPE, já está descontada a parcela (15%) destinada ao Fundef; e, a partir 2007, já está descontada a parcela destinada ao Fundeb (20%).

16. <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2600:1>

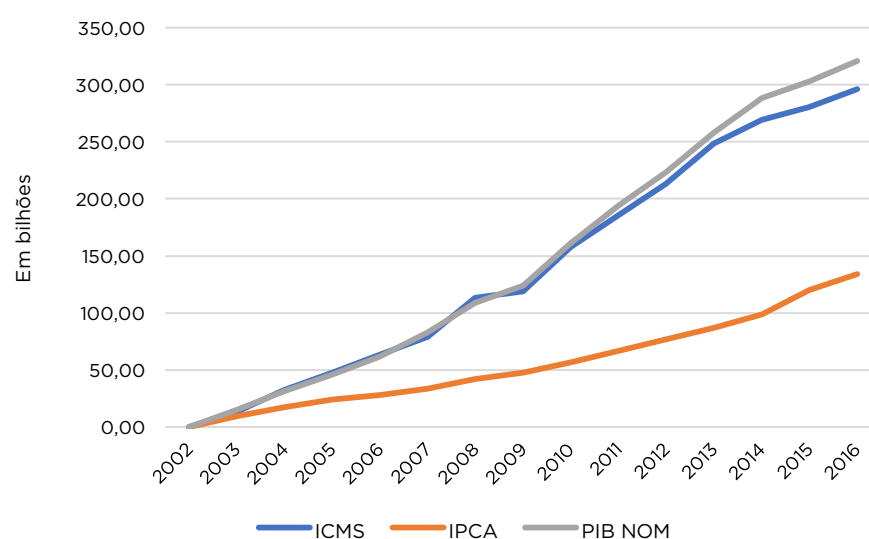
17. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)

As desonerações do IPI também impactaram negativamente na arrecadação do ICMS. Isso aconteceu porque o IPI (imposto federal) integra a base de cálculo do ICMS (imposto estadual), como dispõe a Lei Complementar nº 87, de 1996 (art. 13, § 2º) – a conhecida Lei Kandir.<sup>17</sup>

A Figura 9 comprova esse comportamento regressivo da receita nacional do ICMS, a partir das desonerações fiscais do IPI em 2009. Note-se que, até 2008, a receita nacional do ICMS acompanhava a evolução do PIB nominal. Em 2009 inicia-se um descolamento, intensificado a partir de 2013.

**FIGURA 9 – VARIAÇÃO NOMINAL ICMS X PIB NOMINAL X IPCA-E**

Em R\$ bilhões  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2017).

A Figura 10 evidencia essa ocorrência através da análise da relação do ICMS em relação ao PIB nominal. Observe-se que, entre 2002 e 2008, a relação ICMS/PIB nominal era próxima de 7%, (apesar de acentuada baixa em 2007); apresentou variação ascendente, com picos de 7,10 % (2005) e 7,14% (2008); a partir de 2009, coincidindo com a intensificação das desonerações fiscais do IPI, a relação ICMS/PIB nominal caiu para 6,84 %, mantendo-se nesse patamar médio até 2013; e em 2014 registra-se nova queda do índice, também coincidindo com nova fase de concessão de desonerações fiscais do IPI, chegando a 6,59% em 2016.

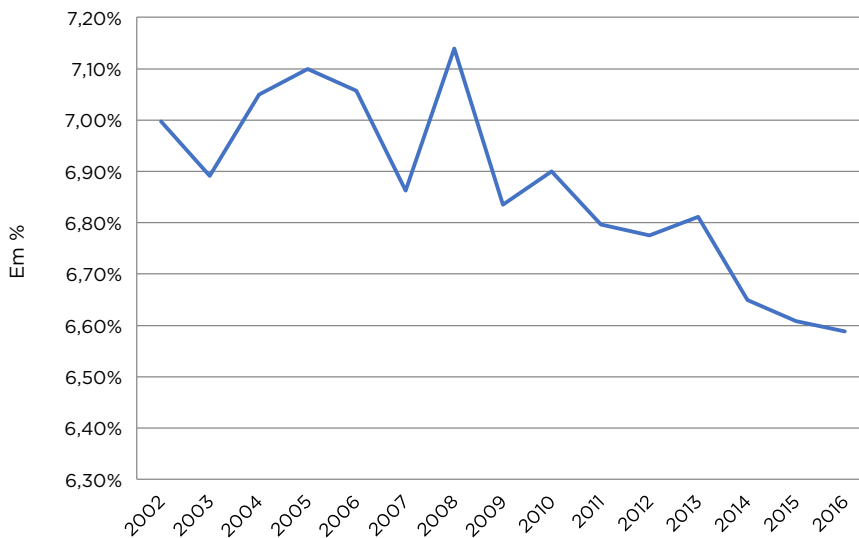
Estima-se que a perda de receitas para estados e o Distrito Federal, por conta da desoneração do IPI associada ao impacto na redução da arrecadação relativa do ICMS, tenha sido de R\$ 32 bilhões em 2016.

#### 4. DESONERAÇÃO DO ICMS NAS EXPORTAÇÕES (LEI KANDIR)

Como já discorrido, a autonomia dos entes subnacionais é bastante impactada pelas políticas macroeconômicas adotadas pela União. Não foi diferente com a instituição, em 1994, do Plano Real, que teve por propósito combater a crônica inflação que assolou o Brasil desde o final da década de 1970.

**FIGURA 10 – VARIAÇÃO DA RELAÇÃO ICMS X PIB NOMINAL**

Em %  
BRASIL  
2002-2016



Fonte: Elaboração própria, com dados de Receita Federal do Brasil (2017).

Batista Júnior (2001) explica que a fórmula utilizada pela equipe econômica dos Presidentes Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso para conter a inflação foi pautada na desindexação da moeda, que ocorreu inicialmente com a criação da URV, além do uso agressivo da valorização da taxa de câmbio e da abertura das importações, como instrumentos de combate às pressões inflacionárias. Para sustentar a valorização do real sobre o dólar, o governo brasileiro teve que contar com farta disponibilidade de capital externo, acumulando reservas cambiais. A elevada taxa de câmbio fez com que o produto estrangeiro ficasse mais barato em relação ao produto nacional, favorecendo as importações, que, por sua vez, aumentavam a saída de moeda estrangeira do país. Por outro lado, nas exportações, o produto brasileiro perdeu competitividade em relação ao estrangeiro, reduzindo essas transações e, portanto, ocasionando menos ingresso de moedas externas no país.

Esse cenário culminou em desequilíbrio da balança comercial brasileira, que a partir do mês de novembro de 1994 já apresentava déficit,<sup>18</sup> continuando até o exercício de 2000.<sup>19</sup> O Governo Central teve que recorrer aos empréstimos para sustentar a estabilidade do Real, aumentando a dívida externa do país, ficando mais vulnerável às oscilações da economia internacional, o que veio ocorrer com a crise do México (1995) e da Ásia (2007).

Em 1996, para enfrentar crise na balança comercial, os estados, o Distrito Federal e os municípios foram forçados a participar da “solução” do problema. Para proporcionar maior competitividade aos produtos nacionais nas exportações, a Lei Complementar nº 87, de 1996, denominada Lei Kandir, desonerou o ICMS nas operações de produtos primários e semielaborados destinados ao exterior. Além disso, a Lei concedeu o direito a crédito do ICMS sobre a entrada de bens para o ativo permanente e mercadorias entradas no estabelecimento para a integração e o consumo em processo de produção.

A Lei Kandir também ocasionou significativa perda de receitas estaduais e municipais, especialmente para os entes que possuíam expressiva arrecadação de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, destacando-se entre eles o Pará (14,4% da receita de ICMS); Amapá (9,5%); Maranhão (7,8%); Pernambuco (7,7%); e Espírito Santo (7,2%).

18. <http://br.advfn.com/indicadores/balanca-comercial/brasil/1994>

19. <http://br.advfn.com/indicadores/balanca-comercial/brasil>

A Lei previu a compensação das perdas para os estados (e por partilha, para os municípios). Entretanto, a falta de regulamentação do art. 91 da Constituição Federal (Disposições Constitucionais Transitórias), impõe anualmente vultosos prejuízos financeiros aos estados. Segundo a referida norma, a União deveria entregar aos estados e ao Distrito Federal o montante necessário para compensar os estados exportadores e amenizar as perdas respectivas, conforme definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela estabelecidos.

Para a Fundação Amazônia Paraense de Amparo à Pesquisa (Fapespa) (2017), a metodologia utilizada pela União para compensar os estados com a desoneração do ICMS na exportação de produtos primários e semielaborados não corresponde às perdas reais. Em estudo, a Fundação aponta perdas líquidas reais de R\$ 25,06 bilhões, em 2016, e de R\$ 268,99 bilhões, no acumulado de 1997 a 2016.

A inexistência desta Lei Complementar foi objeto de questionamento pelo Governo do Estado do Pará ao Supremo Tribunal Federal (STF), que declarou a mora do Congresso Nacional e determinou que, no prazo máximo de um ano, deveria ser estabelecida a legislação complementar prevista no art. 91, com intuito de estabelecer um regramento adequado de compensação. Cabe ressaltar que o STF decide regulamentar a compensação aos estados “para frente” (a partir de 2013), não abordando sobre as perdas a partir da edição da Lei Kandir (1996). O Congresso Nacional atualmente discute, no âmbito de uma comissão mista de deputados e senadores, a adequada metodologia para o cálculo das perdas do ICMS com a desoneração nas exportações de produtos primários e semielaborados, e assim dar cumprimento à referida decisão do STF.

## CONCLUSÃO

O federalismo fiscal brasileiro vem sendo fortemente impactado pelas políticas tributárias adotadas pelo Governo Central: inicialmente, com o aumento da carga tributária mediante contribuições sociais, que são redirecionadas para uso da área econômica da União (por meio da DRU e da captura de recursos da Seguridade Social), não partilhando os novos recursos com os entes subnacionais; em seguida, com a imposição de perda de receitas com a desoneração do ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados; e, finalmente, com a adoção sistemática de benefícios fiscais sobre impostos partilhados com os estados, Distrito Federal e municípios.

Em paralelo a essas ações, que diretamente desequilibraram as finanças dos entes subnacionais, nota-se a implantação pela União de equivocadas políticas macroeconômicas, fundadas na “austeridade”, notadamente a partir de 2015, que resultaram em forte recessão (queda de mais 7% do PIB em 2015 e 2016). Esses fatos aprofundaram o desequilíbrio das contas públicas de todos os entes da federação, especialmente porque o sistema tributário é concentrado no consumo, sensível aos movimentos da economia. A recessão resultou na queda das arrecadações de impostos e contribuições.

Consequência do colapso nas finanças da União, estados, Distrito Federal e municípios é o agravamento dos problemas sociais em todo o país, com recorrentes crises nas áreas de segurança, além de redução nos investimentos nas áreas de saúde e educação, por exemplo. Há grandes inquietações na sociedade em decorrência da adoção de políticas de redução do Estado, que retiraram direitos sociais da população.

Ao enfrentar e tentar salvar o capitalismo da sua maior crise (a depressão de 1929), John Maynard Keynes comprovou que a melhor solução para a retomada da economia é a adoção de políticas anticíclicas coordenadas pelo Estado com o propósito de fomentar o investimento e estimular o mercado interno.

O Brasil precisa de mais Estado, contudo esse não foi o caminho trilhado pelos últimos governos brasileiros, tampouco pelo atual. A permanência da ortodoxia neoliberal, desonerando os ganhos de capital e intensificando a concessão de benefícios fiscais dos tributos sobre consumo, com o propósito de reduzir a carga tributária das camadas mais ricas da sociedade, pessoas físicas e jurídicas. O teórico retorno dos ganhos empresariais (mediante a redução dos tributos) em investimentos produtivos benéficos à economia não aconteceu; e a carga tributária consolidou sua queda, desequilibrando o orçamento dos governos.

Enfim, pelo que foi exposto, é necessário, urgentemente, rever a política de aplicação de recursos públicos, assim como modificar a política tributária tipicamente brasileira, aprofundada a partir de 1995, no sentido de ampliar a incidência de tributos diretos (renda e patrimônio), com concomitante redução dos tributos indiretos (consumo), em sintonia com o que é praticado nos países desenvolvidos.

Quanto ao federalismo, deve-se reconhecer a força política dos entes subnacionais, que exercem muita influência na representação democrática. Assim, é necessário afastar qualquer teoria de organização do estado brasileiro pensando num modelo unitário, que exclui os entes subnacionais da estrutura orgânica do país. O federalismo nacional dividido em União, estados, Distrito Federal e municípios está consolidado e, portanto, toda organização de competências e financiamento do Estado deve considerar essa realidade.

O federalismo fiscal somente se efetiva em sua plenitude quando se atribui ao ente federado alguma fonte de receita própria, podendo ser integral ou parcial. Nesse caso, decorrente das suas restrições econômicas, necessário se faz a instituição de partilhas entre os demais entes federados, de modo que cada um tenha os recursos suficientes para cumprir suas competências constitucionais, nos moldes como hoje já funciona no Brasil.

Contudo, considerando a autonomia dos entes subnacionais e, por conseguinte, a assunção de compromissos funcionais e sociais estabelecidos com base na programação de receitas, sejam próprias ou de transferência, não é aceitável a continuidade da adoção pela União de políticas de concessão de benefícios fiscais sobre impostos partilhados via transferência (Fundos de Participação). Primeiro, porque os estados, o Distrito Federal e os municípios não são os condutores das políticas macroeconômicas nacionais e, portanto, não deveriam ser penalizados pelas decisões do Governo Central. Segundo, a redução de receitas de transferência, decorrente de renúncia fiscal concedida pela União, gera imediato desequilíbrio na programação das finanças dos demais entes, que têm pouco poder de recuperação via recursos próprios.

É imperioso, portanto, que sejam preservadas as fontes de receitas de transferência dos entes subnacionais e, caso a União entenda ser necessário reduzir a tributação de setores empresariais, que o faça somente sobre sua parcela de receita. De modo alternativo, poder-se-ia criar um fundo nacional decorrente do excedente de receitas para ser utilizado no futuro, com a compensação de eventuais quedas na programação de transferência ou até mesmo como instrumento propulsor da economia. |

## REFERÊNCIA

- ARAÚJO, Erika. *Carga Tributária, Evolução Histórica: Uma Tendência Crescente*, Rio de Janeiro: BNDES. 2001. [https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf\\_29.pdf](https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_29.pdf).
- BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. *A economia como ela é...* 2. Ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2001.
- BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *Federalismo e Economia: Escolhendo o Caminho*. Rio de Janeiro: 10 ago. 2014. [file:///C:/Users/Diretor%20Parlamentar/Downloads/140812-Biasoto-FederalismoxEconomia%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Diretor%20Parlamentar/Downloads/140812-Biasoto-FederalismoxEconomia%20(2).pdf)
- CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). *Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional – Relatório de Observação nº 02, 2ª edição*, 2011. [file:///C:/Users/Usuaio/Downloads/CDES%20sistema%20tribut%20C3%A1rio%20Relat%20C3%B3rio\\_de\\_Observa%20C3%A7%C3%A3o\\_n%C2%BA\\_2\\_-\\_12.2010.pdf](file:///C:/Users/Usuaio/Downloads/CDES%20sistema%20tribut%20C3%A1rio%20Relat%20C3%B3rio_de_Observa%20C3%A7%C3%A3o_n%C2%BA_2_-_12.2010.pdf)
- FAPESPA. *O Impacto da Lei Kandir na Arrecadação do ICMS dos Estados no período 1997-2016: Estimativas das Perdas com as Desonerações das Exportações de Produtos Primários e Semielaborados*. Pará, 2017. <http://www.fapespa.pa.gov.br/upload/Arquivo/anexo/1366.pdf?id=1497373099>
- GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: a agenda esquecida*. XX Prêmio Tesouro Nacional 2015, Brasília: STN, 2015. <file:///C:/Users/Diretor%20Parlamentar/Desktop/REFORMA%20TRIBUTÁRIA/Progressividade%20tributária%20-%20a%20agenda%20esquecida.pdf>
- GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: uma alternativa para o ajuste fiscal*. Boletim regional, urbano e ambiental. Brasília: IPEA, 2016. [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/boletim\\_regional/160518\\_bru\\_13\\_art05.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/boletim_regional/160518_bru_13_art05.pdf)
- IPEA. *Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de Automóveis*. Diretoria de Estudos Macroeconômicos/Dimac, Brasília, 2009. [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009\\_nt015\\_agosto\\_dimac.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf)
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Carga Tributária no Brasil – 2001*. Brasília: RFB, jun. 2002. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2001/view>
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Carga Tributária no Brasil 2016 – Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília: RFB, dez. 2017. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>
- REZENDE, Fernando Antônio. *Finanças Públicas*. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SALVADOR, Evilasio. *Renúncias Tributárias: os impactos no financiamento das políticas sociais no Brasil*. Brasília: INESC, 2015. [file:///C:/Users/Diretor%20Parlamentar/Downloads/RENUNCIAS\\_TRIBUTARIAS\\_vELETRONICA.pdf](file:///C:/Users/Diretor%20Parlamentar/Downloads/RENUNCIAS_TRIBUTARIAS_vELETRONICA.pdf)



# OS ESTADOS NA CRISE DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO. PERSPECTIVAS, ASSIMETRIAS E TEMPESTIVIDADE

**ANDRÉ HORTA**

Filósofo, Secretário de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte e Presidente do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados.

## RESUMO

O objetivo desse artigo é examinar e explicitar a capacidade de conciliação de índole federativa em conjuntura de grave crise econômica, mirando a instância estadual dos entes subnacionais na conjuntura 2015-2016. Propõem-se algumas conceituações sobre o federalismo e o federalismo fiscal e analisam-se algumas assimetrias do federalismo brasileiro no seu momento estadual. Descreve-se um método de ação na esfera pública fazendária adequado para reações a crises econômicas que reclamam tempestividade de intervenções lastreadas no diagnóstico de saída de crise, evitando submeter a população à violência de uma fase mais aguda de seus efeitos. Conclui-se o artigo apresentando a proposta de criação do Fundo Federativo Estadual concebida em 2016, a qual, mesmo planejada na celeridade da crise, resultou de pactuação sobre elementos estruturais sustentáveis do federalismo fiscal, o qual garantiria o equilíbrio das finanças estaduais com larga vantagem sobre a limitada e paliativa ação de prorrogação de vencimento de passivos de dívida, como foi adotado.

**Palavras-chave:** Federalismo; Federalismo fiscal; Crise da federação; Finanças estaduais.

## INTRODUÇÃO

George Anderson (2009:20), pesquisador e ex-presidente do Fórum das Federações, arriscou-se numa definição cautelosa e objetiva do federalismo: “presença de duas ordens de governos constitucionalmente instituídas, cada qual dotada de genuína autonomia uma em relação à outra, e responsáveis perante os respectivos eleitores”. Anderson relata a dificuldade de generalizações diante da frugalidade dos elementos essenciais desse termo, quando se deseja ir muito além dessa superposição de ordens autônomas. E completa asseverando que não se trata de um sistema político ideal, prontamente universalizável – e que tampouco existe um arquétipo cabal para organizá-lo internamente (idem, 28).

Essa abordagem sistêmica, por assim dizer, do conceito de Federalismo, é esposada majoritariamente por dicionários e enciclopédias (ANDRÉ, 2015:167).

Mas autores como Lucio Levi (1986:475) assinalam que o conceito de federalismo aponta para dois objetos diferentes, que há outro entendimento que se acresce ao antes apresentado. O segundo objeto do conceito de federalismo é uma “visão global da sociedade”, “uma doutrina global da sociedade, como o liberalismo ou o socialismo, que

não se reduz, portanto, ao aspecto institucional”. Nessa flexão de pensamento político, Carl J. Friedrich propõe que o federalismo é um *processo* de engendrar soluções coletivas, políticas concomitantes para problemas comuns (1968:7), que atende à invocação de um “desejo fundamental dos indivíduos e das comunidades de agirem de forma cooperativa”, interpreta José Gomes André (2015:165).

## 1. UMA PERSPECTIVA COM OS DIREITOS INDIVIDUAIS E SOCIAIS

O agir cooperativo, a união pelo que é comum, o esforço de unidade realizado pelo diverso, possui uma potência política que nada tem de eventual.

Thomas Paine, em sua obra-mestra *Direitos do Homem*, apresenta uma forma de articulação entre os direitos civis e os direitos naturais que advoga a essencialidade do nexos entre eles. A partir da singularidade dessa articulação podemos fazer um esforço analógico para prefigurar a efetividade e o proveito federalistas.

O autor primeiro define os direitos naturais como aqueles que tocam o homem por força de sua existência. Assim o são os direitos intelectuais (de concepções científica, artística etc.) e o direito de agir pelo seu conforto e felicidade, desde que não cerceiem os direitos de outrem (2005:54).

Já sobre os direitos civis, diz Paine:

*“(...) são aqueles que concernem ao homem por ele ser um membro da sociedade. Todo direito civil tem por fundamento algum direito natural preexistente no indivíduo, mas para cujo gozo seu poder individual, em todos os casos, não é suficientemente competente”.*

A coordenação clássica entre os direitos civis e naturais postulada é espécie do gênero da potencialização dos esforços singulares por meio da estruturação do esforço consorciado. O homem, conclui Paine, não se torna um ser social para ficar pior do que era antes, ou seja, não podem os direitos civis (posteriores) ferir os direitos naturais (primários).

Esse finalismo também está nos fundamentos do federalismo: a volição de cariz individualizável inclinada ao aperfeiçoamento por meio da empresa coletiva. Alguns dos direitos primordiais das unidades federadas também só serão possíveis quando pelegados por engenho compartilhado.

Vislumbra-se, por fim, bastante liberdade para engendrar e calibrar o federalismo. Um longo caminho e um largo esforço de agitação de modelos e análise de resultados de suas implementações.

Trata-se de custosa lavra da qual historicamente se derivaram benefícios condizentes com o esforço dispendido, e da qual, historicamente, já emergiram resultados econômicos e sociais vigorosos.

## 2. AS ASSIMETRIAS DO FEDERALISMO BRASILEIRO

As dissensões que emergem na esfera federativa são constituintes de sua própria natureza conformativa de viés coordenador de múltiplas determinações e não podem ser tomadas como disfuncionalidades do modelo, mas como o *modus procedendi* do sistema.

Os duelos de paradigmas do federalismo brasileiro que têm desafiado os Estados e Municípios no campo das Fazendas dizem respeito a um aspecto muito radical da impropriedade formal de sua configuração. Aflige-os particularmente o segmento fiscal da discussão federalista, aquele que pastora a harmonização entre os recursos disponíveis para as responsabilidades eleitas.

Assaltados por essa lacuna essencial, os entes ficam como que privados, nas pessoas de seus administradores públicos, do luxo epistêmico de outros fecundos debates e investigações materiais mais abrangentes sobre outras tantas naturezas funcionais do federalismo.

O esforço dos entes quando em meio à miríade de sofisticadas controvérsias paradigmáticas é conseguir informar e priorizar a sua prosaica aflição com o hiato entre os haveres nas finanças e os deveres concreto-constitucionais.

Embora não seja difícil estabelecer causalidades com a má formação congênita estrutural da fundante distribuição das receitas entre os entes, a causa eficiente da crise do federalismo fiscal brasileiro é a deterioração do próprio modelo defectivo-criticável adotado na Constituição de 1988.

O federalismo fiscal dos Estados, neste caso, em particular, é marcado por dissimetria *sui generis*.

A principal receita dos Estados advém do ICMS, o imposto sobre a circulação de mercadorias.<sup>1</sup> Essa importante receita foi prevista, como qualquer receita relevante, para que o estado preste seus serviços ao cidadão, para que o estado cumpra sua missão institucional. Inusitado é o fato de que *a maior parte da arrecadação do ICMS* (e não toda a sua receita) reverta para o mesmo estado onde se localiza a riqueza do contribuinte que originou, que possibilitou a arrecadação (e onde este mesmo contribuinte, ali, demanda serviços do estado).

1. A denominação completa do tributo é: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Por disposição de altura constitucional, tal relação entre o imposto pago pelos contribuintes e potencialidade econômica de o estado realizar um serviço condizente a este contribuinte só existe, para o ICMS, nas operações internas dos Estados. Nas numerosas operações interestaduais, essa tipologia de tributo no Brasil adotou uma insólita repartição da arrecadação entre os Estados de origem e o de destino das mercadorias. A primeira maior receita pública do país (e da maioria dos Estados), portanto, já inaugura uma convocação de desafio a reequilíbrio federativo-fiscal. Como a distribuição territorial do perfil econômico brasileiro foi vítima de sucessivas iniciativas que favoreceram a uma concentração regional assimétrica de investimento, esse arranjo potencializa a arrecadação de Estados com economia mais dinâmica em detrimento dos de menos, segundo a balança de comércio interestadual – entre outras distorções de modelo.

Para se ter uma ideia comparativa, em estudo do exercício de 2015 (dados de 2013) publicado pela Secretaria da Receita Federal, com base nas informações da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), apenas seis dos 27 Estados apresentavam saldo positivo nas transações interestaduais, ainda que os dados das NF-e(s) mereçam considerações adicionais (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2015).

O Federalismo Fiscal, em seu momento estadual, já nasce, portanto, na órbita da disponibilidade de recursos, com a dificuldade e desafio de ser ajustado de forma heterogênea desde o estabelecimento da matriz de suas receitas.

Um olhar sobre os recursos dos Estados que partem *descompensados* da nossa gênese federativa, mostra que a segunda receita mais importante deles é o Fundo de Participação dos Estados (FPE).

O FPE é uma espécie de transferência intergovernamental. E aqui é preciso intercalar uma palavra sobre o direito financeiro. O processo de financiamento do Estado para atender às demandas da sociedade conta com fontes diversas de receitas públicas. Como explica Marcus Abraham (2017:97), elas podem se originar *do patrimônio do próprio estado*, por exemplo, do lucro de uma empresa estatal; *do patrimônio particular*, pela tributação; *das transferências intergovernamentais*, onde se compreende, entre outras, o FPE que é um fundo transferido da União para os Estados; *dos ingressos temporários*, quando um ente público toma um empréstimo ou faz uma operação de crédito por antecipação de receita.

As transferências intergovernamentais, das quais o FPE é uma espécie, se distinguem das receitas que se originam do patrimônio particular, como a tributação se seus contribuintes, em um aspecto crucial: no do esforço que o ente faz para exigir dos particulares a sua parcela de colaboração para a realização das demandas públicas. Esse “esforço” do ente, na verdade, que é muito mais do particular convocado a se esforçar, não existe *diretamente* nas transferências intergovernamentais que são realizadas com caráter de auxílio, direcionada principalmente para Estados e Municípios “menos abastados e para regiões que necessitam de financiamento para o seu desenvolvimento social e econômico” (ABRAHAM, 2017:109).

Então, perceba-se que há uma sinuosidade desde o princípio do estabelecimento do federalismo fiscal brasileiro. Desloca-se a riqueza dos contribuintes de um estado para outro, quando se prevê que o ICMS seja sustentado economicamente pelo patrimônio do estado de destino em benefício de um estado de origem, nas operações interestaduais. Não se tratou de uma escolha técnica. Houve projeto e esforços para corrigir isso na elaboração da Constituição de 1988 (que sempre retornaram em projetos de reforma tributária subsequentes), uma vez que essa obliquidade já fazia estragos no disciplinamento das finanças do país desde o ICM, imposto que foi o principal precursor do ICMS. Mas venceram os vetores de força política e econômica e os interesses arraigados, avessos a qualquer alteração do mapa de receitas, mesmo que isso implicasse a complexidade do sistema de não cumulatividade, na acumulação de créditos de exportação e na potencialização da competição fiscal nos domínios do consumo, apenas para ficar em alguns de seus problemas.

Evidentemente que o modelo que foi adotado convoca, de saída, carências de financiamento para todo estado de perfil *comprador-consumidor*, já que falamos da maior receita pública tributária do país. Estabelecida essa carência para uma maioria de Estados então se fez, por uma receita pública de uma segunda qualidade, em vez de uma mera compensação financeira, um “auxílio” para o seu desenvolvimento.

Excêntrico e politicamente tendencioso se estabelecer de forma fundante o desnível e, em seguida, dar ares de quase altruísmo ao reequilíbrio. Ainda que a redução da heterogeneidade socioeconômica seja benfazeja para estruturação de um mercado interno consolidado e favoreça ao conjunto da economia do país, a rubrica de *ajuda* se antecipando ao fim da efetiva instauração do sistema, implica adicionais custos políticos irrazoáveis para o diálogo federativo, que já possui sua pauta desafiadora de conflitos autônomos.

Ora, evidentemente que se está sequestrando do FPE, que deveria ter por objetivo “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados (...)”, como determina

a Constituição Federal (Art. 161, II), sua função de redução de desigualdades para assumir a de nivelador parcial da descompensação fiscal original aludida.

O FPE constitui-se a partir de 21,5% das receitas de arrecadação de dois impostos da União: o imposto sobre a renda e o imposto sobre os produtos industrializados.

A maior descompensação fiscal no ICMS derivada das relações interestaduais assimétricas em prejuízo das regiões de economias menos dinâmicas é atenuada com a distribuição de maiores quinhões de FPE, que, como se disse, desloca a sua função original de fomento de desenvolvimento para mero elemento de contrabalanço do federalismo fiscal. Aproximadamente três quartos do FPE se destinam às regiões Norte e Nordeste do país (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2017a).

Dado esse cenário, o golpe mortal no federalismo veio do aviltamento desse contexto precedentemente enviesado.

A União adotou, depois da Constituição de 1988, uma forma não isonômica do ponto de vista federativo, de inovar as suas disponibilidades das receitas. Tal se fazia com ela investindo na elevação das receitas não partilhadas com os demais entes, como é o caso das contribuições sociais (como a Cofins<sup>2</sup> e o PIS<sup>3</sup>). E ainda fez tanto acompanhado da redução de receitas partilhadas, concedendo benefícios fiscais ao IPI, ou seja, reduzindo as fontes do “auxílio” transvertido em *compensação* federativo-fiscal para a maioria dos Estados. A redução dos gastos reforçou o processo de desestruturação, como explica Francisco Lopreato (2002:112):

*“A União procurou formas de se contrapor às alterações, pela chamada operação ‘desmonte’, cortando gastos e buscando meios de ampliar a receita. A redução de despesas ocorreu via corte dos gastos diretos e das transferências voluntárias aos Estados e Municípios”.*

### 3. ASPECTOS DA CRISE FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS ENCETADA NO BIÊNIO 2015-2016

Passemos das dificuldades de repartição de receitas entre os Estados para o problema federativo decorrente das assimetrias verticais na participação das receitas, isto é, entre o conjunto dos Estados e a União, no conjunto de receitas tributárias disponível.

Essa disfunção estrutural das receitas *versus* as responsabilidades federativas dos Estados tem tido sua solução adiada por repetidas operações de crédito que culminaram com o comprometimento de Estados que representam 60% do PIB brasileiro com dívidas com a União que superam (ou, no caso de São Paulo, chega muito próximo disso), 200% das receitas correntes líquidas<sup>4</sup> (RCL) das entidades: no Rio de Janeiro, o estoque da dívida consolidada líquida<sup>5</sup> atinge 232% da RCL; no Rio Grande do Sul, 213%; em Minas Gerais, 203%; e em São Paulo, 175% (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2017b: 35).

A crise federativa do Brasil relacionada ao desequilíbrio dos estados na federação transbordou dos estudos especializados para um público mais abrangente, após instalados os elementos da conjuntura crítica derivada dos eventos econômicos e políticos dos anos de 2015 e de 2016, que realçaram a fragilidade dos contornos da nossa composição federativo-fiscal. Em 2013, ano em que o Brasil teve o terceiro maior crescimento econômico do mundo, Fernando Rezende, decano estudioso das questões federativas, organizava publicação sobre a crise e a necessidade de reformas

2. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
3. Programa de Integração Social.

4. Montante decorrente da diferença entre os valores das receitas correntes e da despesa com transferências constitucionais e legais aos Municípios (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2017b: 11).
5. Segundo a Resolução nº 40 de 2001 do Senado Federal, art. 1º, §1º, III, a dívida pública consolidada (DC) ou fundada corresponde ao montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas para amortização em prazo superior a doze meses, decorrentes de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito. Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento. E segundo o art. 1º, § 1º, V, da mesma Resolução, a dívida consolidada líquida (DCL) representa o montante da dívida consolidada (DC) deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

do federalismo brasileiro, deixando claro que isso se devia à “perda de espaço e a fragilização da posição dos estados” (2013:7).

Após a política de austeridade fiscal infligida pelo governo federal a partir de 2015, o país agudiza a recessão de 2014, reduzindo o PIB em 3,8% em 2015 e 3,6% em 2016.

Foi a primeira vez que todos os setores de nossa economia encolheram. Essa sequência de dois anos de queda só fora verificada no Brasil, antes de 2014–2016, nos dois anos que se seguiram à grande crise de 1929. Segundo o IBGE: 2,1% (1930) e 3,3% (1931), respectivamente (CURY; SILVEIRA, 2017).

A proporção do segmento da despesa previdenciária dos Estados acelera sua representatividade nas despesas de pessoal no período. Com direitos previdenciários ameaçados por iminente precarização que se discutia no Congresso Nacional, os pedidos de aposentadoria de servidores públicos estaduais aumentaram. Pelo regime previdenciário em vigor, chamado de “repartição simples”, os servidores aposentados são custeados por contribuições dos servidores ativos e do erário. Essa sustentabilidade é abalada com a queda das receitas, uma vez que ela provoca aumento de proporção entre a despesa de pessoal (DP) e a receita corrente líquida, pela súbita diminuição do denominador dessa razão (porque há menos receitas). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000, estabelece que o limite de contratação de ativos é balizado por essa proporção. Uma vez que o seu limite é tensionado pelo aumento da proporção DP/RCL, a pressão financeira desautoriza a contratação de ativos e sobrecarrega a fonte de custeio da despesa com inativos nos tesouros estaduais, uma vez que reduz a solidariedade da contribuição dos salários dos servidores estaduais ativos (já que há menos ativos).

Uma ferramenta usual de medida anticíclica para combater crises econômicas, a ampliação dos investimentos, caminhou em sentido inverso. O governo federal travou as concessões de crédito para que o endividamento dos Estados não prejudicasse o seu superávit primário (FALCÃO, 2015). Se as operações de crédito foram restringidas também com recursos próprios, não era possível avançar, uma vez que são um dos poucos itens orçamentários nos quais há algum espaço para ajuste. Assim, a média de investimentos totais dos Estados entre 2008 e 2014 que foi de 9,15% da RCL, caiu para 5,75% da RCL no biênio 2015–2016. Em 2015, a receita corrente líquida dos Estados reduz-se em 5,6%, mas os investimentos caem 53,4%, reais (34,8 bilhões) (FIRJAN, 2017:5–6 & SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2017b: 17; 34).

Nesse segmento de análise não se pode deixar de assinalar a crise da Petrobrás, empresa que fora determinante na representatividade do investimento nacional. O preço do barril do petróleo (*brent*), que era de US\$115,55 no mês de janeiro de 2013, valia US\$52,99 em janeiro de 2015. Em janeiro de 2016, estava valendo menos de um terço do que valia em 2013, cotado abaixo dos US\$35,00. Todas as empresas do setor experimentaram graves prejuízos. A desvalorização do petróleo afetou diretamente as finanças de Estados produtores, pela queda de pagamentos dos *royalties* de exploração.

Em janeiro de 2015 era anunciado que a Petrobrás ultrapassava a ExxonMobil e se tornava maior produtora de petróleo do mundo, de capital aberto. Nesse mesmo ano, a Petrobrás teria o maior prejuízo de sua história, US\$34,8 bilhões. A empresa seria profundamente afetada pelas investigações da operação Lava-Jato, evento jurídico-policia que foi elemento autônomo da crise brasileira. Segundo a Consultoria GO Associados, a operação foi responsável por subtrair R\$ 142,6 bilhões da economia em 2015, o equivalente a uma retração de 2,5% do PIB (ou seja, a maior parte dos 3,8% encolhidos). O estudo estima uma queda de R\$ 22,4 bilhões na massa salarial do país naquele ano, uma diminuição de

R\$ 9,4 bilhões em arrecadação de impostos e uma perda de até 1,9 milhão de empregos (ALVARENGA, 2015 & BITTENCOURT; VIEIRA, 2016).

#### **4. A TEMPESTIVIDADE NA CRISE: O ESFORÇO DAS ADMINISTRAÇÕES ESTADUAIS PARA REEQUILIBRAR AS FINANÇAS**

A riqueza conceitual e de ações que podem ser albergadas num modelo federalista é um espaço tão fértil para deliberações, que essa fecundidade se torna ela mesma elemento perturbador exatamente dos processos de tomada de decisões. E não se está falando aqui ainda do trabalho ordinário da dinâmica harmonizadora que qualquer federação inspira subjetivamente a partir da diversidade de interesses dos entes federados, mas de disposições primeiras, da própria cartografia formal de se construir o ambiente cooperativo entre eles.

Aos agentes políticos cabe a desafiadora tarefa de superar essas dificuldades e resistências, principalmente quando elas tensionam a ação estatal nos momentos de crise, quando carências sociais estão extremadas. Aqui está a essência e aqui precisa estar o espírito do federalismo traduzido em esforço, vontade e efetividade.

Na crise econômica e federativa que se iniciou em 2015, a exemplo, em rara iniciativa unânime, secretários estaduais de Fazenda, Planejamento e Administração dos Estados apresentaram no final do ano de 2016 um projeto de recuperação econômica lastreado na correção de fragilidades da velha crise estrutural de nosso federalismo e condizente com o respeito à tempestividade reivindicada pelas urgências sociais.

Cabe, nestes períodos em que a crise se agrava, um cotejo com o tempo e o modo de operação adotado por urgências médicas. Os protocolos médicos assistenciais de urgência e emergência são inspirados por princípios de oportunidade e tempestividade, as chamadas “hora de ouro”, que valorizam os primeiros momentos do atendimento. São nestes momentos que o atendimento qualificado é fundamental. As medidas prioritárias eleitas garantem a vida do paciente.

*“O objetivo final da implantação dos protocolos de atendimento à urgência é criar o conceito de cadeia de sobrevivência, em que cada momento do atendimento ao paciente grave existe um tempo pré-estabelecido e atendimentos qualificados baseados em protocolos de atendimento de maneira que isso possibilite o melhor atendimento possível e redução da morbimortalidade dos pacientes graves” (SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO, 2013:4).*

Também no cuidar do corpo federativo, tanto o prazo quanto a ordem de procedimentos reivindicam um tempo e um modo especial. O próprio diagnóstico mais minucioso, nas emergências médicas, depende de um *status* estabilizado do paciente ou, melhor ainda, de procedimentos estabilizadores sucessivos. Por isso estes protocolos orientam para que se dê ciência ao paciente e sua família de que o diagnóstico é inespecífico nas primeiras fases dos atendimentos emergenciais (Idem: 8).

Em meio a uma das suas mais profundas recessões, a priorização e o foco nos problemas federativos essenciais devem justapor-se e antepor-se a discussões contingentes entabuladas em tempos de estabilidade econômica. E os Estados souberam responder a essas circunstâncias com a ciência de quem identifica a exata natureza da necessidade de conciliação tempestiva.

O esboço, a seguir, é dessa proposta de reequilíbrio federativo essencial.

Com a queda do crescimento, conforme visto, caiu a arrecadação de tributos. O enxugamento das receitas estaduais implicou naturalmente o aumento da proporção entre todo item de despesa em relação aos recursos.

A discussão federativo-fiscal desce do *status* de gravidade que se encontrava para um estágio emergencial, com a crescente incapacidade dos Estados prestarem os serviços públicos mais básicos à população.

Era preciso um plano de reequilíbrio federativo imediato que abrandasse o nivelamento da dificuldade dos Estados para o patamar experimentado pelos demais entes (durante a crise). Mas qual o tamanho que precisa ter esse reequilíbrio federativo-fiscal? Qual o valor que estabilizaria as condições fiscais dos Estados, então?

Os *deficit* previdenciários estaduais, que possuem raízes diversas, se tornaram o primeiro item de eleição da maioria das fazendas. A preocupação partilhada com a importância dessa despesa previdenciária comum definiu o sintoma axial da coordenação de ações federativo-fiscais. Segundo a STN, o *deficit* de previdência dos Estados se apresentava em 2015 no montante de 76,6 bilhões de reais (Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, 2017:28).

A proposta dos Estados de recuperação encadeada e qualificada do federalismo fiscal apontou para o parâmetro baseado nesse *deficit* previdenciário dos Estados. Isso cessaria as instabilidades hemodinâmica e respiratória dos entes e conferiria a eles as condições básicas para recuperação, para alcançarem um novo ambiente que permitisse engendrar ações supervenientes mirando o desenvolvimento.

A forma de promover esse reequilíbrio federativo seria por adesão a um esforço legislativo preexistente neste sentido. Isso estava na Proposta de Emenda à Constituição nº 17, de 2007, de autoria do, então, senador Francisco Dornelles (PP-RJ), que inclui o produto da arrecadação das contribuições sociais no compartilhamento de receitas com Estados e Municípios. A alteração postulada tencionava melhorar nosso federalismo navegando no modesto esforço (referimo-nos à modéstia técnica, mas de profundos resultados políticos, econômicos e sociais) de reverter o que embora seja uma das espécies mais óbvias de deterioração federativa conhecidas é também a razão dos piores reflexos na economia interna do país. O texto de justificativa da PEC 17/07 sintetiza com propriedade as razões da medida:

*“Contando, pois, com as facilidades do capítulo da Seguridade Social, o legislador reduziu o imposto de renda e o IPI, cuja receita era partilhada com Estados e Municípios, e criou uma série de contribuições sociais cuja receita se destina totalmente à União. A alíquota do imposto de renda sobre pessoa jurídica foi reduzida de 35% para 25%, ao mesmo tempo em que foi instituída uma contribuição social sobre o lucro de 9% (CSLL), que nada mais é do que um “imposto de renda” de receita não compartilhada com Estados e Municípios. O IPI, imposto de consumo de natureza não cumulativa, foi reduzido, dando margem à expansão da Cofins (contribuição para o financiamento da Seguridade Social – sucessora do Finsocial) que, na verdade, não passa de um “ICMS federal”, cuja receita pertence integralmente à União. Em 1984, a arrecadação do imposto de renda e do IPI representava quase 80% da arrecadação federal, proporção que, hoje, está reduzida a apenas 40%. Isso permite dizer que, através da política adotada pela União, a partir de 1988, de substituir impostos de receita compartilhada com Estados e Municípios por contribuições sociais, reduziu-se significativamente a receita dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios”.*



A dilatação do agregado de suas receitas tributárias pela União é um marcador razoável da evolução da necessidade de financiamento federativo ao longo das últimas décadas.

Por outro lado, a adesão a uma discussão política já colocada no Congresso Nacional não é eventual. Inaugurar quadrantes de mapeamento federativo em tempo de crise é desdenhar do tempo e da oportunidade.

A alíquota de 17,5% incidindo sobre as contribuições sociais do PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), resulta, em 70,2 bilhões de reais de receita tributária a ser partilhada (dados de 2015).

Com essa receita convizinha ao *deficit* previdenciário, os Estados readquiririam estabilidade administrativa para perseguir estratégias de crescimento econômico junto com os demais entes.

Desde já, assinalamos que esse saneamento propedêutico não se daria por subtração das receitas da União ou, menos ainda, dos Municípios, porque além de tornar mais complexas essas medidas, poderiam alastrar-se novas disfunções. O caminho sugerido pelos Estados foi o da revisão conjunta de renúncias fiscais estendidas em outras conjunturas econômicas e que hoje se tornam fundamentais para a reestruturação dos serviços públicos, promotores universais de redução de desigualdades. Abordaremos adiante as sugestões de compensação para que o reequilíbrio dos Estados tenha resultado neutro nas receitas da União.

Interessa-nos aqui esclarecer as regras de partilha preconizadas para essa medida de reequilíbrio federativo dos Estados, uma vez que elas demonstram a capacidade de cooperação de nosso federalismo.

O Fundo Federativo dos Estados (FFE) é o que resulta da aplicação de 17,5% sobre as receitas sobre as contribuições sociais do PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme já dito.

Esse Fundo seria repartido pelo critério majoritário populacional (75%), assim como pelo inverso da renda *per capita* (25%), para que observe o objetivo fundamental da República de reduzir desigualdades regionais (art. 3º, III, CF).

No entanto, para que os efeitos da crise fossem minorados com celeridade, outro mecanismo de distribuição provisória foi incorporado ao modelo.

A ideia é que, inicialmente, a cota do FFE cabível a cada estado tivesse como teto o valor do *deficit* previdenciário estadual. O que excedesse ao teto se reverteria na composição de um Fundo Solidário das Previdências Estaduais (FSPE), a ser repartido entre os Estados cujos *deficit* previdenciários estivessem acima do valor da sua cota recebida a título de FFE. O FSPE seria repartido em proporção direta aos *deficit* subjacentes. Com isso se intensificaria a medicação da crise por meio de uma redução em profundidade dos *deficit* estaduais, permitindo que a regularização dos serviços, quitação de fornecedores e alguma retomada de investimentos promovessem regularmente por todo território nacional a retomada das economias estaduais, o que se reverteria na recuperação das receitas tributárias, as quais desabaram em 2015 como se disse.

Por outro lado, essa distribuição do FSPE seria provisória, para estimular as administrações a equilibrarem suas finanças. A partir do segundo ano de compartilhamento do FFE,

apenas 80% do que excedesse o *deficit* estadual de cada estado, quando for o caso, se reverteria na composição do FSPE. No terceiro ano, apenas 60% do excesso. E, sucessivamente, em cinco anos, o FFE seria distribuído integralmente segundo os critérios de população e de inverso da renda *per capita* aludidos.

As diversas fissuras político-sociais 2017 e 2018 poderiam ter sido evitadas com esse formato de saneamento das contas estaduais.

Mas, como adiantamos, o reequilíbrio dos Estados, não deve implicar a redução de volume de receitas da União. E os espaços de compensação sugeridos pelos Estados advogam para a revisão de renúncias fiscais outrora administradas.

A primeira das renúncias possíveis (a ser revisada) fica no campo do imposto sobre a renda. A base econômica de incidência tributária brasileira convive com uma assimetria profunda. No sistema regressivo brasileiro, as menores rendas sofrem a tributação mais elevada. Em apuração do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no primeiro semestre de 2014 não menos que 53,79% de todos os tributos arrecadados no Brasil provieram de cidadãos que ganham até três salários mínimos (SILVA, 2014). A carga tributária brasileira consumia 46% da renda de quem ganhava até dois salários mínimos e apenas 18%, das rendas acima de 25 salários mínimos mensais (COELHO, 2015:16).

Tal se deve ao fato de o país concentrar sua tributação no consumo e arrecadar menos na tributação da renda.

*“Diferentemente dos países da OCDE, nos quais a parcela da tributação que recai sobre bens e serviços é residual (cerca de um terço do total) e há maior peso da tributação sobre renda e patrimônio, cerca de metade da carga brasileira provém de tributos sobre bens e serviços que, proporcionalmente, oneram mais a renda dos mais pobres” (GOBBETTI; ORAIR, 2016:7).*

Uma parte não desprezível da história do recrudescimento da regressividade brasileira está na subtração de extratos importantes de impostos sobre a renda da carteira das receitas públicas. Um deles, a incidência do imposto de renda sobre lucros e dividendos, por exemplo, que cessou em 1995, possui a revisão de sua renúncia (tecnicamente, uma reinstituição) avalizada por estudos esclarecedores e endossada por diversas entidades como o Conselho Federal de Economia (Cofecon), o Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados (Comsefaz) (na própria proposta de reequilíbrio federativo, ratificada pelos respectivos Conselhos dos Secretários de Planejamento e de Administração), a Confederação Nacional de Municípios (CNM), entre outras.

Em 2015 estimava-se que IR sobre lucros e dividendos poderia gerar 43 bilhões de reais em receitas.

A destinação dos impostos arrecadados é diferente daquela dada às contribuições sociais. Mas com a universalização da partilha das receitas tributárias não haveria empecilho para a mesma retornar no formato de financiamento da seguridade social.

O deputado federal Júlio César (PSD-PI), por outro lado, fez circular em 2015 uma proposta de reinstituição de uma contribuição social sobre a mesma base tributável da extinta Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), mas com o cuidado de excluir da obrigatoriedade de pagamento os contribuintes aqueles contribuintes isentos de imposto de renda da pessoa física por insuficiência de

rendimentos anuais tributáveis. Uma medida que favorece a progressividade tributária, pois o parlamentar estima isentar quase 70% dos correntistas. O valor arrecadado com uma alíquota de 0,38% resultaria em 59,1 bilhões naquele ano.

Neste mesmo ano de 2015, e somente considerando este ano, as renúncias fiscais que atingiram as contribuições previdenciárias somaram 40 bilhões em isenções concedidas a micro e pequenas empresas, entidades filantrópicas e exportadores agrícolas (ALVES; FERNANDES, 2016).

A solução basilar que cessaria os efeitos da crise em 2017 transborda os antagonismos radicais de nosso federalismo e se utiliza de uma base de receitas de transferências que deveria servir de “auxílio” para uma parte descompensada dos Estados.<sup>6</sup> Ela é utilizada de forma ampla com as unidades subnacionais evidentemente adiando essa discussão para um tempo de estabilidade econômica um pouco à frente. Circunstancialmente até acentuando aquela referida descompensação com a distribuição quinquenal do FSPE.

Mas é justamente por haver ultrapassado os debates ordinários do federalismo na crise, que se evidenciou a qualidade de nossa ligação federativa entre os Estados. O aspecto qualitativo da distribuição horizontal das receitas sempre demandará outras atenções e calibrações. Objetivou-se apontar para a participação vertical dos Estados no conjunto das receitas tributárias, que deve ser o primeiro na sequência dos procedimentos de sobrevivência federativa, e que foi combinado com uma repartição sumarizada no Fundo Federativo Estadual, o qual atendeu o requisito da tempestividade exigido pelas crises econômicas, mas postulando uma sustentabilidade das economias subnacionais e, ainda, sintetizando maior uniformidade territorial dos efeitos saneadores junto com o acolhimento do preceito constitucional de redução das desigualdades regionais.

Mesmo na crise, esboçou-se um conjunto de ações com o grau de especificidade que o momento permite e reclama, consolidando-se pilares políticos e econômicos de reestruturação federativa, reforma (progressividade) tributária, que tirava proveito da maturidade e conhecimento da ação agitada (proposta de Emenda Constitucional de matéria correlata preexistente), e que, atestando a robustez do espírito federativo nas instâncias estaduais, reuniu o encontro unânime de vontades nas órbitas fazendária, administrativa e de planejamento subnacionais. |

6. A remediação criada pelo Governo Federal por meio do Plano de Auxílio aos Estados (Lei Complementar nº 156 de 2016) ignorou, mais uma vez, qualquer ângulo do problema do federalismo-fiscal, fazendo algo ainda pior que estimular o endividamento, como fizera outrora (uma vez que poderia, ao menos, ser mais uniforme no território brasileiro). Incidindo sobre estoques muito heterogêneos de passivos de dívidas estaduais com a União, instituiu-se uma moratória regressiva até meados de 2018. A diversidade dos efeitos dessa solução parcial enfrentou resistência política de boa parte dos estados no Senado, a qual cedeu ante a promessa de compensação superveniente futura. O que não aconteceu.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- ALVARENGA, Darlan. *Impacto da Lava Jato no PIB pode passar de R\$ 140 bilhões, diz estudo*. *G1*. 2015. <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/08/impacto-da-lava-jato-no-pib-pode-passar-de-r-140-bilhoes-diz-estudo.html>
- ALVES, Murilo Rodrigues; FERNANDES, Adriana. *Isonções de impostos equivalem à metade do rombo da Previdência*. OESP, 7/2/2016. <https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2016/02/isencoes-de-impostos-equivalem-a-metade-do-rombo-da-previdencia.html>
- ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.
- ANDRÉ, José Gomes. Federalismo. In: ANDRÉ, José Gomes; SANTOS, José Manuel; DIAS, Bruno Peixe. *Teorias Políticas Contemporâneas*. Col. Ethos e Polis 4. Lisboa, Portugal: Documenta, 2015:151-169.
- BITTENCOURT, Angela; VIEIRA, Catherine. *O efeito da Lava-Jato no PIB se confirmou”, diz Gesner Oliveira. Valor Econômico*, 2016. <http://www.valor.com.br/valor-investe/casa-das-caldeiras/4672327/o-efeito-da-lava-jato-no-pib-se-confirmou-diz-gesner-olivei>
- BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- COELHO, José Ricardo Roriz. *A Carga Tributária no Brasil: Repercussões na Indústria de Transformação*. 29/10/2015. <http://az545403.vo.msecnd.net/uploads/2016/01/a-carga-tributaria-no-brasil-2015.pdf>
- CURY, Anay; SILVEIRA, Daniel. *PIB recua 3,6% em 2016, e Brasil tem pior recessão da história*. *G1*. <https://g1.globo.com/economia/noticia/pib-brasileiro-recua-36-em-2016-e-tem-pior-recessao-da-historia.ghtml>
- FALCÃO, Marina. *Levy diz que analisará pleitos de crédito do NE até o fim de junho*. *Valor*. 2015. <http://www.valor.com.br/brasil/4042174/levy-diz-que-analisara-pleitos-de-credito-do-ne-ate-o-fim-de-junho>
- FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. *A Situação Fiscal dos Estados Brasileiros*. 2017. <http://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8F5B87A9E3015BA6AEE3DD5828>
- FRIEDRICH, Carl J. *Trends of Federalism in Theory and Practice*. Nova Iorque, E.U.A: Ed. Frederick A. Praeger, 1968.
- GOBETTI, Sérgio Wulf; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: A Agenda Negligenciada*. Rio de Janeiro, abril de 2016. [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td\\_2190.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf)
- LEVI, Lucio. *Federalismo*. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1986:475-486.
- LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *O Colapso das Finanças Estaduais e a crise da Federação*. São Paulo: UNESP. IE – Unicamp, 2002.
- MARIANI, Daniel; ALMEIDA, Rodolfo. *As receitas e despesas do governo federal desde 1997*. *Nexo*. 26/10/2016. <https://www.nexojornal.com.br/grafico/2016/10/26/As-receitas-e-despesas-do-governo-federal-desde-1997>
- MINISTERIO DA FAZENDA. *Estudo sobre a balança das operações interestaduais*. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, 24 de fevereiro de 2015. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/fevereiro/arquivos-e-imagens/estudo-rfb-ref-ao-icms-fev2015.pdf>
- PAINE, Thomas. *Direitos do Homem*. Bauru/SP: Edipro, 2005.
- SECRETARIA MUNICIPAL DE SAÚDE DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. *Protocolos Assistenciais. às Urgências e Emergências I. Diretoria de Urgência e Emergência*. São José do Rio Preto: 2013. <http://gestao.saude.riopreto.sp.gov.br/transparencia/uploads/conspubl/0a21124e-f1e4-d1f8.pdf>
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *Cartilha do FPE. O que você precisa saber sobre transferências fiscais da União*. Brasília: 2017a. [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge\\_cartilha\\_fpe.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpe.pdf)
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais*. Brasília: 2017b. [http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/legis/obtem\\_arquivo/24165:1600972](http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/legis/obtem_arquivo/24165:1600972)

SENADO FEDERAL. **Resolução do Senado Federal nº 40, de 2001**. Brasília, 2002. <http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=562458&id=16398490&id-Binario=16418336&mime=application/rtf>

SILVA, Juliana Américo Lourenço da. **Injusto: quem recebe até três salários mínimos é quem mais paga impostos no Brasil**. *InfoMoney*. 14/8/2014. <http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/3515239/injusto-quem-recebe-ate-tres-salarios-minimos-quem-mais-paga-minimos-quem-mais-paga>

PARTE

# 8

# TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL



# REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL: PERSPECTIVAS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

## ACÁCIO ZUNIGA LEITE

Engenheiro Florestal (Esalq/USP), Mestre em Meio Ambiente e Desenvolvimento Rural (FUP/UnB) e Professor Voluntário da UnB.

## ALESSANDRA CARDOSO

Assessora política do Inesc, Mestre em Desenvolvimento Econômico (UFU), Doutoranda em Economia, Espaço e Meio Ambiente (Unicamp).

## GRAZIELLE DAVID

Assessora política do Inesc, Mestre em Economia da Saúde/Saúde Coletiva (UnB), especialista em Orçamento Público, Direito Sanitário e Bioética.

## KAMILA VIEIRA DE MENDONÇA

Especialista em Desenvolvimento Econômico (FEAAC/UFC), Mestre em Economia Rural (MAER/UFC), Doutora em Economia (CAEN/UFC) e Professora do Instituto de Ciências do Mar (Labomar/UFC).

## MARCELO LETTIERI SIQUEIRA

Diretor Técnico do Instituto Justiça Fiscal, Engenheiro Mecânico-Aeronáutico (ITA), Doutor em Economia (UFPE).

## RESUMO

Esse artigo faz um panorama da tentativa de construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente, a qual é notadamente recente e permeada por debates de fundo sobre desafios e dilemas do atual padrão de produção e consumo e sua relação com os limites ecológicos e biofísicos do planeta. À luz de uma síntese do debate nos campos teóricos da economia e do direito e das experiências internacionais, o artigo reflete sobre a incipiente experiência de tributação ambiental no Brasil, avaliando essa dimensão nos tributos federais, estaduais e municipais. Ainda, considerando o momento político e ambiental, com graves crises hídricas e o fato de que o Brasil é o maior consumidor de agrotóxicos do mundo, destaca a cobrança pelo uso de recursos hídricos e as renúncias tributárias aos agrotóxicos. Por fim, o texto levanta as principais sugestões de tributação ambiental em andamento e realiza novas propostas para uma relação mais bem resolvida entre tributação e meio ambiente, nacionalmente.

**Palavras-chave:** Tributação ambiental; Reforma tributária; Política fiscal.

## INTRODUÇÃO

A questão ambiental – entendida aqui como expressão dos limites ecológicos e biofísicos do planeta associados ao padrão histórico de produção e consumo em escala global, mas fortemente diferenciado em termos geográficos e geopolíticos – tem inúmeros campos de abordagem. Um deles é o da tributação ambiental, o qual anuncia uma problemática central: em que medida e sob quais circunstâncias um sistema tributário teria capacidade



de incorporar instrumentos e mecanismos de natureza ambiental que trouxessem alguma eficácia ou contribuição para mudanças no padrão de produção e consumo, que está na origem da tensão dos referidos limites e, também, de processos e dinâmicas de injustiça ambiental.<sup>1</sup> Essa nos parece uma questão ainda em aberto e a trajetória na construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente pode ser considerada ainda recente.

Com o avanço do debate sobre os limites do crescimento, particularmente a partir dos anos 1970<sup>2</sup> e 1980,<sup>3</sup> a questão ambiental passou a ganhar espaço também no campo da política tributária, notadamente a partir dos anos 1990. A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro (ECO 92) trouxe, entre seus temas e desafios, os chamados “instrumentos econômicos para a proteção ambiental” cujo sentido dilatado inclui a questão da tributação ambiental como forma de fortalecer o chamado princípio do poluidor pagador e promover iniciativas de proteção à integridade do sistema ambiental global.

Se até nos anos 1970 e 1980, a política ambiental era fortemente construída por meio de mecanismos regulatórios, conhecidos como instrumentos de “Comando e Controle”, a partir da década de 1990, passou a ganhar espaço a adoção de instrumentos econômicos, estimulados por um conjunto de fatores, tais como: (i) o crescente reconhecimento das limitações dos governos em geral, e dos sistemas tradicionais de “comando e controle” e de regulamentação em lidar adequadamente com os problemas ambientais, apesar de impor custos econômicos consideráveis; (ii) a necessidade de construir mecanismos para ‘internalizar’ os custos ambientais (como o da poluição, por exemplo) nos preços de bens e serviços, como forma de melhor implementar o princípio do “poluidor-pagador”; e (iii) a necessidade de integrar a política ambiental às outras políticas públicas, como a da agricultura, da indústria de transporte, do turismo e de emprego e renda.

Esses fatores, juntamente com o avanço dos debates sobre os limites do crescimento, aumentaram o apoio político à adoção de tributos ambientais,<sup>4</sup> principalmente na Europa. Há hoje muitas acepções para a expressão “tributação ambiental”. Uma delas, e que tem feito muitos adeptos, é aquela que propõe a substituição dos tributos sobre “bens” por tributos sobre “males” (SOARES; JURAS, 2015). Exemplo dessa alternativa seria a diminuição de tributos que afetam emprego e renda, compensada pela cobrança de um tributo sobre a emissão de gases de efeito estufa. Em tese, essa substituição implicaria aquilo que os especialistas chamam de “duplo dividendo”: diminuição do dano ao meio ambiente e incentivo ao trabalho e ao emprego.

Como ressaltou documento emitido pela OCDE (2011), os tributos ambientais têm vantagens importantes, como a eficácia ambiental, a eficiência econômica, a capacidade de aumentar a receita pública e a maior transparência. Além disso, a tributação ambiental tem sido utilizada para tratar uma ampla gama de questões ambientais, incluindo a redução de resíduos sólidos, da poluição da água e das emissões atmosféricas, por exemplo.

Há, contudo, um debate mais de fundo que remete à eficácia de políticas fiscais e tributárias de cunho ambiental na medida do seu questionável potencial de indução de transformação de padrões de produção e consumo que estão na raiz dos desequilíbrios e limites ecológicos em escala planetária. Nessa direção, há que se lembrar, ainda na década de 1970, das contribuições de Celso Furtado para a crítica à própria noção de desenvolvimento entendido como assimilação para os países ditos subdesenvolvidos do padrão de vida e consumo dos países “desenvolvidos” em escala planetária. Para o autor, esta noção de desenvolvimento seria de grande utilidade para mobilizar os povos da periferia e levá-los a aceitar enormes sacrifícios, para legitimar a destruição de formas de cultura arcaicas,

1. Utilizamos aqui a noção de injustiça ambiental para designar “situações onde a carga dos danos ambientais do desenvolvimento se concentra, de modo predominante, em locais onde vivem populações pobres. Uma lógica que faz com que todos os efeitos nocivos do desenvolvimento recaiam sempre sobre as populações mais vulneráveis” (VELEDA MOURA, 2009).
2. Cabe registrar como marco nos anos 1970 a emergência de debates internacionais sobre os limites ecológicos ao crescimento com a publicação do relatório *The limits to growth* (MEADOWS et al., 1972), que apresentava pela primeira vez projeções sobre a demanda de recursos não-renováveis em um sistema global fechado, considerando o sistema econômico em escala planetária.
3. Na década de 1980, há que se registrar a emergência do conceito de desenvolvimento sustentável, com a publicação em 1987 do Relatório *Brundtland*, conhecido como “Nosso Futuro Comum”, pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU.
4. Tributação ambiental pode ser definida, em caráter amplo, como a criação de leis para utilização de espécies tributárias com a finalidade de proteção ecológica.

para explicar e fazer compreender a necessidade de destruir o meio físico, para justificar formas de dependência que reforçam o caráter predatório do sistema produtivo. Cabe, portanto, afirmar que a ideia de desenvolvimento econômico é um simples mito. Graças a ela tem sido possível desviar as atenções da tarefa básica de identificação das necessidades fundamentais da coletividade e das possibilidades que abre ao homem o avanço da ciência, para concentrá-las em objetivos abstratos como são os investimentos, as exportações e o crescimento (FURTADO, 1974a: 75 *apud* BIANCONI, 2017).

Mais recentemente, nos anos 2000, ganhou corpo o debate em torno da noção de “decrescimento” que em certo sentido retoma o debate colocado por Furtado na década de 1970 e parte da crítica à ideia de desenvolvimento sustentável cunhada na década de 1980 e amplamente disseminada a partir da ECO 92. Para os adeptos dessa ideia, a defesa do meio ambiente e a continuação do desenvolvimento econômico representam trajetórias inconciliáveis. Em síntese, o crescimento econômico seria, nesta concepção, incompatível com limites ecológicos e biofísicos do planeta.

Essa linha teórica ganhou força a partir da publicação do “Pequeno tratado do decrescimento sereno”, de Serge Latouche (2009) e tem sido definido em linhas gerais como uma crítica ao hiperconsumismo, à obsolescência programada e, de forma mais ampla, às suas múltiplas consequências do padrão de acumulação capitalista, entre elas, a contaminação e sobrecarga do meio ambiente, o superendividamento, os distúrbios emocionais, o aumento da violência, a expropriação de terras de povos e comunidades e a destruição de seus modos de vida. Em contraposição, esta corrente de pensamento, advoga pela necessidade de um processo coletivo e deliberado de redução da capacidade produtiva e do consumo,<sup>5</sup> mas sob um escopo multidimensional que vai além da dimensão econômica estrito senso e que dialoga com abordagens da antropologia, cultura, sociologia e remete a um processo mais amplo de mudanças tanto no comportamento, no nível do indivíduo e comunidade, como na economia política incluindo aí todo o debate sobre o lugar do trabalho na sociedade (SEKULOVA *et al.*, 2013).

5. Os adeptos desta noção em construção, esforçam-se, contudo, para mostrar que o termo “decrescimento” parte de uma semântica distinta da noção convencional de crescimento medida pelo Produto Interno Bruto (PIB) e que não advogam um crescimento negativo ou recessão e seus corolários como desemprego, aumento da pobreza e mal-estar na sociedade.

Em uma perspectiva mais pragmática, à qual o presente texto adere, esta noção tem sido também apropriada para a defesa de políticas públicas (tributárias, administrativas, trabalhistas e econômicas) visando, por exemplo, a reduzir o consumo (tributação conforme essencialidade), redirecionar o consumo (favorecer produtos locais ou com menor pegada ecológica), ampliar a informação ao consumidor (com relação ao impacto socioambiental de produtos e serviços), oferecer incentivos fiscais a tecnologias ecológicas e sociais, e garantir maior transparência na gestão pública e privada; tudo visando a reconduzir o modo de vida da Humanidade a patamares ambientalmente sustentáveis (ABI-EÇAB, 2017).

Acepções menos críticas no sentido do questionamento das bases sobre as quais está assentado o padrão de produção e consumo, mas que também partem da visão dos limites ecológicos do planeta, pregam maior atenção à necessidade de que governos encontrem formas de reduzir os danos ambientais sem, contudo, prejudicar o crescimento econômico (OCDE, 2011). Neste marco, para tratar o dilema que envolve a busca por crescimento econômico e a preservação ambiental, os governos disporiam de várias alternativas, incluindo regulamentação, programas de informação, políticas de inovação, subsídios e os tributos ambientais.

Para além dos debates de natureza mais teórica, o fato é que as propostas constantes da agenda ambiental-tributária encontram-se, ainda, em grau incipiente de implementação embora estejam relativamente bastante mais avançadas no contexto europeu, como veremos.

O presente texto tem o propósito de contribuir com uma visão panorâmica, da tentativa de construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente, a qual, como apontamos, é notadamente recente e permeada por debates de fundo sobre desafios e dilemas do atual padrão de produção e consumo e sua relação com os limites ecológicos e biofísicos do planeta. Partindo deste panorama, o principal desafio do texto é, à luz de uma breve síntese do debate nos campos teóricos e das experiências internacionais, refletir sobre a frágil experiência de tributação ambiental no Brasil. Por fim, o texto oferece algumas pistas de caminhos e desafios para uma relação mais bem resolvida entre tributação e meio ambiente, nacionalmente.

## **1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA TEORIA ECONÔMICA E NO DIREITO**

Na economia, a abordagem mais conhecida para o tema da tributação ambiental segue sendo a da teoria neoclássica e suas derivações, em especial baseadas na concepção da economia ambiental. Nesta concepção os problemas ambientais, em especial o da poluição, resultam de falhas do mercado ou do sistema de preços que não refletem de maneira correta os danos causados a terceiros e ao meio ambiente. Isto decorreria do caráter público de boa parte dos bens e serviços ambientais.

Esta visão do problema como uma falha de mercado, por sua vez, se correlaciona a outro conceito caro à economia neoclássica que é o problema das externalidades. Na acepção de Alfred Marshall, tal problema decorre da interação dos agentes no mercado a qual gera, sem intencionalidade, malefícios ou benefícios para indivíduos alheios ao processo. Mas foi Pigou (1921) que abordou originalmente o problema das externalidades desde a perspectiva ambiental e ficou conhecido como o autor que propôs uma “solução econômica” para o problema a qual faz adeptos até os dias de hoje e a partir da qual se construíram várias derivações (SOARES; JURAS, 2015; THOMAS; CALLAN, 2016; SILVA; MENUZZI, 2015; MULLER, 1996).

A ideia básica defendida por Pigou e os adeptos é a de que os sistemas econômicos orientados pelo mercado não conseguem contabilizar as externalidades no seu sistema de preços, logo o poluente não paga pelos danos e o sistema de preços não reflete estes custos que recaem sobre a sociedade. A solução para o problema seria uma atuação do Estado para internalizar a externalidade por meio de uma taxa ou imposto. Esta taxação cumpriria o papel de restabelecer o equilíbrio, uma vez que ocorreria uma queda no nível de oferta do produto e, conseqüentemente, uma queda nos níveis de poluição atmosférica.

Ainda nesta corrente de pensamento, outros economistas propuseram como saída para as falhas de mercado ligadas ao meio ambiente e as externalidades a criação de direitos de propriedade sobre os recursos naturais, ou seja, eliminar o caráter público desses bens e serviços. Assim, a livre negociação destes direitos em mercados privados imitaria para sua utilização a internalização no sistema de custos e preços não sendo, portanto, necessária a intervenção do Estado com imposição de taxas. Esta concepção foi inicialmente defendida por Coase (1960), para quem a existência de mecanismos corretivos (impostos) e a intervenção estatal, não seriam necessárias para equilibrar os custos sociais. Isto porque, na sua visão, quando as partes podem negociar direitos de propriedade e com possibilidade de obter benefícios mútuos, o resultado das transações deverá ser eficiente, ou seja, os próprios agentes envolvidos negociam as externalidades envolvidas no processo (SILVA; MENUZZI, 2015; MULLER, 1996).<sup>6</sup>

6. Esta acepção está claramente presente no debate atual no âmbito dos Acordos do Clima sobre a criação de um mercado de compra e venda de direitos de poluir e a eficácia desse mercado, permitindo às empresas menos poluidoras negociar seu diferencial no mercado; e sobre a adoção de mecanismos compensatórios para as empresas que conseguem controlar a poluição que geram.

Uma das vantagens da utilização do princípio da tributação de Pigou é que, ao atuar diretamente no mercado, tem maior flexibilidade do que a regulação direta e oferece incentivos à inovação tecnológica e à utilização de recursos de forma mais eficiente, além de atuar do lado da demanda, tornando os produtos mais caros (FANELLI *et al.*, 2015). Porém, é necessário conhecer o valor da externalidade para o cálculo da alíquota ótima do imposto, o que requer conhecer com exatidão a origem, o valor e os agentes afetados pelo dano (HEINE *et al.*, 2012).

Sendo assim, a falta de informações precisas sobre as externalidades pode levar a uma conduta oportunista, gerando assim mais poluição. Porém, informação produzida por parte do Estado pode reduzir essa externalidade ambiental e, em certos casos, o Estado pode criar incentivos para que o setor privado desenvolva e revele a informação nova. Daí a importância de um marco institucional com um serviço de governança adequado para transações de bens públicos (FANELLI *et al.*, 2015).

Em linha com o princípio da tributação de Pigou, desenvolveram-se três noções ou conceitos que são hoje recorrentes na literatura sobre tributação ambiental.

- O conceito de “tributo ambientalmente relacionado”, assim considerado o tributo, não reembolsável ao contribuinte, cobrado sobre base tributável particularmente relacionada ao meio ambiente. Todos os países membros da OCDE aplicam tributos ambientalmente relacionados, havendo mais de 375 deles, além de cerca de 250 taxas e cobranças ambientalmente relacionadas (OCDE, 2006). Contudo, conforme Soares e Juras (2015), este tipo de mensuração não é uma indicação segura de um sistema tributário ambientalmente adequado. Melhor exemplo disto é o Brasil que no *ranking* da OCDE que mede receita de tributos ambientalmente relacionados como porcentagem do PIB aparece, em 2010, em sexto lugar, juntamente com Dinamarca, Holanda, Suécia e outros países avançados.
- O “princípio do poluidor pagador”, segundo o qual o poluidor deve pagar pelas medidas necessárias a manter o meio ambiente em estado razoável, pelo dano causado à sociedade, de modo que as correspondentes despesas estejam refletidas nos custos dos bens e serviços (TUPIASSU; MENDES NETO, 2016; OCDE, 2001, p. 16; *apud* SOARES; JURAS, 2015). Soares e Juras (2015) alertam, contudo, para as dificuldades envolvendo esta taxação que pode implicar aumento de custo e perda de competitividade internacional, o que reforça a importância de uma coordenação internacional, difícil de obter no contexto atual. Ademais, se o ônus econômico da tributação extraordinária recai sobre o consumo, tem-se aí um problema de justiça fiscal. Para além do problema fiscal doméstico, é também necessário considerar o problema em contexto global. Uma tributação ambiental mais forte, assim como instrumentos de comando e controle mais fortes, pode gerar deslocamentos da poluição e da degradação ambiental para países onde esses mecanismos são mais fracos ou inexistentes.
- A tese da “reciclagem de receitas”, que busca aplicar a substituição dos tributos sobre “bens” por tributos sobre “males”. Tal situação gera a possibilidade de ocorrência do “duplo dividendo”: melhoria das condições ambientais com menor distorção dos tributos sobre a economia. Os defensores deste caminho alegam que uma Reforma Tributária Ambiental baseada na reciclagem de receitas reduziria a perda de competitividade, já que haveria redução de tributos distorcivos, desde que a reforma fosse neutra do ponto de vista arrecadatório. Para o problema da justiça fiscal, também alegam que uma majoração de tributos ambientais poderia ser

acompanhada de mecanismos de compensação para o ônus sofrido pelas camadas mais pobres da população devido ao aumento do preço dos bens e serviços sobretributados. Permaneceriam, contudo, os dilemas e as questões ligadas ao risco de perda de competitividade em contexto de globalização e, também, a questão da perda de arrecadação decorrente da evasão e elisão fiscal.

O exemplo mais recorrente nas discussões teóricas e de maior aplicação prática é o da taxa sobre a emissão de carbono como forma de compensar a redução da contribuição sobre a folha de pagamentos. No Reino Unido, por exemplo, a cobrança de uma taxa de mudança climática foi anunciada simultaneamente com uma redução de 0,3 ponto percentual nas taxas de contribuição de seguridade social dos empregadores.

Há inúmeros modelos macroeconômicos que simulam a adoção de uma reforma tributária ambiental e várias pesquisas empíricas que avaliam a adoção concreta de medidas tributárias ambientais. Porém, os resultados dos modelos teóricos são muito dependentes das premissas adotadas e as avaliações empíricas não são muito robustas. Tais estudos tendem a comprovar a ocorrência do “duplo dividendo”, quando a medida tributária ambiental é adotada na presença de desemprego involuntário e a redução de impostos ocorre sobre bens não complementares e bens intensivos em energia (SOARES; JURAS, 2015).

Segundo Fanelli *et al.* (2015) existem hoje diversas ferramentas econômicas utilizadas para internalizar as externalidades, ferramentas as quais, contudo, sofrem de problemas institucionais e de governança. Para Acquatella e Bárcena (2005), é notória a falta de uma plataforma jurídico-institucional que permita elaborar propostas integradas de políticas e instrumentos ambientais que definam o papel das regras do jogo em um contexto em que a capacidade de execução nos países de baixa ou média renda é menor.

Há que se registrar também, em especial no contexto europeu, a dilatação do debate para o campo fiscal com as chamadas “Reformas fiscais ambientais”, as quais, ao lado do aumento da participação dos impostos relacionados ao meio ambiente, na perspectiva do duplo dividendo, reforçam a importância de se removerem subsídios prejudiciais para o meio ambiente. Esta dilatação de perspectiva é relevante para considerar mais amplamente o papel das desonerações na permanência de apoio às atividades e setores que geram prejuízos ambientais ou aumento de poluição. Este ponto nos será útil para refletir, adiante, sobre o contexto brasileiro.

Segundo Fanelli *et al.* (2015), na prática, mesmo os países que estão na vanguarda de “reformas fiscais ambientais”, tiveram dificuldades para reunir as informações necessárias para calcular o tamanho da externalidade e estimar o valor do imposto. Diante disso, as externalidades ambientais, assim como outras distorções, geram falhas de mercado que incidem sobre a competitividade e requerem políticas de desenvolvimento conjuntas.

No campo do Direito, uma noção recorrentemente aceita classifica dois tipos de impostos ambientais: (i) impostos ambientais em sentido próprio: são os impostos que visam diretamente a promover uma alteração de comportamentos; e (ii) impostos ambientais em sentido impróprio: os que têm como principal objetivo obter receitas destinadas à aplicação em políticas ou projetos de natureza ecológica em amplo senso (SOARES, 2001; COSTA, 2013).

Conforme Soares (2001), os tributos em sentido impróprio são, em princípio, tão “ambientais” quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para

a prossecução do fim em causa. Nesta perspectiva, o que faz um tributo adquirir uma natureza própria seria a prevalência do objetivo de estimular que se adotem condutas mais sustentáveis; e que tenha por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades, em detrimento da sua natureza arrecadatória.

Na mesma direção, Costa (2013) defende que todas as espécies tributárias, impostos, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições de intervenção no domínio económico têm, a seu modo, aptidão a servir como veículo à proteção ambiental. A natureza ambiental dos tributos, contudo, não é caracterizada pelo destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, mas, sim, pela finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criar esses tributos e discipliná-los.

Seguindo a linha defendida por Soares (2001), os tributos ambientais orientados a “substituir parcialmente os impostos que recaiam sobre o fator trabalho” seriam impróprios, dado que o que está em causa seria o modo como se vão aplicar os recursos obtidos com a cobrança do imposto. Já os tributos que visam a promover “uma melhor eficiência energética” teriam caráter de incentivo extrafiscal e nesse sentido seriam próprios. Já aqueles que buscam “interiorizar os custos” representam uma simbiose entre as duas funções, posto que tratam tanto de obter recursos para que o Estado repare os danos causados ao ambiente, quanto do esforço para integrar este custo no processo decisório do agente económico. Assim, considerada essa classificação, o desenho dos tributos ambientais deve ater-se, predominantemente, à função extrafiscal, uma vez que a intenção arrecadatária distorceria a configuração do imposto como promotor da alteração de comportamentos.

No tema da extrafiscalidade dos tributos ambientais, nos é útil, para efeito da presente discussão, fazer referência à classificação apresentada por Caliendo (2014) para uma melhor abordagem dos possíveis e distintos objetivos ligados aos tributos ambientais chamados próprios: tratamento diferenciado às atividades poluidoras, considerando-se substantiva diferença entre estas e as demais atividades económicas, uma vez que se trata de justiça distributiva; tratamento adequado visando ao bem comum, correlacionando o interesse privado e a sua contribuição para a manutenção de uma sociedade ambientalmente saudável; e sanção em caso de desequilíbrio gerado pela conduta poluidora (VIEIRA, 2013).

Deste breve registro de elementos do debate nos campos económico e jurídico, nos parecem relevantes alguns pontos, para abordar o tema da “reforma tributária ambiental” ou “reforma fiscal ambiental” no contexto brasileiro: (i) a tributação ambiental deve transitar no campo da extrafiscalidade; (ii) deve haver forte tributação sobre atividades e produtos de externalidades altas (chamada “tributação ambiental em sentido estrito”); (iii) há que se pensar a repartição de receitas em sintonia com a ideia de “duplo dividendo”, mas tendo em vista, também, o contexto de subfinanciamento das políticas ambientais e socioambientais; e (iv) há que se repensar e reformular a política de incentivos fiscais, de forma não só a acenar com benefícios fiscais para atividades e setores que se quer incentivar (sanções premiadas), como para eliminar isenções em atividades e setores poluentes que geram elevados danos ambientais.

## **2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL EM TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Os países europeus estão na vanguarda da tributação ambiental, sendo pioneiros os escandinavos. A Finlândia foi o primeiro país da Europa a realizar uma reforma tributária ambiental, introduzindo, em 1990, um tributo sobre o conteúdo de carbono

nos combustíveis fósseis (SPECK *et al.*, 2011, p. 102). A Suécia implementou sua reforma ambiental em 1991, criando tributos sobre CO<sub>2</sub>, SO<sub>2</sub> e NOx. A Dinamarca fez a reforma em três etapas: em 1993, foi reduzida a alíquota marginal do imposto sobre a renda das pessoas físicas e aumentada a dos tributos sobre combustível fóssil, eletricidade, resíduos sólidos, água, papel e plástico; em 1995, criou um tributo sobre emissão de CO<sub>2</sub> (SOARES; JURAS, 2015).

Na Alemanha, a reforma data de 1999, com a aprovação de duas leis cuja implantação foi prevista em cinco etapas de majoração da tributação sobre combustíveis para transporte e aquecimento, entre 1999 e 2003, além da criação de um novo tributo sobre eletricidade (SOARES; JURAS, 2015).

No Reino Unido, foram criados três tributos: o primeiro, implementado em 1996, referente ao despejo de resíduos em aterro; o segundo, criado em 2001, um encargo sobre uso comercial e industrial de energia, que busca aumentar a eficiência da utilização e reduzir a demanda por energia de fontes “sujas”; o terceiro, instituído em 2006, incide sobre agregados minerais, compreendendo pedra, areia, cascalho e produtos correlatos, com o que se busca promover uma “desmaterialização” da economia, segundo Soares e Juras (2015). A reforma tributária ambiental da Itália prevê que um terço da maior tributação dos produtos petrolíferos deve ser atribuído a medidas de eficiência energética.

Na Suíça (2008) a reforma inclui elementos de coleta seletiva e planos de eficiência energética. Na Holanda (1995) foi implementada a tributação sobre o consumo de energia, a geração de resíduos sólidos, a captação de águas subterrâneas e a utilização de urânio, além de um imposto sobre o consumo de eletricidade e gás natural. A reforma australiana abrange aspectos distributivos, financiamento às empresas, isenções e programas de eficiência energética. Como exemplos de tributos ambientais que não necessariamente focam nas emissões de origem energética, tem-se o caso da Islândia um imposto sobre os recursos pesqueiros, implantado em 2002; na Letônia, o imposto sobre recursos naturais (argila, dolomita, etc.), sobre a eliminação de resíduos, produtos, contaminantes do ar, entre outros; na Noruega, em 1999, foi introduzido um imposto sobre pesticidas que consiste em sete alíquotas baseadas nos riscos ambientais e nos problemas de saúde (SOARES; JURAS, 2015; FANELLI *et al.*, 2015; OCDE, 2017).

Mais recentemente, vários países, em especial na Europa, têm adotado medidas tributárias relacionadas à proteção do meio ambiente, em geral embaladas sob o rótulo de uma “reforma tributária ambiental” ou “reforma fiscal verde”, que estão em linha com o debate sobre o “duplo dividendo” e consistem em aumentar a participação dos impostos relacionados com o meio ambiente (por exemplo, sobre o uso de energia, emissões de poluentes atmosféricos, uso da terra), ao mesmo tempo em que reduzem a carga tributária em áreas ou setores que se quer encorajar, como emprego e investimento em tecnologias “limpas”. Tais “reformas fiscais ambientais” teriam vários efeitos, dentre outros fazer com que bens ou atividades prejudiciais ao meio ambiente tornem-se mais caros, promover distribuição direta ou indireta da receita extra arrecadada; apoiar a criação de emprego e investimentos em inovação.

Alguns exemplos nos parecem úteis. Com a redistribuição em andamento da carga tributária na Bélgica, espera-se que as taxas laborais sejam reduzidas em €7,2 bilhões até 2018, valor esse que será compensado com tributação ambiental e seletiva (ex: aumento do tributo sobre o diesel e tributação sobre bebidas açucaradas). A Itália está publicando seu primeiro amplo relatório sobre os malefícios ao meio ambiente provocados por subsídios. Na Espanha firmou-se um acordo entre os partidos políticos, pelo qual a

7. Disponível em: <https://green-budget.eu/new-initiatives-needed-to-redress-green-tax-decrease/>.

tributação deve mudar, deixando de incidir sobre o trabalho e passando a incidir sobre fatores causadores de poluição e fontes não renováveis. E em Portugal, a reforma de 2016 focou-se nos combustíveis.<sup>7</sup>

Diversos países europeus notaram que a tributação com orientação ecológica deve permear todo o sistema tributário nacionais e internacionais. Não basta criarem-se tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras; é necessário que todo o sistema tributário seja o mais “ecológico” possível. Para orientar a política fiscal nacional, estadual e municipal na direção de maior sustentabilidade, é preciso que todas as políticas públicas sejam consistentes do ponto de vista da preocupação com a ecologia (CALIENDO *et al.* 2014: 7).

8. Disponível em: <https://green-budget.eu/new-initiatives-needed-to-redress-green-tax-decrease/>.

Outro exemplo que nos parece positivo na experiência europeia de construção de uma “reforma fiscal ambiental” é a definição de um indicador, como parte da Estratégia Europa 2020, portanto em âmbito regional, de participação dos impostos ambientais nas receitas totais de impostos e contribuições sociais. O objetivo é que até 2020, pelo menos 10% da arrecadação dos países membros da União Europeia (UE) advinha de tributos ambientais. Os desafios nesta direção são, no entanto, consideráveis. Segundo o Relatório do Eurostat de 2016,<sup>8</sup> a participação dos impostos ambientais nas receitas totais de impostos e contribuições sociais diminuiu ao longo deste período de 10 anos, de 6,8% em 2004 para 6,3% em 2014.

9. Disponível em: <https://green-budget.eu/about-us/>.

O *Green Budget Europe (GBE)*<sup>9</sup> ressalta dois principais problemas ou desafios para explicar a dificuldade de se ampliar a participação de tributos ambientais na arrecadação dos países membros. O primeiro problema é o peso relativo ainda alto na receita tributária total (em torno de 50%), dos impostos sobre o trabalho. O segundo é a receita ainda pouco significativa do regime de comércio de licenças de emissão da UE (*European Union Emission Trading Scheme, EU ETS*).<sup>10</sup> Este regime, cujas receitas são computadas como receitas fiscais nas contas nacionais, enfrenta dentre outros problemas a proliferação de licenças gratuitas de poluição e subsídios, além de não haver regulamentação que estabeleça patamares mais elevados para o preço do carbono.

10. O sistema de comércio de emissões abrange os Estados-Membros da UE e os Estados da EEA-EFTA, Islândia, Liechtenstein e Noruega. Lançado em 2005, o *EU ETS* está agora em sua terceira fase, que vai de 2013 a 2020. O *ETS* da UE é um regime de captura e comércio (*cap and trade*) que inclui mais de 11.000 estações de energia e instalações industriais, bem como companhias aéreas e cobre aproximadamente 45% das emissões de gases de efeito estufa da UE. O esquema permite comprar quantidades limitadas de créditos internacionais de projetos de poupança de emissões em todo o mundo. Uma parte substancial de todas as licenças de emissões ainda é livremente alocada. O *EU ETS* abrange as emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) das usinas, uma ampla gama de setores industriais intensivos em energia e companhias aéreas comerciais. As emissões de óxido nítrico provenientes da produção de certos ácidos e as emissões de perfluorocarbonos da produção de alumínio também estão incluídas.

Vale por fim notar que o debate europeu e internacional sobre tributação ambiental com vistas a enfrentar as mudanças climáticas tem considerado central a precificação das emissões dos gases causadores do efeito estufa ou simplesmente, a precificação do carbono. Neste debate emergiram duas vertentes, em geral conflitantes: a taxação sobre o carbono (*carbon tax*) e mecanismos de mercado como o “*cap and trade*”, a exemplo do *EU ETS* acima citado.

A taxação sobre o carbono determina um preço por quantidade emitida, de tal forma que o mercado ajusta o nível de emissões com base no valor da taxa estipulada. Já no sistema “*cap and trade*”, parte-se de uma meta de redução de emissões de gases do efeito estufa para o país ou bloco que é repartida entre os agentes econômicos na forma de um limite de emissões permitido para cada empresa. Esta regulação cria um mercado de emissões onde quem emite menos que seu limite pode vender suas permissões para outras empresas com maiores necessidades de emissões. Esse sistema exige agente regulador, o *Emission Trading Scheme (ETS)*, que distribui as permissões e periodicamente ajusta os limites de emissão dos agentes (IE, 2016).

Segundo o estudo realizado pelo Instituto Escolhas (IE, 2016) os aspectos econômicos por trás da implementação de mecanismos de precificação do carbono indicam que existiria uma maior efetividade em termos de relação custo-benefício para a sociedade na taxação sobre o carbono relativamente ao sistema “*cap and trade*”.



O referido estudo também apresenta uma boa síntese de países, Estados ou Distritos, no caso da China, que recorreram às duas vertentes. Notadamente, na maioria dos países que adotaram políticas de taxaço do carbono, com destaque para países europeus, a base de incidência são os combustíveis fósseis, normalmente sobre seu consumo destes combustíveis.

Na América Latina, existem algumas experiências de reformas fiscais ambientais de forma mais restrita. Na Argentina (2013) foi implementado um imposto sobre automóveis, motocicletas, embarcações e aeronaves desportivas; na Bolívia (2007) foi criada uma alíquota adicional para mineração; e no Chile e no México (2014), um imposto sobre o carbono. Esse tem sido considerado um dos métodos mais eficientes para reduzir as emissões (FANELLI *et al.*, 2015).

Segundo Fanelli *et al.* (2015), contudo, uma reforma tributária ambiental na América Latina e no Caribe apresenta obstáculos que não são apenas teóricos, uma vez que mesmo os países desenvolvidos tiveram dificuldades em reunir as informações necessárias para calcular o tamanho da externalidade e estimar o valor do tributo. Diante disso, as externalidades ambientais, assim como outras distorções, geram falhas de mercado que incidem sobre a competitividade e requerem políticas de desenvolvimento conjuntas.

### **3. EXPERIÊNCIA BRASILEIRA EM TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE RELACIONADA**

No Brasil, uma reforma tributária ambiental é um desafio ainda a ser enfrentado. Experiências tópicas e frágeis, como veremos, denotam a baixa relevância e aderência do debate e da prioridade política em torno do tema da tributação ambiental e completa ausência de debate mais de fundo sobre a viabilidade e necessidade de uma “reforma fiscal ambiental” adaptada à realidade brasileira.

Mas, embora a tributação ambiental ainda esteja em fase de construção, há consenso no campo jurídico de que o direito tributário pode constituir-se em um meio indireto de tutela ambiental amplamente amparado pela Constituição Federal (COSTA, 2013; FOLLONI, 2013; TUPIASSU, 2006; DOMINGUES, 2007; TORRES, 2005; CALIENDO *et al.*, 2014; CASTRO, 2016).

Caliendo (2014: 4) sintetiza o entendimento de que *“como instrumento de atuação estatal, o ordenamento tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular aquelas menos afinadas com políticas públicas de promoção do bem comum. (...) Se, sob o aspecto fiscal, o Estado obtém recursos para operacionalizar e manter a esfera pública a partir de contribuições privadas, a partir do extrafiscal ele fomenta ou desestimula determinados comportamentos de seus contribuintes”*.

Ainda conforme o autor, o que configura a extrafiscalidade ambiental não é a destinação do recurso derivado da tributação ou da técnica utilizada para sua imposição e sim o objetivo constitucional que vem atender. *“Quando se vale de medida com fulcro na defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado, com base no art. 225 da Constituição, se está diante de extrafiscalidade ambiental”* (CALIENDO, 2014:5).

No campo econômico, conforme Soares e Juras (2015) há inúmeros modelos macroeconômicos que simulam a adoção de uma Reforma Tributária Ambiental, assim como pesquisas empíricas que avaliam a adoção concreta de medidas tributárias ambientais.

Porém, os resultados dos modelos teóricos são muito dependentes das premissas adotadas e as avaliações empíricas não são muito robustas.

No Brasil, foi publicada em 2016 uma pesquisa pelo Instituto Escolhas, sob coordenação de Appy (2015), que avalia os impactos econômicos, ambientais e sociais de uma mudança no sistema de tributação no Brasil com a introdução da taxa sobre o carbono emitido em setores fornecedores de combustíveis, com efeito neutro sobre a carga tributária mediante modificações na cobrança do PIS/Cofins. Na pesquisa, além de premissas relacionadas ao PIS/Cofins, foram utilizadas e construídas bases de dados que serviram de suporte às simulações para mensuração dos impactos, quais sejam: Matriz Insumo-Produto da economia brasileira para o ano de 2011, construída a partir do Sistema de Contas Nacionais 2011; e Matriz Híbrida de CO<sub>2</sub> a partir de dados do Balanço Energético Nacional (BEN) 2011, com derivação de Coeficientes de Emissão de CO<sub>2</sub> de cada produto.

Com base nas matrizes e premissas utilizadas foram construídos dois cenários de curto prazo para mensuração dos efeitos de escolhas de taxa sobre o PIB, emprego, salários, emissão de CO<sub>2</sub> e arrecadação de tributos. No primeiro cenário considerou-se a possibilidade de introduzir uma taxa sobre o carbono, na linha já adotada em vários países, com simulação de duas taxas distintas. A primeira, de US\$ 10/ton CO<sub>2</sub>, por ser esta uma média utilizada por 85% dos países que adotam esse tipo de tributação, e a segunda, de US\$ 50/ton CO<sub>2</sub> por ser esta taxa indicada por pesquisa anterior da COPPE/UFRJ como necessária para cumprir a metas estabelecidas pelo Brasil junto ao Acordo do Clima de Paris. Tal simulação não utilizou, contudo, medida para compensar o aumento da arrecadação proveniente da introdução do novo tributo e chegou a resultados que indicaram, com ambas as tarifas, efeitos adversos sobre a competitividade do país com redução da atividade econômica dos setores intensivos em emissões impactando o nível de emprego e salários.

No segundo cenário, a pesquisa propõe, alternativamente, encontrar uma taxa sobre o carbono que permita eliminar a incidência cumulativa de PIS/Cofins decorrente da substituição deste tributo por um IVA. Para tanto, a arrecadação com base nesta nova taxa deveria alcançar R\$ 37,4 bilhões. Com base nas matrizes e simulações construídas, a pesquisa estima que seria, então, necessária uma taxa de carbono fixada no valor de R\$ 111,14 (US\$ 35,68) por tonelada de CO<sub>2</sub>.<sup>11</sup> A introdução desta taxa em paralelo à mudança no PIS/Cofins resultaria, segundo o modelo construído, em expansão de R\$17,4 bilhões do PIB (valores de 2011), um crescimento de 0,47%, na criação de aproximadamente 533 mil empregos e na redução das emissões dos setores de transporte terrestre e energético em cerca de 3,0 milhões de toneladas de carbono.

11. Em ambos os cenários considerou-se que as exportações não são oneradas pela tributação sobre o carbono e considerou-se a arrecadação decorrente da tributação compensatória das importações.

Outra iniciativa que vale mencionar foi o evento proposto pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda em 2013, com apoio da Embaixada do Reino Unido e executado pela GVces, o Seminário Política Fiscal Verde no Brasil (GVces, V2013). Nele foi traçado um panorama completo dos instrumentos de política fiscal em uso no Brasil que possuem potencial para promover uma economia verde e listou-se uma série de recomendações ao governo entre elas incentivar, mais do que sobretaxar as atividades econômicas, estimulando o desenvolvimento sustentável, sem gerar prejuízo às contas públicas e respeitando a Lei de Responsabilidade Fiscal. Outra recomendação foi de que uma política tributária voltada para a economia verde fosse fiscal-neutra onde para cada aumento de tributação de determinada atividade poluidora, haja a concessão de um incentivo fiscal a uma atividade ambientalmente mais limpa ou que traga benefícios sociais. Por fim, recomenda reduzir subsídios governamentais pagos às atividades que são reconhecidamente poluidoras.

Contudo, a despeito de iniciativas de pesquisas e debates como os acima listados, as questões fiscais usualmente são tratadas à margem das questões ambientais, como se fossem dois mundos paralelos, que não se misturam (AFONSO, 2018) e, indo além, que se contradizem e se chocam.

Exemplo recente foi a renovação e ampliação de subsídios, via isenções tributárias, para a extração de petróleo no Brasil. Com a intenção de atrair novos investimentos, em especial de empresas privadas transnacionais, foi renovado em agosto de 2017 por mais vinte anos o Repetro, um regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural. No mesmo ano, em dezembro, foi também aprovada a Medida Provisória nº 789, transformada na Lei nº 13.586 de 2017, que reduz a base de cálculo para cobrança do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Segundo cálculos de especialista, os subsídios embutidos na Lei alcançarão R\$ 1 trilhão ao longo de 20 anos de exploração dos campos do pré-sal cujo potencial de extração é estimado em 176 bilhões de barris recuperáveis.<sup>12</sup> A exploração de todo esse potencial implicaria, por sua vez, a emissão de 74,8 bilhões de toneladas de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) na atmosfera.<sup>13</sup>

É, portanto, necessário olhar para a experiência brasileira de tributos ambientalmente relacionados, sem desconsiderar o papel das isenções e subsídios na construção de caminhos que vão na contramão de um sistema tributário ambientalmente coerente e eficiente.

### 3.1. Tributos de competência da União

#### 3.1.1. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Cide-Combustível

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (Cide-Combustível) foi prevista na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, a qual delinea requisitos para sua cobrança e destinação, com regulamentação dada pela Lei nº 10.336/2001.

A destinação de sua receita vai para o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Com base na incidência e destinação de sua receita, podemos considerá-la como um “tributo ambientalmente relacionado”, nos termos propostos pela OCDE.

Oliveira (2006) classifica a Cide no campo da extrafiscalidade e parafiscalidade. No seu caráter extrafiscal, o autor reforça seu papel como instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, o que a coloca a meio caminho do tributário com o econômico. No campo da parafiscalidade, reforça a ideia de tratar-se de um ingresso especialmente obtido para financiar um gasto, o que vários autores denominam dupla afetação segundo a qual este tipo de contribuição destina-se a um objeto (fim, política pública) e a um organismo (órgão, pessoa jurídica), ou seja, não se trata de tributo que possa ser livremente utilizado no orçamento fiscal da União. Esta seria, defende o autor, a condição para a própria legitimidade da Cide: “A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de legitimidade concreta das contribuições; ou seja, a finalidade específica é justificadora da sua instituição” (OLIVEIRA, 2006:30).

12. Sobre a polêmica envolvendo a estimativa de subsídios ver: <http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2017/dezembro/mp-795-se-nao-e-trilhao-o-que-e-entao>.

13. Vale registrar que o problema dos subsídios aos combustíveis fósseis é global. O Fundo Monetário Internacional (FMI) estima que o petróleo, o carvão e o gás recebem cerca de US\$ 5,3 trilhões em subsídios em todo o mundo, o que equivale a 6,3% do PIB (Produto Interno Bruto) global. Nestes valores são também considerados custos causados por danos e impactos, como a poluição atmosférica, congestionamentos e acidentes de trânsito. Existe uma iniciativa no âmbito do G20 de sensibilização e pressão para que os países membros reduzam progressivamente tais subsídios.

Para o autor, tais contribuições expressam

*“um projeto constitucional permanente destinado a garantir valores especialmente legitimados pela sociedade e por isso tutelados pela Carta, em contrapartida do qual, o Orçamento deverá ser, não apenas projetado, mas executado, de forma a atender responsável, séria e integralmente àquelas pré-determinações de Despesas previstas na Constituição, face ao princípio da respectiva supremacia na Ordem Jurídica”* (OLIVEIRA, 2006).

O que constatamos, no entanto, ao avaliarmos a execução orçamentária da Cide-Combustível em 2017, no Portal de Orçamento Público do Senado Federal (Siga Brasil), é que 60% da receita dessa contribuição é utilizada pelo Ministério dos Transportes para o financiamento de obras de transportes, com destaque para o rodoviário. Os outros 40% são direcionados à transferência constitucional a Estados, Distrito Federal e Municípios. Já ao Ministério do Meio Ambiente (MMA), sequer houve dotação orçamentária para a execução de projetos ambientais.<sup>14</sup>

14. O mesmo foi observado em 2011, por Soares e Juras (2015), quando o MMA não realizou nenhuma ação financiada pela Cide-Combustíveis, e o Ministério dos Transportes ficou com quase a integralidade dessa receita. Para os autores, reforça-se assim a ideia de que, embora a Cide-Combustíveis seja um “tributo ambientalmente relacionado”, na prática a sua função ambiental é meramente acessória.

15. No dia 08/09/2016, foi promulgada a Emenda Constitucional EC 93/2016, que alterou o art. 76 do ADCT para prorrogar a desvinculação de Receitas da União (DRU) e estabelecer também a possibilidade de desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios (DRE e DRM). A Emenda prevê a desvinculação de 30% das receitas da União (o percentual anterior era de 20%) até 2023 e dispõe que, em relação à DRE e à DRM, o remanejamento não pode afetar recursos destinados à saúde e à educação.

Ademais, como também chamou atenção Oliveira (2006), os recursos oriundos das Cides têm sido historicamente contingenciados, sob amparo legal da chamada DRU,<sup>15</sup> configurando uma destinação de recursos que, inclusive, conecta-se com o alegado déficit previdenciário decorrente do fato de que as contribuições sociais têm natureza jurídica similar às contribuições de intervenção no domínio econômico.

Por fim, o potencial de arrecadação para os cofres da União (e destinação) da Cide-Combustível foi notadamente esvaziado com a aprovação da Emenda Constitucional nº 44 de 2004 a qual estabeleceu que 29% do produto da arrecadação seria destinado na forma de transferência para os Estados e o Distrito Federal.

### **3.1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI ecológico**

O Imposto sobre Produtos industrializados, IPI, de competência da União, poderá apresentar alíquotas seletivas em razão da essencialidade ambiental ou do percentual de matéria-prima reciclada utilizada na fabricação dos produtos.

O potencial de extrafiscalidade do IPI está relacionado com o princípio da seletividade, que lhe é inerente. A Constituição Federal prevê expressamente no artigo 153 §3º, I, que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial ele for menor será a sua alíquota e, do contrário, quanto mais supérfluo, mais elevada ela será.

O entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a “essencialidade econômica” do produto deve ceder para a compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição da alíquota do IPI a “essencialidade ambiental do produto”, a que deve corresponder a “seletividade ambiental” (LOPES, 2008).

O IPI ecológico, até o momento, tem sido utilizado com o abrandamento de alíquotas deste imposto para que a indústria utilize tecnologias limpas na elaboração do produto. Atualmente alguns dispositivos utilizam o IPI em busca da sustentabilidade ambiental.

Por exemplo, o Decreto Federal nº 755/93, que estabeleceu diferentes alíquotas do IPI para veículos movidos a gasolina (25 ou 30%) e para veículos movidos a álcool (20 ou 25%) e contribuiu para a redução dos níveis de poluição do ar nas cidades. No entanto,

embora esteja presente a seletividade ambiental, o Decreto quando da sua edição não teve como propósito a preservação ambiental, mas sim o incentivo à produção de veículos movidos a álcool. Porém, foi benéfico o resultado de redução da importação de petróleo, por ele ser mais poluente (VIEIRA, 2013).

Entretanto, lembrando a ineficiência de muitos gastos tributários no Brasil, especialmente quando se consideram o componente ambiental e a anulação dos resultados de outras políticas públicas, o aumento das renúncias fiscais no IPI para o setor automobilístico apresenta correlação de 97% com o crescimento da frota; e correlação de 85% com o aumento de emissões veiculares brasileiras para os anos de 2007 a 2012 (IPAM, 2013).<sup>16</sup>

Outro exemplo, a Lei nº 13.097/2015 alterou os artigos 5º e 6º, da Lei nº 12.375/2010, determinando que os estabelecimentos industriais terão direito, até 31 de dezembro de 2018, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de resíduos sólidos utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. Ainda, o Projeto de Emenda Constitucional nº 571/2006 pretende proibir a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre os produtos reciclados de matéria-prima nacional.

Salienta-se, também, a possibilidade de concessão de alíquota zero do IPI para veículos elétricos, com alta eficiência energética, baixo consumo de combustíveis e reduzida emissão de poluentes, bem como para bicicletas, de modo a estimular o transporte sustentável (FERNANDES, 2017).

### **3.1.3. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ITR**

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de competência da União, pode ser considerado um “tributo ambientalmente relacionado” uma vez que em sua legislação constam isenções tributárias para: (i) áreas de preservação permanente (APP), reserva legal (RL) e servidão ambiental, conforme disposto no Código Florestal; (ii) áreas de interesse ecológico (aquelas destinadas, por ato do poder público, à proteção dos ecossistemas, e que ampliem as restrições de uso previstas para as APPs e RL); (iii) áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural; (iv) Reservas Particulares do Patrimônio Natural – RPPN; (v) áreas cobertas por floresta nativa primária ou em estágio médio ou avançado de regeneração (podendo haver atividade econômica de manejo florestal sustentável de uso múltiplo e outras explorações extrativas).

O tributo atualmente possui caráter progressivo em relação à dimensão do imóvel e regressivo em relação ao grau de utilização – nesse caso, sendo devidamente abatidas as áreas citadas acima. Portanto, além de coibir o latifúndio por extensão, o tributo também desestimula em seu desenho a ampliação da produção para áreas de baixa aptidão agropecuária, possibilitando que tais áreas tenham destinações ambientais.

Entretanto, o aparato previsto no ITR ainda não alcançou a regulamentação necessária para estimular a conservação de solo, a transição agroecológica e o cultivo orgânico ou desestimular práticas agropecuárias que geram “externalidades” ambientais, como o uso abusivo de agrotóxicos, cultivo de transgênicos e a superexploração da natureza implementada por frações hegemônicas do agronegócio. Isso ocorre pela desvinculação do tributo do cumprimento da função social da propriedade rural. A mera fixação do grau de utilização como mecanismo definidor de alíquotas mitiga o potencial extrafiscal do tributo, situação aprofundada também pela ausência de regulamentação orgânica do artigo 186 da Constituição Federal, que estabelece os quatro quesitos para o cumpri-

16. Disponível em: [https://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2013/10/Pegada-de-Carbono-dos-Gastos-Tributários\\_ipam-29Out13.pdf](https://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2013/10/Pegada-de-Carbono-dos-Gastos-Tributários_ipam-29Out13.pdf).

mento da função social da propriedade rural: I – aproveitamento racional e adequado; II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Com a implementação do Cadastro Ambiental Rural (CAR) e a possibilidade de integração de diversas bases cadastrais (Incra, MMA, SRF), assim como ajustes nas alíquotas que possibilitem incentivar atividades sustentáveis e penalizar atividades com impacto ambiental negativo, o ITR poderia se tornar instrumento estatal para fins de proporcionar uma política agroambiental mais próxima dos preceitos constitucionais, em especial os artigos 186 e 225, respeitando a função social dos imóveis rurais e a necessidade de garantirmos um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

### 3.1.4. Imposto de Renda, IR

No Imposto de Renda, IR, de competência da União, ocorrem incentivos às pessoas físicas ou jurídicas que financiam projetos que visam à proteção ambiental ou que doam para causas dessa natureza.

Por exemplo, a Lei nº 5.106/1966 prevê isenção do Imposto de Renda de pessoas físicas e jurídicas que realizem projeto de florestamento ou reflorestamento aprovado pelo Ministério da Agricultura, em terras de que tenham justa posse. Buscando ampliar essa previsão, o grupo de Trabalho (GT) IR Ecológico,<sup>17</sup> criado em julho de 2005 e composto de diversas ONGs ambientais nacionais, um escritório de advocacia e outros especialistas, propôs o PLS nº 5162/05, que prevê que pessoas físicas e jurídicas poderão deduzir do Imposto de Renda devido, respectivamente, até 80% (oitenta por cento) e até 40% (quarenta por cento) dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos de conservação do meio ambiente e promoção do uso sustentável dos recursos naturais.

17. Disponível em: [https://www.wwf.org.br/natureza\\_brasileira/especiais/imposto\\_de\\_renda\\_ecologico/](https://www.wwf.org.br/natureza_brasileira/especiais/imposto_de_renda_ecologico/).

O caso do Imposto de Renda é também elucidativo da importância de uma abordagem mais ampla da tributação ambiental na direção da já citada “Reforma Fiscal Ambiental”. O sistema tributário é permeado por desonerações e isenções, os denominados gastos tributários, que, dentre outras questões, implicam estímulos a atividades de elevados impactos ambientais, algumas delas com impactos elevados também em termos de emissões de gases de efeito estufa.

Além do exemplo das isenções para extração de petróleo, renovadas e ampliadas em 2017, vale citar o exemplo das isenções de caráter regional, em especial no âmbito da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam). Os incentivos perduram há mais de 50 anos em especial por meio da redução da base de tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, apropriados por grandes empresas nacionais e estrangeiras que investem em setores intensivos em recursos naturais. No formato hoje existente, setores considerados prioritários<sup>18</sup> podem fazer jus ao benefício da dedução de 75% do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, podendo, também, haver abatimento de 30% do imposto a pagar (os 25% restantes do IRPJ) em casos de reinvestimento. Não faltam exemplos da incoerência desta política nos dias de hoje, sem falar dos seus equívocos históricos e dos seus impactos ambientais e sociais negativos acumulados.

Tais isenções expressam opções políticas fortemente condicionadas pela presença, ontem e hoje, dentro do Estado brasileiro de grupos de pressão e interesse ligados ao agronegócio amplamente entendido, opções que já foram chamadas de agroestratégias.<sup>19</sup>

18. Os setores considerados prioritários para o desenvolvimento regional que podem pleitear o incentivo estão definidos pelo Decreto nº 4.212 de 2002 com atualizações dadas pelo Decreto nº 6.810 de 2009. A lista de setores prioritários é extensa e contempla todos os segmentos intensivos na exploração de recursos naturais, dentre eles a indústria extrativa de minerais metálicos, a agroindústria de carnes e óleos vegetais, a indústria de transformação de madeira, mesmo que com baixíssimo grau de processamento, além de energia e produção de gás.

19. “Agroestratégias”, como definidas por Alfredo Wagner B. de Almeida em “Agroestratégias e desterritorialização: direitos territoriais e étnicos na mira dos estrategistas dos agronegócios”. In: *Capitalismo globalizado e recursos territoriais: fronteiras da acumulação no Brasil contemporâneo*, ALMEIDA, Alfredo W. B et al Rio de Janeiro: Lamparina, 2010.

## 3.2. Tributos de competência estadual

### 3.2.1. ICMS 'ecológico'

O que se convencionou denominar por ICMS Ecológico nada mais é que uma forma de distribuição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) para os Municípios de um Estado, considerando fatores ambientais. Esta distribuição de receitas está prevista no Artigo 158, inciso IV da Constituição Federal que trata da repartição das receitas tributárias, o qual estabelece que 25% da arrecadação do ICMS deve ser destinada aos Municípios com base em critérios: 1) No mínimo  $\frac{3}{4}$  (três quartos) para as operações decorrentes de operações relacionadas a circulação de mercadorias e às prestações de serviços; 2)  $\frac{1}{4}$  (um quarto) desse valor, pode ser usado de acordo com o que estiver escrito na lei estadual, e no caso dos territórios a lei federal. Dessa forma, dos 25% a serem distribuídos aos Municípios  $\frac{1}{4}$  (ou seja, 25%) pode ser usado conforme estabelecido em lei estadual. Pelo menos 16 Estados brasileiros já instituíram legislação que inclui critérios ambientais para a destinação desta parcela de  $\frac{1}{4}$  que cabe aos Municípios.<sup>20</sup>

A interpretação já consolidada, contudo, é clara na sua definição como matéria financeira, de repartição de receita, e não tributária. Segundo Loureiro (2006), ICMS Ecológico é a denominação para qualquer critério ou a um conjunto de critérios de caráter ambiental, usado para estabelecer o percentual que cada município de um determinado Estado tem direito de receber quando do repasse constitucional da quota-parte do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria (ICMS).

Para Volpato (2008: 7), “o ICMS Ecológico é um remanejamento de receita tributária, com base na proteção ambiental, que um determinado Município aplica no seu território”. Nesse sentido, segundo Pires (2001) trata-se de denominação imprópria para que se possa compreender o verdadeiro significado, de vez que não há qualquer vinculação do fato gerador do imposto a atividades de cunho ambiental.

Além de restrito à lógica da repartição de receitas, vale assinalar limites e desafios na sua implementação, os quais refletem a amplitude do problema do subfinanciamento de políticas ambientais em âmbito federativo.

Nos casos de ICMS ecológico em curso, nota-se que as distribuições são distintas entre os Estados. Para citar alguns exemplos, em Tocantins 13% (dos 25% que cabem aos Municípios) são distribuídos com base em critérios ambientais. Nos casos de Goiás, Paraná e Mato Grosso, 5% são distribuídos com base nestes critérios; e em Minas Gerais, 1,10%. Da mesma forma, são distintos os critérios ambientais e indicadores de aferição construídos por cada estado para definir valores para a repartição dos 25% de recursos do ICMS, os quais compõem uma espécie de fundo.

No geral, as experiências dos Estados, na regulamentação e na aplicação, não são animadoras. Citamos dois exemplos. No caso de Minas Gerais, estudo que analisou o impacto da distribuição do ICMS Ecológico nas despesas com gestão ambiental dos Municípios que receberam os recursos, concluiu que no período de 2006 a 2013 “na maioria das cidades não se percebeu mudança acentuada na ordem de grandeza dos percentuais do orçamento municipal investidos em gestão ambiental, estando estes, na maior parte, situados entre 0,1% e 2%” (FERREIRA *et al.*, 2016).

No caso de Mato Grosso, os 5% repartidos segundo critérios ambientais consideram a presença de Unidades de Conservação (UCs) e Terras Indígenas (TIs).<sup>21</sup> Contudo,

20. Paraná (1991); São Paulo (1993), Minas Gerais (1995), Amapá (1996), Rondônia (1996), Rio Grande do Sul (1997), Mato Grosso (2000), Mato Grosso do Sul (2000), Pernambuco (2000), Tocantins (2002), Acre (2004), Rio de Janeiro (2007), Ceará (2008), Piauí (2008), Goiás (2011), Paraíba (2011).

21. Da parte relativa à UC/TI são consideradas “[...] as relações do tamanho em hectares (ha) e o fator de conservação das categorias das áreas protegidas contidas no município com a área (ha) do próprio município”.

diagnóstico sobre o uso do recurso para um conjunto de Municípios do Estado demonstrou que não há vinculação, o que dependeria de regulamentação municipal, ou mesmo um compromisso de utilização dos recursos para a manutenção das UCs e TIs. Discursivamente, o ICMS Ecológico é amplamente tratado na gestão municipal no Estado como uma forma de compensação pelo não desmatamento. Esta linha de interpretação reforça, segundo o estudo, a argumentação recorrente entre os gestores municipais acerca da não vinculação do recurso e da necessidade de aplicá-lo para a complementação de outras políticas públicas, notadamente saúde e educação (REGINA, 2014).

### **3.2.2. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos, IPVA Verde**

No Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA), de competência estadual, há uma redução das alíquotas ou isenção para determinados veículos que utilizam energia limpa ou combustíveis menos poluentes. Conhecido como IPVA Verde, tem sido adotado o incentivo no fato gerador, direcionado ao fomento para a circulação de carros mais eficientes no controle da emissão de gases.

O IPVA tem seu perfil constitucional no art. 155, inc. III, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e estabelece, no § 6º, que esse imposto pode ter taxas diferenciadas em função do tipo e utilização. Embora o IPVA seja um tributo tipicamente fiscal, “criado para melhorar a arrecadação dos Estados e Municípios”, importa considerar a possibilidade de ter função extrafiscal, “quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado” (MACHADO, 2010).

Num levantamento das legislações estaduais e distritais quanto ao que haveria de fiscalidade ambiental do IPVA no Brasil, constatou-se que onze Estados possuem alguma regra de incentivo ambiental, sendo que a maioria delas, localizadas em grande parte do Nordeste e do Rio Grande do Sul, concedem somente isenção sobre veículos elétricos – realidade que ainda não chegou ao Brasil, pois não temos ainda uma produção de veículos elétricos em nível comercial com acessibilidade econômica para as pessoas.

No Estado do Mato Grosso do Sul, há uma taxa diferenciada, com redução de 70% do IPVA para veículos acionados à eletricidade; já o Estado do Paraná, embora não estabeleça isenção ou redução para veículos elétricos, estipula taxa diferenciada de 1% para carros que utilizem Gás Natural Veicular (GNV); nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, há um escalonamento da fiscalidade segundo o tipo de combustível utilizado (DINIZ; SANCHES JUNIOR, 2010).

## **3.3. Tributos de competência municipal**

### **3.3.1. Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, ISS**

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), de competência municipal, tem sido utilizado por alguns entes federados para ofertar incentivos às empresas que invistam em questões ambientais, além da redução ou isenção do imposto a determinados serviços de ecoturismo. No campo da habitação, podemos citar como exemplo as experiências de Campo Grande<sup>22</sup> (Mato Grosso do Sul), Itatiba<sup>23</sup> e Bragança Paulista<sup>24</sup> (São Paulo), que criaram alíquotas reduzidas em relação ao ISS de construção ou reforma de imóveis com (i) sistema de captação da água da chuva; (ii) sistema de reúso da água; (iii) sistema de aquecimento hidráulico solar; (iv) sistema de aquecimento elétrico solar; (v) construções com material sustentável ou (vi) áreas permeáveis superiores a 50% do terreno.

22. Disponível em: [http://portal.capital.ms.gov.br/egov/downloadFile.php?id=6265&fileField=arquivo\\_dia\\_ofi&table=diario\\_oficial&key=id\\_dia\\_ofi&sigla\\_sec=diogrande](http://portal.capital.ms.gov.br/egov/downloadFile.php?id=6265&fileField=arquivo_dia_ofi&table=diario_oficial&key=id_dia_ofi&sigla_sec=diogrande).

23. Disponível em: <http://www.itatiba.sp.gov.br/Ano-de-2011/lei-no-4417-autoriza-o-poder-executivo-a-criar-o-programa-imposto-ecologico.html>.

24. Disponível em: <http://arquivos.ambiente.sp.gov.br/municípioverdeazul/2016/07/Programa-Imposto-Ecológico-Bragança-Paulista.pdf>.



### **3.3.2. Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, IPTU**

No Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência municipal, as propriedades que não respeitarem o meio ambiente serão submetidas a uma progressividade. O IPTU, de competência dos Municípios, é tributo que, apesar de possuir uma enorme capacidade para integrar o rol dos tributos ambientais, ainda é pouco utilizado. O mais comum é a aplicação do IPTU progressivo, na forma prevista no Estatuto da Cidade, com a edificação compulsória. Mas não podemos esquecer que a função social da propriedade não ocorre tão somente com a edificação. Muitas áreas cumprem a sua função quando não possuem edificações e são destinadas a preservação e conservação ambiental.

Atualmente, algumas cidades já utilizam de forma exitosa o IPTU ambiental, sendo denominado por alguns de IPTU Verde. Tem sido adotada como fato gerador a existência de árvores nativas; este é o mais comum. Mas alguns entes municipais têm inovado e concedido o incentivo para os proprietários que fazem reuso de água, que constroem com elementos e materiais sustentáveis, que edificam menos que o permitido, utilizam telhados verdes e outros similares. O município de Curitiba possui uma legislação bastante avançada. Outras capitais também aplicam o IPTU ambiental, como Porto Alegre, Salvador, São Paulo, Natal, dentre outras (SILVA, 2016).

É perfeitamente possível que o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana com viés ambiental seja utilizado como um instrumento eficaz para a efetividade da função socioambiental da propriedade privada, na medida em que pode estimular o comportamento do contribuinte para a proteção ambiental, a exemplo de ter imóvel urbano que contemple uma cobertura vegetal importante, que realize coleta seletiva de resíduos, que utilize captação de água das chuvas, dentre outros casos.

### **3.4. Outros tributos**

Além desses tributos, nos três níveis da federação foram instituídas as cobranças de taxas mais específicas como a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) em favor do Instituto Brasileiro de Meio Ambiente (Ibama), para custear o exercício do poder de polícia. Também se observam taxas ambientais relacionadas ao turismo em áreas de preservação de Fernando de Noronha (Pernambuco), Bombinhas (Santa Catarina), Armação dos Búzios e Cabo Frio (Rio de Janeiro) e Jijoca de Jericoacoara (Ceará). Os recursos arrecadados com essas taxas são aplicados em projetos de conscientização ambiental e de infraestrutura como, por exemplo, limpeza e saneamento básicos, controle do fluxo de visitação e desenvolvimento de projetos ambientais.

### **3.5. Água e Agrotóxicos: dois casos notórios de cobrança e tributação**

Considerando o momento político e ambiental, com graves crises hídricas se espalhando no território nacional, e o fato de o Brasil ser o maior consumidor de agrotóxicos do mundo, mesmo frente aos diversos questionamentos ambientais e de saúde pública relacionados com seu uso, dois temas destacam-se na intersecção entre tributação e meio ambiente, a saber, a cobrança pelo uso de recursos hídricos e as renúncias tributárias aos agrotóxicos, razões pelas quais detalharemos um pouco mais essas duas questões.

### 3.5.1. Água

Vivemos um momento bastante oportuno e relevante para um debate sobre cobrança pelo uso de recursos hídricos no Brasil, uma vez que estamos enfrentando não só vários problemas relacionados com riscos associados a inundações, escassez hídrica e poluição, mas também um contexto político e fiscal complexo. As secas recentes e contínuas no Brasil, com consequentes crises hídricas em diversas regiões têm gerado a necessidade de buscar diferentes instrumentos de políticas públicas para lidar com esse cenário.

A cobrança pelo uso de recurso hídrico não é um tributo, ela é um preço público. Embora muitas vezes imprescindível nos dias atuais, a ninguém é imposto tornar-se usuário dos serviços públicos (de oferta direta ou indireta) de telefone, energia elétrica, correios e transportes urbanos, por exemplo. Assim, não se paga compulsoriamente por esses serviços. Entretanto, tais serviços estão à disposição de todos e quem os queira voluntariamente assumir a condição de usuário, pagando o chamado preço público. Entre os tributos, o mais próximo de um preço público é a taxa, porém, o entendimento sobre a distinção entre ambos é que, se o serviço público é essencial, há taxa; se industrial ou comercial, há preço público. A taxa seria compulsória, bastando que o serviço seja posto à disposição; o preço seria voluntário, de uso potencial, podendo o usuário dele prescindir (CALDAS NETO, 1997). O STF assim os diferenciou na Súmula 545: “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

A cobrança pelo uso de recurso hídrico está prevista na Política Nacional de Recursos Hídricos e é estabelecida dentro dos Comitês de Bacias de forma participativa por usuários de água, sociedade civil e autoridades públicas. O objetivo principal é indicar o valor econômico da água, ao mesmo tempo em que estimula o seu uso racional e preserva sua qualidade. As outorgas de uso da água para fins econômicos estão sujeitas a cobrança.

Estudo recente da OCDE (2017) avaliou que nos locais onde já existe a cobrança pelo uso de recursos hídricos no Brasil, a mesma está definida em valores demasiado baixos para que possam gerar mudanças comportamentais na maioria dos usuários (por exemplo, setor hidrelétrico, indústrias, agricultura e infraestruturas) ou proporcionar uma fonte significativa de financiamento para a política da água. Além disso, não há a percepção de que a receita arrecadada serve para beneficiar diretamente os usuários ou para financiar programas de despesas nas bacias onde a cobrança está implementada. Ainda, como a estrutura e o nível dos valores da cobrança são semelhantes em todo o país, elas não refletem circunstâncias locais ou mudanças na disponibilidade de água ao longo do tempo.

O mesmo estudo destaca que, na prática, são apenas alguns usuários que consomem grande volume de água e que geram grande quantidade de efluentes poluídos. Por isso, para minimizar a resistência à cobrança, as mesmas devem ser direcionadas aos grandes usuários e poluidores, com foco inicial nas grandes empresas do setor da água, indústrias de uso intensivo de água, usinas hidrelétricas e agricultores de culturas intensivas em água. Um regime de cobrança eficiente também deve refletir a gravidade das consequências da captação de água e dos lançamentos, em uma determinada bacia, levando em conta a concorrência para acessar o recurso e o custo de oportunidade de usá-lo e a capacidade de diluição do corpo d'água. Também, deve-se considerar como importante que as receitas provenientes da cobrança sejam alocadas para despesas de acordo com o objetivo inicial e onde possam fazer a diferença.

Alguns questionamentos do estudo, sobre o controle dos lançamentos de poluentes na água com o objetivo de melhorar a qualidade da água para proteger a saúde humana, são muito importantes: quais são os sinais que serão enviados aos poluidores e quão caro deverá ser um ato de poluição? Caso se queira incentivar uma redução na quantidade de poluição por substâncias tóxicas, as outorgas especificarão limites? Como isso será refletido no sistema de cobranças por meio de uma escala que vai desde a água de refrigeração até lançamentos de operações químicas, de mineração e de agrotóxicos?

Por fim, é necessário lembrar que, conforme estabelecido nos fundamentos da Política Nacional de Recursos Hídricos (BRASIL, 1997), em situações de escassez o uso prioritário dos recursos hídricos é o consumo humano e de animais e que a gestão dos recursos hídricos deve sempre proporcionar o uso múltiplo das águas. Entretanto, nos parece que demandas de grupos financeiros locais têm sobrepujado os interesses coletivos, e que as cobranças realizadas têm sido ínfimas perto dos impactos causados.

De forma sucinta, citaremos dois casos em que a execução da política não tem aplicado seus valores iniciais. O primeiro, referente ao uso da água para mineração no conhecido caso da empresa Samarco, em Mariana, Minas Gerais: nos últimos anos, a Samarco aumentou significativamente seu consumo de água e, simultaneamente, o município de Mariana viveu uma situação crítica de escassez hídrica, que culminou no estabelecimento e intensificação de uma política de rodízio de abastecimento (MANSUR *et al.*, 2016).

O segundo refere-se ao uso da água pela agricultura em larga escala na região do Matopiba, considerada pelo agronegócio a última fronteira agrícola brasileira em áreas de cerrado. Pereira *et al.* (2017) relata recente conflito ocorrido no município de Correntina, quando cerca de 1.000 populares ocuparam as fazendas Rio Claro e Curitiba que, em função do alto consumo de água por projetos de irrigação, estão provocando impactos nos cursos d'água da região. Ambos casos apontam para conflitos oriundos de disputas entre dois modelos de desenvolvimento: um focado na acumulação sem olhar para as externalidades, e outro ambientalmente mais adequado e cumpridor de função social.

### **3.5.2. Agrotóxicos**

Os estragos causados pelos agrotóxicos vêm sendo alarmados por diversos setores da sociedade. Em escala nacional e internacional existem valorosos esforços nos campos das lutas sociais, da academia e dos governos, de forma que vários países vêm buscando mitigar o uso dos agrotóxicos em função dos seus conhecidos impactos negativos na saúde humana e ambiental.

Assim como a discussão mais geral sobre a tributação ambiental, o debate sobre a taxação de agrotóxicos foi iniciado na Europa. A União Europeia estabeleceu uma orientação comum de redução no uso de agrotóxicos em 2009 que vem sendo adotada pelos países-membros e é parte da Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável. Entretanto, para além do caso dinamarquês, que implementou uma redução de 50% no uso de agrotóxicos entre 1986 e o início dos anos 2000 sem perda de produção ou renda para os agricultores (JACQUET *et al.*, 2011), pouco há ainda o que avaliar em resultados já que os mecanismos de taxação de agrotóxicos só estão sendo executados em quatro países da UE até o início de 2017: França, Suécia, Dinamarca e Noruega (FINGER *et al.*, 2017a).

Porém, no fluxo do debate social efervescente, diversos estudos econométricos realizados por acadêmicos apontam a viabilidade de uma agenda concreta de redução do uso de agrotóxicos. Em breve síntese, análises apontam que a redução em 20% do uso de

agrotóxicos combinada com a utilização de tecnologias alternativas para cereais na França poderia ser alcançada sem afetar a produção e renda (JACQUET *et al.*, 2011); simulação *ex-ante* para a agricultura na Tailândia mostra que é possível atingir taxas médias de redução no uso de agrotóxicos em 34% (GROVERMANN *et al.*, 2017); e existe um sobreuso de herbicidas, inseticidas e fungicidas em áreas de cultivo anual na Alemanha (FINGER *et al.*, 2017a).

Finger e Böcker (2017b) elaboraram uma revisão da literatura sobre a elasticidade da demanda por agrotóxicos em função da taxaço, concluindo pela inelasticidade da demanda apesar da grande heterogeneidade dos resultados em diferentes culturas agrícolas e países, o que orientaria para uma taxaço intensa para redução no uso dos produtos. Infelizmente, nenhum dos estudos da base analisada fora realizado na América Latina, distanciando o estudo da realidade brasileira.

No Brasil, destacam-se as diversas manifestações realizadas último período pela Associação Brasileira de Saúde Coletiva (Abrasco) e pela Campanha Permanente Contra os Agrotóxicos e Pela Vida, em especial a denúncia do consumo *per capita* de 5,2 litros de agrotóxico por ano em 2011, colocando o Brasil em primeiro lugar no *ranking* global de consumo de tais substâncias. Tal situação é fruto da opção por um modelo de desenvolvimento para o campo que aprofunda a revolução verde iniciada na metade do século passado e que, no Brasil, recebeu o título de modernização conservadora, por buscar a expansão da produção de alimentos, sem modificar a estrutura fundiária.

As consequências do uso abusivo dos agrotóxicos no Brasil têm sido apontadas em estudos acadêmicos que revelam intoxicações crônicas e agudas, com destaque para a contaminação do leite materno em mulheres lactantes de Municípios do Mato Grosso (MENCK *et al.*, 2015). Um ato simbólico e de grande importância para a vida torna-se um ato de envenenamento derivado da ganância do agronegócio.

Em que pesem a gravidade da situação e o esforço para denunciar tais situações, ainda permanece no Brasil uma estrutura de estímulo ao uso de agrotóxicos. Pelo viés técnico, continuam sendo autorizados inúmeros produtos já banidos em outros países por serem desreguladores endócrinos, cancerígenos, mutagênicos ou altamente tóxicos. Pelo viés tributário, o Convênio ICMS nº 100/97 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) confere incentivos fiscais às operações com agrotóxicos, reduzindo a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que indica e autoriza as unidades da Federação a isentar as operações internas. Somente no Estado de São Paulo, a renúncia fiscal para o ano de 2015 foi de cerca de R\$ 1,2 bilhão.

Desta forma, urge a derrubada dos incentivos fiscais vigentes e a implementação de taxaço progressivas no uso desses produtos, considerando as diferentes toxicidades, com vistas a reduzir o uso e incentivar a transição para sistemas agrícolas com foco na produção de alimentos saudáveis para a população.

Tudo isso deve ser avaliado no contexto brasileiro em que as condições de manutenção das famílias no meio rural são deficitárias; a política agrícola para a agricultura familiar carece de subsídios; há profundas limitações dos serviços públicos de assistência técnica e extensão rural; e as peculiaridades do clima tropical dificultam o manejo de pragas.

Portanto, para evitar que efeitos deletérios de uma restrição ao uso de agrotóxicos causem, por exemplo, êxodo rural em função da diminuição da produção e renda agrícola e aumento desmedido dos custos de produção e do preço dos produtos agrícolas, tão

importante quanto taxar adequadamente o uso de agrotóxicos, é financiar paralelamente o desenvolvimento de biopesticidas e outras ferramentas de melhoria produtiva, políticas de apoio a transição agroecológica, de garantia de preços e mercados para produtos sem veneno, de modo a trazer benefícios para as populações do campo e da cidade de forma multidimensional, especialmente em relação à saúde.

#### 4. RUMO A UMA REFORMA FISCAL AMBIENTAL

A presente reflexão buscou mapear elementos e referências que nos parecem importantes para o necessário debate sobre uma “reforma fiscal ambiental” no Brasil, em linha e de forma convergente com propostas que estão sendo amadurecidas na presente publicação. Nesse sentido, designamos um conjunto de mudanças na área tributária, fiscal, regulatória e de fiscalização que aponte em cinco direções, apresentadas a seguir:

##### 4.1. Redistribuir a composição da carga tributária

A primeira mudança caminha no sentido de permitir ao Estado brasileiro redistribuir a composição da carga tributária, ao aumentar a participação dos tributos relacionados com o meio ambiente, ao mesmo tempo em que reduz a participação dos tributos sobre o consumo e sobre o trabalho, ou ainda desonera atividades ou inovações relacionadas com menor sobrecarga ambiental. Essa proposta, nos marcos do chamado “duplo dividendo” tem vários efeitos como fazer com que bens ou atividades prejudiciais ao meio ambiente tornem-se mais caras, promover uma distribuição direta ou indireta da receita extra arrecadada e apoiar a criação de emprego e investimentos em inovação. Na direção de tal mudança na composição da carga tributária, a definição de um indicador de participação dos tributos ambientais nas receitas totais de impostos e contribuições sociais nos parece importante. Na União Europeia (UE), como já visto, a meta para 2020 é pelo menos 10% da arrecadação dos países membros advinda de tributos ambientais, um compromisso audacioso se considerado que em 2016 esta arrecadação representava 6,29%.<sup>25</sup>

A OCDE (2014) também monitora os tributos ambientalmente relacionados, porém como proporção do PIB, em vez de proporção da arrecadação total. Para este indicador, a média de arrecadação dos países da OCDE em 2014 era de 1,61% do PIB; no Brasil era de 0,66%, o penúltimo lugar, atrás do México.

Dado que os desafios nesta direção são, no entanto, consideráveis, uma reforma fiscal ambiental no Brasil deveria contemplar compromisso similar ao da UE, com prazo mais alargado, de ampliar a tributação ambiental em porcentagem da carga tributária. Defendemos uma reforma fiscal ambiental alinhada ao princípio do duplo dividendo, com ampliação da tributação sobre setores e atividades prejudiciais ao meio ambiente e alívio da carga tributária sobre consumo e trabalho que contribua para resolver, juntamente com outras propostas defendidas neste livro, o desafio de financiamento da proteção social no Brasil.<sup>26</sup>

Há, contudo, que se enfrentar também o problema do subfinanciamento de políticas de Ciência e Tecnologia, ambiental e socioambiental. Nesse sentido, não se trata de reforma totalmente fiscal-neutra, posto que também deverá garantir ampliação de recursos para tais políticas.

25. O conceito de tributos ambientais usado pela UE engloba receitas tributárias totais advindas de tributos sobre produtos energéticos, veículos automotivos e transporte, e outras taxas específicas (resíduos sólidos, substâncias que destroem a camada de ozônio, poluição mensurada do ar ou água, etc.). O quadro completo por países está disponível em: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table>.

26. Os tributos vinculados ao financiamento do Orçamento da Seguridade Social (OSS) são basicamente tributos indiretos sobre o consumo e especialmente sobre contribuições sociais. Porém, estamos diante da necessidade de reduzir a participação desses tributos na base de financiamento do OSS uma vez que os tributos sobre o consumo são bastante regressivos, e os sobre o trabalho tendem a reduzir devido às reformas laborais e à automatização. Dessa forma, vincular uma porcentagem da tributação ambiental ao OSS pode promover seu equilíbrio fiscal. Nesse caso, o princípio do “duplo dividendo” estaria sendo atendido, uma vez que ocorreria substituição de tributos vinculados ao OSS, sem aumento da carga tributária.

## 4.2. Ampliar a tributação ambiental

A segunda mudança proposta é ampliar a tributação ambientalmente relacionada, o que requer enfrentar o debate sobre qual a base a ser tributada e quais seus efeitos e potenciais consequências, considerando questões como competitividade, produção, emprego e, claro, meio ambiente. Nesta direção, algumas propostas têm sido apresentadas para debate público as quais sintetizamos na sequência.

### • Taxação sobre o carbono oriundo de emissões de combustíveis fósseis

Esta proposta, apresentada pelo Instituto Escolhas em 2016 supõe que uma taxa de US\$ 36,68 por tonelada de CO<sub>2</sub> geraria uma receita anual de R\$ 37,4 bilhões aos cofres públicos, receita que deveria ser integralmente utilizada para reformular o sistema de cobrança do PIS/Cofins com eliminação de incidência cumulativa e aproximação a um modelo de incidência similar ao imposto sobre o valor agregado (IVA) clássico. Com base nesta lógica de duplo dividendo, o estudo estima que haveria, no curto prazo, ganhos de competitividade com efeitos diferenciados sobre setores, mas positivos sobre o PIB, sobre a geração de empregos em paralelo à redução de emissões. Há que se registrar, contudo, como o próprio estudo alerta, que seria ainda necessário associar esta taxa a “outras políticas que compensem os possíveis efeitos adversos sobre a atividade econômica e sobre a competitividade, como, por exemplo, políticas de incentivo à inovação tecnológica e investimentos em infraestrutura, que podem, inclusive, promover eficiência energética, bem como a desoneração das exportações e tributação das importações”. Por fim, também é necessário registrar, conforme o estudo, que os cálculos apresentados “são preliminares e devem ser refinados e calculados com maior granularidade, caso as mudanças consideradas neste cenário venham a ser efetivamente implementadas” (IE, 2016:56).

### • Criação de uma Cide Ambiental

Uma proposta em andamento, publicada em documento da Abrelatas, por meio de pareceres de juristas, defende a criação de uma Cide Ambiental, por ser o mecanismo de estímulo financeiro negativo mais apropriado, porque visa a uma mudança comportamental do agente econômico e procura desestimular ou abrandar práticas insustentáveis de comportamento. Sendo também o instrumento tributário mais apropriado para possibilitar os recursos necessários ao Estado para preservar o meio ambiente e para promover políticas ambientais que busquem o desenvolvimento sustentável e, sobretudo, para reparar possíveis danos ambientais. De acordo com a Constituição, a Cide mesma deve ser instituída via Lei Complementar, não pode incidir sobre receitas decorrentes de exportação, mas deve incidir sobre a importação. Os mesmos juristas defendem ainda que a Cide Ambiental seja “não cumulativa”, se os agentes econômicos forem ambientalmente responsáveis, por exemplo, com elevada reciclagem das matérias-primas utilizadas para a elaboração ou comercialização de produtos ou embalagens, adoção efetiva de logística reversa.

Nesse mesmo sentido, o Instituto de Justiça Fiscal,<sup>27</sup> apresenta a proposta de criação de uma Cide Ambiental que incida sobre dois grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas:

#### A Emissão de Poluentes (CO<sub>2</sub>, SO<sub>x</sub>, NO<sub>x</sub>, H<sub>2</sub>S, N<sub>2</sub>O e HCl)<sup>28</sup>

Neste caso, o ideal é adotar uma alíquota específica (*ad rem*) incidente sobre as emissões efetivamente mensuradas ou uma variável que sirva de *proxy* para essas emissões. Em

27. Proposta apresentada pela primeira vez nesse documento por seu diretor e um dos autores desse estudo, Marcelo Lettieri Siqueira.

28. O Brasil está empenhado em implementar o Registro de Emissão e Transferência de Poluentes (RETP), sistema de âmbito nacional, cujo objetivo é tornar públicos dados de emissões e transferências de poluentes que podem causar danos à saúde e ao meio ambiente. Esse sistema é internacionalmente conhecido como *PRTR* (do inglês *Pollutant Release and Transfer Register*). Esses dados serviriam de base para a tributação.

relação às alíquotas, os países desenvolvidos têm utilizado um valor em torno de US\$ 20,00/tonelada de emissão (em 2005, os Estados Unidos utilizavam US\$ 19,23/ton, a Dinamarca, US\$ 18,00 e a França, US\$ 22,27). Pode-se estabelecer algo em torno de R\$50,00/tonelada. Segundo relatório do Observatório do Clima<sup>29</sup> (Sistema de Estimativa de Emissões de Gases de Efeito Estufa, SEEG), contemplando as emissões nacionais no período 1990-2012 para os setores de mudança de uso da terra, agropecuária, energia, processos industriais e uso de produtos e resíduos, o total de emissões de gases de efeito estufa alcançou um valor estimado de 1,5 bilhões de toneladas de CO<sub>2</sub> em 2013. Se for possível tributar apenas 50% dessas emissões, o potencial arrecadatório pode ser estimado em R\$ 37,5 bilhões por ano (0,8% do PIB de 2013).

29. Documento de análise [recurso eletrônico]: evolução das emissões de gases de efeito estufa no Brasil (1970-2013): setor de energia e processos industriais / Instituto de Energia e Meio Ambiente (IEMA). – São Paulo: Observatório do Clima, 2015. 64 p.

### O preço de produtos que causam danos ao meio ambiente

Neste caso, a base tributária seria o preço dos produtos, como veículos, combustíveis fósseis, gases que danificam a camada de ozônio (como o CFC), agrotóxicos e outros produtos considerados prejudiciais ao meio ambiente, como plásticos, metais pesados, etc. A alíquota seria estabelecida de forma a penalizar os produtos mais danosos. Poder-se-ia, por exemplo, calibrar as alíquotas de acordo com o grau de dano causado ao meio ambiente. No caso dos combustíveis fósseis, o recomendado é adotar alíquotas específicas, como já é o caso da Cide-Combustíveis (neste caso, a Cide-Combustíveis passaria a fazer parte desta Cide Ambiental). Analisando juridicamente a espécie tributária em questão, entende-se como mais adequada uma Cide Ambiental de competência da União, com repartição das receitas com Estados e Municípios.

Por fim, há que se considerar que algumas mudanças em tributos e preços públicos estão consolidadas como necessidades urgentes no Brasil e com potencial para ampliar a arrecadação, para financiar políticas ambientais, socioambientais e de parte da C&T. São elas:

#### **- Ampliar o Imposto Territorial Rural, ITR**

O ITR pode se tornar um importante instrumento estatal para fins de proporcionar uma política agroambiental mais próxima dos preceitos constitucionais, respeitando a função social dos imóveis rurais e a necessidade de garantirmos um meio ambiente ecologicamente equilibrado, com a implementação do Cadastro Ambiental Rural – CAR e a integração de diversas bases cadastrais (Incrá, MMA, SRF), assim como ajustes nas alíquotas que possibilitem incentivar atividades sustentáveis e penalizar atividades com impacto ambiental negativo.

#### **- Ampliar a cobrança sobre o uso da água**

Adoção generalizada da cobrança pelo uso de recurso hídrico dos grandes usuários e poluidores, com foco inicial nas grandes empresas do setor da água, indústrias de uso intensivo de água, usinas hidrelétricas e agricultores de culturas intensivas em água. Um regime de cobrança eficiente também deve refletir a gravidade das consequências da captação de água e dos lançamentos, em uma determinada bacia, levando em conta a concorrência para acessar o recurso e o custo de oportunidade de usá-lo e a capacidade de diluição do corpo d'água.

#### **- Adotar taxações progressivas no uso de agrotóxicos**

Considerando as diferentes toxicidades, com vistas a redução no uso e incentivo à transição dos sistemas agrícolas com foco na produção de alimentos saudáveis para a população.

### **4.3. Rever subsídios prejudiciais ao meio ambiente**

A terceira mudança proposta é rever subsídios prejudiciais ao meio ambiente e gerar incentivos para ações benéficas. O Brasil necessita de uma profunda revisão dos gastos tributários. Sendo uma reforma compromissada com a questão ambiental, deve revogar todas as leis que geraram desoneração fiscal a atividades prejudiciais ao meio ambiente.

No documento da Abralatas, o parecer de juristas, indica que no tocante à política de benefícios fiscais para estímulo de ações no plano ambiental, compreende-se que a utilização dos mesmos como mecanismos de promoção de comportamentos dos agentes econômicos e sociais é contrária aos valores da ordem tributária porque a utilização de benefícios fiscais pode levar a perdas de arrecadação para o ente concedente e, por conseguinte, promover a elevação de alíquotas de outros tributos ou sobre outras realidades econômicas. Ademais, a concessão de benefícios fiscais não consegue efetivamente impor uma política setorial que promova o desenvolvimento sustentável, visto que atinge, na maioria das vezes, apenas um ou alguns tributos e apenas alguns agentes. E porque a aplicação de alíquotas extrafiscais diferenciadas pouco desestimula os agentes econômicos, visto que estes acabam por transferir, de forma generalizada, o custo tributário da externalidade ambiental para os consumidores dos produtos ou passam a incorporar a diferença financeira em suas margens de lucro. E, também, porque é possível constatar que a utilização de tais práticas, apesar de frequentes nas últimas décadas, não tem possibilitado a efetiva melhora do quadro ambiental (ABRALATAS, 2016, p.97).

Exemplo bastante elucidativo é a necessidade de revogar-se o Convênio ICMS nº 100/97 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) que confere incentivos fiscais às operações com agrotóxicos, reduzindo a base de cálculo do ICMS, derrubando-se os incentivos fiscais vigentes. Uma vez que esse gasto tributário vai no sentido contrário das políticas públicas de agricultura familiar, agricultura orgânica e de saúde pública.

### **4.4. Garantir destinação de receitas adicionais para o financiamento das políticas ambiental, socioambiental e de ciência e tecnologia**

Nesta direção, entendemos que receitas adicionais deveriam ser utilizadas para: financiar políticas ambientais e socioambientais (licenciamento ambiental, fiscalização, áreas protegidas; política indigenista); inovação; transição agroecológica; obras de despoluição; e incentivo a atividades, processos produtivos ou consumos ‘ambientalmente amigáveis’.

Considerando que já existem diversos fundos como o Fundo Clima, Fundo do Meio Ambiente, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, e tomando a experiência do Fundo Nacional de Saúde como referência (dentro de um único Fundo existem blocos de financiamento com regulamentações próprias), propomos a criação de um Fundo Ambiental Único, com incorporação dos já existentes no modelo de blocos de financiamento.

O objetivo de tal proposta é promover a convergência de esforços, a coordenação das iniciativas e o aumento da transparência do financiamento e da execução orçamentária das políticas ambiental, socioambiental e da parte da Política de Ciência e Tecnologia que estimula o desenvolvimento de “tecnologias limpas” no Brasil. O Fundo teria suas regras definidas em Lei Complementar, e os blocos de financiamento, em Lei Ordinária.



Outro desafio a ser enfrentado na destinação de receitas diz respeito à repartição de receitas entre os entes federados bem como seus compromissos complementares na proteção ambiental. Nessa direção, parte das receitas adicionais deveriam ser repartidas com Estados e Municípios, com uma regulamentação que garanta que haja destinação clara de receitas para o financiamento de políticas ambientais em nível subnacional. A experiência frustrada do ICMS Ecológico reforça a indicação da necessidade de se prever na regulamentação tal compromisso com a destinação de receitas.

#### **4.5. Reforma tributária ambiental global**

Com uma tributação ambiental e instrumentos de comando e controle mais fortes, pode ocorrer perda de competitividade e deslocamentos da poluição e da degradação ambiental para países onde esses mecanismos são mais fracos ou inexistentes. É, portanto, essencial que os sistemas tributários sejam reformados, considerando a questão ambiental, de forma global. Seguindo a Declaração da *Independent Commission for the Reform of Corporate Taxation* (ICRICT, 2015), os Estados-membros da ONU deveriam promover o Comitê de Especialistas sobre Cooperação Internacional em Questões de Tributação e convertê-lo em Comissão Intergovernamental dotada de recursos adequados, para auxiliar na elaboração de documentos que guiem as reformas tributárias ambientais nacionalmente, de forma coordenada e cooperativa. |

## BIBLIOGRAFIA

- ABI-EÇAB, Pedro. *Princípio do Decrescimento no Direito Ambiental. Análise didática de um termo de vanguarda do Direito Ambiental*. 2017. Disponível em: <https://blog.ebeji.com.br/principio-do-decrescimento-no-direito-ambiental/>
- ABRALATAS. *Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico*, [Organizado por] Renault de Freitas Castro. 2016. Disponível em: [http://www.abralatas.org.br/wpcontent/themes/abralatas/docs/Abralatas\\_Livro\\_NovaEticaTributaria.pdf](http://www.abralatas.org.br/wpcontent/themes/abralatas/docs/Abralatas_Livro_NovaEticaTributaria.pdf)
- ACQUATELLA, J.; BÁRCENA, A. *Política fiscal y medio ambiente*. Santiago de Chile: Cepal, 2005.
- AFONSO, J.R. *Finanças públicas verdes no Brasil: uma revisão bibliográfica*. João Pessoa: Direito e Desenvolvimento, v. 8, n. 2, p. 143-159. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/554>. Acesso em: 15/01/18.
- APPY, B. *Taxação sobre carbono, competitividade e correção de distorções do sistema tributário: Impactos na economia brasileira*. São Paulo: Instituto Escolhas, 2015.
- BIANCONI, Renata. *Discussões sobre os limites da ideia de desenvolvimento: Celso Furtado e as possíveis interações entre seu pensamento e a abordagem pós-desenvolvimentista*. Texto para discussão, Campinas: Instituto de Economia da UNICAMP, 2017.
- BRASIL. *Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997*. Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, regulamenta o inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e altera o art. 1º da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9433.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9433.htm). Acesso em 15/02/2018
- Caldas Neto, C. *Preço público e taxas: algumas considerações*. Brasília: Revista de Informação legislativa, n.135, 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/279/r135-30.pdf?sequence=4>.
- CALIENDO, Paulo. *Tributação e Sustentabilidade Ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente*. Revista de Direito Ambiental, vol. 76, Out. 2014, p. 471.
- CASTRO, R. de F. *Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico*. 2016. [In: ABRALATAS. *Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo*]. Disponível em: [http://www.abralatas.org.br/wp-content/themes/abralatas/docs/Abralatas\\_Livro\\_NovaEticaTributaria.pdf](http://www.abralatas.org.br/wp-content/themes/abralatas/docs/Abralatas_Livro_NovaEticaTributaria.pdf)
- COSTA, Aldo de Campos. *Tributação ambiental ainda está em fase de construção*. Conjur, 03 de abril de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-abr-03/toda-prova-justica-ainda-assimila-tributo-fim-extrafiscal-ambiental>
- DINIZ, L. S.; SANCHES JUNIOR, P. F. *Álcool e políticas de apoio à sustentabilidade ambiental*. Revista eletrônica multidisciplinar Pindorama do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia – IFBA, ano I, n. 1, p. 1-20, ago. 2010. Disponível em: <http://www.revistapindorama.ifba.edu.br/files/Paulo>.
- DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- EEA. *Environmental taxes: implementation and environmental effectiveness*. Copenhagen: ENVIRONMENTAL ISSUES SERIES, nº 1, 1996.
- FANELLI, J. M.; JIMÉNEZ, J. P.; LÓPEZ, I. *La reforma fiscal ambiental en America Latina, estudios del cambio climático en América Latina*. Santiago do Chile: CEPAL-EUROCLIMA-Union Europe, 2015.
- FERREIRA, Simone de Assis, et al. *ICMS Ecológico e preservação ambiental: uma análise da evolução do quociente entre a dotação atualizada da rubrica gestão ambiental e o orçamento atualizado dos Municípios da Zona da Mata de Minas Gerais*. Rio de Janeiro: Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), v. 21, n. 3, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Desktop/ICMS%20eco%20caso%20minas.pdf>
- FERNANDES, R. *IPI ecológico: a extrafiscalidade como instrumento de implementação de um meio ambiente sustentável*. [dissertação]. Itajaí: Univali, 2017. Disponível em: <https://www.univali.br/Lists/TrabalhosMestrado/Attachments/2131/Dissertação%20RODRIGO%20FERNANDES.pdf>
- FINGER, R; BÖCKER, T. G. *A Meta-Analysis on the Elasticity of Demand for Pesticides*. Journal of Agricultural Economics, v. 68, issue 2, June 2017a, Pages 518–533.

FINGER, R.; MÖHRING, N; DALHAUS, T.; BÖCKER, T. *Revisiting Pesticide Taxation Schemes*. Ecological Economics, 2017b, vol. 134, issue C, 263-266.

FOLLONI, André. *Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental*. Revista tributária e de finanças públicas 110/273. São Paulo: Editora RT, 2013.

GROVERMANN, C.; SCHREINEMACHERS, P.; RIWTHONG, S.; BERGER, T. *'Smart' policies to reduce pesticide use and avoid income trade-offs: An agent-based model applied to Thai agriculture*. Ecological Economics, v. 132, February 2017, Pages 91-103.

GVces. *Política Fiscal Verde no Brasil*. São Paulo: FGV, 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/pagina22/article/viewFile/38949/37691>>. Acesso em: 06/01/2018

HEINE, D.; NORREGAARD, J.; PARRY, I. *Environmental tax reform: principles from theory and practice to date*. IMF WF/12/180, 2012.

IE (INSTITUTO ESCOLHAS). 2016. *Quanto o Brasil precisa investir para recuperar 12 milhões de hectares de florestas?* KISHINAMI, Roberto; WATANABE JR., Shiguo (Instituto Escolhas), Coord. In <http://escolhas.org/wp-content/uploads/2016/09/quantoe.pdf>

ICRICT. *Declaração*. 2015. Disponível em: <http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2016/04/ICRICT-Com-Rec-Report-Port-v1.01.pdf>

JACQUET, F.; BUTAULT, J.; GUICHARD, L. *An economic analysis of the possibility of reducing pesticides in French field crops*. Ecological Economics, v. 70, Issue 9, July 2011, p. 1638-1648.

LATOUCHE, Serge. *Pequeno tratado do decrescimento sereno*. Editora Saraiva, 2009.

LOPES, A. H. C. *Reforma Tributária Ambiental*. Análise Constitucional e elaboração de Propostas, 2008.

LOUREIRO, W. *O ICMS Ecológico como instrumento de Gestão das Unidades de Conservação*. 2006. Disponível em: <http://icmsecologico.org.br/site/images/artigos/a020.pdf>

MACHADO, H. de B. *Curso de direito tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANSUR, M. S.; *et al.* *Antes fosse mais leve a carga: introdução aos argumentos e recomendações referente ao desastre da Samarco/Vale/BHP Billiton*.

[In: ZONTA, Marcio; TROCATE, Charles (orgs). *Antes fosse mais leve a carga: reflexões sobre o desastre da Samarco/Vale/BHP Billiton*]. Marabá (PA): Editorial iGuana, cap. 1, p. 17-50. 2016.

MAY, P. H. *Economia do meio ambiente: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MEADOWS, D. H., *et al.* *The limits to growth*. New York: Universe Books, 1972.

MENCK, V. F; COSSELLA, K. G; OLIVEIRA, J. M. *Resíduos de agrotóxicos no leite humano e seus impactos na saúde materno-infantil: resultados de estudos brasileiros*. Campinas: Segurança Alimentar e Nutricional, v. 22, n. 1, p. 608-617, nov. 2015.

MUELLER, Charles C. *Economia e Meio Ambiente na perspectiva do mundo industrializado: uma avaliação da economia ambiental neoclássica*. São Paulo: Revista de Estudos Econômicos, v. 26, n. 2, p. 261-304, maio-agosto de 1996.

OCDE. *The Political economy of environmentally related taxes*. Paris: OCDE, 2006.

OCDE. *Taxation, innovation and the environment*. Paris: OCDE, Paris: OCDE, 2010.

OCDE. *Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers. Better Policies for Better Lives*. Paris: OCDE, 2011.

OECD Data. *Green Growth Indicators*. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/environment/green-growth-indicators-2017-9789264268586-en.html>

OCDE. *Environmentally related taxes, fees and charges – main characteristics for selected countries*. Disponível em: [https://pinedatabase.oecd.org/Query\\_2.aspx?QryCtx=3&isid=11ab40a0-7493-4c8f-815a-eb5c908a1299](https://pinedatabase.oecd.org/Query_2.aspx?QryCtx=3&isid=11ab40a0-7493-4c8f-815a-eb5c908a1299)

OCDE. *Cobrança pelo uso de recursos hídricos no Brasil: caminhos a seguir*. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264288423-pt>

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides: efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa*. [In: Revista Dialética de Direito Tributário

131/45. São Paulo: Dialética, 2006. PIRES, Éderson. ICMS Ecológico – Aspectos pontuais. Legislação comparada]. Teresina: Jus Navigandi, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001.

PEREIRA, Lorena Izá; *et al.* **Disputas territoriais em Correntina-BA: Territorialização do agronegócio, resistência popular e o debate paradigmático.** Presidente Prudente: Boletim Dataluta, n. 118, outubro de 2017.

PIGOU, A. C. *The economics of welfare.* London: Macmillan, 1920.

REGINA, Adriana Werneck. **ICMS ecológico: oportunidades para o desenvolvimento municipal em Mato Grosso.** OPAN: Cuiabá – MT, 2014.

SEKULOVA, Filka; KALLIA, Giorgos; LABAJOS, Beatriz R.; SCHNEIDER, Francois. **Degrowth: from theory to practice.** Journal of Cleaner Production, v.38 ,p. 1-6, 2013.

SILVA, E. L. M. **IPTU Verde: a extrafiscalidade como instrumento de proteção e preservação ambiental.** Brasília: UCB, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ucb.br/jspui/bitstream/123456789/8828/1/EllenLidianedeMoraisSilvaTCCGraduacao2016.pdf.pdf>.

SILVA, L. G.; MENUZZI, T. S. **Interação entre economia e meio ambiente: uma discussão teórica.** Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental Santa Maria, v. 19, n. 1, p. 09 – 17, jan.-abr. 2015.

SOARES, Cláudia D. **O Imposto Ecológico – Contribuição para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente.** Coimbra Editora: Coimbra, pp. 292-293, 2001.

SOARES, M. R. C.; JURAS, I. A. G. M. **Desafios da Tributação Ambiental.** Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

SPECK, S. *et al.* **Environmental taxes and ETRs in Europe: the current situation and a review of the modeling literature.** [In: EKINS, P.; SPECK, S. (org.). *Environmental Tax Reform (ETR): a policy for green growth*]. New York: Oxford Univ. Press, p. 99-131, 2011.

THOMAS, J. M.; CALLAN, S. J. **Economia ambiental: aplicações, políticas e teoria.** São Paulo: Cengage Learning, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais.** [In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*]. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, L.; MENDES NETO, J. P. **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento.** 1. ed. São Paulo: Método, 2016.

VELEDA MOURA, Danieli. **Justiça ambiental: um instrumento de cidadania.** [In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 65, jun. 2009]. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6285](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6285)

VIEIRA, Gabriel Moraes. **Princípio da Seletividade pelas Balizas da Tributação Ambiental: IPI e ICMS.** Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/ UFRGS; v. VIII, n. 1, 2013.

VOLPATO, Heriberto. **ICMS – Ecológico: Programa Estadual de Unidades de Conservação.** [Trabalho de conclusão de curso]. Florianópolis: Faculdade Aprovação, 2008. Disponível em: [http://faculdadeaprovacao.com.br/artigos/HERIBERTO\\_VOLPATO\\_ICMS\\_Ecologico.pdf](http://faculdadeaprovacao.com.br/artigos/HERIBERTO_VOLPATO_ICMS_Ecologico.pdf), acesso em: 05 mai. 2010.



PARTE 9

TRIBUTAÇÃO  
SOBRE O COMÉRCIO  
INTERNACIONAL



# TRIBUTAÇÃO SOBRE COMÉRCIO INTERNACIONAL

## DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

Diretor de Relações Institucionais do Instituto Justiça Fiscal e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

## JOÃO CARLOS LOEBENS

Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, doutorando em Economia pela Universidade de Alcalá (Espanha) e membro do Instituto Justiça Fiscal.

## RESUMO

A administração dos tributos incidentes sobre o comércio exterior no Brasil é atividade exercida pela Receita Federal do Brasil de forma integrada com a administração dos demais tributos federais. Essa forma de administração integrada segue a tendência internacional, pois, cada vez mais frequentemente, o comércio internacional tem sido utilizado como instrumento de planejamento fiscal abusivo, especialmente quando realizado em operações entre empresas vinculadas a paraísos fiscais. Dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, especial atenção deve ser dada ao Imposto de Importação e ao Imposto de Exportação, tributos de natureza extrafiscal por excelência que se prestam, basicamente, para materializar o poder do Estado de interferir sobre os fluxos internacionais de comércio. Todos os países que, em algum momento de sua história, puseram em prática programas de desenvolvimento industrial, trataram de regular e controlar os fluxos comerciais internacionais, por meio da utilização de alíquotas diferenciadas de tributos aduaneiros com vistas a criar condições adequadas ao seu objetivo. O pensamento livre-cambista que tem predominado, da metade do século passado até agora, e que encontra suas bases no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT/1947), nega aos Estados a possibilidade de utilizar os tributos aduaneiros como instrumentos de proteção. Com isso, o Brasil e muitos outros países foram levados a abdicar da utilização desses tributos para promover políticas industriais, diferentemente do que fizeram os países desenvolvidos no passado. O rebaixamento generalizado das tarifas de importação, especialmente a partir da década de 1990, e o abandono completo do Imposto de Exportação, cujas alíquotas encontram-se zeradas para a quase totalidade das exportações brasileiras, são reflexos da adesão incondicional do Brasil ao processo de abertura econômica e da renúncia aos programas dirigidos de desenvolvimento econômico. O que se procura demonstrar neste texto é a necessidade de resgatar o papel da tributação aduaneira como instrumento para planejamento estratégico do país, com vistas a estruturar o seu processo produtivo em patamares que permitam dar efetividade ao bem-estar social.

**Palavras-chave:** Tributação; Reforma Tributária; Comércio exterior; Desenvolvimento; Imposto de exportação; Imposto de importação; GATT; Abertura econômica.

## INTRODUÇÃO

A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são atividades de competência privativa do Ministério da Fazenda e consideradas essenciais à Fazenda Nacional, segundo o Art. 137 da Constituição Federal de 1988. Em todo o mundo, são as Aduanas os órgãos vocacionados para estas atividades, que compreendem não apenas a cobrança



dos tributos aduaneiros, mas também o exercício do controle para verificar a adequação das operações internacionais aos regramentos internos dos países relacionados com as diversas áreas envolvidas na regulação de mercadorias, como saúde pública, segurança pública, proteção ambiental, proteção do patrimônio histórico, proteção do trabalho nacional, direito do consumidor, etc.

No Brasil, desde 1968, a atividade aduaneira encontra-se integrada à administração tributária federal. Muitos países adotam modelo de estruturas distintas, separadas em órgãos independentes, por vezes vinculados a ministérios distintos, mas há uma tendência internacional crescente de integrar as atividades aduaneiras às estruturas de administração de tributos internos, o que, aliás, se justifica pela própria evolução do comércio internacional, que nas últimas décadas vem-se convertendo em poderoso instrumento de planejamento tributário das grandes corporações empresariais.

Em 2012, já eram 56 países com estruturas aduaneiras integradas às administrações tributárias,<sup>1</sup> incluindo África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Colômbia, Dinamarca, Espanha, Holanda, Reino Unido e Portugal, entre outros. Independente de estar ou não integrado às administrações tributárias, o exercício do controle aduaneiro constitui atividade de Estado, de natureza essencialmente regulatória e de proteção dos interesses nacionais, principalmente relacionados com a produção e o emprego, contra eventuais efeitos danosos que o comércio internacional possa produzir.

1. Visão de Futuro para a Aduana Brasileira, 2012 – Receita Federal do Brasil.

Segundo Sosa (2000), “é a Alfândega que primeiro exerce, em tempos normais, o poder de soberania”. Descrevendo o perfil institucional da Alfândega, o autor esclarece que é o grau de desenvolvimento econômico relativo que dita a política de comércio exterior do país, e que é através da tributação aduaneira que a extrafiscalidade se materializa como função de política econômica, sendo esta uma das principais características da atividade alfandegária.

Convém antecipar aqui o conflito, introduzido pelo processo de abertura econômica, iniciado no final dos anos 1980, entre as funções mais tradicionais da tributação e do controle aduaneiros e as limitações impostas aos Estados, que passam a ser instados a manterem-se à margem do sistema econômico, renunciando à política fiscal e tributária como instrumentos de política econômica. A realidade econômica que surge deste processo de abertura é de derrubada das fronteiras nacionais para que o capital comercial e financeiro possa transitar livremente de um país para outro em busca de maior rentabilidade (OLIVEIRA, 2012).

Para o Brasil, a relevância dos tributos aduaneiros, menos pela ótica da arrecadação tributária, mas mais por sua natureza regulatória, cresce com a elevação da sua participação no comércio internacional. Nas últimas três décadas, principalmente em decorrência do citado fenômeno de abertura da economia, houve um incremento substancial do comércio exterior no mundo inteiro, e no Brasil não foi diferente.

Ressalta-se, no entanto, que grande parte deste crescimento se dá em operações que ocorrem por dentro das companhias, ou seja, operações que se caracterizam muito mais como de transferências de mercadorias ou insumos do que de comércio, impondo às aduanas e às administrações tributárias o desafio de controlar e coibir as manipulações de preços como instrumentos de evasão tributária.

Na Figura 1 pode ser observado que, de 1990 a 2015, o comércio internacional brasileiro cresceu quase sete vezes. Apesar deste crescimento acentuado em termos de quantidade e de valores das operações, especialmente a partir dos anos 2000, a arrecadação dos

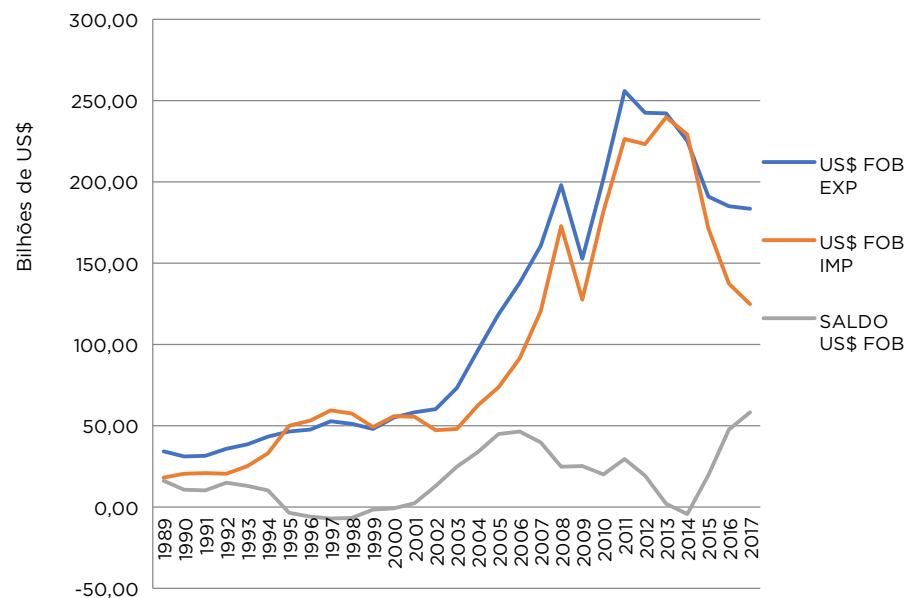
2. Segundo o Relatório Carga Tributária no Brasil 2015, da Receita Federal do Brasil, os tributos sobre o comércio exterior totalizaram, em 2015, R\$ 34 bilhões.
3. Dados obtidos da página oficial da Organização Mundial do Comércio (consulta feita em 16 de janeiro de 2018).
4. Dados obtidos da página oficial da Organização Mundial do Comércio (consulta feita em 16 de janeiro de 2018).

tributos aduaneiros diminuiu sua participação em relação à arrecadação total, saindo de 2,6%, em 1995, 2,34% em 2000, chegando a apenas 2,02% em 2015.<sup>2</sup>

Em 2016, a corrente de comércio exterior, exportações mais importações, somou US\$ 322 bilhões, representando aproximadamente 18% do PIB brasileiro. Ainda assim, embora detendo 2,4% do PIB mundial,<sup>3</sup> a participação brasileira no comércio exterior mundial, em 2016, foi de apenas 1,0% do volume global,<sup>4</sup> o que indica o enorme potencial de crescimento deste setor da economia e ao mesmo tempo a relevância que tem e que terá a tributação aduaneira como instrumento efetivo de proteção da economia nacional e do emprego.

**FIGURA 1 – EVOLUÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL**

TOTAL – FOB em bilhões de US\$  
BRASIL  
1989-2015



Fonte: Elaboração própria com dados publicados pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/series-historicas>).

Neste artigo serão analisadas as características dos Tributos Aduaneiros no Brasil, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação (Seção 1), seguidas de breve exposição sobre as funções da tributação aduaneira no contexto do desenvolvimento dos países (Seção 2) e dos efeitos das diretrizes estabelecidas pelo GATT (Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio) na propagação da doutrina livre-cambista (Seção 3). Finalmente, serão apresentados aspectos da experiência internacional, especialmente relacionados com a utilização do Imposto de Exportação, seguidos das considerações finais e propostas para o Brasil (Seção 4).

**1. TRIBUTOS ADUANEIROS NO BRASIL**

Para o escopo deste trabalho, serão considerados apenas os tributos tipicamente aduaneiros, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, ambos pertencentes à competência privativa da União, nos termos do que dispõem os incisos I e II do Art. 153 da Constituição Federal.<sup>5</sup> Não obstante, convém esclarecer que sobre o comércio internacional incidem também os tributos típicos de operações internas.

5. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

As importações, além do Imposto de Importação, estão sujeitas aos tributos que servem para equiparar os produtos estrangeiros aos produtos nacionais em termos de tributação incidente sobre o consumo e, por isso, são considerados niveladores. São eles, o IPI vinculado às importações, a Cofins Importação e a contribuição para o PIS/Pasep Importação, o ICMS e o IPI incidente sobre as saídas do estabelecimento do importador, em decorrência da sua equiparação legal a estabelecimento industrial. Exceto o ICMS, de competência dos Estados, os demais tributos são todos de competência da União Federal.

As exportações estão sujeitas à incidência do Imposto de Exportação. Até a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96), incidia sobre as exportações o ICMS, de competência estadual, cuja alíquota havia sido fixada pelo Senado, em 1989, em 13%, exceto para produtos industrializados. A partir da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, a exceção tornou-se regra, eliminando-se totalmente a incidência do ICMS sobre as exportações, até mesmo para produtos primários.

Em relação aos tributos niveladores, fica aqui, apenas para registro, que qualquer alteração que venha a ser implantada nos tributos incidentes sobre o consumo deverá ser estendida também às importações, para não ferir o princípio da isonomia. Assim, seja na forma dos diversos tributos incidentes sobre o consumo, existentes atualmente, seja na forma de IVA ou de Imposto Seletivo, o que vale para produtos nacionais deve valer também para produtos importados.

### 1.1. Imposto de Importação

O Imposto de Importação tem como base legal o Decreto-Lei n. 37, de 1966. Suas alíquotas, no entanto, encontram-se definidas na Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC), adotada pelos quatro países do bloco a partir do Tratado de Assunção, assinado em 1995, e incorporada pelo Brasil mediante o Decreto n. 1.343, de 1994. Como membro do Mercosul, o Brasil deve observar as regras estabelecidas no Acordo, dentre as quais, utilização da TEC, que constitui a tarifa aplicável a qualquer importação procedente de fora do mercado comum. Todas as alíquotas ali estabelecidas são *ad valorem*, ou seja, devem ser calculadas sobre o valor das mercadorias.

No entanto, o Art. 3º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, prevê ainda a possibilidade de se utilizarem alíquotas específicas, situação em que a base de cálculo seria a quantidade de mercadorias, não o seu valor.

Há países que costumam utilizar alíquotas específicas, de forma exclusiva ou combinada com alíquotas *ad valorem*, especialmente para situações de grande dificuldade de aferição do correto valor de transação das operações. O Brasil não adota nenhuma alíquota específica para o Imposto de Importação, atualmente.

Segundo as diretrizes estabelecidas âmbito do Mercosul, a TEC deve ser definida com vistas a incentivar a competitividade dos Estados Partes e suas alíquotas devem atender aos seguintes critérios:<sup>6</sup> ter pequeno número de alíquotas; baixa dispersão; maior homogeneidade possível das taxas de promoção efetiva (exportações) e de proteção efetiva (importação); e o nível de agregação de seis dígitos para definir as alíquotas.

Saliente-se que aos formuladores do Acordo, não lhes escapou a ideia de associação da tarifa à proteção efetiva. Para atender questões de natureza específica de cada País, a

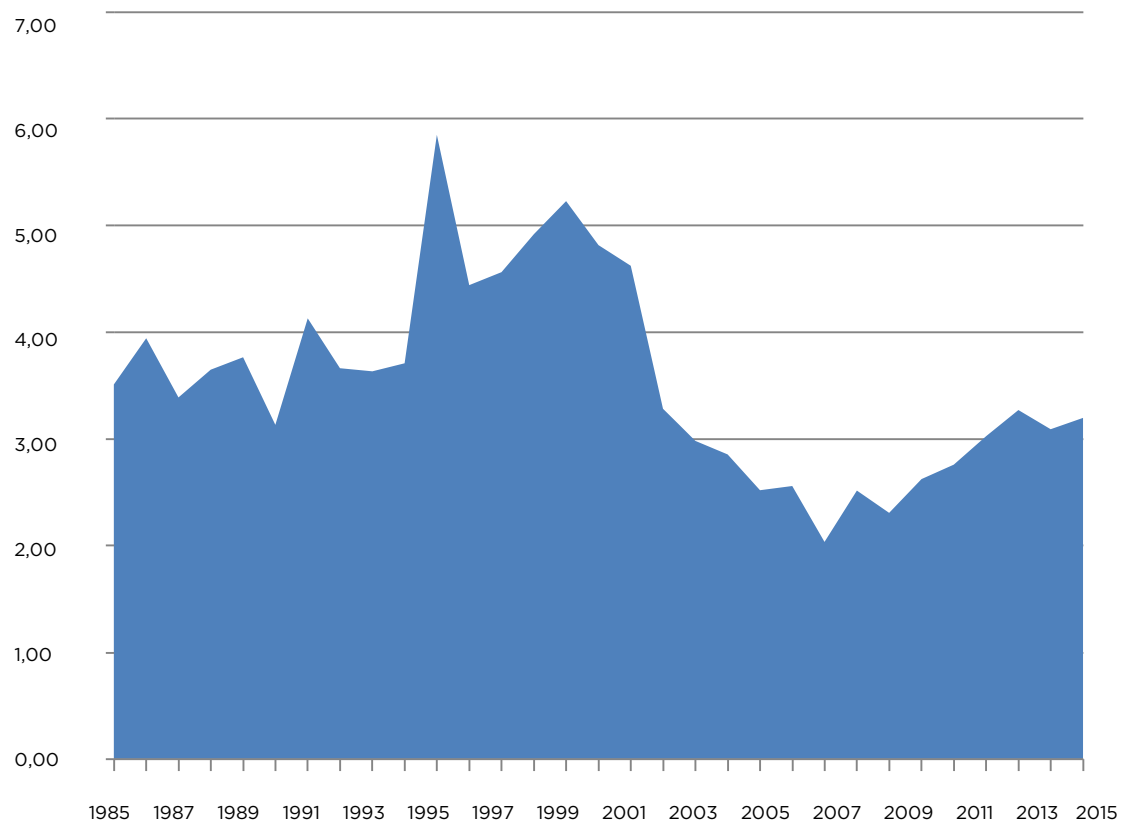
6. <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior-9/arquivos-atuais-2>

TEC incluiu mecanismos de ajuste das tarifas nacionais, através de Listas de Exceções, com prazos definidos para convergência aos níveis da TEC.

Em que pese sua importância como instrumento de regulação, a participação do Imposto de Importação na arrecadação total, desde a proclamação da independência até os dias de hoje, vem diminuindo de forma gradativa. Tendo representado quase 70% da arrecadação federal em 1853, de 1985 a 2015, este imposto não passou de 6% das receitas federais (TREVISAN, 2016), como indica a Figura 2.

**FIGURA 2 – PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA ARRECADAÇÃO FEDERAL**

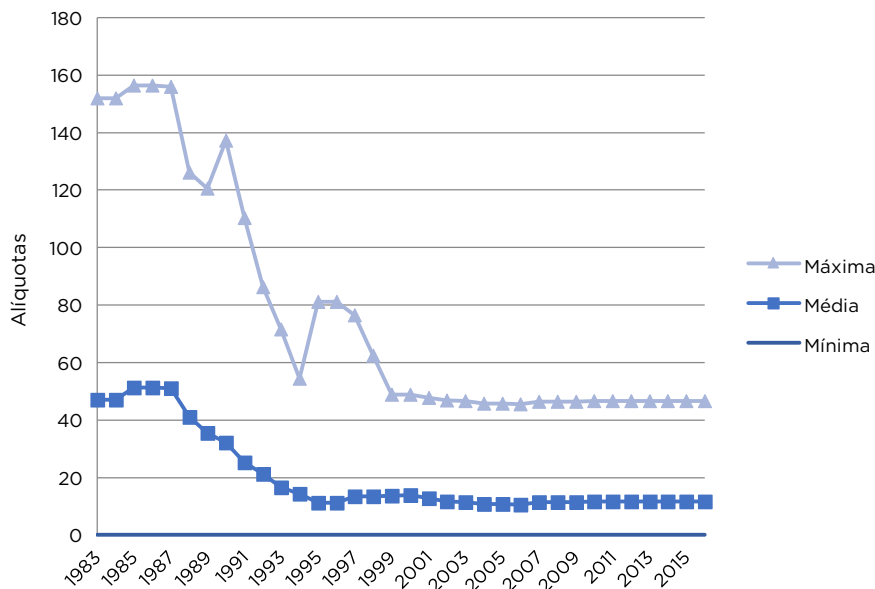
Em % do total  
BRASIL  
1985-2015



Fonte: Trevisan, 2016 – A Internacionalização da Disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional de Incidência.

Essa diminuição de sua importância arrecadatória não significa, por outro lado, perda da sua importância extrafiscal. Pelo contrário, pois, na medida em que diminui a dependência dos recursos obtidos dos tributos aduaneiros para o financiamento do Estado, mais eles adquirem potencialidade para serem utilizados em sua vocação natural de regulação e proteção econômica.

Observa-se que, apesar do aumento do volume de comércio internacional do Brasil, ocorreu a diminuição da participação do Imposto de Importação no volume total de arrecadação tributária. Isso porque as alíquotas máximas e médias sofreram uma redução substancial, especialmente a partir da década de 90, como demonstra a Figura 3.

**FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS MÁXIMAS, MÉDIAS E MÍNIMAS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**Em %  
BRASIL  
1983-2014

Fonte: Elaboração própria com dados disponíveis em:  
<[http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl\\_1407264386.pdf](http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1407264386.pdf)>

Com a implementação do GATT, no final da década de 1940, diversos dispositivos foram criados com o objetivo de restringir o uso dos tributos aduaneiros como instrumento de proteção econômica, produzindo-se, a partir daí, uma redução gradativa das tarifas aplicáveis às importações. Coincide com esse período, justamente, o início do processo de industrialização do Brasil, que, em função disso, já não poderia mais contar com todos os instrumentos disponíveis de proteção havidos até então e que serviram de suporte para a industrialização dos países desenvolvidos.

No entanto, como relata Antonio Campos (1990), o Brasil promoveu (Lei n. 3.244, de 1957), uma reforma tarifária com viés altamente protecionista a favor da indústria nascente brasileira. Segundo o autor, “a adoção do sistema de alíquotas *ad valorem*, com a distribuição das mercadorias em três faixas de tarifárias principais, constituiu-se no fator primordial do processo de crescimento do parque industrial brasileiro”. A primeira faixa, com alíquotas de 0% a 10%, para mercadorias cuja livre entrada fosse necessária; a segunda faixa, com alíquotas de 11% a 60%, para produtos cujas características exijam menor grau de proteção; e a terceira faixa, com alíquotas de 61% a 150%, fortemente protecionista e promocional.

O autor esclarece ainda que o desenvolvimento econômico do Brasil e a transferência do amparo à indústria nacional da área cambial para o campo fiscal obrigaram as autoridades brasileiras, mediante a concordância dos demais países membros do GATT, a suspender os compromissos assumidos pelo Brasil.

Com a nossa inserção incondicional no processo da globalização e liberalização comercial, iniciado no final dos anos 80, ocorre uma redução acelerada das alíquotas máximas e médias do Imposto de Importação, caracterizando o que podemos chamar de nova abertura dos portos do Brasil ao comércio internacional e o abandono das políticas tarifárias de proteção.

## 1.2. Imposto de Exportação

O Imposto de Exportação encontra-se disciplinado pelo Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, que estabelece que a alíquota aplicável seja de 30%, sendo facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. No caso de elevação, não poderia ultrapassar cinco vezes a alíquota legal, ou seja, limita-se ao teto de 150%.

Enquanto a maior parte das mercadorias importadas está sujeita às alíquotas constantes na TEC, a alíquota aplicável de Imposto de Exportação encontra-se zerada para praticamente todos os produtos exportados. As únicas exceções são os produtos derivados de fumo, quando destinados a países da América do Sul e América Central, que estão sujeitos ao pagamento de 150% de imposto, os produtos de couro e peles, que estão sujeitos à alíquota de 9%, e armas e munições, quando destinados a países da América do Sul (exceto Argentina, Chile e Equador), que estão sujeitos à incidência de alíquota de 150%.

Embora seja preponderante no senso comum a ideia, difundida de forma muito enfática nas últimas décadas, de que não se podem tributar as exportações, não há nenhuma proibição expressa em acordos internacionais, nem lei natural alguma que impeça essa tributação. O fato é que tributar ou não as exportações é uma decisão política, muitas vezes vinculada a programas de desenvolvimento econômico. Alguns países, dependendo do estágio de desenvolvimento em que se encontram ou de seus objetivos setoriais específicos, utilizam este tributo como forma de estimular exportações de alguns produtos em detrimento de outros.

A não tributação das exportações se alinha com a doutrina econômica que surge com a retomada do pensamento liberal, no final da década de 1980, de mitigação da soberania dos Estados nacionais em relação ao seu papel regulador da economia. A opção brasileira de não tributar as exportações sempre esteve associada muito mais a preocupações com o saldo da balança de pagamentos do que com programas específicos de desenvolvimento.

Segundo Oliveira (2012), o Estado que atuou, nas etapas anteriores do desenvolvimento do país, como condutor, organizador e agente desse processo, dá lugar a outro modelo, assentado no compromisso de ampliação dos espaços para garantir a soberania do mercado. O autor complementa que isso significava (...) remover obstáculos que se opunham ou limitavam a ação do capital privado, sobretudo o internacional, na busca de maior eficiência, casos da elevada carga tributária e de sua incidência sobre a produção, os investimentos e as exportações, da forte regulação dos mercados, em geral, e do baixo grau de abertura da economia.

## 2. FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA

Como já dissemos acima, a tributação aduaneira é predominantemente extrafiscal, já que sua principal função não é arrecadadora, mas reguladora. Ou seja, trata-se de uma categoria de tributos com forte vocação para subsidiar a prática do que se denomina de dirigismo fiscal, por parte do Estado, ou seja, é instrumento que materializa o poder do Estado de interferir na organização econômica e social do país. Não é por outra razão que a Constituição Federal permite ao poder executivo alterar alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação dentro dos limites estabelecidos em Lei, bem como, afasta a obrigatoriedade da observância do princípio da anterioridade,<sup>7</sup> podendo,

7. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
I - importação de produtos estrangeiros;  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
(...)  
§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.  
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...)  
III - cobrar tributos: (...)  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;  
§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos Artigos 148, I, **153, I, II**, IV e V; e 154 II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos Artigos 148, I, **153, I, II**, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos Artigos 155, III, e 156, I.

portanto, ser cobrado imediatamente após sua instituição ou aumento, diferentemente de outros tributos.

Historicamente, os tributos aduaneiros têm-se caracterizado como instrumento auxiliar importante para as políticas de desenvolvimento econômico, especialmente a partir da Revolução Industrial, no final do século XVIII, tendo sido utilizados de forma muito intensa para promover e proteger as indústrias nascentes em praticamente todos os países que hoje compõem o grupo dos países desenvolvidos.

O argumento da proteção à indústria nascente é atribuído ao economista alemão do século XIX, Friedrich List, segundo o qual, em face dos países desenvolvidos, os mais atrasados não conseguem desenvolver novas indústrias sem a intervenção do Estado, principalmente por meio de tarifas protecionistas (HA-JOON CHANG, 2002).

Percebe-se claramente que a evolução dos tributos aduaneiros acompanha *pari passu* as diferentes fases de desenvolvimento dos países. As nações, hoje desenvolvidas, quando em fase de desenvolvimento, adotavam tratamentos tributários aduaneiros distintos do que passaram a adotar após superarem esta fase. Salvo raras exceções, praticamente todos os países desenvolvidos, antes de atingirem esta condição, adotavam tarifas aduaneiras médias muito elevadas para importação de produtos concorrentes e para exportação de produtos primários, ao contrário do que tem sido difundido pela versão liberal de que esses países ter-se-iam desenvolvido praticando políticas livre cambistas.

De fato, como demonstra Chang (2002), o livre comércio passa a ser praticado por esses países e imposto aos demais somente após estarem com suas economias consolidadas. O autor ainda acrescenta que, depois da Segunda Guerra Mundial, quando sua supremacia industrial ficou absolutamente patente, os Estados Unidos fizeram exatamente a mesma coisa que a Grã-Bretanha do século XIX, preconizando o livre-comércio, muito embora tivessem obtido esta supremacia mediante o uso nacionalista e de um vigoroso protecionismo.

Chang demonstra também que países em situação colonial ou muito dependentes tendem a adotar tarifas aduaneiras sempre favoráveis às metrópoles, por exemplo, praticando níveis muito baixos de tributação para produtos importados destas, em detrimento dos próprios interesses nacionais, o que se materializava principalmente nos chamados tratados desiguais. Segundo o autor (*Maus Samaritanos* – 2008), a Inglaterra usou primeiramente os tratados desiguais na América Latina, começando com o Brasil, em 1810. Trevisan (2016) esclarece que, em fevereiro de 1810, como contrapartida pela proteção à frota real portuguesa, a Inglaterra obteve do Brasil uma redução de alíquota *ad valorem* para importações para 15%, inferior até mesmo à alíquota de 16% praticada para importação de produtos de Portugal.

É interessante observar também que a China foi forçada a assinar tratados em que perdia totalmente sua autonomia tarifária, tendo, inclusive, sua alfândega sido comandada por um britânico por 45 anos (1863 a 1908). O Japão da mesma forma abdicou de sua autonomia tarifária depois de uma série de tratados desiguais que assinou após sua abertura em 1854. Somente na década de 1880 é que os maiores países da América Latina recuperaram sua autonomia tarifária. O Japão só conseguiu fazê-lo, em 1911. Muitos outros só recuperaram sua autonomia após a Primeira Guerra Mundial.

Ressalta-se que autonomia tarifária aduaneira constitui um dos elementos considerados essenciais e determinantes das condições materiais e estruturais para a promoção do

desenvolvimento econômico das nações, pois sem ela, ficam os países sujeitos às pressões da concorrência internacional, muitas vezes, de forma desigual. Além disso, a história demonstra que nenhum país conseguiu lograr índices relevantes de desenvolvimento econômico sem exercer alguma medida de autonomia tarifária aduaneira e sem utilizar alguns instrumentos de proteção.

As críticas mais comuns à utilização das tarifas como instrumento de proteção estão normalmente relacionadas à ideia de que as empresas que se desenvolvem sob a proteção do Estado acabariam acomodando-se e defasando-se tecnologicamente, perdendo a competitividade que se pretendia conquistar, em prejuízo dos consumidores. Alegam também que toda forma de intervenção do Estado produz distorções na economia.

Por outro lado, os defensores da utilização das tarifas e de outros instrumentos de proteção, como políticas governamentais ativas de comércio, indústria e desenvolvimento tecnológico, embasam seus argumentos na própria experiência das economias hoje desenvolvidas, que somente conseguiram sair da sua condição de subdesenvolvimento, enfrentando a concorrência dos países que já haviam conquistado esta condição com o uso intensivo de instrumentos de proteção, dentre os quais e com grande relevo estão as tarifas aduaneiras.

O fato é que, de todos os instrumentos que foram utilizados com muita intensidade no passado pelos países desenvolvidos, o único que permanece disponível, ainda que sujeito a grandes restrições, é justamente a tarifa aduaneira. Diversos outros são hoje considerados indesejados ou até mesmo proibidos por serem abusivos ou ilegais, como por exemplo, o desrespeito ao direito de propriedade intelectual, o trabalho infantil, as jornadas excessivas de trabalho, a espionagem industrial, a ausência de políticas de proteção ambiental, o câmbio fixo, para citar alguns.

Mesmo os países que conseguiram desenvolver-se a partir da metade do século XX, como o Japão, a Coreia do Sul, China e Taiwan, utilizaram-se, ainda que de forma seletiva e dirigida, das tarifas aduaneiras de proteção, contrariando as ideias livre-cambistas predominantes no mundo.

O comportamento dos tributos aduaneiros acompanha, portanto, as fases de desenvolvimento dos países, sendo perfeitamente razoável que os desenvolvidos, que já adquiriram capacidade competitiva diferenciada, passem a adotar e impor aos demais países níveis reduzidos de tributação sobre o comércio internacional; e, aos países em desenvolvimento, seria interessante adotar tributação mais elevada. Segundo Ha-Joon Chang (2002), os países que hoje impõem aos demais a redução das tarifas e o livre comércio, dentre outros institutos e políticas consideradas “boas”, são exatamente aqueles que se utilizaram mais intensamente das tarifas elevadas e do protecionismo para se desenvolverem.

Ou seja, segundo o autor, todos os países que alcançaram sua condição de nação desenvolvida tendem a impor restrições ao desenvolvimento dos demais, negando-lhes os instrumentos que eles mesmos utilizaram, caracterizando aquilo que ele denomina de “chutar a escada”.

O Imposto de Importação, associado a políticas de desenvolvimento, é utilizado, por um lado, para encarecer produtos que possam prejudicar ou inviabilizar a indústria nacional nascente e, por outro, reduzir os custos das matérias-primas ou dos maquinários. Já com o Imposto de Exportação, a tendência, confirmada pela experiência histórica dos países hoje desenvolvidos, é de reduzir ao máximo o custo da exportação do produto nacional



industrializado, mas onerar ou até mesmo restringir, ou impedir, a exportação de matérias-primas, ou de produtos intermediários com baixo valor agregado, estimulando, assim, a sua utilização na própria produção nacional. Não é preciso muito esforço para perceber que aos países industrializados não interessam eventuais restrições impostas pelos demais países às exportações de matérias-primas.

### 3. O GATT E A NOVA ONDA LIVRE CAMBISTA

A partir do final da década de 40, sob as diretrizes estabelecidas pelo GATT (Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio), incorporam-se ao comércio internacional, na forma de Acordo Multilateral, inúmeras regras restritivas à utilização de instrumentos de proteção econômica, ficando estabelecida internacionalmente a prevalência da doutrina livre-cambista, dando início a uma fase considerada por Trevisan (2016) de internacionalização da disciplina do Imposto de Importação.

Segundo este autor, o Imposto de Importação “é espécie tributária existente em qualquer país do mundo e que, desde o período que sucedeu à Segunda Grande Guerra, vem recebendo sucessivo e crescente tratamento internacional, com a finalidade de harmonizar, ou até uniformizar, tanto aspectos quantitativos quanto procedimentais, fomentando o comércio”.

A partir de um conjunto complexo de acordos internacionais, a tendência à uniformização de procedimentos e de controles, com vistas à ampliação e à intensificação do comércio internacional, faz com que se produzissem uma redução generalizada das tarifas aduaneiras de importação e também uma aproximação gradativa dos níveis de tributação praticados pelos países.

O GATT, expressamente antiprotecionista, impõe aos países uma série de restrições ao uso das tarifas aduaneiras como instrumento de política, consolidando uma orientação institucional de fazer convergirem às práticas e políticas de comércio internacional de todos os países àquelas praticadas pelos países já desenvolvidos, ou seja, o livre comércio e a redução das tarifas.

As restrições impostas ao protecionismo materializaram-se, dentre outras circunstâncias, na adoção de medidas de tratamento não discriminatório, da cláusula da nação mais favorecida, de redução generalizada das tarifas de importação e da utilização dos preços reais como base para valoração aduaneira.<sup>8</sup>

Ha-Joon Chang (2002) chega a afirmar, por exemplo, que o acordo da OMC, criada em 1994 como forma de institucionalizar o GATT, restringe a capacidade dos países em desenvolvimento para pôr em prática políticas de indústria, comércio e tecnologia mais ativas, e não passa de versão moderna dos antigos tratados desiguais que a Inglaterra e outros países desenvolvidos costumavam impor aos países semi-independentes, negando aos países em desenvolvimento os mesmos instrumentos utilizados no passado pelos países desenvolvidos, mantendo estagnadas ou aprofundando as assimetrias existentes.

Desde a introdução destas novas regras comerciais, amplamente aceitas pela comunidade internacional, poucos países ainda não desenvolvidos conseguiram sair desta condição, e os que conseguiram, como o Japão, a Coreia do Sul, China e Malásia, cada um em seu momento, adotaram instrumentos de proteção às suas indústrias nascentes semelhantes àqueles adotados pelos países centrais, como Inglaterra, Alemanha e EUA, por exemplo, contrariando, portanto, as recomendações vigentes.

8. O Art. VII do GATT estabelece que a base de cálculo dos direitos aduaneiros é o valor aduaneiro, e que este valor deve basear-se no valor real das mercadorias importadas. A normatização vigente do Art. VII do GATT foi feita no Acordo Sobre a Implementação do Art. VII, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado em 1979 na Rodada de Negociações de Tóquio, que estabelece, dentre outras coisas, a precedência do valor de transação como referência para valoração.

A abertura econômica através da eliminação dos controles estatais, que acompanha este movimento de liberalização comercial intensificado a partir da década de 80, trouxe uma nova configuração das corporações empresariais, que pulverizaram suas unidades produtivas, comerciais e de serviços ao redor do mundo, potencializando a utilização de subsidiárias, reais ou fictícias, localizadas em paraísos fiscais.

O comércio entre empresas de mesmo grupo econômico e com a utilização intensiva de subsidiárias em paraísos fiscais passou a predominar no cenário internacional. Estima-se que mais de 60% do comércio internacional no mundo ocorra por dentro das companhias, com características que se afastam daquelas que definem operações normais de compra e venda. Isso significa dizer que, para a maior parte do comércio exterior, os preços praticados não mais representam preços em situação normal de comércio, entre empresas independentes, condição essencial para servirem de base de cálculo para o Imposto de Importação ou para determinação dos lucros corporativos, diminuindo, dessa forma, a efetividade das próprias alíquotas aplicáveis.

Por outro lado, a OMC/GATT impõe às administrações aduaneiras a obrigação de considerar como bases imponíveis os preços reais das importações (Art. VII do GATT e Acordo de Valoração Aduaneira/GATT), critério de aplicação cada vez mais restrita, já que exigiria, para sua determinação, operações normais de comércio em situação de livre concorrência entre empresas independentes.

A intensificação do comércio intrafirma potencializa a utilização do comércio internacional como instrumento de planejamento tributário com vistas a deslocar as bases tributárias para paraísos fiscais. Ou seja, muitas vezes as transferências de mercadorias entre empresas do mesmo grupo servem muito mais para viabilizar a redução dos lucros tributáveis do que para atender a demandas operacionais de comércio ou de produção.

A intensificação da erosão das bases de tributação dos lucros levou os países do G20 e a OCDE a desenvolver estudos e propor, em 2013, uma série de recomendações com vistas a recuperar a capacidade dos estados para controlar e evitar a erosão das bases tributáveis e o deslocamento dos lucros para paraísos fiscais com o objetivo de eliminar ou reduzir a tributação (BEPS). Uma convenção multilateral foi ratificada por mais de 70 países em junho de 2017, sobre este tema.<sup>9</sup>

Estranhamente, mesmo reconhecendo-se que parte significativa dos planejamentos tributários abusivos seja feito pela manipulação de preços no comércio internacional de mercadorias, especialmente nos países em desenvolvimento, nenhuma das medidas propostas estão relacionadas nem à recuperação da capacidade dos estados para controlar o comércio internacional, nem à utilização dos instrumentos aduaneiros para promover a mitigação das perdas tributárias.

Pelo contrário, em dezembro de 2013, na Conferência de Bali, a OMC<sup>10</sup> aprovou o Acordo Sobre Facilitação do Comércio Exterior (TFA), que impõe às administrações aduaneiras uma série de restrições no exercício do controle sobre os fluxos comerciais internacionais.

Diversos dispositivos do referido acordo condicionam a facilitação do comércio à limitação no poder de controlar e de fiscalizar das administrações aduaneiras. Uma dessas limitações é justamente o deslocamento de controles tributários para momentos distintos dos despachos aduaneiros (momento da liberação das mercadorias).

9. Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OCDE (<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>)

10. 9ª Conferência Ministerial de 7 de dezembro de 2013 de Bali.

O descompasso visível entre as preocupações mundiais crescentes com a retomada da governabilidade dos estados sobre os fluxos internacionais financeiros e comerciais e o Acordo de Facilitação do Comércio fica claro na manifestação de quase 200 entidades da sociedade civil mundial<sup>11</sup> que, em 2013, subscreveram documento exortando a OMC a abandonar as negociações deste acordo sob diversos argumentos, dentre os quais, o de que os países em desenvolvimento não poderiam abrir mão de um espaço político suficiente para adotar, se assim desejarem, níveis ou padrão de procedimentos aduaneiros mais exigentes, quando em condições de fazê-lo, tendo em conta seu contexto de desenvolvimento.

Cabe aqui observar ainda que a contrapartida para o relaxamento dos controles sobre o comércio poderia ter sido uma intensificação ao intercâmbio de informações entre as aduanas. No entanto, embora trate desta possibilidade, há no próprio Acordo uma série de restrições à sua utilização, tais como a exigência de que as solicitações de informações referentes aos despachos aduaneiros identifiquem os documentos e todas as pessoas envolvidas; de que as informações obtidas sejam utilizadas exclusivamente para a finalidade indicada na solicitação; de que nenhum país possa exigir originais nem cópias de declarações de exportação apresentadas às autoridades aduaneiras do país exportador, dentre outras. Num tempo em que se propugna o intercâmbio automático de informações fiscais, não seria desejável e razoável que as informações prestadas ao país exportador estivessem automaticamente disponibilizadas ao país importador e vice-versa, já que se referem a uma mesma operação?

Ainda que tenham também reforçado o propósito de eliminar as medidas restritivas ao comércio, os países do G20, reunidos em Moscou em setembro de 2013, subscreveram o plano de ação da OCDE contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS) por empresas em todo o mundo, atribuindo ao intercâmbio de informações um valor realmente bastante relevante. Há, portanto, um claro movimento internacional na direção de relativizar o sigilo das informações fiscais referentes aos agentes econômicos, com vistas a criar instrumentos que permitam o compartilhamento automático de informações de natureza fiscal entre as administrações tributárias em assuntos que envolvam operações praticadas em distintos países.

No entanto, as ratificações da proteção ao sigilo e à confidencialidade – bem como as restrições de uso das informações obtidas mediante intercâmbio para fins de controle aduaneiro, constantes no texto do Acordo de Facilitação – são dispositivos que, a pretexto de facilitar o comércio, acabam por facilitar também o uso do comércio como mecanismo de evasão.

Com a implementação do GATT e dos inúmeros Acordos Multilaterais e Bilaterais que dele decorrem, percebe-se que a tributação das importações sofreu uma queda bastante acentuada, especialmente a partir da década de 80. Diversos Acordos de Livre Comércio promoveram mesmo a eliminação total da tributação em transações ocorridas entre os países desenvolvidos. É o caso, por exemplo, do Mercosul e da Comunidade Europeia, em que o imposto só é cobrado sobre produtos não originários de países signatários.

Negando a importância que teve o protecionismo no desenvolvimento dos países centrais, o GATT passou a atribuir ao livre comércio internacional o peso de condição absolutamente indispensável e suficiente para ampliar as condições de desenvolvimento dos países, como fica evidente já no preâmbulo do documento.<sup>12</sup> Como consequência deste entendimento, foram estabelecidos diversos mecanismos para evitar que os países pudessem utilizar a tarifa aduaneira como instrumento de proteção, tais como, o acordo

11. Documento pode ser visualizado na página <http://notforsale.mayfirst.org> na internet.

12. Preâmbulo do GATT, 1947: Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias; Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional.

para reduzir gradativamente as alíquotas, medidas para disciplinar a determinação da base de cálculo (Valor Aduaneiro), medidas para disciplinar a utilização de direitos *antidumping*, medidas compensatórias e medidas de salvaguarda, cláusula da nação mais favorecida e equivalência ao tratamento nacional, dentre outras.

No cenário internacional, percebe-se, pela sequência de rodadas de negociações do GATT, um forte movimento no sentido de esvaziar o conteúdo protecionista que havia na tarifa aduaneira. A cada negociação, centenas e até milhares de preferências tarifárias eram acordadas, até que, já na década de 1960, as tarifas aduaneiras de importação já não mais significavam problemas para a nova doutrina de livre comércio que predominava (TREVISAN, 2016). Por outro lado, haja vista as limitações impostas às barreiras tarifárias, tão largamente utilizadas no passado, neste período é que se intensifica a utilização de medidas protecionistas não tarifárias.

As preocupações de que os mecanismos criados desde o início do GATT acentuavam a disparidade entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento já estavam presentes na Rodada Kennedy de negociações ocorridas em meados da década de 1960 (TREVISAN, 2016).

Na Rodada de Tóquio, no final dos anos 70, diante de uma nova onda de pressões protecionistas que se instalava no mundo, foi negociada uma série de acordos não tarifários, relacionados com subsídios, medidas compensatórias, *antidumping*, licenças de importação, valoração aduaneira, compras governamentais, etc. No campo tributário, o principal resultado foi um rebaixamento da média tarifária para produtos industriais, em 4,7%. No entanto, como salienta Trevisan (2016), não se pode deixar de destacar um episódio que teve relação direta com a conclusão da Rodada Tóquio, e que afetou sobremaneira a proliferação de blocos econômicos: a aprovação, por decisão do GATT, em 28/11/1979, de autorização definitiva para o tratamento diferenciado e favorável aos países em desenvolvimento, em bases não recíprocas, que ficou conhecida como “Cláusula de Habilitação”. Reconhecia-se a partir daí que as regras estabelecidas eram claramente desfavoráveis aos países em desenvolvimento ou não desenvolvidos.

#### 4. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

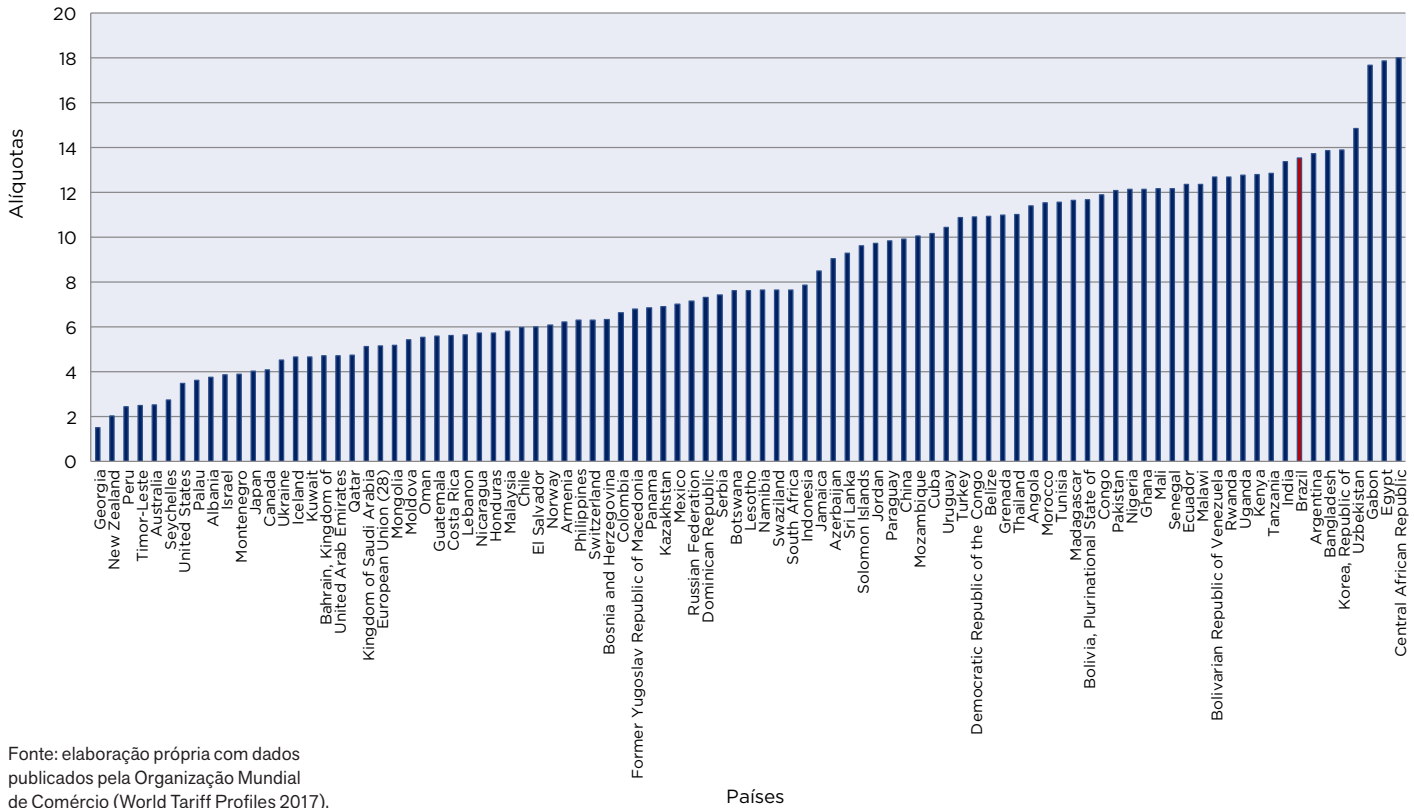
Como visto acima, a tributação e o controle do comércio internacional, praticados pelos países, seguem regras estabelecidas no âmbito da Organização Mundial do Comércio, o que se reflete num movimento de convergência em termos de alíquotas e legislações aplicáveis. Toda a política de comércio exterior adotada pelos países membros da OMC terá que observar as normatizações e limites estabelecidos por aquela organização.

A alíquota média mundial do Imposto de Importação está hoje situada na casa dos 9% sobre o valor dos produtos, segundo o relatório World Tariff Profiles 2017 (WTO). O Brasil, de acordo com este levantamento, estaria praticando, em 2016, alíquota média de 13,53%, acima da média mundial (Figura 4). Percebe-se também que os países desenvolvidos da União Europeia, os EUA, Canadá, Austrália, Japão e outros possuem alíquotas médias abaixo de 6%. As maiores alíquotas médias atualmente praticadas são inferiores a 20%.

Fica claro na Figura 5 que, embora existam países em desenvolvimento com alíquotas baixas, há uma concentração evidente de alíquotas da faixa de 0 a 10% entre os países desenvolvidos da América do Norte e Europa.

**FIGURA 4 – ALÍQUOTAS MÉDIAS DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

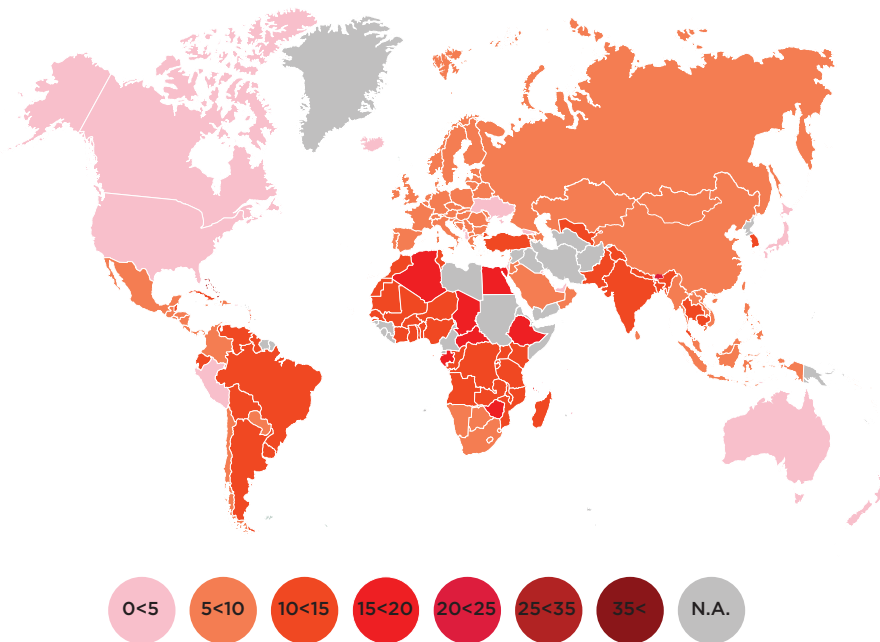
Em %  
PAÍSES SELECIONADOS  
2016



Fonte: elaboração própria com dados publicados pela Organização Mundial de Comércio (World Tariff Profiles 2017).

**FIGURA 5 – DISTRIBUIÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IMPORTAÇÃO NO MUNDO**

Em %  
2017



Fonte: Organização Mundial de Comércio – 2017.

A alíquota média praticada pelo Brasil é superior àquelas praticadas pelos países desenvolvidos, como os EUA, com alíquota média de 3,48%; União Europeia, com 5,16%; Japão, com 4,03%; Suíça, com 6,31%; e Canadá, com 4,8%, por exemplo. No entanto, com alíquota média de 13,53%, o Brasil pratica hoje políticas muito

menos protecionistas do que aquelas que eram praticadas pelos países desenvolvidos quando estavam no mesmo estágio de desenvolvimento que estamos hoje.

Os EUA, por exemplo, até quase metade do século passado, praticavam alíquotas médias da ordem de 48% (CHANG, 2002), isso numa época em que, além da tarifa, dispunham de inúmeros outros instrumentos de proteção. Além disso, as diferenças que existiam entre eles e os países já desenvolvidos na época eram infinitamente menores do que as diferenças que existem hoje entre os países em desenvolvimento e os países desenvolvidos.

Em relação ao Imposto de Exportação, não há regramentos internacionais estabelecidos, exceto em alguns acordos bilaterais específicos que restringem ou limitam sua utilização. Segundo a organização *Third World Network* (2009), o Imposto de Exportação tem sido utilizado especialmente para elevar receitas governamentais, estabilizar preços, regular o comércio, estimular a agregação de valor, proteger a indústria nascente, controlar a flutuação cambial e controlar a inflação.

Piermartini (2004) salienta que um terço dos países signatários da Organização Mundial de Comércio (OMC) cobra Imposto de Exportação, especialmente sobre produtos primários. Alguns países em desenvolvimento implementaram imposto de exportação e restrições durante a crise de alimentos entre 2006 e 2008, a maioria deles, impostos sobre produtos agrícolas e alimentos (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2010).

O Imposto de Exportação tem sido utilizado pelos governos como instrumento de suas políticas industriais deste o século XI. Os registros mais relevantes de sua utilização estão na Europa, que utilizou este tributo não apenas como fonte de recursos, mas principalmente para preservar produtos primários como matéria prima para sua indústria doméstica (GOODE, LENT AND OJHA, 1966).

Os EUA, em dezembro de 1995, impuseram uma alíquota específica de US\$ 35 por tonelada de exportação de trigo, de acordo com Roberta Piermartini (2004). No entanto, a autora salienta que o Imposto de Exportação tem sido utilizado mais frequentemente pelos países em desenvolvimento e por países não desenvolvidos, embora países desenvolvidos também o utilizem eventualmente. Os produtos mais frequentemente tributados na exportação são *commodities* ou outros produtos com baixo nível de processamento, o que é absolutamente compreensível, pois estas medidas geralmente destinam-se a promover atividades de maior valor agregado.

13. Ferro-liga: Ligas especiais compostas de ferro e níquel.

Além disso, por tratar-se de matérias primas, a cobrança deste imposto serviria como fomento à produção nacional, como fez a China recentemente quando, em 2008, aumentou os impostos sobre exportação de alguns produtos de recursos minerais metálicos, como parte de produtos de aço, areia de minério de metal e ferro-liga,<sup>13</sup> com o objetivo de reorientar o fornecimento desses bens no mercado interno, para diminuir o preço dos bens intermediários para os setores domésticos de fabricação (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2015).

No setor extrativo de recursos naturais não renováveis, além desses efeitos, o Imposto de Exportação tem servido para promover a desaceleração da exploração, ou como fonte adicional de recursos públicos para utilização no fomento de atividades alternativas ao desenvolvimento econômico, quando do esgotamento de tais reservas naturais.

Ainda sobre a tributação das *commodities* minerais, Alan Price e Scott Nance, em estudo realizado em 2009 sobre os efeitos das restrições impostas às exportações de produtos

primários na indústria global de aço, revelam que poucos países fabricantes de aço são autossuficientes em recursos naturais necessários a esta produção. Os autores salientam que a restrição mais comumente utilizada é a cobrança de Imposto de Exportação.

A China é o maior produtor mundial destes insumos básicos, mas é o país que mais impõe restrições às exportações destes produtos, seguida da Rússia e da Ucrânia. Por outro lado, é também um dos maiores importadores de produtos primários. É evidente o propósito daquele país de capturar seus recursos naturais para a indústria doméstica e estimular a exportação de produtos com maior valor agregado, diferentemente do que ocorre no Brasil, que desonera completamente as exportações, produzindo a desindustrialização do país.<sup>14</sup>

Neste mesmo estudo há uma lista não exaustiva de países que cobram Imposto de Exportação sobre produtos que constituem a matéria prima para a indústria do aço, como demonstra a Figura 6.

14. Entrevista de Ha-Joon Chang para *El País*, que pode ser visualizada no seguinte endereço na internet: [https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346\\_780498.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346_780498.html)

**FIGURA 6 – IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO SOBRE MATÉRIA PRIMA PARA A INDÚSTRIA DE AÇO**  
PAÍSES SELECIONADOS  
2009

PRODUTO	PAÍS	IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO
Minério de Ferro	Índia	15%
	Vietnam	20%
Coque	China	40%
	Rússia	6,50%
Alumínio	China	15%
	Rússia	7%
	Ucrânia	30%
	Indonésia	10%
Manganês	China	20%
	Gabão	35%
	Gana	6%
Molibdênio	China	15 A 20%
	Rússia	7%
Níquel	Rússia	5 A 30%
	Ucrânia	30%
Tungstênio	China	10%
	Rússia	7%
	Ucrânia	30%
Zinco	China	5 A 15%
	Ucrânia	30%
Magnésio	China	5 a 10%

Fonte: OCDE – Export Barriers and Global Trade in Raw Materials (Price and Nance, 2009).

Há diversas discussões sobre as motivações e justificativas para a imposição de Imposto sobre as Exportações de produtos do setor extrativo mineral, tais como a conservação de reservas naturais e a proteção ambiental, e também motivações de ordem econômica ou estratégica. Embora não haja proibições expressas, os EUA, a União Europeia e o México têm apresentado contestações junto à OMC contra as medidas de restrições impostas pela China, desde 2008, alegando violação de compromissos firmados por este país quando de sua adesão àquela organização.

Outro exemplo interessante a analisar é o da Tailândia. Após a Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre exportação de arroz da Tailândia tornaram-se uma fonte importante de receita do governo. O governo tailandês utilizou o imposto de exportação sobre o arroz durante seu desenvolvimento industrial desde a década de 1960 até a década de 1980 para financiar a infraestrutura e os recursos necessários para a industrialização (PIERMARTINI, 2004 *apud* WARR, 2001).

Os governos têm usado impostos de exportação como fonte de receitas governamentais para financiar o desenvolvimento industrial há séculos. Os exemplos da Europa e da indústria de processamento de lã das colônias britânicas e dos impostos de exportação preferenciais que foram cobrados sobre matérias-primas e enviados sem impostos apenas para territórios britânicos são indicativos de quão valiosas as receitas provenientes dos impostos de exportação podem ser em economias em desenvolvimento (THIRD WORLD NETWORK, 2009).

Em documentos da Comissão Europeia sobre comércio, diversos autores apresentam razões pelas quais o imposto de exportação tem sido aplicado pelos países, além de promover incremento de recursos para o Estado e o desenvolvimento de indústrias de processamento com maior valor agregado. Este imposto tem sido cobrado também para proteger os consumidores domésticos de preços internacionais de *commodities* elevados, para controlar a inflação de preços ou para capturar matérias-primas a custos inferiores para produtores locais. O Imposto de Exportação também permite ao Estado transformar os altos preços das *commodities* em um imposto extraordinário com razões orçamentárias ou para constituição de fundos de estabilização e investimentos em períodos de depressão dos preços internacionais.

O Parlamento Europeu (2016), em estudo que analisa o impacto do Imposto de Exportação e outras restrições às exportações de produtos primários nos países em desenvolvimento, revela que as restrições e o uso do Imposto de Exportação aumentaram na última década e que, do ponto de vista dos países em desenvolvimento, constituem importantes instrumentos de desenvolvimento, promovendo aumento de receitas governamentais, expansão do valor agregado doméstico em setores de uso dos referidos produtos, aprimoramento da sustentabilidade ambiental e desaceleração da extração de recursos.

Segundo este levantamento, o uso das restrições à exportação aumenta com o grau de diversificação da economia, o que implica que os países de médio e grande porte são mais propensos a usá-las do que os países com economias pouco diversificadas.

A Figura 7 refere-se a um quadro extraído do referido estudo em que fica demonstrada grande quantidade de medidas restritivas às exportações de produtos primários que têm sido criadas, aumentadas ou estendidas pelos países analisados no período entre 2000 e 2012, ressaltando-se a predominância da cobrança do Imposto de Exportação.

Embora prevaleça a utilização do Imposto de Exportação, diversos outros instrumentos têm sido utilizados para restringir ou dificultar a exportação de produtos primários, tais como cotas, proibições, determinação de preços mínimos e o não abatimento do IVA. Independente do instrumento utilizado, as restrições às exportações de produtos primários têm sido frequentemente utilizadas como forma de promover a alocação de recursos em atividades com maior valor agregado.

Diversas iniciativas da União Europeia vêm tentando disciplinar e restringir a utilização do Imposto de Exportação para produtos primários, especialmente do setor extrativo mineral. Embora estas propostas sejam bem recebidas por países como Canadá, EUA, Suíça e Coreia, têm sido altamente criticadas por alguns países em desenvolvimento como a Argentina, Malásia, Indonésia, Brasil, Paquistão, Cuba, Índia e Venezuela, dentre outros, sob os argumentos de que os impostos de exportação são um direito e uma ferramenta legítima para os países em desenvolvimento; que ajudam a aumentar a receita fiscal e estabilizam os preços; que não há base jurídica para uma negociação; e que não há mandato explícito para uma mudança nas regras da OMC sobre esta questão.



**FIGURA 7 – TIPOS DE RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELOS PAÍSES  
ÀS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS PRIMÁRIOS**  
PAÍSES SELECIONADOS  
2000-2012

COUNTRIES	EXPORT TAX	EXPORT QUOTA	EXPORT PROHIBITION	EXPORT PROHIBITION	MINIMUM EXPORT PRICE	VAT TAX REBATE REDUCTION WITHDRAWAL	OTHER EXPORT RESTRICTIONS	TOTAL
China	76	352	75	7		331		841
Argentina	585	7	45		56			693
India	8	126					174	308
Pakistan	27	9	124		4			164
Vietnam	66	15	20		8			109
Belarus	15	30	25	30				100
Indonesia		12	40	20			23	95
Ukraine	3	30		35				68
Egypt	17	8	37				2	64
Russian Federation	18	4	14				22	58
Afghanistan	28							28
Guyana			28					28
Mauritius				28				28
Rwanda			27				1	28
Kyrgyzstan	28							28
Kenya			27					27
Tanzania			27					27
Uganda			27					27
Jamaica			25					25
Morocco				22				22
Cote d'Ivoire	14		7					21
Kazakhstan			21					21
Canada							17	17
Tajikistan			16					16
Zambia	9							9
Myanmar			8					8
Uruguay			1	1			2	4
Sri Lanka	3							3
Zimbabwe	2		1					3
Macedonia			2					2
Guinea	1							1
Tunisia	1							1
Moldova			1					1
<b>Grand Total</b>	<b>908</b>	<b>593</b>	<b>598</b>	<b>143</b>	<b>68</b>	<b>331</b>	<b>241</b>	<b>2882</b>

Fonte: Export Taxes And Other Restrictions On Raw Materials And Their Limitation Through Free Trade Agreements: Impact On Developing Countries. Policy Department, European Parliament – 2016.

Vale ressaltar que a União Europeia faz uma distinção entre os impostos que distorcem o comércio e os impostos de exportação “legítimos”, como os aplicados no contexto dos desequilíbrios da balança de pagamentos, por exemplo. A UE propõe uma proibição total de impostos de exportação que distorcem o comércio, e tem sido muito ativa, no âmbito da Agenda de Desenvolvimento de Doha, exigindo compromissos substantivos de todos os membros da OMC para eliminar ou reduzir os impostos sobre exportação.

Interessante observar que a resistência manifestada pelos países desenvolvidos à utilização de restrições às exportações de matérias-primas convive com a defesa de medidas que combatem a concessão de subsídios às exportações de produtos manufaturados, ficando claro que aos países industrializados interessa reduzir os custos apenas das matérias-primas.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS E PROPOSTAS

A definição da política de comércio exterior alinhada com a definição de uma política de desenvolvimento nacional sustentável é o pressuposto essencial para um adequado dimensionamento das tarifas aduaneiras, tanto nas importações como nas exportações.

Aproveitando a experiência internacional neste setor, especialmente dos países que lograram saltar da condição de “em desenvolvimento” para “desenvolvidos”, e tendo em conta a etapa em que nos encontramos, propõe-se que o Brasil passe a atuar de forma muito intensa nos fóruns internacionais, especialmente no âmbito da OMC, com vistas a promover mudanças que efetivamente protejam os interesses nacionais e favoreçam os mecanismos que permitam ao país retomar seu processo de industrialização, e abandonar sua condição preponderante de Estado primário-exportador, provedor de matérias-primas.

Segundo Groppo e Piermartini (2014), os acordos comerciais podem ter atenuado a volatilidade das políticas comerciais, o que é conveniente para a estabilidade e previsibilidade do comércio internacional, mas, a partir de 2011, na maioria dos países em desenvolvimento, cerca de 70 a 90% das tarifas poderiam ter sido aumentadas unilateralmente em mais de 15 pontos percentuais sem violar compromissos com a OMC.

A desfiguração do comércio produzida pela liberalização, especialmente com a utilização dos paraísos fiscais, materializa-se basicamente no esvaziamento do conceito econômico de preço, de tal forma que a possibilidade adquirida pelas empresas multinacionais ou transnacionais de definirem livremente seus preços acaba frustrando a efetividade da própria tarifa aduaneira, mitigando assim os efeitos do uso da tarifa com finalidade de proteção relativa à produção doméstica.

Outro efeito não menos importante que acompanha o processo de globalização, especificamente em relação à liberalização e abolição de controles estatais, é a crescente desmaterialização do valor dos bens. Uma parte significativa dos preços acaba apropriada de forma deliberada a parcelas intangíveis de valor dos bens, como *royalties*, direitos de marca, *marketing*, serviços comerciais, etc., as quais são pagas normalmente em paraísos fiscais.

Neste contexto, há que se rever ou reinterpretar dispositivos internacionais criados em momentos em que o comércio internacional, distintamente do que ocorre atualmente, era predominantemente praticado entre empresas independentes. Em relação ao Imposto de Importação, é necessário analisar os efeitos da aplicação de alíquotas específicas, de forma subsidiária, complementar ou exclusiva para determinados tipos de produtos importados, em que poderiam ser mais efetivas do que as alíquotas *ad valorem*.

15. Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. (Redação dada pela Lei n. 9.716, de 1998) Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo. (Redação dada pela Lei n. 9.716, de 1998). Art. 4º - O pagamento do imposto será realizado na forma e no momento fixados pelo Ministro da Fazenda, que poderá determinar sua exigibilidade antes da efetiva saída do produto a ser exportado. Parágrafo único. Poderá ser dispensada a cobrança do imposto em função do destino da mercadoria exportada, observadas normas editadas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O Imposto de Exportação, por outro lado, tem sido utilizado apenas de forma residual no Brasil, embora o Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, que o instituiu, tenha estabelecido uma alíquota de 30%, que pode ser alterada em até cinco vezes para cima e até zero para baixo.<sup>15</sup> A imensa maioria dos produtos está sujeita à alíquota zero. Em algumas situações específicas, como na exportação de fumo e derivados para alguns países da América do Sul e exportações de couro, foram estabelecidas alíquotas de IE com finalidade regulatória de combate ao contrabando ou de estímulo ao abastecimento interno. Porém este imposto não tem sido utilizado com a intenção de promover determinados setores econômicos ou de combater eventuais práticas de concorrências predatórias de produtos estrangeiros.

O imposto de exportação é relativamente fácil de administrar, há menos incertezas em sua operação e poderia contribuir para aumentar o bem-estar nos países produtores, sendo preferível taxar as exportações de *commodities* e reduzir tributos sobre a importação ao contrário, segundo funcionários do Banco Mundial (DEVARAJAN, GO E SCHIFF, 1996). Em comparação com o Imposto de Renda sobre os lucros, o Imposto de Exportação opera mais rápida e diretamente.

Segundo Piermartini (2004), os impostos de exportação sobre os produtos primários (especialmente não processados) funcionam como um subsídio indireto às indústrias de fabricação ou transformação de maior valor agregado. Os impostos de exportação sobre *commodities* primárias podem ser usados para reduzir o preço doméstico dos produtos primários, a fim de garantir o fornecimento de insumos intermediários a preços abaixo do mercado mundial para as indústrias domésticas de transformação. Desta forma, os impostos sobre as exportações constituem um incentivo para o desenvolvimento de indústrias domésticas de fabricação ou processamento com exportações de maior valor agregado.

Alíquotas progressivas podem ajudar a combater os efeitos negativos da flutuação dos preços das *commodities*. Pesquisas demonstram que nas épocas de *boom* dos preços internacionais, parte relevante dos preços acaba sendo transferidos para o exterior na forma de pagamentos de serviços, ou mesmo em função de manipulações de preços.

No setor extrativo de recursos naturais não renováveis, além desses efeitos, o Imposto de Exportação poderia servir como fonte adicional de recursos públicos para utilização no fomento de atividades alternativas ao desenvolvimento econômico superveniente ao esgotamento das reservas. Além disso, por tratar-se de matérias primas, a cobrança do Imposto de Exportação serve como estímulo à produção nacional, como fez a China (2008), que aumentou os impostos sobre exportação de alguns produtos de recursos metálicos – parte de produtos de aço, areia de minério de metal, ferro-liga, etc. – com o objetivo de reorientar o fornecimento desses bens no mercado interno e diminuir o preço dos bens intermediários para os setores domésticos de fabricação (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2010).

Da mesma forma, a cobrança deste imposto poderia servir de estímulo para atrair investimentos em atividades relacionadas à cadeia produtiva que utiliza o referido produto primário.

Parte relevante das exportações brasileiras é de produtos primários, cujos preços internacionais são determinados em bolsas de mercadorias, como mostra a Figura 8. Praticamente 40% dos produtos exportados são das classes de Animais Vivos e Produtos do Reino Animal, Produtos do Reino Vegetal e Produtos do Reino Mineral.

Em 2016, o Brasil exportou quase US\$ 100 bilhões em produtos situados nas primeiras cinco seções, que correspondem a produtos primários ou de baixo nível de processamento. A cobrança de Imposto de Exportação sobre a maior parte destes produtos produziria pouco efeito em termos de competitividade internacional, pois, na maior parte dos casos, os preços são definidos por cotações internacionais de *commodities*.

A cobrança de imposto sobre exportações de *commodities*, por outro lado, permitiria ao Estado corrigir e amenizar os efeitos da flutuação dos preços, permitindo-lhe apropriar-se de parte do *boom* dos preços internacionais, o que poderia ser aplicado prioritariamente na constituição de fundos para estabilização e compensação nos momentos de depressão dos preços internacionais, ou em obras de infraestrutura voltada ao próprio setor.

Como propostas específicas a serem estudadas com maior detalhamento, listamos um conjunto de medidas que podem ser cogitadas em um projeto nacional de desenvolvimento industrial.

- Implementação do Imposto de Exportação sobre exportação de produtos primários e semielaborados com alíquotas regressivas em função do nível de processamento dos produtos e progressivas em função do crescimento dos preços de cotação internacional. Possibilidade de utilização do imposto com alíquotas variáveis como instrumento de mitigação dos efeitos tributários da manipulação de preços internacionais de commodities.
- Utilização de alíquotas específicas, combinadas ou não com alíquotas *ad valorem*, para o Imposto de Importação para determinados tipos de produtos.
- Criação de instrumentos que permitam à administração aduaneira o arbitramento das bases imponíveis de transações comerciais que envolvam empresas localizadas em paraísos fiscais.
- Redução e consolidação de Regimes Aduaneiros Especiais em função dos objetivos econômicos, tratando-os como benefícios fiscais, sujeitos, portanto, ao controle social e às contrapartidas quantificáveis do ponto de vista econômico e social.
- Condicionamento do tratamento aduaneiro às operações de exportação e importação à disposição do país de destino ou de procedência, respectivamente, em colaborar mediante intercâmbio automático e recíproco de informações simétricas. Exemplo: para cada declaração de importação no Brasil, há uma declaração de exportação no país de procedência, e vice-versa. Assim, se o país de procedência não disponibilizar as informações registradas em seu país, a aduana brasileira poderá arbitrar os preços para efeito de valoração aduaneira ou de apuração dos lucros tributáveis.

**FIGURA 8 – PRODUTOS EXPORTADOS POR SEÇÃO DA NOMENCLATURA**  
BRASIL  
2016

CLASSES DE PRODUTOS	EXPORTAÇÕES 2016 US\$	PARTICIPAÇÃO (%)
I - ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL	13.895.299.457	8%
II - PRODUTOS DO REINO VEGETAL	29.991.636.436	16%
III - GORDURAS E ÓLEOS ANIMAIS OU VEGETAIS, ETC.	1.250.936.423	1%
IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES, BEBIDAS, ETC.	24.433.640.077	13%
V - PRODUTOS MINERAIS	28.061.791.756	15%
VI - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS	9.207.853.726	5%
VII - PLÁSTICOS E SUAS OBRAS, BORRACHA E SUAS OBRAS	5.121.889.816	3%
VIII - PELES, COUROS, PELETERIA E OBRAS DESTAS MATÉRIAS	2.148.161.041	1%
IX - MADEIRA, CARVÃO VEGETAL E OBRAS DE MADEIRA, CORTIÇA	2.362.925.221	1%
X - PASTA DE MADEIRA, ETC., PAPEL E SUAS OBRAS	7.495.873.791	4%
XI - MATERIAS TÊXTEIS E SUAS OBRAS	2.212.649.263	1%
XII - CALÇADOS, CHAPÉUS E ARTEFATOS DE USO SEMELHANTE	1.169.378.144	1%
XIII - OBRAS DE PEDRA, GESSO, CIMENTO, PRODS. CERÂMICOS	1.847.391.595	1%
XIV - PÉROLA NATURAIS OU CULTIVADAS, PEDRAS PRECIOSAS	3.375.747.955	2%
XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, SUAS PARTES	14.887.093.118	8%
XVII - MATERIAL DE TRANSPORTE	19.904.328.333	11%
XVIII - INSTRUMENTOS E APARELHOS DE ÓPTICA, FOTOGRAFIA	858.144.668	0%
XIX - ARMAS E MUNIÇÕES, SUAS PARTES E ACESSÓRIOS	343.452.045	0%
XX - MERCADORIAS E PRODUTOS DIVERSOS	937.931.474	1%
XXI - OBJETOS DE ARTE, DE COLEÇÃO E ANTIGUIDADES	198.105.369	0%
XXII - TRANSAÇÕES ESPECIAIS	2.124.968.813	1%
<b>TOTAIS</b>	<b>185.235.400.805</b>	<b>100%</b>

Fonte: Endereço eletrônico do MDIC ([www.mdic.gov.br/balanca/mes/2016/BCB007B.xls](http://www.mdic.gov.br/balanca/mes/2016/BCB007B.xls))

## CONCLUSÃO

O cumprimento do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no Art. 3º da Constituição, de promover o desenvolvimento nacional impõe a utilização de todos os instrumentos disponíveis, inclusive as tarifas aduaneiras, para promover o desenvolvimento de atividades produtivas de maior valor agregado.

Tanto no passado como nos momentos atuais, as condições para o desenvolvimento nacional sempre estiveram profundamente subordinadas às relações comerciais internacionais e à forma como os Estados atuam no seu controle e regulação.

As tarifas aduaneiras são por excelência os instrumentos mais diretos de atuação dos Estados no controle dos fluxos internacionais e podem ser utilizadas em alinhamento com programas nacionais organizados no sentido de garantir condições favoráveis ao desenvolvimento econômico.

Se não é possível, ou talvez não seja desejável, a retomada de políticas tarifárias altamente protecionistas como aquelas praticadas de forma intensiva no passado, por outro lado, abdicar totalmente da utilização do instrumento tarifário, ou de outro instrumento de proteção, é submeter qualquer projeto de desenvolvimento nacional à sorte do acaso ou à mercê de interesses dos países desenvolvidos.

O que se propõe neste artigo é a retomada da utilização efetiva das tarifas aduaneiras de forma dirigida para produzir efeitos econômicos com vistas à aceleração do crescimento econômico e à redução das desigualdades sociais.

Assim, principalmente, pela utilização do Imposto de Exportação sobre produtos primários, propõe-se a criação de condições que permitam a transferência do pilar principal da economia do setor primário para o setor secundário, abrindo caminho para a inserção, ainda que tardia, do Brasil, no rol das economias industrializadas, o que, como comprova a experiência internacional, constitui o principal motor para geração de empregos e distribuição de renda. |

## BIBLIOGRAFIA

- BOUET, Antoine; LABORDE, David (2010). *The Economics of Export Taxation: A Theoretical and CGE-Approach Contribution*. International Food Policy Research Institute (IFPRI Discussion Papers). <http://www.oecd.org/tad/ntm/43965958.pdf>
- BOUET, Antoine; LABORDE, David (2015). *Differential Export Taxes Along the Oilseeds Value Chain*. International Food Policy Research Institute (IFPRI Discussion Papers). <http://www.ifpri.org/blog/differential-export-taxes-along-oilseeds-value-chain>
- CAMPOS, Antonio (1990). *Comércio Internacional e Importação*. Edições Aduaneiras Ltda.
- CHANG, Ha-Joon (2002). *Chutando a Escada*. São Paulo: Unesp.
- CHANG, Ha-Joon (2008). *Maus Samaritanos, O Mito do Livre-Comércio e a História Secreta do Capitalismo*. Rio de Janeiro: Campus
- DEVARAJAN, Shantayanan; GO, Delfin; SHIFF, Maurice; SUTHINWART-NARUEPUT, Sethaput (1996). *The Whys and Why Nots of Export Taxes*. Policy Research Working Paper. Washington, DC: The World Bank. [https://www.researchgate.net/publication/23721943\\_The\\_Whys\\_and\\_Why\\_Nots\\_of\\_Export\\_Taxation](https://www.researchgate.net/publication/23721943_The_Whys_and_Why_Nots_of_Export_Taxation)
- EUROPEAN PARLIAMENT (2016). *Export Taxes And Other Restrictions On Raw Materials And Their Limitation Through Free Trade Agreements: Impact On Developing Countries*. Directorate-General For External Policies, Policy Department.
- GOODE, Richard; LENT, George E., OJHA, P. D. (1966). *Role of Export Taxes in Developing Countries*. Staff Papers, International Monetary Fund, Vol 13, n.3.
- GROPPO, Valeria; PIERMARTINI, Roberta (2014). *Trade Policy Uncertainty and the WTO, 2014*. Divisão de Pesquisa Econômica e Estatística da Organização Mundial de Comércio. WTO Working Paper ERSD-2014-23.
- OCDE (2016). *Exports of Mineral Commodities: Contributing to Economy-Wide Growth?* <https://www.oecd.org/tad/policynotes/exports-mineral-commodities-english.pdf>
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (2012). *Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil*, São Paulo: Hucitec Editora.
- PEREIRA, Lia Backer Valls (2017). *Imposto de Exportação: Uma Boa Ideia? Rio de Janeiro: IBRE/ FGV. file:///D:/Users/FAGNANI/Downloads/Lia.pdf*
- PEREIRA, Lia Backer Valls (2017). *Impostos de Exportações: Breve Resenha*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE e UERJ/FCE.
- PIERMARTINI, Roberta (2004). *The Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities*. World Trade Organization, Geneva, Switzerland. WTO Publications.
- PRICE, Alan; NANCE, Scott (2009). *Export Barriers and Global Trade in Raw Material: The Steel Industry Experience*. Report to the Raw Material Committee of the Organization For Economic Cooperation And Development.
- RADCLIFFE, Brent (2017). *The Basics of Tariffs and Trade Barriers*. <https://www.investopedia.com/articles/economics/08/tariff-trade-barrier-basics.asp>
- RATI, Bruno (2001). *Comércio Internacional e Câmbio*. Edições Aduaneiras Ltda. 10ª Edição.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2012). *Visão de Futuro para a Aduana Brasileira*.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2016). *Carga Tributária Bruta 2015*.
- SOSA, Roosevelt Baldomir (2000). *A Aduana e o Comércio Exterior*. Edições Aduaneiras Ltda.
- THIRD WORD NETWORK (2009). *Benefits of Export Taxes*. <http://www.twn.my/pos.htm>
- TREVISAN, Rosaldo (2016). *A Internacionalização da Disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional de Incidência*, Curitiba. Universidade Federal do Paraná.
- WTO (2009). *Overview of Developments in the International Trading Environment. Annual Report by the Director-General, Part A: Trade and Trade-Related Developments in 2009*.

WTO (2014). *China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum*. Reports of the Panel. World Trade Organization.

WTO (2017). *Trade Policy Review. Report By The Secretariat – Switzerland And Liechtenstein*. WT/TPR/S/355.

WTO/ITC/UNCTAD (2017). *World Tariff Profiles 2017*.

# RETOMADA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO

## RAFAEL CARLOS CAMERA

Auditor-Fiscal de Receitas Estaduais do Pará, Bacharel em Direito pela UFRJ, Vice-Presidente do Sindifisco-PA, especialista em Contabilidade e Direito Tributário com ênfase em Risco Fiscal pelo IPOG, Mestrando em Direito das Relações Internacionais e Integração da América Latina pela UDE, em Montevidéu.

## MARCONI EDSON DE ALMEIDA MARQUES

Auditor-Fiscal do Tesouro Estadual de Pernambuco, Diretor Jurídico Adjunto do Sindifisco-PE, Professor Doutor do Departamento de Ciências Administrativas do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Pernambuco – DCA/CCSA/UFPE.

## ASTY PEREIRA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Fazenda Estadual de Santa Catarina, Bacharel em Administração pela UFSC e Bacharel em Direito pela Univali, Especialista em Administração Tributária pela Fundação José Boiteux e em Direito Tributário pelo IBTE.

## SILVIA CRISTINA BARBOSA LEAL

Auditora-Fiscal da Receita Estadual de Mato Grosso do Sul, Bacharel em Ciências Contábeis pelo Unifev, Especialista em Auditoria, Gerência Fiscal e Controladoria pela UFMS, Especialista em Gerenciamento de Projetos pela FGV.

## RESUMO

O artigo debate as consequências e os aspectos que envolvem a tributação sobre produtos primários e semielaborados que foi extinta do direito tributário a partir da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada “Lei Kandir” e da Emenda Constitucional nº 42 de 2003. As consequências dessa extinção vão além do benéfico aumento das exportações. A posterior mudança da conjuntura econômica nacional e mundial trouxe a necessidade de se revisar esta política de desoneração, por suas consequências negativas na questão federativa (pela indevida compensação aos principais Estados exportadores); na estrutura econômica (menor participação industrial na fatia do PIB nacional); e na questão social (retração de recursos oriundos de receitas antes auferidas que poderiam estar sendo usados para combater as desigualdades e promover o bem-estar social). O artigo traz recomendações para uma nova implementação deste instituto jurídico de forma gradual e sensível à situação conjuntural do mercado.

**Palavras-chaves:** Desoneração das exportações; Bens primários e semielaborados; Lei Kandir; Federalismo; Agregação de valor; Tarifas sobre exportação.

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 concedeu imunidade tributária às operações destinadas ao exterior de produtos industrializados, permitindo a tributação sobre produtos primários e semielaborados (excluídos os definidos em lei complementar).



A desoneração das exportações ocorreu logo após a instituição, em 1994, do Plano Real. Batista (2006) explica que a fórmula utilizada pela equipe econômica dos Presidentes Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso para conter a inflação foi pautada na desindexação da moeda, que ocorreu inicialmente com a criação da Unidade Real de Valor (URV), além do uso agressivo da valorização da taxa de câmbio e da abertura das importações, como instrumentos de combate às pressões inflacionárias. Para sustentar a valorização do real sobre o dólar, o governo brasileiro teve que recorrer ao capital externo disponível, acumulando o Banco Central reservas cambiais, e iniciou a reforma monetária com estoque considerável de divisas em caixa.

A valorização da moeda brasileira fez com que o produto estrangeiro ficasse mais barato em relação ao produto nacional, favorecendo as importações, as quais aumentavam o volume de saída de recursos externos. Por outro lado, nas exportações, o produto brasileiro perdeu competitividade em relação ao estrangeiro, reduzindo essas transações, e, portanto, ocasionando menor ingresso de moedas externas.

Esse cenário culminou em desequilíbrio da balança comercial brasileira, que a partir do mês de novembro de 1994 já apresentava déficit,<sup>1</sup> continuando até o exercício de 2000.<sup>2</sup> O Governo Central teve que recorrer a empréstimos para sustentar a estabilidade do Real, aumentando a dívida externa e ficando mais vulnerável às oscilações da economia internacional, que culminaram na crise no México, em 1995; e, em meados de 1997, na crise nos países do leste da Ásia.

1. <http://br.advfn.com/indicadores/balanca-comercial/brasil/1994>
2. <http://br.advfn.com/indicadores/balanca-comercial/brasil>

Na busca de eliminar a crise na balança comercial, em 1996, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também foram forçados a participar da solução do problema. Para proporcionar maior competitividade aos produtos nacionais nas exportações, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir, que acarretou a completa desoneração das operações que destinassem mercadorias ao exterior, alcançando inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados (artigos 3º, II, e 32, I). Além disso, esta Lei instituiu o direito a crédito do ICMS sobre a entrada de bens para o ativo permanente e mercadorias utilizadas no processo produtivo.

A Lei Kandir foi bem recebida por parte dos pesquisadores e estudiosos, pois ela introduzia duas ações preconizadas pela teoria tributária tradicional:

- Evitava a exportação de tributos, mediante desoneração do ICMS sobre toda e qualquer operação de exportação; e
- Melhor adequava o ICMS ao modelo padrão da tributação sobre valor agregado, pela ampliação das hipóteses de aproveitamento de crédito.

Contudo, também foi objeto de críticas de outra parcela de especialistas devido aos seguintes fatos:

- Significativa perda de receitas estaduais e municipais. Os representantes de Estados e Municípios sempre consideraram os valores repassados pela União insuficientes para cobrir as perdas de receitas;
- Estados exportadores são os mais prejudicados. Alguns Estados eram fortemente dependentes das Receitas de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, destacando-se entre eles: Pará (14,4% da receita de ICMS); Amapá (9,5%); Maranhão (7,8%); Pernambuco (7,7%); e Espírito Santo (7,2%). Os Estados exportadores, além de perderem as receitas da exportação, são obrigados a honrar os créditos de ICMS sobre os insumos utilizados no produto exportado;

- Empresas exportadoras sofrem dificuldades em receber autorização para utilizar os créditos fiscais decorrentes da operação de exportação; e
- Efeitos adversos sobre a balança comercial, pois a desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados teria incentivado a exportação de produtos com baixo valor agregado.

A Lei Kandir previu a compensação das perdas para os Estados (e por partilha, aos Municípios) as quais, por falta de adequada regulamentação, impõem anualmente vultosos prejuízos financeiros aos Estados. Como prevê o Art. 91 do ADCT, a União deveria entregar aos Estados e ao Distrito Federal o montante necessário para compensar e amenizar as perdas de receitas, conforme definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela estabelecidos.

Entretanto, a inexistência desta lei complementar foi objeto de questionamento pelo Governo do Estado do Pará junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) na forma da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) em 2013, que recebeu o nº 25, referentemente ao Art. 91 do ADCT.

O STF declarou a mora do Congresso Nacional e determinou que, no prazo máximo de um ano, fosse estabelecida Lei Complementar (prevista no art. 91 do ADCT) com intuito de definir um regramento adequado de compensação. Cabe ressaltar que o STF decidiu regulamentar a compensação aos Estados “para frente”, não abordando sobre as perdas desde a edição da Lei Kandir (1996) até a data da decisão.

Em julho de cada ano, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) realiza os cálculos das perdas referentes ao período de julho do ano anterior até junho do ano em curso. De acordo com os cálculos provenientes da metodologia adotada pelo Confaz (Protocolo 69/2008), a perda líquida total não compensada, ou seja, os valores não ressarcidos pela União aos Estados, no período de setembro de 1996 a dezembro de 2015, são superiores a R\$ 496 bilhões. O Congresso Nacional atualmente discute, no âmbito de uma comissão mista de deputados e senadores, a adequada metodologia para o cálculo das perdas do ICMS com a desoneração nas exportações de produtos primários e semielaborados, e assim dar cumprimento à referida decisão do STF.

Segundo estudo da Fundação Amazônia de Amparo a Estudos e Pesquisas (Fapespa, 2017), órgão de pesquisa do Governo do Estado do Pará, adotando metodologia estabelecida pelo Confaz (Protocolo nº 69/2008), em 2015 a perda líquida de ICMS nas exportações foi de R\$ 45,4 bilhões.

Para o Comitê dos Secretários de Estado da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), a metodologia utilizada pela União para compensar os Estados não corresponde às perdas reais, que corrigidas pela Selic até 2014 corresponde a R\$ 794,7 bilhões, conforme depurado pelo Confaz (Figura 1).

O Confaz apurou também que o Governo Federal tem repassado, há vários anos, o valor fixo de R\$ 3,9 bilhões, sendo R\$ 1,95 bilhão relativo à Lei Kandir e R\$ 1,95 bilhão proveniente do Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações (FEX), criado em 2004 pelo Governo Federal, com o intuito de compensar a desoneração das exportações de bens primários e semielaborados. Os cálculos atualizados das perdas totalizam aproximadamente R\$ 47 bilhões anuais, conforme demonstra a Figura 2.

**FIGURA 1 – PERDAS DOS ESTADOS COM A LEI KANDIR**  
VALORES ATUALIZADOS PELA SELIC COMPOSTA  
BRASIL  
ACUMULADO 1996-2014

UNIDADE DA FEDERAÇÃO	VALOR TOTAL (R\$)
SP	166.923.539.982,00
MG	135.842.186.726,68
RS	70.581.076.515,51
PR	66.015.794.535,35
MT	63.643.789.490,99
ES	48.696.074.544,52
RJ	47.171.352.876,53
PA	40.162.929.176,51
GO	29.645.578.043,41
BA	23.460.495.636,97
SC	20.602.780.902,32
MA	13.503.580.831,30
MS	10.668.520.835,31
CE	9.979.129.505,11
PE	8.444.336.946,18
AL	8.079.456.324,78
AM	5.769.177.026,54
RN	5.232.281.214,12
PB	5.049.265.595,40
RO	4.493.154.173,35
TO	3.989.956.380,38
SE	2.369.973.732,95
PI	2.223.385.885,05
DF	869.271.917,83
AC	696.584.119,69
RR	423.880.135,18
AP	230.707.098,16
<b>TOTAL</b>	<b>794.768.260.152,13</b>

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz/Ministério da Fazenda (2016)

É importante ressaltar que em 1999 o regime cambial brasileiro mudou, passando a ser flutuante, sendo que a tributação permaneceu desonerada, prejudicando os Estados exportadores.

## 2. REFLEXÕES SOBRE A POLÍTICA DE DESONERAÇÃO NA EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS

O Brasil tem perfil exportador de produtos de baixo valor agregado (produtos manufaturados, não industrializados ou industrializados com baixa tecnologia) e importador de produtos com alto valor agregado (produtos industrializados com alta ou média tecnologia).

As exportações brasileiras mais significativas são de produtos básicos (como soja, minério de ferro, café cru em grão, óleos brutos, farelos e resíduos, milho em grãos, algodão em bruto, mármore e granitos) que guardam suas características próximas ao estado em que são encontrados na natureza, ou seja, com um baixo grau de elaboração e de agregação de valor. A Figura 3 mostra esse perfil nas relações comerciais entre o Brasil e a União Europeia no ano de 2016.

No tocante a relações comerciais entre o Brasil e a China o perfil é semelhante: cerca de 80% de nossa pauta de exportação para aquele país é baseada em minério de ferro, produtos agrícolas e petróleo; e a pauta de importação está principalmente relacionada a circuitos impressos e peças de telefonia e partes de aparelhos receptores e transmissores.

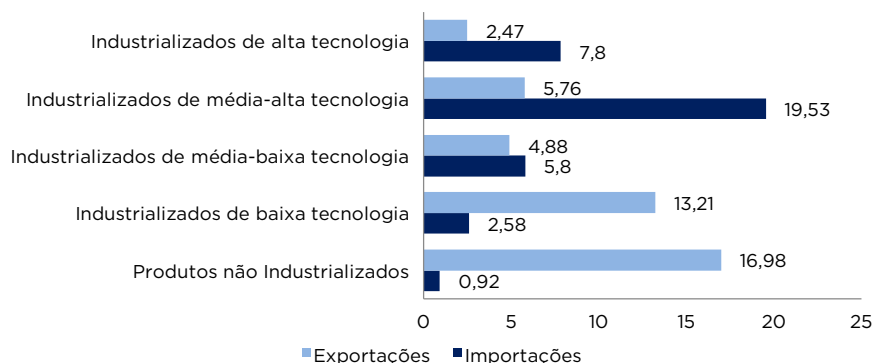
**FIGURA 2 – PERDAS DOS ESTADOS COM A LEI KANDIR (DISCRIMINADAS POR TIPO)**  
VALORES ATUALIZADOS PELA SELIC COMPOSTA  
BRASIL  
ACUMULADO 1996-2014

UNIDADE DA FEDERAÇÃO	ICMS DESONERADO NAS EXPORTAÇÕES PARA O EXTERIOR DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS ( JUL/2014 - JUN/2015). (EM R\$)	CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE AQUISIÇÕES DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE, EM 2014 (EM R\$)	TOTAL PERDAS (EM R\$)	COEFICIENTE DE PARTICIPAÇÃO DA UNIDADE FEDERADA (EM %)
ACRE	2.766.525	24.616.739	27.383.264	0,06
ALAGOAS	168.103.059	103.027.965	271.131.024	0,58
AMAPÁ	37.177.552	15.998.531	53.176.083	0,11
AMAZONAS	15.995.097	386.593.529	402.588.627	0,85
BAHIA	1.357.854.276	495.683.728	1.853.538.005	3,94
CEARÁ	174.727.093	240.868.515	415.595.608	0,88
DISTRITO FEDERAL	32.683.713	39.099.397	71.783.111	0,15
ESPÍRITO SANTO	1.448.973.433	548.692.232	1.997.665.665	4,24
GOIÁS	1.815.040.526	560.278.372	2.375.318.898	5,05
MARANHÃO	636.531.473	176.361.446	812.892.918	1,73
MATO GROSSO	6.290.745.418	397.425.897	6.688.171.314	14,2
MATO GROSSO DO SUL	1.358.079.415	280.038.570	1.638.117.985	3,48
MINAS GERAIS	4.521.451.141	1.789.948.134	6.311.399.276	13,41
PARÁ	2.205.421.304	614.727.116	2.820.148.420	5,99
PARAÍBA	11.698.994	85.299.582	96.998.577	0,21
PARANÁ	3.032.655.023	1.216.089.229	4.248.744.251	9,03
PERNAMBUCO	92.669.559	268.494.110	361.163.669	0,77
PIAUI	151.661.546	44.981.214	196.642.759	0,42
RIO DE JANEIRO	474.566.719	1.876.173.664	2.350.740.383	4,99
RIO GRANDE DO NORTE	79.016.762	115.147.869	194.164.632	0,41
RIO GRANDE DO SUL	3.489.812.393	1.249.447.885	4.739.260.278	10,07
RONDÔNIA	299.342.900	84.716.326	384.059.226	0,82
RORAIMA	3.523.406	8.302.527	11.825.933	0,02
SANTA CATARINA	632.942.801	826.903.635	1.459.846.436	3,10
SÃO PAULO	2.847.026.667	3.922.045.836	6.769.072.502	14,38
SERGIPE	25.157.710	100.395.898	125.553.608	0,27
TOCANTINS	327.565.554	56.290.020	383.855.574	0,81
<b>TOTAL</b>	<b>31.533.190.060</b>	<b>15.527.647.965</b>	<b>47.060.838.025</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária - gt08/quantificação/ [https://www.confaz.fazenda.gov.br/acl\\_users/credentials\\_cookie\\_auth/require\\_login?came\\_from=https%3A//www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-restrito-1/relatorios-gts/gt08/gt08](https://www.confaz.fazenda.gov.br/acl_users/credentials_cookie_auth/require_login?came_from=https%3A//www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-restrito-1/relatorios-gts/gt08/gt08)

**FIGURA 3 – COMPARAÇÃO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO ENTRE O BRASIL E A UNIÃO EUROPÉIA**

Em bilhões de US\$  
2016



Fonte: MDIC/Alice Web 2016/[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18280](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18280)

Dado desse perfil exportador do País, é importante ressaltar que a desoneração do ICMS sobre as exportações, como forma de aumentar a competitividade dos produtos exportados, não constitui, isoladamente, fator que impulsiona as vendas externas de produtos primários que estão diretamente relacionadas à demanda.

Ao contrário do senso comum, a imposição de restrições e de impostos de exportação são características comuns das políticas comerciais de muitos países. Seu uso para regular a exportação de matérias-primas aumentou ao longo da última década em diversas nações. O Brasil carece de políticas que incentivem a industrialização regional de produtos estratégicos para a balança comercial (com consequente agregação de valor aos produtos exportados), a geração de empregos e o desenvolvimento de cidades e regiões do país e os investimentos em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia voltada à agregação de valor e aumento de competitividade dos produtos locais.

Outra questão importante, contemplada por outros países, é a necessidade de avaliar os impactos da extração de recursos não renováveis na garantia da sustentabilidade ambiental.

A Figura 4 mostra a diferença de preços recebidos por cooperativas na exportação de matérias-primas não processadas e os preços médios pagos pelos mesmos produtos já processados (maior valor agregado) pelos principais países importadores. Os números mostram a magnitude da diferença entre os preços dos produtos primários e dos produtos com valor agregado pela industrialização.

#### FIGURA 4 – VALORES COMPARATIVOS ENTRE PRODUTOS (PRIMÁRIOS E PROCESSADOS) DO MESMO SETOR

BRASIL  
Em US\$  
2008-2009

PRODUTO	PREÇO US\$/TONELADA	GANHO UNITÁRIO COM VALOR AGREGADO
Soja em grãos (1)	398	+320%
Óleo de soja refinado (2)	1.271	
Milho em grãos (1)	200	+840%
Óleo de milho refinado (2)	1.675	
Carne de frango in natura (1)	2.127	+225%
Carne de frango industrializada (2)	4.798	
Café verde (1)	2.830	+395%
Café solúvel(2)	11.162	
Leite condensado (1)	1.780	+230%
Manteiga (2)	4.065	

Fonte: Trademap; SECEX/MDIC /[http://www.mdic.gov.br/sistemas\\_web/aprendex/cooperativismo/index/conteudo/id/303](http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/cooperativismo/index/conteudo/id/303)

Notas:

(1) Preços médios das exportações diretas das cooperativas brasileiras em 2008 (Dez principais países importadores em 2008-2009).

(2) Preços médios pagos pelos dez principais países importadores em 2008.

Vários países utilizam restrições à exportação (por meio da imposição de impostos, taxas e cotas) com o propósito de incentivar o processamento da produção com maior agregação de valor, para incentivar a indústria e ampliar a receita dos produtores locais, além de regular o preço doméstico e garantir o abastecimento interno (para o consumo e para a utilização como matéria-prima) e preservar o meio ambiente.

### 3. DEFESA DOS TRIBUTOS SOBRE A EXPORTAÇÃO

O Brasil apresenta um longo passado colonial marcado pela exportação de produtos básicos e pela importação de produtos manufaturados de maior valor agregado. Passamos por diversos ciclos desse tipo (pau-brasil, cana-de-açúcar, ouro, algodão, café, borracha) e hoje vivemos um ciclo do petróleo, do minério de ferro e do agronegócio, nossa principal pauta de exportações.

O desenvolvimento econômico é um processo histórico no qual uma nação gradativamente realiza mudanças estruturais (organização produtiva, mercado de trabalho, distribuição da renda e da riqueza, padrões sociais e ambientais, etc.) com o propósito de ampliar o bem-estar social do conjunto da sua população. Entende-se que o desenvolvimento requer a indústria e a mudança do perfil de exportação de produtos primários para bens com maior valor agregado.

A desindustrialização é fenômeno causado pela combinação de diversos fatores macroeconômicos, como a apreciação da moeda nacional, a abertura comercial e as altas taxas de juros básicos da economia – que desestimulam os investimentos na infraestrutura e tecnologia e inovação para ampliar a produtividade –, bem como do sistema de impostos que não fomenta os investimentos para o desenvolvimento e para a maior competitividade da economia.

Utiliza-se muito o antigo argumento de que não se deve exportar tributo. Entretanto, no caso do Brasil, a adoção desse princípio não se mostrou eficaz no que tange, em muitos casos, aos produtos primários e semielaborados e em recursos naturais esgotáveis.

Considerando-se o “princípio do destino”, observa-se que o ativo natural exportado será exaurido na origem (destruição da natureza) e apenas no destino serão obtidos retornos na forma de emprego, matérias-primas baratas e receitas de tributos. Para este tipo de bem, ainda que não seja utilizado um imposto como forma de tributação, faz-se mister uma forma de compensação ou indenização pelos danos permanentemente gerados com o exaurimento.

Os *royalties* do minério praticados no Brasil têm valores irrisórios, na comparação com os do petróleo, por exemplo. E isso só acentua a desigualdade no comércio internacional, maléfica para o desenvolvimento nacional. Uma maior carga de compensação deve ser pensada, para que se cumpra o chamado dever negativo de justiça, de Thomas Pogge (2002).

A crítica que surge ao princípio da não exportação de tributos vem no sentido de que, sendo os recursos naturais bens estratégicos para a indústria nacional (na forma de matérias-primas para a industrialização), exportá-los trará prejuízo ao desenvolvimento da indústria nacional e ônus ao consumidor nacional, que terá de pagar preços mais elevados, em função da escassez do bem no mercado doméstico.

Entretanto, quando um país detém grande fatia na produção global de determinado bem, ele detém maiores vantagens relativas para influenciar o valor do produto exportado. Um aumento do preço da exportação decorrente da instituição de um tributo poderá pressionar o reajustamento no mercado internacional o que criaria condições para o repasse de custos sociais e ambientais para o resto do mundo, compartilhando esses ônus. Além disso, o aumento de preços em virtude do imposto amplia as receitas ao governo. Mais especificamente falando, não é desejável que o erário público e o consumidor doméstico subsidiem os lucros das empresas exportadoras limitando o desenvolvimento nacional e regional.

No contexto da conjuntura internacional favorável à exportação de *commodities*, a desindustrialização também tem sido intensificada pela manutenção dos incentivos trazidos pela lei Kandir. Muito poderia ter sido arrecadado desde 1996 em benefício do desenvolvimento do país e do equilíbrio federativo.

Segundo o Plano Nacional de Mineração<sup>3</sup> (2011), no final de 2010 65% das mercadorias exportadas poderiam ser classificadas como *commodities* (50%, em 1994). A alta volatilidade dos valores das *commodities* e, conseqüentemente, da base de cálculo do tributo, faz com que eventuais políticas arrecadatórias se aproveitem de períodos de bonança para efetivar os investimentos necessários ao estímulo exportador brasileiro.

Corroborando os argumentos aqui expostos pelo retorno da tributação de bens primários e semielaborados, sabemos que a Organização Mundial do Comércio (OMC) não veda a oneração das exportações mediante tarifas, que são mais transparentes. Observe-se o seguinte princípio, originário do GATT, aceito pela OMC:

*“Proibição de Restrições Quantitativas: O Art. XI do GATT 1994 impede o uso de restrições quantitativas (proibições e quotas) como meio de proteção. O único meio de proteção admitido é a tarifa, por ser o mais transparente. As quotas tarifárias são uma situação especial e podem ser utilizadas desde que estejam previstas nas listas de compromissos dos países. (...)”*<sup>4</sup>

Não se trata, assim, de novo imposto para os que já são agravados pela carga tributária, mas para aqueles grupos econômicos que se beneficiam de subsídios governamentais, em detrimento do desenvolvimento nacional.

3. [http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1732821/Book\\_PNM\\_2030\\_2.pdf](http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1732821/Book_PNM_2030_2.pdf)

4. Consultar <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1886-omc-principios>  
[http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1732821/Book\\_PNM\\_2030\\_2.pdf](http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1732821/Book_PNM_2030_2.pdf)

#### 4. POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS NAS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS E SEUS EFEITOS

Considerando o que foi dito até aqui, concluímos pela necessidade de imediata adoção de política de tributação do ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados. Os possíveis efeitos de tal política seriam:

##### **Melhoria nos termos de troca**

Com a instituição de impostos sobre a exportação poderia haver uma melhora nos termos de troca, pela alteração dos preços relativos entre produtos exportados e importados. Obviamente, tal política traz em si um risco de comércio exterior, de modo que a alíquota do tributo deveria ser calibrada, pois se a carga ficasse muito alta haveria a possibilidade de que os países parceiros no comércio internacional criassem barreiras tributárias visando a eliminar a vantagem obtida nos termos de troca, além de ser possível a adoção de políticas de substituição de importações. Portanto, seria uma política de risco, que requer gradualismo.

##### **Estabilização dos preços domésticos e dos ganhos na exportação**

Políticas de investimentos de longo prazo podem ter seus efeitos minimizados em razão da instabilidade dos preços. Para combater tal instabilidade, sugere-se a aplicação de uma alíquota progressiva de imposto (ICMS/IVA) incidente sobre as exportações. Alíquotas maiores, quando os preços internacionais estiverem altos e menores; e nulas, quando

baixos. Neste tipo de tributação, a ideia é (1) redistribuir à sociedade os lucros, quando os preços estiverem altos, mitigando o contágio inflacionário no mercado interno e protegendo os consumidores locais; (2) reduzir o impacto adverso, quando os preços estiverem abaixo da média, desonerando o produtor quando sua capacidade contributiva estiver reduzida; e (3) aplicar incentivos viabilizados por fundos e investimentos públicos vinculados à tributação nos tempos de alta. Ou seja, o imposto progressivo incidente na exportação (ICMS/IVA) reduz a transmissão ao mercado interno dos choques externos e age como um estabilizador de receitas públicas e privadas.

### **Controle da pressão inflacionária**

O aumento do preço internacional de uma *commodity* que também é consumida internamente poderia criar inflação doméstica. A tributação na exportação poderia ser um instrumento para minimizar esses efeitos, tendo em vista que, diminuindo a demanda externa, os preços tendem a cair pela ampliação da quantidade ofertada para os consumidores domésticos (e industriais) com preços, conseqüentemente, menores.

### **Estímulo para a indústria nascente (verticalização da produção)**

A tributação na exportação de produtos primários e semielaborados pode funcionar como subsídio indireto à indústria, pois a redução dos preços daqueles itens de menor valor agregado no mercado interno reduziria os custos dos bens intermediários. Esse fato, somado à imunidade constitucional que impede a tributação de produtos industrializados, garantiria maior competitividade para nossos produtos exportados e promoveria incremento e diversificação da produção nacional.

### **Meio para corrigir distorções**

Existe em alguns países a prática da chamada *tariff escalation*, que é a tributação das importações de bens industrializados e a não tributação da importação de produtos primários. Com esta política, o consumo externo dos produtos nacionais industrializados se encontraria mitigado pela barreira tarifária. Na contramão da referida prática, a política de tributação dos produtos primários e semielaborados faria com que fosse compensada a barreira imposta pelos países desenvolvidos, procurando corrigir tal distorção.

### **Obtenção de receitas tributárias**

Países com desequilíbrios fiscais podem utilizar-se desta modalidade de arrecadação. É forma simples, apesar de estar sujeita a grandes oscilações. A ideia desta tributação flexível (aplicação de alíquota progressiva) seria arrecadar mais quando os preços estiverem altos; e menos quando os preços das *commodities* estiverem baixos.

### **Utilização como política de câmbio**

Numa eventual desvalorização da taxa de câmbio, a tributação sobre a exportação poderia contribuir para a maior entrada de recursos externos, ampliando a disponibilidade de reservas internacionais para promover uma política cambial mais equilibrada.



## **PROPOSTAS PARA RETOMADA DA TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS**

A retomada da tributação sobre exportação de produtos primários e semielaborados pode ser efetivada de acordo com as seguintes propostas, de modo a não gerar instabilidades e restringir a competitividade internacional dos produtos domésticos.

A tributação deve ser por tempo indeterminado, observando-se critérios econômicos e políticos em sua instituição, de acordo com um planejamento prévio.

O cronograma de implementação deve ser gradual (para que o contribuinte não seja pego de surpresa com a majoração), prevendo-se alíquotas crescentes, observando-se as limitações ao poder de tributar constantes do ordenamento brasileiro e o princípio da segurança jurídica.

As alíquotas devem ser variáveis estabelecidas a partir de critério razoável para a progressividade (em compasso com a agregação de valor) desta tributação baseado na diferença entre preços atuais e preços históricos; na comparação entre o preço e o custo; e na essencialidade do bem para a política estatal. Nesse processo deverá ser considerada uma lista exaustiva de itens considerados semielaborados, para evitar que sejam questionados juridicamente e que se criem ameaças à segurança jurídica.

Os recursos poderiam integralizar um Fundo Estadual para fomento ao desenvolvimento tecnológico, industrial e logístico relacionado à exportação.

Com estas propostas, alinhadas a uma pertinente reforma tributária onde se reduzissem as desigualdades sem prejudicar o federalismo brasileiro, almeja-se contribuir no debate nacional para que democraticamente alcancemos um patamar de desenvolvimento tal que a produção nacional seja sustentável, equilibrada e suficiente para todos. |

## BIBLIOGRAFIA

BATISTA, Paulo Nogueira (2006). *A Economia como ela é...* Boitempo Editorial, São Paulo.

LIMA, J. C. de C. (2016) *Impacto da desoneração das exportações nos estados exportadores: Lei Kandir e repercussões*. <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/plp-221-98-altera-a-lei-kandir/documentos/audiencias-publicas/ApresentaoDep.JlioCsar17.05.17.pdf>> 02.08..2017.

FAPESPA (2017). *Nota Técnica – Estimativa das perdas de arrecadação dos estados com as desonerações nas exportações da Lei Kandir (1997-2015)*. <http://www.fapespa.pa.gov.br/upload/Arquivo/anexo/1128.pdf?id=1474449950>

FAPESPA. (2017-B) *Nota técnica – O impacto da lei Kandir na arrecadação do ICMS dos Estados no período 1997 – 2016: estimativas das perdas com as desonerações das exportações de produtos primários e Semielaborados*. <http://www.fapespa.pa.gov.br/upload/Arquivo/anexo/1366.pdf?id=1497373099>

DE MORAIS, Isabela Nogueira; (2012) *Cadeias produtivas globais e agregação de valor: a posição da China na indústria eletroeletrônica de consumo*. Revista tempo do mundo, v. 4, n. 3, dez.

RIANI, Flávio; ALBUQUERQUE, Célio Marcos Pontes de; (2008) *Lei Kandir e a perda de receita do Estado de Minas Gerais*, [http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario\\_diamantina/2008/D08A032.pdf](http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A032.pdf)

PIERMARTINI, R., ERSD. (2004) *The Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities*. <[https://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/discussion\\_papers4\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers4_e.pdf)>

BOUET A.; LABORDE David; (2017) *The economics of export taxation: a theoretical and CGE-approach contribution*. <http://www.oecd.org/tad/ntm/43965958.pdf>>

POLICY DEPARTMENT. Directorate-General For External Policies. (2017) *Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries*. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO\\_STU\(2016\)534997\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU(2016)534997_EN.pdf)

CÉSAR P. S. M; PEREIRA R. M.; (2017) *A tributação e a caracterização das relações comerciais entre Brasil e União Europeia*. Revista Âmbito Jurídico.: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18280&revista\\_caderno=26#](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18280&revista_caderno=26#)

DE ALBUQUERQUE, G. A. N.; SOARES, F. de A.; DE ABREU, M. C. S. (2010) *O impacto da desoneração do ICMS nas exportações sobre a arrecadação no Ceará*. In: XXXIV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro-RJ, 25 a 29 de setembro de 2010.

CHANG, HA-JOON (2018). In: *Entrevista ao El País*. [https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346\\_780498.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346_780498.html)

POGGE, T. (2002) *World Poverty and Human Rights: Cosmopolitan Responsibilities and Reforms*. Cambridge: Polity Press.



PARTE **10**

AUMENTAR AS  
RECEITAS, SEM  
AUMENTAR A CARGA  
DE IMPOSTOS



# Capítulo 1.

## Renúncias fiscais



# A TRAJETÓRIA DA POLÍTICA FISCAL DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL (1966-2016)

**JULIANO GIASSI GOULARTI**

Doutorando pelo Instituto de Economia da Unicamp.

## RESUMO

Esse trabalho tem por objetivo analisar a evolução da política fiscal de desonerações tributárias do governo federal no período 1966-2016. Com o *sentido* de *valorizar o valor*, o Estado organiza, em 1966, a política fiscal e tributária constituindo uma *macroestrutura fiscal de financiamento* para alavancar a acumulação de capitais e garantir a reprodução da força de trabalho. Com a crise fiscal e financeira na década de 1980 e o projeto neoliberal nos anos 1990, a *macroestrutura fiscal* constituída pela Reforma Tributária de 1966 passa por processo de *desmonte parcial*. Com o lançamento do Programa de Aceleração do Crescimento (2007), a crise financeira internacional (2007-2008) e a Política de Desenvolvimento Produtivo (2008), as desonerações tributárias voltam à pauta nacional, alcançando volume monetário expressivos, com destaque para as desonerações com as contribuições sociais.

**Palavras-chaves:** Reforma Tributária; Macroestrutura fiscal de financiamento; Desoneração tributária; Política fiscal; Economia brasileira.

## INTRODUÇÃO

O propósito deste artigo é analisar a evolução da política de desoneração tributária do governo federal no período de 1966-2016.

A Reforma Tributária de 1966 estabeleceu uma política fiscal que privilegiou a expansão dos incentivos fiscais colocados a serviço da acumulação do capital, que foi amplificada na década no compasso do esgotamento do *milagre econômico*. No início dos anos de 1980 houve certa retração do gasto tributário em virtude do ajuste fiscal implantado para fazer frente à deterioração das contas públicas decorrentes da estagnação da economia. Essa retração foi aprofundada a partir de 1990, em virtude do triunfo da tradição econômica consagrada pelo liberalismo, cuja gestão macroeconômica voltou-se para o equilíbrio das contas públicas, com a contenção de despesas primárias (não financeiras) para assim assegurar a estabilidade os preços e prover credibilidade e confiança aos agentes econômicos. Com a crise financeira internacional de 2007-2008, foram adotadas corretas políticas econômicas anticíclicas que, em grande medida, apoiavam-se nas desonerações tributárias que voltaram a crescer, também por força das tentativas do governo para coordenar investimentos públicos e privados no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). O uso das desonerações foi aprofundado a partir de 2011 como instrumento para fazer frente ao esgotamento do ciclo de crescimento num cenário internacional desfavorável.



A importância do estudo decorre do fato de que, com especificidades, nas sete décadas analisadas, o “gasto tributário”,<sup>1</sup> que poderia ter sido utilizado como um poderoso instrumento voltado para o desenvolvimento, em grande medida acabou sendo utilizado como um poderoso instrumento de transferência de renda para os setores ricos da sociedade e acarretou perda significativa de receita pública que poderia ter sido empregada na construção de uma sociedade menos desigual.

As desonerações fiscais tiveram peso expressivo no orçamento ao longo de todo o período analisado. Na década de 1970, elas representavam, em média, aproximadamente, 3,5% do PIB. Essa proporção declinou no início dos anos de 1980 (em torno de 2,7%), mas voltou a crescer ao longo da década (3,3% em 1988). Nos anos de 1990, com a gestão econômica neoliberal, o patamar médio ficou em torno 1,6% do PIB e, partir da crise financeira internacional da década passada voltou a crescer: 1,99% (2006); 3,34% (2010); 3,52% (2014) e 4,67% (2016).

O artigo procura analisar o alcance e os limites dessa estratégia na perspectiva do desenvolvimento do país, sublinhando que, em última instância, o propósito da política de desoneração tributária tem sido maximizar a taxa de lucro do setor privado. Submetido à lei geral da acumulação capitalista e às debilidades da democracia representativa brasileira, no período analisado, o orçamento mostrou claramente o seu caráter menos público e mais privado, posto que as renúncias fiscais reforçam a regressividade do sistema tributário brasileiro e limitam os gastos e os investimentos que poderiam contribuir para o desenvolvimento nacional e assegurar direitos sociais e garantias fundamentais das camadas de menor renda que são predominantes na sociedade brasileira.

O aprofundamento dos pontos sintetizados até o momento será feito em três sessões desenvolvidas a seguir:<sup>2</sup>

- A constituição de uma macroestrutura fiscal de financiamento (1966–1979);
- O desmonte parcial da macroestrutura fiscal de financiamento (1980–2002);
- A retomada da política de desoneração tributária (2003–2016).

## 1. A CONSTITUIÇÃO DE UMA MACROESTRUTURA FISCAL DE FINANCIAMENTO (1966-1979)

A estrutura tributária brasileira no início da década de 1960 era típica de uma *industrialização restringida* que foi superada pela conclusão do bloco de investimento coordenado pelo Plano de Metas (1956–1960). O propósito de ajustar a tributação para as necessidades da *industrialização pesada* (CARDOSO DE MELLO, 1998) emerge desde o final da década de 1950 e foi claramente ressaltado por Celso Furtado em suas propostas de “Reformas de Base” contempladas no Plano Trienal formulado durante o Governo de João Goulart (1961–1964).

A Reforma Tributária de 1966, implantada pela ditadura militar no contexto da “modernização conservadora”, criou certa *macroestrutura fiscal de financiamento*,<sup>3</sup> ao amplificar as desonerações fiscais e criar novos programas de incentivos para uma diversidade de setores.<sup>4</sup> Posteriormente, na década de 1970, uma nova onda de incentivos foi viabilizada mediante dezenas de outras medidas legais.<sup>5</sup> Em última instância, as finanças públicas foram colocadas a serviço da acumulação de capital e do aumento da produtividade do setor privado.

Para Oliveira (1981:44), numa perspectiva mais ampla, os objetivos perseguidos pela Reforma Tributária de 1966 refletiam “a necessidade de adequação do sistema tributário à

1. A conceituação proposta por Henriques (2009) distingue as expressões sinônimas benefício fiscal, benefício tributário e incentivo fiscal e, de outro, os termos equivalentes renúncia de receita, renúncia fiscal e gasto tributário.
2. Os dados estatísticos que balizam o estudo são: Anuários Estatísticos do Brasil, publicados anualmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (1968-1979); relatórios mensais do Bacen (1980-1988); e demonstrativos anuais dos gastos tributários da União publicados pelo Ministério da Fazenda (1989-2016).
3. O termo macroestrutura fiscal de financiamento não é aqui usado para designar ou mesmo classificar uma configuração no plano das relações políticas e econômicas. Trata-se de abstrair da história uma categoria explicativa que só tem sentido dentro do (e não fora do) contexto histórico que condiz com a totalidade dos programas de incentivos fiscais ou programas de desonerações tributárias. Estes programas, no seu conjunto, se articulam com a economia representando, não a parte, mas a totalidade de um movimento maior: o movimento da acumulação de capital e da valorização do valor.
4. A Reforma Tributária propiciou a criação de um conjunto de programas setoriais, tais como: o Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF), Decreto-lei nº 289/1967, e a Empresa Brasileira de Aeronáutica (Embraer), Decreto-lei nº 770/1969. Mais tarde, seria criado o Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo (Funres), Decreto-lei nº 880/1969, este de caráter regional. No bojo deste movimento, cabe destacar o Decreto-lei nº 37/1966, que dispunha sobre o Imposto de Importação (II) e a reorganização dos serviços aduaneiros; Decreto-lei nº 288/1967, que impulsionava a Zona Franca, Decreto-lei nº 491/1969, que tratava dos estímulos fiscais à exportação de manufaturados; e Decreto-lei nº 767/1969, que instituiu incentivos fiscais e creditícios para o desenvolvimento industrial. Este último concedia tratamento tributário diferenciado para projetos aprovados pelo Grupo Executivo do Conselho de Desenvolvimento Industrial (CDI). Ainda neste movimento, temos o Decreto-lei nº 157/1967, que concedia estímulos fiscais à capitalização das empresas bem como à compra de ações.

situação em que se encontrava a economia e ao novo papel que o Estado se preparava para desempenhar no processo de acumulação de capital”. Nesse contexto, “uma enxurrada de novos incentivos se somaria aos existentes, configurando verdadeiras doações ao capital, e praticamente eliminando o risco do empreendimento ao atingirem tal dimensão, que garantiam às empresas a obtenção de plausíveis condições de competitividade no exterior e tornando a atividade exportadora altamente atrativa” afirma o autor (Idem: 95).

A Figura 1 permite verificar que as desonerações fiscais relacionados com o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) apresentam proporção significativa da arrecadação desse tributo. Observe-se que, em 1968, as desonerações do IRPJ representaram 74,96% da arrecadação do imposto; entre 1969 e 1973 essa participação relativa oscilou entre 30 e 40% do total arrecadado; e, entre 1974 e 1979, ela oscilou entre 40% a 50%, tendo atingido 58% em 1976.

**FIGURA 1 – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COM IRPJ E INCENTIVOS FISCAIS DO IR E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA, BASEADOS NO LUCRO REAL DA PESSOA JURÍDICA (VALOR DAS OPÇÕES DOS INCENTIVOS FISCAIS DAS PESSOAS JURÍDICAS)**

CR\$ 1.000 – PREÇO CONSTANTE

BRASIL

1968-1979

ANO	ARRECADAÇÃO (IRPJ)	DESONERAÇÕES (IRPJ)	%	PARTICIPAÇÃO NO PIB (%)
1968	2.173.134	1.628.968	74,96	-
1969	3.763.746	1.170.600	31,10	-
1970	4.897.074	1.749.414	35,72	-
1971	6.503.158	2.439.654	37,51	-
1972	9.980.908	3.599.424	36,06	-
1973	12.802.838	5.099.403	39,83	2,70
1974	19.340.195	8.107.213	41,92	3,50
1975	26.312.086	12.779.577	48,57	3,50
1976	41.413.664	24.018.465	58,00	3,00
1977	70.918.905	33.696.684	47,51	3,40
1978	92.417.732	45.035.645	48,73	3,50
1979	169.818.301	81.383.944	47,92	3,00

Fonte: Anuário Estatístico do Brasil – IBGE, vários anos. Elaborada pelo autor.

A expansão do patamar de desonerações entre 1974 e 1975 coincide com a implantação do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND). Nesse cenário, nova onda de incentivos fiscais foi implantada contemplando vários setores industriais de capital intensivo.<sup>6</sup>

Escapando da rigidez da estrutura fiscal, estas inovações proporcionavam ação discricionária com objetivo de levantar recursos disponíveis entre as fontes internas de financiamento para estimular o gasto capitalista, favorecendo o fluxo de investimento necessário à sustentação do crescimento. Projetado para financiar as necessidades de investimentos de longo prazo, os programas de desoneração fiscal maximizaram o uso de recursos públicos para compensar a incapacidade do setor privado de realizar o gasto e manter um volume de recursos socialmente necessários para sustentar o crescimento.

Com suas continuidades, descontinuidades, ciclos, crises, transição ou ruptura, a relação política entre orçamento público e o capital se expande continuamente. Criando mercados, estabelecendo a divisão social do trabalho, derrubando barreiras e liderando o processo de expansão e integração econômica, no Brasil o orçamento público operou como instrumento de sedimentação das relações econômicas, políticas, sociais e regionais.

Obviamente, a constituição dessa *macroestrutura fiscal* não é “neutra” nem “técnica”. O volume monetário que o capital recebe é determinado pelas relações sociais e políticas de poder. A *macroestrutura* constituída pelo Estado revela ao mercado a intenção de assegurar

5. São emblemáticos desse processo: dedução do imposto para o Programa de Integração Nacional (PIN); Decreto-lei nº 1.106/1970 alterando a legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na parte referente a incentivos fiscais, Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste (Protterra); Decreto-lei nº 1.179/1971 para promover o mais fácil acesso do homem à terra, criar melhores condições de emprego de mão de obra e fomentar a agroindústria nas regiões compreendidas nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e da Superintendência do desenvolvimento do Nordeste (Sudene), Instituto Brasileiro do Turismo (Embratur); Decreto-lei nº 1.191/1971, concedendo isenção do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, ao desenvolvimento da indústria turística; o Decreto-lei nº 1.124/1970 facultando a deduções do IRPJ para fins de alfabetização no âmbito do Movimento Brasileiro de Alfabetização (Mobral); concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação (Befiex); Decreto-lei nº 1.219/1972, com propósito de estimular a geração de divisas; Programa de Integração Social (PIS); a criação de Fundos de Investimento que tratavam de alterar a legislação do Imposto sobre a Renda relativa a incentivos fiscais; e o Decreto-lei nº 1.376/1974, que dispõe sobre a criação de fundos de investimento alterando a legislação do Imposto sobre a Renda relativa a incentivos fiscais.
6. Durante a execução do Paeg (1964-1967), PED (1967-1970), I (1972-1974) e II PND (1975-1979), a política fiscal foi colocada a favor do *desenvolvimentismo* (LOPREATO, 2013) para superação do atraso relativo. Ou melhor, a política fiscal foi colocada a favor do processo de acumulação capitalista. Não podemos dizer que o mesmo tratamento foi dado para a política social, já que o desenvolvimentismo da ditadura civil-militar foi sustentado por baixos salários, concentração de renda, urbanização caótica, precarização das condições de vida e violação dos direitos humanos.

a acumulação e preservar a taxa de lucros privada pela transferência indireta de renda. No âmbito das transformações capitalistas que estavam ocorrendo, o Estado brasileiro procurou delimitar o campo da *luta de classe* em favor do *Corporate Welfare*, isto é, do Bem-estar empresarial. É aí iminente um processo de “socialização das perdas” de recursos públicos, transferidos para a preservação do lucro privado mediante as desonerações tributárias.

## 2. O DESMONTE PARCIAL DA MACROESTRUTURA FISCAL DE FINANCIAMENTO (1980-2002)

Esse *desmonte parcial* contém especificidades em quatro períodos abordados nesta seção: 1980-1888; 1989-1990; 1991-1998; e 1999-2002.

### 2.1. O período 1980-1988

Com o agravamento da crise financeira internacional e local, no início da década de 1980 há certa contenção das desonerações. No final dos anos de 1970, a retomada da hegemonia norte-americana pela diplomacia do dólar forte, e seus impactos negativos na economia global, ampliou a instabilidade e afetou os processos de tomada de decisão para investir.

O desdobramento da política externa e interna dos Estados Unidos para retomar a hegemonia política, monopolizar o sistema financeiro internacional e sedimentar os interesses do capital financeiro, impactou em mudanças abruptas na política econômica nacional. Num cenário de esgotamento político do ciclo da ditadura civil-militar e de aceleração das pressões inflacionárias, foram adotadas medidas extremas (maxidesvalorização da moeda nacional e internalização e estatização da dívida externa, por exemplo) na gestão econômica. A crise da dívida externa (1982) aprofundou a deterioração das finanças públicas e o Brasil teve novamente de recorrer ao Fundo Monetário Internacional (FMI) que determinou a implantação de severo programa de ajuste das contas fiscais.<sup>7</sup> A intensidade da crise impôs limites à política fiscal expansionista da década anterior. Neste sentido, há um curto ciclo de *desmonte da macroestrutura fiscal* que se expressa na extinção de programas de incentivos e contenção do volume desonerado.<sup>8</sup>

A Figura 2 mostra que no quinquênio 1980-1984, o governo federal manteve a política de desonerações tributárias, porém em escala menor. Como vimos anteriormente, a participação relativa das desonerações na arrecadação do IRPJ atingiu 79% em 1979. Note-se que, em 1980 e 1984 essa participação relativa declinou para 23,84% e 11,5%, respectivamente. Entretanto, a melhora relativa da economia a partir de meados da década se refletiu em nova ampliação das renúncias fiscais em 1985 e 1986 (a participação relativa das desonerações nas receitas do IRPJ atingiu 46,89% e 61,25%, respectivamente).

É importante ressaltar que em meados da década de 1980, o governo da chamada “Nova República” instituiu a Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais (Comif)<sup>9</sup> com o propósito de analisar os incentivos concedidos ao Finor, Finam e Fiset. Segundo o relatório da Comissão, entre 1975 e 1985, o Fundo Fiscal absorveu US\$ 6,6 bilhões, sem que seus objetivos tivessem sido cumpridos: “Ao contrário, eles funcionam como concentradores de renda, garantindo recursos para os mais ricos” (ABBOTT, 1988:18).

O relatório também aponta “desvios de função” dessas desonerações, bem como a passividade da União na cobrança e punição dos fatos, como também o comportamento dos empresários que recorriam à justiça para tentar descaracterizar tais desvios (ABBOTT, 1988).

7. Por exemplo, a III Carta de Intenções endereçada ao FMI (BRASIL, 1984:146) previa que “o ajustamento das finanças públicas continua sendo de importância central para o programa geral de ajustamento. A intenção das autoridades [brasileiras] é manter o nível de ajustamento real das finanças do setor público (...)”. Dentre as medidas, estavam a “eliminação, ou diminuição, de certas isenções fiscais”, bem como, “outros cortes de investimentos por parte das empresas estatais” (Ibidem, p. 155).
8. Sobre reduções de desonerações do IRPJ, destacam-se, especialmente: Decretos-Lei nº 2.396/1987, nº 2.397/1987, nº 2.433/1988, nº 2.434/1988 e Lei nº 7.714/1988.
9. Decreto nº 91.158/1985.
10. Decretos-lei nº 2.396/1987 e nº 2.397/1987.
11. Dentre essas medidas, destacam-se: Limitar, exceto para área da Sudene, Espírito Santo e Vale do Jequitinhonha, em 10% os incentivos fiscais para Fundo de Investimento Setorial/ Florestamento e Reflorestamento (antes, esse limite era de 50%); o percentual para aplicação nos Fundos de Investimentos do Nordeste ou da Amazônia passa a ser de 40% (antes, 50%); Pessoa jurídica deixa de poder optar pela aplicação de parcela do imposto devido no Fundo de Investimento Setorial/Turismo; Limite para aplicação em ações novas da Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A. foi reduzido de 1% para 0,5%; Gastos realizados na formação, treinamento e aperfeiçoamento de recursos humanos na área de informática ficam restritos a 10% do valor do imposto devido (antes 15%); Limites de dedução que tratam da Formação Profissional de Empregados e Vale Transporte e Vale Alimentação de 15% para 10%; Deixa-se de aplicar a alíquota especial de 6% de que trata o Decreto-lei nº 1.662/1979, passando a tributação das pessoas jurídicas à alíquota normal de 35% e aplicando-se o adicional de que trata o art. 25 da Lei nº 7.450/1985; Redução de 30% para 24%, o percentual a ser creditado em conta do Programa de Integração Nacional; Eliminação da isenção do IR sobre os lucros da exportação, que passaram a ser tributados em 3%, em 1989, e 6%, em 1990; e De 20% para 16%, o percentual a ser creditado em conta do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste.

**FIGURA 2 – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COM IRPJ E INCENTIVOS FISCAIS DO IR E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA, BASEADOS NO LUCRO REAL DA PESSOA JURÍDICA (VALOR DAS OPÇÕES DOS INCENTIVOS FISCAIS DAS PESSOAS JURÍDICAS)**

CR\$ 1.000 – PREÇO CONSTANTE

BRASIL

1980-1988

ANO	ARRECADAÇÃO (IRPJ)	DESONERAÇÕES (IRPJ)	%	PARTICIPAÇÃO NO PIB (%)
1980	320.335	76.361	23,84	2,70
1981	674.019	165.738	24,59	2,70
1982	1.456.862	322.994	22,17	2,80
1983	4.044.179	695.127	17,19	3,00
1984	14.733.248	1.694.046	11,5	3,80
1985	11.933	5.595	46,89	3,60
1986	42.042	25.749	61,25	3,60
1987-1988	5.062.163	1.258.049	24,85	3,30

Fonte: Fonte: Bacen, 1984, Vol. 20, N. 12; 1986, Vol. 22, N. 1-2 e Bontempo (1989).  
Elaborada pelo autor.

12. Lei nº 7.714/1988: Fundo de Investimento Setorial/ Florestamento e Reflorestamento; Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A./Embraer; Fim da vigência da alíquota de 6% do imposto de renda incidente sobre o lucro real das pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica; das Centrais Elétricas Brasileiras S.A./ Eletrobrás; das pessoas jurídicas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações; das pessoas jurídicas que explorem serviços de saneamento básico das Telecomunicações Brasileiras S.A./Telebrás; Pessoas jurídicas que explorem a atividade de transporte rodoviário coletivo e público de passageiros; Pessoas jurídicas executoras de obras destinadas à implantação, ampliação ou modernização de projetos de infraestrutura, ou outras de qualquer espécie, na área do Programa Grande Carajás; e Isenção do imposto de renda devido pago a título de contribuição para o Programa de Integração Social/PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público/Pasep incidente sobre o faturamento decorrente da exportação de produtos manufaturados nacionais.

13. Como, por exemplo, o Decreto-lei nº 2.433/1988 que tratava da Política Industrial voltada para o Programa Befiex.

14. A MP 549/1989 e a Lei nº 7.988/1989 introduziram várias mudanças, dentre as quais se destacam: Redução do II e do IPI, de 90% para 50%, para o Befiex; Redução do IPI, de 95% para 47,5%, para empresas siderúrgicas; Redução do II e IPI, de 50% para 0%, para indústria de informática; Redução do II e IPI, de 80% e 90% para 40% e 45%, na importação de bens atingidos pela política industrial; Revogação da isenção na importação, para empresas incrementarem as exportações; Redução de 50% do coeficiente de depreciação acelerada; Alteração para 18% da alíquota do IR sobre o lucro de exportação; Redução, de 80% para 40%, do II e IPI para empresas jornalísticas de televisão; Redução, de 10% para 5%, da receita líquida como despesa operacional de PDTI; e Redução de 50% do crédito do IR pago e do IOF para empresas que executarem PDTI.

Diante dessa avaliação, em 1987 foi introduzido um conjunto de medidas para reter ou eliminar os incentivos fiscais com IRPF e IRPJ.<sup>10</sup> Também foram adotadas ações restritivas para contingenciar outros incentivos.<sup>11</sup> Em 1988, o governo fez novo cancelamento de incentivos<sup>12</sup> e extinção de programas ou redução do volume monetário desonerado.<sup>13</sup>

O ajuste visava a comprimir o orçamento público, para suportar o crescente pagamento de juros da dívida embutidos nos títulos públicos. A tendência ao crescimento do peso dos juros na estrutura de gasto exigia a geração de crescentes superávits primários. Em particular, isso se dava pela contração do investimento produtivo, do subsídio crédito e dos programas de incentivos.

O ciclo de contração das desonerações tributárias enfraqueceu as decisões privadas de investimento, contribuindo para desacelerar a atividade econômica no país. A opção pela liquidez passou a nortear a busca pela valorização do valor, elevando a procura por títulos da dívida pública. A crise fiscal fez diminuir a participação relativa do volume monetário desonerado no final da década de 1980. Entretanto, o *sentido* da relação social entre capital e *macroestrutura fiscal* não muda, isto é, ela agora *transforma o valor em mais valor*.

## 2.2. O período 1989-1990

No *Day after* à promulgação da nova Constituição, temos a chamada “*operação desmonte*”. Os ministros da Fazenda, Mailson da Nóbrega, e do Planejamento, João Batista de Abreu, pretendiam extinguir 30 conselhos, órgãos e fundações da União, além de repassar encargos do governo federal para as unidades federativas. O propósito era equilibrar as contas da União e cobrir os déficits do setor público resultantes da perda de receitas da União proporcionados pela Carta de 1988.

Neste cenário foram editados novos instrumentos legais que restringiram vários programas de incentivos.<sup>14</sup> Num desses instrumentos, a Exposição de Motivos nº 302/1989, que dispõe sobre a redução de incentivos fiscais, afirma que “a gravidade da atual situação impôs o emprego de medidas drásticas”. Desse modo, torna-se imperiosa a redução de incentivos considerados menos prioritários, em termos econômicos e sociais, ou que vêm propiciando formas de evasão fiscal. “Uma das mais importantes razões que explicam o desequilíbrio fiscal brasileiro consiste no elevado, ainda que declinante, nível de incentivos fiscais” (SENADO FEDERAL, 1989:7.513).

### 2.3. O período 1990-1998

Essas restrições foram aprofundadas pelo ajuste fiscal do início dos anos de 1990, agora com o propósito de promover o ajuste macroeconômico exigido pela reforma do Estado, em conformidade com a doutrina neoliberal.

No arranjo institucional das reformas pró-mercado voltado para controlar a inflação (juros elevados, superávit primário e equilíbrio nas contas públicas), a política monetária transforma-se no principal instrumento de política econômica e a política fiscal é rebaixada à condição de fiadora de superávits para impedir o crescimento da dívida pública. Desta forma, a política monetária se move primeiro e determina a dinâmica das decisões macroeconômicas, forçando o alinhamento da política fiscal. Não se trata de *desmontar a macroestrutura fiscal*, mas, sim, de retrainir o gasto público em geral.

O ajuste macroeconômico neoliberal requer a reforma do Estado e a privatização ganha centralidade na agenda econômica a partir de 1990 quando foi implantado o Programa Nacional de Desestatização (PND) cujo propósito era reduzir a dívida pública pela transferência à iniciativa privada atividades exploradas pelo setor público. Com isso, acreditava-se que haveria a retomada do investimento estrangeiro, modernização do parque industrial, aumento da competitividade da indústria nacional no mercado internacional e fortalecimento do mercado de capitais, mediante o acréscimo da oferta de valores mobiliários.

Após o curto Governo Fernando Collor de Mello (1990-1992), o ajuste macroeconômico e a reforma liberal do Estado ganham nova expressão na etapa de preparação do Plano Real ocorrida no Governo Itamar Franco (1992-1994). Nesse sentido, destaca-se Exposição de Motivos n. 395 de 7 de dezembro de 1993 (BRASIL, 1983) do novo plano de estabilização elaborado pelo então ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso, claramente baseada no chamado “Plano Larida” que dois membros da equipe econômica (Pérsio Arida e André Lara Resende) apresentaram originalmente em Washington.

No terreno das reformas institucionais recomendadas para estabilização dos preços, as medidas de controle do gasto público eram vistas como o início da “arrumação da casa”. A disciplina fiscal passou a ser a “pedra fundamental” para a estabilização dos preços, “sem a qual não se reencontrará o caminho do crescimento sustentado, do emprego e da melhor distribuição de renda e riqueza” (BRASIL, 1993:130).

O entendimento da equipe econômica era de que a crise fiscal também tinha origem no aumento da rigidez orçamentária, isto é, a vinculação do orçamento público às despesas com Seguridade Social, Saúde e às transferências a Estados e Municípios compunham um “trágico quadro de fragmentação fiscal” (Idem: 117). Nessa perspectiva, “sem ajuste fiscal e a reorganização definitiva das contas públicas, qualquer esforço de combate à inflação terá curta duração e estará fadado ao fracasso” (Ibidem:127).

O Plano Real teria de desenhar um novo regime fiscal em torno do consenso proposto pelas instituições multilaterais. Após o Estado assegurar obrigações públicas com as *finanças financeirizadas* na sua forma desregulamentada e liberalizada, diga-se, feita a passos largos sob pressão do capital financeiro multinacional e dos Estados Unidos, a indústria nacional entra numa estabilização regressiva, que é acompanhada por queda no volume fiscal desonerado. Para Lopreato (2013:159) tratava-se de impor “um novo regime fiscal como requisito prévio à estabilização, preso à hipótese de que o controle dos preços só teria sucesso quando, aos olhos do mercado, se alcançasse o ajuste fiscal permanente”.

Ou seja, o ajuste do setor público, que reduziria a presença estatal na economia, tenderia a criar condições para retomada do investimento e estabilidade.

A estabilidade dependeria de alterações na política fiscal, o que exigiria privatizações e medidas alinhadas à corrente teórica liberal. A essência do ajuste era transformar o orçamento público num espaço de valorização do capital financeiro, detentor dos títulos do governo e *sócio privilegiado* do novo arranjo. Refém da gestão da dívida pública e do insaciável apetite da indústria financeira, o Estado brasileiro, ao liberar os movimentos de capitais e desregulamentar o sistema financeiro, também alienou a política econômica a esse espaço de valorização da riqueza financeira.

Dentro da interpretação neoliberal, o Estado não deveria gastar mais do que arrecadava, e o gasto público deveria ser estritamente controlado. Assim, a política fiscal visava a compensar os avanços da taxa de juros e os efeitos do câmbio, ou seja, teve o papel de acomodar a política monetária.

Com o fim do ciclo de liquidez internacional, começa a haver dificuldades em manter o financiamento do Balanço de Pagamentos. Como remédio contraceptivo, o Banco Central ampliou a taxa de juros básicos a níveis estratosféricos, o que expandiu a dívida pública, de 34,4% para 41,7% do PIB entre 1997 e 1998. Essa elevação contrabalanceou a sustentabilidade das contas públicas e passou a ser exigido mais da política fiscal como fiadora da estabilidade macroeconômica.

#### 2.4. O período 1999-2002

Após as crises da Ásia e da Rússia, o regime fiscal de política macroeconômica é novamente alterado com a assinatura do acordo com o FMI para o período 1999-2001, (posteriormente estendido até o final de 2002), no qual se firmou o compromisso com a manutenção de um superávit primário elevado o suficiente para estabilizar a dívida pública. O Programa de Estabilidade Fiscal (PEF) assinado junto ao FMI traria a recuperação da confiança na economia brasileira por influenciar na relação dívida/PIB. Com isso, passou-se a dar credibilidade aos agentes econômicos, que moldavam as expectativas sobre a política fiscal futura. A teoria keynesiana, que desencadeou as revoluções intelectuais modernas, tornando-se um guia relevante para as políticas públicas, entrou para o *Index Librorum Prohibitorum*.

Neste cenário foram adotadas diversas medidas para restringir o gasto público,<sup>15</sup> reduzir incentivos fiscais,<sup>16</sup> aumentar as receitas de contribuições e impostos,<sup>17</sup> além de ampliar as receitas oriundas da privatização da maioria das companhias estatais no setor siderúrgico, energético (geração e distribuição), telecomunicações e bancário (estaduais). Todas essas medidas contribuíram para afastar “os temores dos investidores de que o setor público não conseguiria honrar seus compromissos financeiros” (OLIVEIRA, 2012:179).

Em suma, no percurso da crise do final da década de 1980 até 2002, presencia-se um *ajuste fiscal permanente*, como terrorismo das elites, que resultou num *desmonte parcial da macroestrutura fiscal de financiamento* materializado por diversas ações legislativas.<sup>18</sup> Essa suposta disciplina fiscal ganha amplitude maior com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), que estabeleceu regras permanentes para os gastos públicos primários. A ortodoxia econômica, ao fundamentar sua defesa no orçamento equilibrado, se baseia na premissa de que a economia tenderia automaticamente a caminhar para o pleno emprego. O desequilíbrio fiscal, a expansão monetária, os gastos públicos e a política de

15. Destaca-se o “pacote fiscal” materializado pela Medida Provisória nº 1.602/1997 e pela Lei nº. 9.532/1997, cujo objetivo era reduzir os gastos federais em R\$ 20 bilhões e aumentar as receitas para honrar os compromissos financeiros.
16. Ver, especialmente, a Lei nº 9.532/1997 que alterou a legislação tributária federal. Por um lado, reduziu um conjunto de benefícios fiscais (dentre eles do Finor, Finam e Funres) e, por outro, elevou tributação do IRPF, de 25% para 27,5%; majorou (em 5%) o IPI incidente sobre automóveis; elevou (de 15% para 20%) o IR incidente sobre rendimentos de aplicação financeira de renda fixa e (em 3%) o Imposto de Importação; e expandiu a cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).
17. Elevação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) de 0,2% para 0,3%; aumento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de 2% para 3%; elevação de 9% na contribuição para o plano de aposentadoria do setor público pelos servidores que ganhem mais de R\$ 1.200 mensais; e ampliação das receitas pela privatização da maioria das companhias estatais no setor siderúrgico, energético (geração e distribuição), telecomunicações e bancário (estaduais).
18. Consultar especialmente: MP 549/1989 (Lei nº 7.988/1989); Lei nº 7.988/1989; Lei nº 8.031/1990; Lei nº 8.032/1990; Decreto nº. 21/1991; Decreto nº. 475/1992; Lei nº. 9.249/1995; Lei nº. 9.496/1997; Medida Provisória nº. 1.602/1997; Lei nº. 9.532/1997; Decreto nº. 2.773/1998; Lei Complementar nº 101/2000; e Resoluções do Senado Federal nº 40 e 43/2001.

incentivos fiscais foram tomados como alvos a serem combatidos. Atente-se para o fato de que o ajuste fiscal sempre se deu em cima das despesas primárias, nunca em cima das despesas financeiras.

Diante dos desequilíbrios *ad aeternum* das contas públicas, fruto da adoção de políticas de “austeridade” econômica, a participação das desonerações fiscais no volume da arrecadação federal retraiu continuamente entre 1989 e 2002 (exceto em 1996), passando de um patamar médio de 23,2% da arrecadação total (1989-1994) para 16,5% (1995-1998) e para 11,7% (1999-2002). Entretanto, como proporção do PIB, o patamar das desonerações praticamente se mantém constante (Figura 3).

### FIGURA 3 – ESTIMATIVA DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

EM BILHÕES (DIFERENTES MOEDAS) – PREÇOS CONSTANTES

BRASIL

1989-2002

MOEDA	ANO	ARRECADADAÇÃO	DESONERAÇÕES	%	PARTICIPAÇÃO NO PIB (%)
R\$	2002	199.886.035.265	23.261.564.919	11,64	1,78
R\$	2001	172.874.472.285	19.334.083.148	11,18	1,51
R\$	2000	147.950.877.147	18.043.231.467	12,20	1,68
R\$	1999	129.888.900.000	15.530.076.652	11,96	1,69
R\$	1998	122.842.900.000	17.279.528.798	14,07	1,85
R\$	1997	105.636.994.794	15.367.615.542	14,55	1,84
R\$	1996	80.124.985.414	20.762.821.383	25,91	3,22
R\$	1995	61.483.900.000	7.039.369.761	11,45	1,33
CR\$	1994	1.525.863.388	171.536.515	11,24	1,35
Cr\$	1993	54.659.769.000	9.749.650.046	17,84	1,13
Cr\$	1992	7.573.463.000.000	2.014.902.939.680	26,60	1,88
CR\$	1991	1.681.212.456	488.945.135	29,08	1,51
Cr\$	1990	31.819.994	6.730.936	21,15	1,41
Cz\$	1989	4.400.000,00	949.032,60	21,57	1,56

Fonte: Demonstrativo dos benefícios tributários, vários anos. Elaborada pelo autor.

As reformas (abertura comercial, liberalização financeira e privatização) e o modelo de controle da inflação favoreceram a acumulação financeira patrocinada pelo orçamento público mediante a gestão da política fiscal. A articulação desses fatores, além de criar condições para aprofundar as *vantagens comparativas* das *commodities* do país no mercado internacional, age para criar barreiras ao desenvolvimento econômico que envolva complexidade industrial, trabalho qualificado, aumento real dos salários, inovações tecnológicas de ponta e grande variedade de atividades industriais.

Ao tratarmos do *desmonte parcial da macroestrutura fiscal*, é preciso qualificar que a política fiscal passou ser fiadora da estabilidade macroeconômica. Numa conjuntura de sucessivas crises, essa função de *guardiã* da relação dívida/PIB impôs a descontinuidade fiscal, quando comparado ao período anterior. Não se trata de discutir se isso é bom ou ruim. Trata-se de demonstrar que a instabilidade institucional no desenvolvimento capitalista brasileiro na era neoliberal acarretou um percurso que impôs rupturas, cujas vicissitudes marcam uma trajetória de instabilidade sistêmica. Em termos gerais, a política fiscal perdeu seu grau de *autonomia relativa* ao ser subordinada à política monetária, e foi submetida à disciplina da acumulação financeira. Esse novo padrão de atuação resultou em fortes restrições fiscais na política de gastos públicos.

O ajustamento no modelo de mercado autorregulado representou um declínio da produção, crise da dívida pública, desestatização, desemprego dentre outras perturbações econômicas. A queda da participação relativa das desonerações fiscais na arrecadação federal esta correlacionada com a desestruturação da atividade produtiva. À medida que

a indústria vai perdendo participação no PIB, o volume monetário fiscal desonerado também passa a perder participação relativa.

O que explica o *desmonte parcial* não é uma ou outra particularidade, mas um conjunto de ações políticas articuladas, ou seja, a explicação está no entrelaçamento da política de ajuste fiscal (austeridade), com a índole quase religiosa do orçamento equilibrado (receita igual à despesa estatal), com a queda da indústria no PIB, com a inanceirização da economia, com o capitalismo de livre mercado/livre comércio e com o processo de reprimarização da economia brasileira.

Embora haja restrição fiscal, os incentivos não perdem sua essência objetiva no processo de valorização do capital. A partir da noção de que os incentivos fiscais são indissociáveis da *lei do valor*, eles são recurso com os quais o capitalismo realiza sua existência, se produz e reproduz e, ao mesmo tempo, cria espaço para realização do valor. Os programas que formam a *macroestrutura fiscal* estão em constante movimento dinamizado pelas relações sociais, que são campo de tensões e contradições. É a existência de contradições que dinamiza o movimento da *macroestrutura*, seja ele regressivo ou expansivo. A decisão de expandir ou retrainir o gasto fiscal indireto é determinada pelas forças que governam as mudanças na atividade econômica.

### **3. A RETOMADA DA POLÍTICA DE DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA (2003-2016)**

Essa etapa contém especificidades em dois períodos abordados nesta seção: 2003–2010 e 2011–2016.

#### **3.1. O período 2003-2010**

O ponto aqui investigado é o comportamento das desonerações tributárias diante do novo governo que tomou posse em janeiro de 2003. Não nos propomos a analisar a trajetória das contas públicas nem a discutir política econômica. A proposta é analisar se há continuidade ou descontinuidade nessa política. Interessa-nos compreender melhor o porquê da continuidade ou descontinuidade e os mecanismos pelos quais foram tomadas as decisões de seguir.

Ao final do segundo mandato de FHC, a política fiscal impunha restrições à retomada do investimento do setor público. Logo, a presidência da República, juntamente com a equipe econômica do novo governo, buscando lidar com a desconfiança e a incerteza, optou por seguir a linha básica da política econômica anterior. Antes mesmo do processo eleitoral, junho de 2002, o então candidato a presidente, Luiz Inácio Lula da Silva, publicou uma carta endereçada ao povo brasileiro e, principalmente, ao mercado. Prisioneiro de uma conjuntura econômica de curto prazo determinada pelos organismos internacionais, mudar a política fiscal e a política de desoneração tenderia a provocar uma deterioração fiscal e ebulição de desconfiança e incerteza. Isso era tudo que o novo governo não queria.

O governo Lula assumiu o país num momento difícil. O Brasil ainda sentia os reflexos das crises asiática, russa, argentina, da crise energética de 2001 e da queda dos preços de exportação. Para não desconstruir a estabilidade que se vinha buscando junto ao mercado, foi preservada a política de metas de inflação, superávit primário, câmbio flutuante e sustentabilidade da dívida pública. Mantendo-se o chamado “tripé macroeconômico”, foi



ainda preservada a superioridade da política monetária sobre a fiscal; e a Fazenda Nacional manteve-se fiel à contração fiscal expansionista, tanto pelo lado dos gastos públicos, quanto pelo lado das desonerações. Em geral, preservaram-se a LRF e o acordo com o FMI. Contudo, as privatizações saíram de pauta, o que não quer dizer que se estancou o processo de desnacionalização, desindustrialização e reprimarização que estava em marcha. Cortar déficits continuaria sendo importante para sinalizar ao mercado, ou seja, para demonstrar uma situação de solvência do setor público, condição considerada essencial ao bom funcionamento do mercado de ativos negociáveis nas bolsas de valores.

As desonerações continuavam sem relevância na orientação do investimento e da produção. A discussão política centrada no ajuste pautado em restrição orçamentária colocou limites às mudanças estruturais na política fiscal, deixando de lado seu poder de influenciar a demanda agregada. Muito embora não consideremos as desonerações como dispositivo automático do investimento, elas podem ser um bom instrumento de política econômica que têm peso na formação das expectativas.

É importante ressaltar que a recuperação econômica a partir de 2004 foi puxada pelo *boom* de *commodities*, aumento no consumo das famílias (devido ao estímulo do crédito bancário) e pelo aumento da renda real das famílias (salários) – a política de elevação do salário mínimo pretendia recompor as perdas ocorridas no período de alta inflação e fortalecer a poder de barganha dos trabalhadores nas negociações salariais.

Em todo caso, manteve-se a continuidade de uma política fiscal na qual a desoneração tinha baixa participação relativa na arrecadação federal e no PIB. Embora no geral as desonerações se mantivessem em percentual relativamente baixo, as desonerações com contribuições sociais vinculadas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) aumentaram de forma considerável, apresentando-se como sério risco para a sobrevivência do nosso regime de previdência social.

No plano da política econômica, esse movimento de redirecionamento das desonerações atuando na reprodução do capital, além de mostrar o caráter regressivo do sistema tributário, expõe que são os trabalhadores que pagam a conta. Dentro das relações capitalistas, as desonerações sofrem tensões desiguais, uma vez que são elementos determinantes da reprodução do capital e da força de trabalho.

Refletindo as disputas na sociedade de frações de classe, esse redirecionamento do uso do orçamento público que passa a impor perdas ao financiamento da seguridade social afeta negativamente a classe trabalhadora que, no futuro, quando for se aposentar, pode ficar sem rendimento mensal.

A crise financeira internacional de 2007-2008 afetou gravemente a economia brasileira. Fuga de capitais estrangeiros, redução da oferta de crédito externo para bancos e firmas, aumento da remessa de lucros e dividendos ao exterior, retração do crédito doméstico e elevada liquidez no mercado interbancário eram manifestações claras da crise da economia local.

O governo federal respondeu com grande variedade de instrumentos, incluindo: medidas de reforço à liquidez do setor bancário, linha de crédito para as exportações, intervenções do Banco Central no mercado cambial, estímulo à expansão do crédito pelos bancos públicos, desonerações do IPI para automóveis, eletrodomésticos (linha branca) e produtos de construção, aumento do período de concessão do seguro-desemprego e criação de um programa de construção de moradia popular, o Minha Casa Minha Vida.

A Figura 4 mostra que a necessidade de dar respostas à crise pela adoção de correta política anticíclica fez com que a participação das desonerações na arrecadação federal subisse de 10,5% para 17,9%, em média, entre 2003-2006 e 2007-2010. Como proporção do PIB houve acréscimo de 1,7% para 2,8%, em média, entre os dois quadriênios.

#### FIGURA 4 – ESTIMATIVA DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

R\$ BILHÕES – PREÇOS CONSTANTES

BRASIL

2003-2010

ANO	ARRECADAÇÃO	DESONERAÇÕES	%	PARTICIPAÇÃO PIB (%)
2010	554.341.046.300	112.914.067.221	20,37	3,34
2009	509.158.290.693	97.084.716.092	19,07	3,12
2008	405.117.839.252	62.041.255.603	15,31	2,52
2007	331.842.678.135	55.650.348.753	16,77	2,29
2006	322.549.858.655	42.499.551.763	13,18	1,99
2005	315.074.811.084	31.288.196.343	9,93	1,69
2004	286.382.995.848	24.211.156.283	8,45	1,40
2003	225.250.581.964	23.957.719.515	10,64	1,70

Fonte: Demonstrativo dos benefícios tributários, vários anos. Elaborada pelo autor.

Além da necessidade da adoção de medidas anticíclicas, as desonerações ganharam musculatura com a edição do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC (2007) – e da Política de Desenvolvimento Produtivo – PDP (2008).

Para Lopreato (2013), a economia política do “lulismo” reacendeu o *ativismo fiscal* em novas bases. Buscando estimular o mercado interno para a massa dos trabalhadores, o governo federal ampliou o consumo popular mediante a geração de emprego com carteira assinada, elevação do salário mínimo e crédito consignado. Para fomentar a produção capitalista, mediante o PAC, foram realizadas grandes construções, as estatais voltaram a investir, os bancos públicos passaram a conceder crédito subsidiado e desonerações ganharam relevância.<sup>19</sup>

19. O PAC tinha os seguintes objetivos principais: acelerar o ritmo de crescimento da economia; aumentar o emprego e a renda; diminuir as desigualdades sociais e regionais; e superar gargalos de infraestrutura no país. O PAC 1 (2017-2010) programou um conjunto de novos investimentos, com indução para o investimento privado, nos setores de transportes, energia, recursos hídricos, saneamento e habitação, além de diversas medidas institucionais de incentivo ao desenvolvimento, como melhoria do ambiente de negócios, estímulos ao crédito, ampliação das desonerações tributárias. Dentre esses blocos, o Investimento em Infraestrutura era a espinha dorsal do programa. As ações de infraestrutura foram segmentadas em três eixos: Eixo de Logística: Rodovia, Ferrovia, Porto, Aeroporto, Hidrovia e Marinha Mercante; Eixo de Energia: Geração, Transmissão, Petróleo e Gás Natural, Geologia e Mineração e Combustíveis renováveis; e Eixo Social e Urbano: Luz para todos, Metrô, Recursos Hídricos, Saneamento, Habitação de mercado e de interesse social (BRASIL, 2007).

Em todo caso, a expansão das desonerações se deu, principalmente, em cima das contribuições sociais, que passaram de 35,4% da receita administrada pela União em 2007, para 38,8% em 2010. Entre 2003 e 2010, a participação relativa das desonerações com contribuições sociais na arrecadação federal subiu de 13,3% para 38,8%.

A questão é que depois de mais de duas décadas de relativa estagnação econômica, o governo brasileiro fez tentativas para retomar a coordenação dos investimentos públicos e privados mediante a implantação do PAC. Tendo em conta o fato de que o Estado brasileiro vinha de longos anos de desmonte e desestruturação dos seus aparelhos, as desonerações passaram a ter maior protagonismo.

A influência do keynesianismo nesse período foi grande. Especialmente a partir do segundo governo Lula, a doutrina da *Teoria Geral* de Keynes passou a ser vista como útil e importante para fundamentação das políticas econômicas do PAC e do PDP. Destarte, a remontagem da *macroestrutura fiscal* desmontada na década anterior ganhou legitimidade econômica e política com a aceleração do crescimento.

### 3.2. O período 2011-2016

Partindo do entendimento de que as desonerações são dinheiro renunciado na forma de impostos, taxas e contribuições em favor da acumulação capitalista e da reprodução da

força de trabalho, parte-se do pressuposto que ela é uma *unidade contraditória*. Logo que a crise internacional de 2007-2008 acirrou as contradições capitalistas, o governo federal resolveu apostar pesado na política de desoneração tributária como mecanismo anti-cíclico para manter o nível de atividade econômica, socorrer a acumulação de capital, garantir a reprodução da força de trabalho e, quem sabe, estimular o gasto capitalista.

Sem modificar a canônica estrutura tributária que privilegia os ricos, as desonerações não mais se restringiram ao socorro das atividades em crise, mas passaram a atender a várias finalidades, tais como as seguintes apontadas por Lopreato (2013:231): aproveitamento rápido de crédito tributário por investimentos; depreciação acelerada do investimento; redução de tributos em políticas de estímulo ao investimento e às exportações (IPI, PIS-Pasep, Cofins, IR, IOF); e política de equalização de taxas de juros, com o propósito de fomento da atividade industrial.

Ao contrário dos anos 1990, a partir de meados da década passada, os bancos públicos foram restaurados para execução de políticas de desenvolvimento econômico e expansão do mercado doméstico. Quanto a isso, mediante o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), foi expandido o crédito para investimentos em nova capacidade produtiva e para a formação de conglomerados nacionais. Os bancos comerciais, Banco do Brasil e Caixa Econômica, expandiram o crédito para agricultura, construção civil e pequenas e médias empresas, além de apoiarem os programas de crédito consignado, contribuindo para expansão do mercado. O crescimento do mercado doméstico foi apoiado ainda pela política salarial, formalização do emprego e ampliação do conjunto de transferências sociais. Com a recuperação da capacidade de gasto, a oferta de serviços públicos foi ampliada.

O governo de Dilma Rousseff (2011-2014) fez mudanças pontuais na política econômica buscando restaurar a capacidade de investimento das estatais, particularmente no setor de petróleo, gás e energia elétrica. Isso estimulou os setores de bens de capital, construção naval e construção civil pesada. Para sustentar a demanda agregada, o gasto capitalista e a manutenção dos investimentos públicos foi lançado o PAC 2 (2011-2014), organizado em torno de seis eixos<sup>20</sup> que contemplavam a infraestrutura econômica e social. Para dar sustentação financeira ao PAC 2, o governo ampliou significativamente a política fiscal de desoneração.

A Figura 5 mostra que a participação das desonerações no PIB subiu de 2,99% (2011) para 3,52% (2014) e para 4,67% (2016). O volume desonerado é superior ao orçamento de vários ministérios e empresas estatais, como também de inúmeros investimentos realizados em diversas áreas do governo federal (BRASIL, 2015).

#### FIGURA 5 – ESTIMATIVA DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

R\$ BILHÕES – PREÇOS CONSTANTES

BRASIL

2011-2016

ANO	ARRECADAÇÃO	DESONERAÇÕES	% ARRECADAÇÃO	% PIB
2016	1.418.649.559.028	295.895.947.026	20,86	4,67
2015	1.360.568.705.947	251.007.721.546	18,45	4,38
2014	799.371.537.625	190.185.121.422	23,79	3,52
2013	808.542.404.337	162.075.127.027	20,05	3,22
2012	705.729.119.651	126.488.770.733	17,92	2,80
2011	607.587.562.363	113.870.731.808	18,74	2,99

Fonte: Demonstrativo dos benefícios tributários, vários anos. Elaborada pelo autor.

20. (I) Transportes (Rodovias, Ferrovias, Portos, Aeroportos, Hidrovia e Equipamentos); (II) Energia (Geração de energia elétrica, Transmissão de energia elétrica, Petróleo e Gás Natural, Geologia e Mineração e Eficiência Energética, Marinha Mercante, Combustíveis renováveis); (III) Programa Minha Casa, Minha Vida – MCMV (Financiamento de habitação: mercado e sociais, Urbanização de assentamentos precários); (IV) Água e Luz para Todos (Recursos Hídricos, Água em áreas urbanas, Luz para todos); (V) Cidade Melhor (Saneamento, Prevenção em áreas de risco, Drenagem, Contenção de encostas, Pavimentação, Mobilidade urbana); e (VI) Comunidade Cidadã (Creches e pré-escolas, Unidades de Pronto Atendimento, Unidades Básicas de Saúde, Quadras esportivas nas escolas, Praças dos esportes e da cultura) (BRASIL, 2014).

21. Depois de 16 anos (1998-2013), em 2014 tivemos um déficit primário de 0,6% do PIB. Nos anos seguintes, o déficit se expandiu para 1,2% em 2015 e 2,4% em 2016.

22. No contexto do capitalismo globalizado e dentro do processo de desnacionalização da economia brasileira, a participação da empresa estrangeira no mercado nacional é significativa. A empresa multinacional beneficiária dos mais variados programas de desoneração e a macroestrutura fiscal de financiamento estão sendo utilizadas para aumentar a margem de lucro do capital estrangeiro, o qual, por sua vez, é remetido à matriz com isenção de impostos concedidos pela Lei n.º 9.249/1995. O resultado dessa sistemática é que a transferência de recursos públicos, da periferia ao centro, não acompanha o mesmo ritmo na direção oposta, o que resulta no acirramento das trocas comerciais e transferências financeiras desiguais. Sem a periferia, não pode haver transferência de excedente para o centro, nem, conseqüentemente, superexploração do orçamento público e exploração tributária pelo capital estrangeiro. Neste caso, além das trocas desiguais, uma das principais formas de exploração da periferia subdesenvolvida como destacado por Mandel (1982), há também, no caso do Brasil e América Latina, a transferência de renda pelo orçamento público mediante a transferência dos gastos diretos e indiretos e pelo sistema tributário regressivo, que por si, acaba facilitando a sonegação e a evasão fiscal.
23. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS-Pasep).
24. Se a Previdência é deficitária, como anuncia a narrativa neoliberal, por que praticar uma desoneração tão agressiva nas receitas que pertencem ao Regime Geral de Previdência Social? Se o Regime Geral apresenta rombo, por que existe uma incapacidade de cobrança do governo federal da dívida previdenciária ativa acumulada, em 2015, no valor de R\$ 374 bilhões? Em 2015, apenas 0,33% foi cobrado.
25. Em particular, o crescimento das desonerações tributárias da União com as Constituições Sociais contribui ainda mais para dismantlar a Regime Geral de Previdência Social. Na temporalidade 2010-2016, houve uma evolução significativa das desonerações previdenciárias na participação da arrecadação administrada pela Receita Federal, chegando a 55,97% em 2016.

Como mencionado, em outros momentos da história econômica nacional, as desonerações ocuparam lugar de destaque, como foi o caso, por exemplo, no período 1974-1979 (média de 3,6% do PIB) e nos anos de 1980 (em torno dos 3,1% do PIB).

No período recente, a política fiscal de Lula (2003-2010) (média de 2,3% do PIB) e Dilma (2011-2016) (média de 3,6% do PIB), pode não ter alterado a essência do regime fiscal desenhado por FHC, mas ela ganhou novo formato.<sup>21</sup> Ao contrário dos investimentos do PAC, cujo efeito multiplicador na economia pode ser mais bem averiguado, a estratégia do governo de potencializar as desonerações tributárias e assim elevar a taxa de crescimento do PIB é complexa e duvidosa. Isso tanto pela falta de mecanismos adequados de controle e avaliação na verificação dos resultados alcançados quanto pela falta de comprometimento do empresário em investir a desoneração usufruída. A complexidade aumenta ainda mais quando se trata de verificar a eficácia da desoneração no estímulo do investimento privado, no aumento da Formação Bruta de Capital Fixo (FBCF), na geração de emprego e expansão da base de arrecadação.

Embora oscile entre 17,9% e 23,8% da receita administrada pela Receita Federal (2011-2016), não há evidências empíricas confiáveis que indiquem as desonerações como caminho seguro no estímulo ao investimento autônomo e à demanda agregada.<sup>22</sup>

Na forma como as desonerações estão estruturadas, representa uma tragédia quando se constata seus impactos negativos sobre as receitas da Seguridade Social,<sup>23</sup> que representam subtração de R\$ 152,7 bilhões em 2016.<sup>24</sup> Num sentido mais geral, é forte investida contra os direitos conquistados historicamente pelos trabalhadores.<sup>25</sup>

Comparando o volume desonerado e a taxa de investimento nominal obtido a partir da relação entre a FBCF e o PIB nominal, a correlação é frágil, isto é, a desoneração não é dispositivo automático que aciona o investimento. Vejamos: entre 2010-2013, a FBCF manteve-se estabilizada em 20,7% do PIB. Depois de 2013, começou a apresentar queda, 19,9% (2014), 18,1% (2015) e 16,4% (2016) (IPEA, 2017). Neste caso, as desonerações, que saltaram de 3,4% do PIB em 2010 para 4,7% em 2016, não acionaram o gasto capitalista em programas de inovação tecnológica, ampliação da base produtiva e instalação de novas plantas industriais.

Ao mesmo tempo em que as desonerações ocupam posição de destaque na dinâmica da acumulação capitalista, a expectativa do governo brasileiro na retomada do investimento privado pelos mais variados programas de incentivos acabaram não se realizando. Nesse caso, a apropriação privada das desonerações tributária consiste em maior impacto financeiro ao Tesouro Nacional dado que seu efeito multiplicador é duvidoso. À medida que a desoneração não se desenvolve com capital fixo, não provoca efeito multiplicador.

Desse modo, partiremos da hipótese de que as desonerações tributárias adquiriram *autonomia e independência, deixando de afetar a demanda efetiva*, considerando que a bolsa de valores a oferece alta liquidez; com o governo garantindo alta taxa de juros e cobertura do risco, o capitão da indústria deslocou as desonerações dentro da estrutura de balanço empresa para o seu ativo líquido na formação do estoque de riqueza. Afinal, “Tudo que é sólido desmancha-se no ar”. Sob esta perspectiva, as desonerações seguem o fluxo financeiro do processo de valorização. Num mundo da existência de uma ampla variedade de instrumentos financeiros e da velocidade com a qual as inovações financeiras ocorrem e se propagam, as oportunidades de valorização da riqueza ganham nova conotação. Estamos dizendo que está havendo um *uso modificado das desonerações*, esquivando-se da demanda efetiva. Sob esse aspecto, nossa hipótese é que, no contexto

atual, as desonerações estejam migrando para o mercado financeiro, como expressão da *dominância financeira*.

Nesta altura do século XXI, a desoneração não resulta *pari passu* em estímulo da demanda efetiva. Em outros termos, significa que a política de concessão da desoneração deve ser relativizada com demanda efetiva e agregada. O próprio TCU (2014) considerou, em seu relatório, a inexistência de fiscalização governamental; e considerou duvidosa a sua efetividade. A instabilidade econômica e o grau de endividamento das empresas (R\$ 1,4 trilhão em 2015, 22% do PIB) comprometem a tomada de decisão de investir, sem considerar, recentemente, as investidas das Operações Lava Jato e Castelo de Areia que desestruturaram a indústria nacional. Assim, o comportamento isolado das desonerações não é suficiente para reabilitar a decisão de gasto privado, ainda mais em tempos de crise, quando sequer o retorno do investimento mantém-se no mesmo nível do retorno passado.

Na essência, as desonerações tributárias passaram por mudanças nos últimos cinquenta anos. Mais precisamente, desde a criação da Sudene (1959) nenhum governo deixou de fazer modificações. Juntamente com os bancos públicos, as desonerações foram decisivas para o processo de integração regional no Brasil, atuando como uma espécie de *substituto do capital financeiro*, pelo fato de o sistema de financiamento privado ser insuficiente para dar robustez ao processo de acumulação de capital (OLIVEIRA, 1990).

Mas o que caracteriza a tendência recente não é somente a expansão de seu valor monetário e a abrangência de novos setores, mas também seu *uso modificado que acaba por não ter efeitos significativo* na demanda efetiva. Assim, as desonerações passaram a cumprir funções diversas daquelas para as quais foram criadas.

Embora as desonerações sejam um dos três caminhos do pleno emprego, como indica Kalecki (1980), que devem ser expandidas até o nível suficiente para expandir a capacidade produtiva, sua utilização no circuito financeiro dificilmente produz emprego e gera demanda efetiva, de maneira que novos investimentos sejam realizados para ampliar produtividade do trabalho *pari passu* ao aumento da capacidade produtiva total da economia.

No contexto da economia brasileira, que desde a década de 1980 vem atravessando processo de desindustrialização (CANO, 2011; UNCTAD, 2003; SAMPAIO, 2015), é questionável que as desonerações destravem o investimento em capital fixo, quebrem o *fluxo circular* walrasiano, induzam *novas combinações* schumpeterianas (isto é, que aumentem a magnitude da produtividade do setor produtivo industrial na proporção do PIB e na fatia do mercado mundial).

Se as desonerações têm poder de, nos ciclos econômicos, amortecer a queda da taxa de acumulação, por que não frearam o processo de desindustrialização? A propósito, por que as desonerações estariam na contramão da financeirização como *padrão sistêmico da riqueza* (BRAGA, 2000)? Se a taxa de câmbio está seguindo o processo de financeirização, por seguir a lógica da valorização dos ativos e alocação de portfólio (ROSSI, 2016), por que não estaria ocorrendo o mesmo com as desonerações?

Estas perguntas problematizam as desonerações no período recente, apontando indícios de que elas estão servindo para subsidiar a formação de fundos líquidos e valorização do estoque de riqueza financeira, baseados, sobretudo, em operações lastreadas no mercado primário e, transitoriamente, na melhoria do fluxo de caixa das empresas não financeiras endividadas, dado que o tributo recolhido pelas 500 maiores empresas decaiu de US\$ 112 bilhões em 2007, para US\$ 78 bilhões em 2015 (EXAME, 2016).<sup>26</sup> Partindo deste

26. A dívida das empresas brasileiras de capital aberto subiu 31% em 2015, na comparação com 2014. Segundo levantamento da provedora de informações financeiras Economatica, a dívida bruta total de 257 empresas não financeiras listadas na Bolsa fecham no exercício de 2015 em R\$ 1,4 trilhão, ante R\$ 1,07 trilhão em 2014. Em 2010, a dívida da amostra era de R\$ 562,7 bilhões. A Petrobras é a empresa mais endividada do país, com estoque de dívida de R\$ 492,8 bilhões no final de 2015, o que corresponde a uma alta de 40,4% com relação ao ano de 2014 (R\$ 351 bilhões). Na sequência, estão: Vale R\$ 112,7 bilhões, JBS R\$ 65,8 bilhões, Oi R\$ 59,8 bilhões e Eletrobrás R\$ 48,2 bilhões (EXAME, 2016).

princípio, há, contudo, por detrás das desonerações e de sua finalidade objetiva, uma *autonomia relativa* em relação à esfera produtiva e à conversão em demanda efetiva.

Como se não fosse suficiente, o parque industrial brasileiro perdeu espaço no mercado internacional de produtos manufaturados. Levantamento do Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (Iedi) mostra que a parcela do Brasil no comércio internacional de manufaturas em 2014 foi de apenas 0,6% – em 2005, esse percentual era de 0,85%. A perda de participação da indústria nacional no comércio mundial tem sido constante ao longo dos últimos anos, segundo o levantamento. O mesmo se dá com a parcela brasileira nas exportações mundiais. O melhor momento do país nas exportações internacionais desde 2005 foi o ano de 2011, quando o Brasil respondeu por 1,4% do total, caindo para 1,3% em 2013 e 1,2% em 2014 (IEDI, 2015). A influência exercida pelas desonerações na competitividade internacional é passível de questionamento, embora não deixe de expandir a taxa de acumulação.

Diferentemente do passado recente, em que estavam amarradas ao investimento, hoje as desonerações são utilizadas muito mais para reduzir os custos de produção, assegurar a taxa média de lucro, dar folga no fluxo de caixa das despesas financeiras das empresas com situação financeira sobrecarregada e *comprar ativos no mercado financeiro que se envolvem em esquemas especulativos*. Nas relações capitalistas, o *pecado mortal das desonerações é a não realização da sua valorização*.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Reforma Tributária de 1966 estabeleceu uma política fiscal que privilegiou a expansão dos gastos públicos necessários para promover mudanças quantitativas e qualitativas na economia nacional. A capacidade do setor privado para elaborar um plano de negócio de reestruturação econômica independente do orçamento público no Brasil não é algo comum. Com precário desenvolvimento de um mercado acionário, a não constituição do *capital financeiro* nos termos clássicos de Hilferding e a inexistência de *O financiador*, para citar Hobson, mostra o caráter da dependência da acumulação e da valorização do valor do orçamento público.

No bojo do *desenvolvimentismo*, as finanças públicas foram colocadas a serviço de encorajar o setor privado a aumentar sua produtividade. Os dados disponíveis permitem verificar que os valores das desonerações pela *macroestrutura fiscal* constituída depois de 1966 apresentam participação significativa quando comparados à arrecadação. A partir de então, como uma resposta à crise econômica do primeiro choque do petróleo e fim do *milagre econômico*, as desonerações tributárias são expandidas. Tendo em vista que o capital é uma estrutura viva em movimento, macroestrutura é parte de uma totalidade que dá condições para viabilizar a formação de um *sistema nacional de economia*.

Nos termos das transformações econômicas dos anos 1980, houve um reposicionamento da *macroestrutura fiscal de financiamento*. As obrigações públicas com o serviço da dívida exigiram da União esforço para elevar a arrecadação tributária, para honrar os compromissos com juros e amortização. Logo, as Cartas de Intenções ao FMI previam o corte das desonerações. Assim, a participação das desonerações tributárias na arrecadação de IRPJ, que alcançara a média de 45,6% ao ano entre 1968-1979, cai para um patamar médio de 31,5% ao ano, entre 1980-1988. Repensando o aparato institucional do Estado, as mudanças no regime fiscal da década de 1990 são mais restritivas, quando comparadas aos anos 1980.

Com novas convenções, a macroeconomia do *mainstream* propôs uma política de ajuste para estabilizar a dívida pública em relação ao PIB. O triunfo da tradição econômica consagrada pelo liberalismo fez com que a economia brasileira acumulasse um progressivo colapso industrial com enfraquecimento do mercado nacional em relação ao internacional. Desde o início da década de 1990, as instituições de Washington apoderaram-se com mais solidez da política doméstica. A terapia do choque redirecionou o orçamento público para amortização e juros da dívida. A partir de então, há uma consolidação ideológica das ideias de Milton Friedman, cuja gestão macroeconômica voltou-se para o equilíbrio das contas públicas, com a contenção de despesas primárias, para assim prover credibilidade e confiança aos agentes econômicos. Numa conjuntura de sucessivas crises da década de 1990, a função da política fiscal passa a ser a de *guardiã* da relação dívida/PIB.

A partir do lançamento do PAC (2007), da crise financeira internacional (2007-2008) e da PDP (2008), as desonerações tributárias começam a alcançar volumes expressivos, com destaque para as desonerações com contribuições sociais. A propósito, houve uma ampliação das desonerações na participação das receitas e na redução no valor do superávit para atender a programação relativa ao PAC. Ao que consta, no primeiro governo Lula (2003-2016) a média da participação das desonerações na arrecadação federal foi de 10,5%, contra 17,8% no segundo (2007-2010). Em relação ao PIB, a média no quadriênio passou de 1,7% do PIB para 2,8%. No governo Dilma (2011-2014) a média na arrecadação foi de 20,1% e 3,1% no PIB, contra 20,9% e 4,7% em 2016.

A desoneração tributária é, portanto, renúncia de receita, ou melhor, redução do imposto devido. Como transferência indireta de renda, antes de tudo, a desoneração é uma das formas pela qual se manifesta o modo de produção capitalista. Guiado pela maximização da taxa de lucro, no período recente estamos tratando de expor a relação de *autonomia* e *independência* das desonerações do ciclo do capital industrial. Na medida em que a forma de riqueza financeira se desenvolve, a decisão de aplicar o valor das desonerações volta-se não mais às necessidades de valorizar a produção industrial, mas sim da riqueza em forma líquida.

Em tempos da mundialização financeira, as desonerações necessariamente não representam uma ampliação do investimento privado, avanço do progresso técnico, diminuição da capacidade ociosa e aumento da produtividade do trabalho. Num cenário econômico incerto e endividamento crescente das empresas, apostar as *fichas pretas* no crescimento da economia com retomada dos investimentos não é algo evidente no mundo dos altos negócios.

Por fim, *macroestrutura fiscal de financiamento* assume formas diversas em diferentes momentos históricos, se readequando conforme os objetivos da política econômica e os efeitos produzidos pelo sistema mundial e pela divisão internacional do trabalho. Estabelecendo mediações com o processo produtivo e com a política social, a *macroestrutura* constitui instrumento inevitável para compreender as estruturas do modo de produção capitalista e as relações sociais. Com o campo de visão aberto, partimos do pressuposto de que a *macroestrutura*, como componente do orçamento público, é expressão de grupos de interesses de industriais, fazendeiros, rentistas e trabalhadores cujo movimento é dado pela *luta de classe*. |

## BIBLIOGRAFIA

- ABBOTT, M. L. *Fundo Fiscal absorveu US\$ 6,6 bilhões em 10 anos*. Jornal do Brasil, 28 de abril de 1988. 1º Caderno, Economia.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL (Bacen). *Boletim Mensal do Banco Central do Brasil*. Brasília : Vol. 20, N. 12. Dez. 1984.
- \_\_\_\_\_. *Boletim Mensal do Banco Central do Brasil*. Brasília: Vol. 22, nº 12. Dez. 1986. 503p.
- BONTEMPO, H. C. *Subsídios e Incentivos: uma avaliação quantitativa parcial*. Brasília: Banco Central. 1989.
- BRASIL. *III Carta de intenções do governo brasileiro ao FMI*. Revista de Economia Política, Vol. 4, nº 1, janeiro/março de 1984, p. 145-156.
- \_\_\_\_\_. *Exposição de Motivos nº 395, de 7 de dezembro de 1993 (Plano Arida)*. Revista de Economia Política, vol. 14, nº2 (54), abril-julho/94.
- \_\_\_\_\_. *Programa de Aceleração do Crescimento: 2007-2010*. Brasília: 22 de janeiro de 2007.
- \_\_\_\_\_. *PAC 2: balanço de 4 anos [2011/2014]*. Brasília: Secretaria do Programa de Aceleração do Crescimento, Ministério do Planejamento, 11º Balanço, 2014.
- BRASIL. *Lei nº 13.080 de 02 de janeiro de 2015*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2015 e dá outras providências. 2015. <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento/orcamentos-anuais/orcamento-anual-de2015>
- BRAGA, J. C. S. *Temporalidade da Riqueza: teoria da dinâmica e financeirização do capitalismo*. Campinas: Unicamp, IE. 2000, 342p. (Coleção Teses).
- CANO, W. *Industrialização, desindustrialização e políticas de desenvolvimento*. Revista FAAC, Bauru, v. 1, n. 2, p. 155-164, out. 2011/mar. 2012.
- \_\_\_\_\_. *A desindustrialização no Brasil*. Economia e Sociedade, Campinas: v. 21, Número Especial, p. 831-851, dez. 2012.
- CARDOSO DE MELLO, J. M. *O Capitalismo Tardio*. São Paulo: Brasiliense, 1998.
- EXAME. *Melhores & Maiores: as 500 maiores empresas do Brasil*. Edição Especial, junho de 2016.
- HENRIQUES, E. F. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 304p.
- INSTITUTO DE ESTUDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (IEDI). *Exportações: a posição brasileira nas exportações mundiais de manufaturados*. [http://www.iedi.org.br/artigos/top/analise/analise\\_iedi\\_20151118\\_exportacoes.html](http://www.iedi.org.br/artigos/top/analise/analise_iedi_20151118_exportacoes.html)
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Dívida líquida do setor público em percentagem do Produto Interno Bruto (PIB)*. <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>
- KALECKI, M. *Três caminhos para o pleno emprego*. In: MIGLIOLI, J. Kalecki: economia. [2. ed.]. São Paulo: Editora Ática, 1980, 224p.
- LOPREATO, F. L. C. *Caminhos da política fiscal do Brasil*. [1. ed.]. São Paulo: Editora UNESP, 2013. 279p.
- MANDEL, E. *O capitalismo tardio*. Tradução de Carlos Eduardo Silveira Matos, Regis de Castro Andrade e Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Abril Cultural, 1982. 417p.
- OLIVEIRA, F. *A metamorfose do arribaçã: fundo público e regulação autoritária na expansão econômica do nordeste*. Novos estudos CEBRAP Nº 27, julho de 1990 pp. 67-92.
- OLIVEIRA, F. A. *A Reforma Tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. São Paulo: Editora Brasil Debates, 1981. 161p.
- \_\_\_\_\_. *Política econômica, estagnação e crise mundial: Brasil, 1980-2010*. Rio de Janeiro: Beco do Azougue, 2012. 395p. (Pensamento Brasileiro)
- ROSSI, P. *Taxa de Câmbio e Política Cambial no Brasil: teoria, institucionalidade, papel da arbitragem e da especulação*. São Paulo: Editora da FGV, 2016. 176p.
- SAMPAIO, D. P. *Desindustrialização e estruturas produtivas regionais no Brasil*. Campinas, 2015, 234p. (Tese de doutoramento, IE/UNICAMP).



SENADO FEDERAL. **Anais do Senado Federal.** Atas das 189.a a 223.a sessões. Ata da 11ª reunião. Brasília: Senado Federal, 1989. 802p.

UNCTAD. *La acumulación de capital, el desarrollo económico y el cambio estructural.* New York: UNCTAD-ONU, 2003. [www.unicc/unctad](http://www.unicc/unctad)

# RENÚNCIAS FISCAIS E TRIBUTAÇÃO DA RIQUEZA: AS CAPTURAS PELAS ELITES ECONÔMICAS E CLASSE MÉDIA TRADICIONAL

## FERNANDO GAIGER SILVEIRA

Pesquisador no Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada, Professor da Unieuro-DF e Professor visitante do PPGE-UFF (Pós-Doutorado). E-mail: fernando.gaiger@ipea.gov.br  
Com apoio do Clacso.

## LUANA PASSOS

Doutoranda na Pós-Graduação em Economia da UFF e Pesquisadora Visitante do Ipea. Bolsista Capes e Faperj. E-mail: luana.passos@ipea.gov.br  
Com apoio do Clacso.

## RESUMO

O presente artigo dá sequência aos esforços realizados anteriormente de mensurar os impactos distributivos da ação do Estado por meio da tributação e do gasto social em Silveira e Passos (2017), Silveira *et al.*(2011), Silveira (2008) e Vianna *et al.*(2000). Percurso que se iniciou com o estudo da incidência da tributação direta e indireta sobre as famílias metropolitanas, com a POF 1995-96, passando, a seguir, a incorporar o gasto social monetário e, depois, a oferta pública em saúde e educação, utilizando as POFs 2002-03 e 2008-09, o que permitiu uma análise do período. Restavam por analisar os chamados gastos sociais tributários, foco principal desse artigo, que, ainda, coteja os achados para a situação nacional com os resultados das investigações dos impactos distributivos da política fiscal nos países latino-americanos e em desenvolvimento e apresenta outro aspecto da questão distributiva, na fiscalidade que diz respeito ao comportamento político da população frente à ação do Estado no que tange políticas redistributivas.

**Palavras-chaves:** Justiça fiscal; Impactos distributivos; Gastos tributários; Tributação.

## INTRODUÇÃO

Assistiu-se, no período recente na América Latina, um crescimento da carga tributária, bem como uma ampliação significativa do gasto social progressivo, o que se refletiu em quedas na desigualdade de renda latino-americana decorrentes da política fiscal, maiores, inclusive, que os ganhos distributivos no mercado de trabalho.

No Brasil não foi diferente, ou seja, o movimento de ampliação da carga tributária foi expressivo entre 1995 e 2005, centrado nas contribuições sociais sobre o consumo. Em igual período houve ampliação da progressividade do gasto social, incluindo as transferências monetárias e a oferta pública de saúde e educação. Concretamente, a previdência social, com a valorização do mínimo e sua universal cobertura, a assistência, com o Bolsa Família, e a educação, com o incremento do gasto no ensino fundamental, foram determinantes no aprofundamento do efeito distributivo do gasto social.<sup>1</sup> Importante sublinhar que o gasto de caráter universal apresenta maiores impactos

1. Não resta dúvida que as medidas voltadas à previdência dos funcionários públicos reduziram os impactos regressivos dessas aposentadorias e pensões e o crescimento, ainda que errático, dos gastos em saúde promoveram uma maior equidade distributiva.

distributivos – saúde e educação – do que as transferências monetárias – previdência e assistência –, havendo muito espaço para melhorar os efeitos distributivos da previdência social, uma vez que a valorização do piso apresenta ganhos distributivos cada vez menores.

No momento atual, os gastos sociais encontram-se pressionados, sendo que, no caso brasileiro, congelados em termos reais durante 20 anos. Ao mesmo tempo, se observa na agenda acadêmica e política a presença da progressividade tributária nas propostas de reforma dos sistemas fiscais. Nesse contexto de retrocesso da política social no Brasil e de avanços na revisão das recomendações de política fiscal pelo *mainstream* econômico, apontar as capturas pelas elites econômicas e pela classe média da política fiscal, notadamente da tributação direta, permite identificar as possibilidades de incremento da progressividade do sistema tributário, com a ampliação da tributação direta e redução dos impostos sobre o consumo.

O que se denomina “capturas”, no caso brasileiro, são, em verdade, as isenções e deduções de rendimentos no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) e a baixíssima progressividade dos tributos patrimoniais, foco principal desse trabalho. Resumidamente, no caso do IRPF verifica-se reduzida sua progressividade em função das deduções, e rompida nos percentis muito superiores, pela subtributação dos rendimentos do capital, enquanto nos tributos patrimoniais, a cultura jurídico-política, as reduzidas alíquotas máximas, a fragilidade das administrações tributárias locais reduzem significativamente as possibilidades de tributos mais efetivos e progressivos.

As dificuldades para alterar o sistema tributário com vistas a ampliar sua progressividade não se restringem a essas capturas, à maior informalidade presente nas economias subdesenvolvidas e ao poder político das elites econômicas, mas também se estendem ao comportamento ou à cultura política da sociedade, que se mostra, no período recente, mais conservadora. Conservadora, pois apoia menos políticas públicas redistributivas e a progressividade tributária.

Todavia, o cenário em tela é um terreno fértil para a busca da progressividade tributária, dada a centralidade que a questão fiscal tem tido no bojo da crise econômica que o país atravessa, em especial com a proximidade do debate eleitoral. Hoje o que se discute em termos de reforma tributária concentra-se nas questões, fundamentais, da simplificação e harmonização da tributação sobre o consumo no país. Modelar as contribuições e impostos federais sobre o faturamento e sobre produtos industriais, os estaduais sobre a circulação de bens e serviços e os municipais sobre serviços em tributos de valor adicionado, unificando-os ou harmonizando-os, não resta dúvida que terá efeitos benéficos sobre a economia nacional, mas está longe de melhorar o perfil muito regressivo do sistema tributário brasileiro.

Esse artigo objetiva analisar os obstáculos a uma política fiscal com impacto distributivo mais pronunciado, ou seja, onde se encontram os desvios ou lacunas nas políticas tributárias e de gasto social<sup>2</sup> que impedem maior progressividade na atuação estatal.

Para tanto, sintetizam-se o desenho e o comportamento recente da política fiscal na América Latina quanto aos seus impactos distributivos, apontando que as principais dificuldades para uma melhoria mais substancial da desigualdade de renda decorrente da ação do Estado são o tamanho da carga tributária e as fragilidades da tributação sobre a renda e dos sistemas de proteção social (Seção 2). Discutem-se, a seguir, as capturas da política fiscal pelas elites e pela classe média tradicional no Brasil (Seção 3), finalizando com a discussão sobre o avanço de uma onda conservadora nas preferências da sociedade brasileira em relação à redistribuição, à tributação e à atuação do Estado, representando claro obstáculo à justiça fiscal (Seção 4).

2. Na verdade, a discussão sobre o gasto público social em transferências monetárias e em espécie, capturado na POF e estimado por meio de registros administrativos e da Pnad-Saúde, é bastante extensa em Silveira e Passos (2017). No presente texto, o objetivo é analisar parcela expressiva do gasto tributário social – educação, saúde e assistência.

## 1. EQUIDADE FISCAL NA AMÉRICA LATINA: A CENTRALIDADE DOS GASTOS SOCIAIS NOS GANHOS DISTRIBUTIVOS E A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O exame dos impactos distributivos da política fiscal, considerando, de um lado, a tributação direta e indireta e, de outro, os gastos sociais, seja via transferências monetárias seja por meio da oferta pública de bens e serviços em saúde e educação, se avolumou nos últimos anos. Conta-se, hoje, com informações para um conjunto expressivo de países. No que concerne aos países em desenvolvimento e aos latino-americanos, em especial, há as estimativas do *Commitment to Equity Project*, coordenado pela Profa. Nora Lustig, e as desenvolvidas pela Cepal nos estudos de Michel Hanni, Ricardo Martner, Juan Pablo Jiménez e Juan Carlos Sabaini.

Três conclusões centrais estão presentes nos estudos que estimaram os efeitos distributivos da política fiscal. Em primeiro lugar, os países em desenvolvimento e os latino-americanos não exibem, em média, níveis de desigualdade da renda de mercado – em que se destacam os rendimentos do trabalho – muito superiores aos observados nos países centrais. Mas, diferentemente do que se observa nos países centrais, a política fiscal, como um todo, reduz de maneira pouco expressiva a desigualdade na renda pessoal. Hanni, Martner e Podestá (2017), com base nas pesquisas domiciliares dos países latino-americanos e nos dados da OCDE, concluem que o índice de Gini dos rendimentos do mercado nos países latino-americanos é pouco superior aos dos países da OCDE, 0,50 e 0,47, respectivamente. Os autores sublinham que, após a ação fiscal direta (transferências monetárias e tributos diretos), a desigualdade se reduz em 36% na média dos países da OCDE, enquanto nos países latino-americanos a diminuição foi de tão somente de 6%.

Hanni e Martner (2017), em artigo que revisitam a questão, voltam a mostrar que ambos os grupos de países – latino-americanos e da OCDE – compartilham níveis de desigualdade da renda de mercado similares, sendo marcantes as diferenças nos resultados da ação fiscal direta, com a redução do Gini da média dos países da OCDE de 21,4 pontos, enquanto, nos países da América Latina a diminuição é de apenas 2,9 pontos.

Em outras palavras, é de pouca monta nos países latino-americanos a queda na desigualdade entre a renda percebida por meio dos mercados para a renda disponível, ou seja, somadas as transferências monetárias públicas e descontados os tributos sobre a renda (incluídas as contribuições previdenciárias) e o patrimônio. Vale adiantar que, nesse particular, o Brasil mostra queda mais expressiva, ligada especialmente ao volume do gasto previdenciário e à sua cobertura e pela amplitude das transferências assistenciais, não se mensurando, nesse caso, o impacto regressivo da tributação indireta, bem como os efeitos muito progressivos dos gastos em espécie.

O segundo achado diz respeito à centralidade que os gastos sociais exibem nos ganhos distributivos da ação do Estado na região, com a tributação direta mostrando impactos marginais e a tributação indireta tendo um impacto neutro ou regressivo. Dado o peso da tributação indireta na composição da carga tributária nos países da região, tem-se por resultado sistemas tributários com impactos regressivos. Verdade que, frente ao que se assiste nos países da OCDE, o gasto social na América Latina tem repercussões mais profundas sobre os níveis de pobreza do que na queda da desigualdade. Não se notam alterações substanciais na desigualdade em função das transferências monetárias, dado que a previdência social – principal gasto social monetário – reflete em grande medida a desigualdade do mercado de trabalho. Em outras palavras, as taxas de reposição alcançadas pelas aposentadorias frente ao percebido durante sua vida laboral são elevadas para

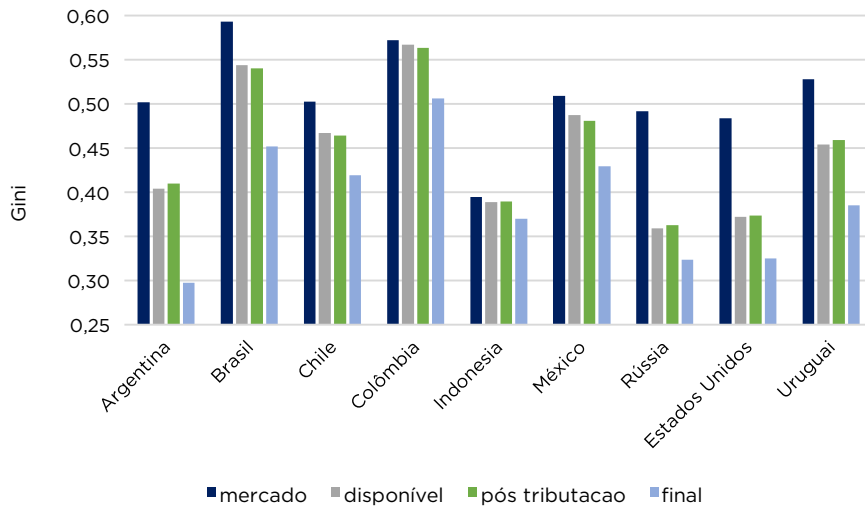
as camadas intermediárias superiores e superiores de trabalhadores, diversamente do que ocorre nos países centrais. E, no caso da provisão pública em saúde e educação, os montantes dispendidos como proporção da renda nacional são bem inferiores ao que se observam nos países desenvolvidos.

A Figura 1 apresenta os efeitos distributivos da política fiscal para países selecionados, considerando, primeiro, os tributos diretos e as transferências monetárias governamentais, ou seja, a passagem da renda de mercado para a renda disponível. Em segundo lugar, mostra os impactos da tributação indireta, para, por fim, identificar os efeitos da provisão pública em saúde e educação – da renda disponível para a renda pós-tributação e para a renda final, respectivamente. Além dos países do Cone Sul, adicionaram-se outros importantes países latino-americanos, os Estados Unidos e a Rússia.

Fica explícita a marca brasileira de apresentar os maiores níveis de desigualdade na renda pessoal, melhor dizendo na renda do trabalho. Somente a Colômbia se aproxima do nível de desigualdade que a renda do mercado aqui exhibe, passando ao posto de maior desigualdade quando se considera a renda disponível – somam-se as aposentadorias e os benefícios assistenciais e se descontam os tributos diretos, inclusive as contribuições previdenciárias.

**FIGURA 1 – IMPACTOS DISTRIBUTIVOS DA TRIBUTAÇÃO E DOS GASTOS SOCIAIS**

COEFICIENTE DE GINI  
PAÍSES SELECIONADOS  
2012



Fonte: *Commitment to Equity Project*. Elaboração Própria.

Como já apontado, é clara a importância do sistema de proteção social brasileiro, em especial pela sua cobertura, na redução da desigualdade, pois as quedas entre a renda de mercado e renda disponível e entre a renda posterior aos tributos indiretos e a final são expressivas, ainda que insuficientes para afastar o Brasil das últimas posições na desigualdade da renda. Fica evidente, portanto, a centralidade do gasto social, sendo que o relativo à oferta pública de saúde e educação exibe efeitos distributivos mais profundos. Vale, nessa direção, cotejar os números brasileiros com os da Argentina, cuja desigualdade da renda de mercado é bastante inferior, mostrando ainda que a proteção social, a tributação direta e a oferta pública de saúde e educação apresentam efeitos distributivos mais expressivos. Os dados brasileiros de queda da desigualdade entre a renda de mercado e a disponível se assemelham aos do Chile e, no que diz respeito à oferta pública, os efeitos são similares aos observados no Uruguai. De fato, o impacto dos gastos em previdência e assistência e

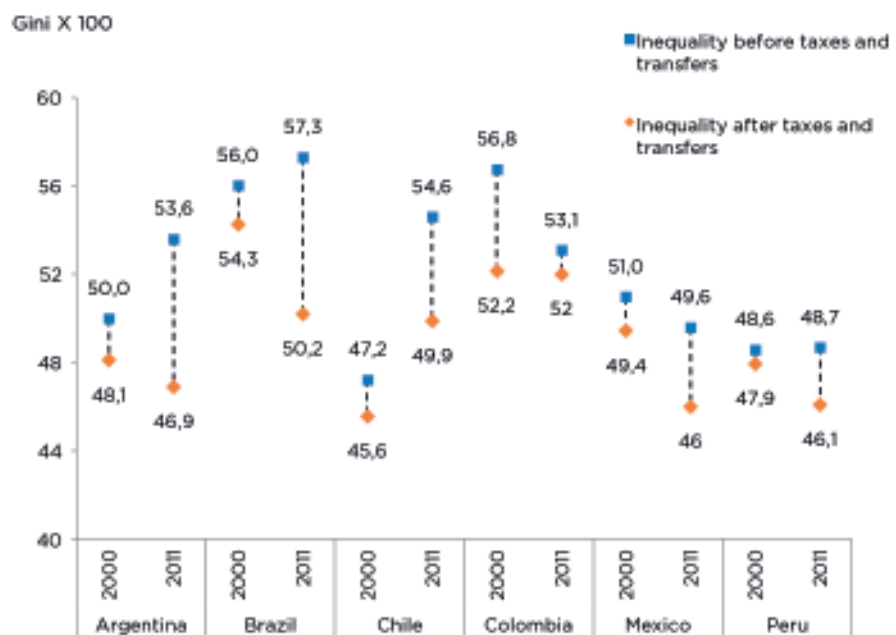
do recolhimento dos tributos diretos é modesto no Brasil, devido, de um lado, ao peso das aposentadorias e pensões do setor público e, de outro, pela reduzida participação do imposto de renda da pessoa física na arrecadação e, portanto, na renda nacional.

O terceiro achado diz respeito aos ganhos distributivos observados na última década no Brasil e na América Latina, decorrentes da ampliação dos gastos sociais progressivos, aportados no caso brasileiro por Silveira e Passos (2017). A Figura 2 mostra claramente esse processo de melhoria do impacto distributivo das políticas previdenciária e assistencial, uma vez que a distância entre o índice de Gini da desigualdade da renda de mercado e da renda disponível ampliou-se, com destaque para a Argentina, Brasil e México. Já no caso do Chile se verifica um aumento da desigualdade de mercado, que não é revertida pela ação direta do Estado para os níveis anteriores.

Focando no caso brasileiro, Silveira e Passos (2017) mostram que, diferentemente da análise baseada nas PNADs, os ganhos distributivos, durante o período 2003 e 2009, relacionados tanto às transferências monetárias governamentais como à oferta pública de saúde e educação foram bem mais pronunciados que os decorrentes de mudanças no mercado de trabalho, isto é, na desigualdade da renda de mercado. E que, diferentemente do que se alega, os impactos se deveram mais às políticas universais – educação e saúde – e à valorização do piso previdenciário, do que às de caráter focalizado.

**FIGURA 2 – EVOLUÇÃO DOS IMPACTOS DISTRIBUTIVOS DOS IMPOSTOS DIRETOS E DAS TRANSFERÊNCIAS MONETÁRIAS**

PAÍSES LATINO-AMERICANOS SELECIONADOS  
COEFICIENTE DE GINI  
2000 E 2011



Fonte: OECD (2008) e Cepal (2015). Elaboração Própria.

A importância central dos gastos em saúde e educação pode ser considerada outro importante consenso entre os estudos, com Hanni e Martner (2017) mostrando que a diminuição da desigualdade por meio das transferências públicas em espécie é mais substantiva que a alcançada pelas transferências públicas monetárias e pelos tributos diretos. Lustig (2015) sustenta que os gastos em educação e saúde reduzem a desigualdade de modo significativo, com uma contribuição marginal para a redução na desigualdade para os 13 países em desenvolvimento selecionados<sup>3</sup> de, em média, 69%. Em suas palavras, não existe

3. Armênia, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, El Salvador, Etiópia, Guatemala, Indonésia, México, Peru, África do Sul e Uruguai.

o paradoxo do Robin Hood nesses países; ao contrário, observa-se uma redistribuição mais forte do rico para o pobre, naqueles países com maior desigualdade antes das intervenções.<sup>4</sup>

4. Lustig (2015: 305).

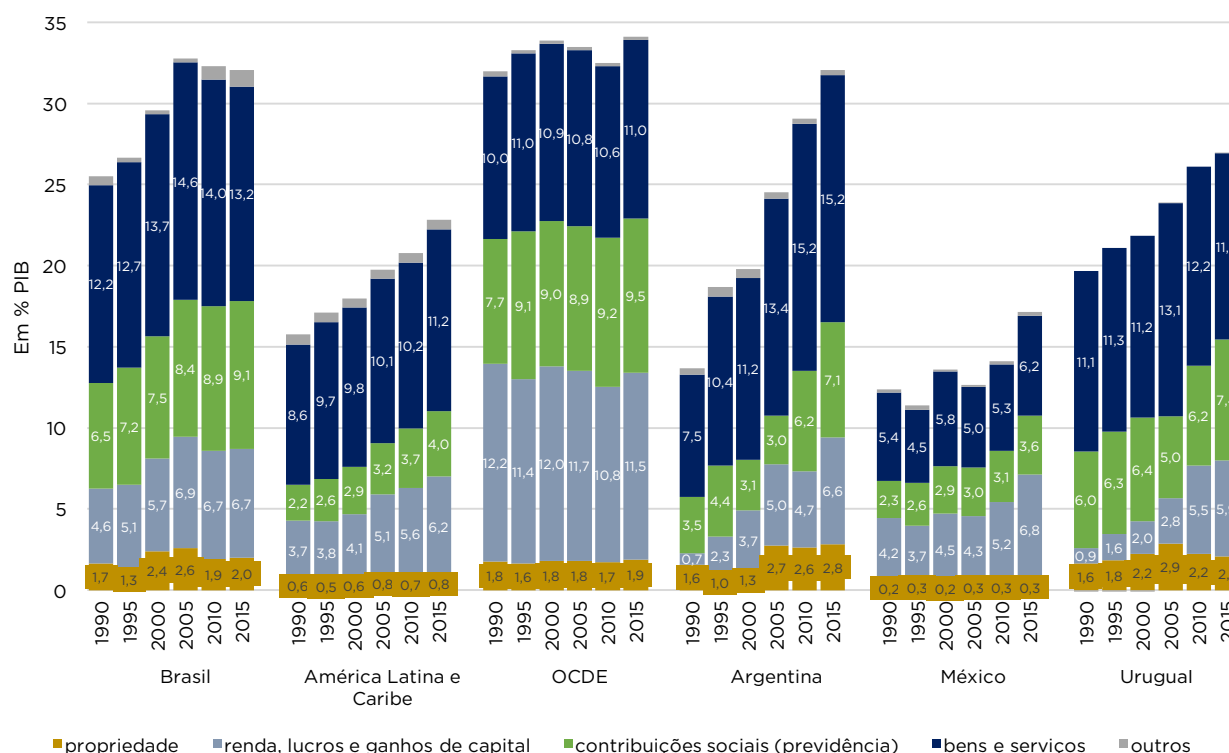
Como mencionado, os ganhos distributivos, os limites e as potencialidades da política fiscal estão intimamente relacionados ao nível e perfil da carga tributária. Assim, o fato dos ganhos distributivos da tributação serem muito reduzidos ou mesmo regressivos, se deve ao peso reduzido dos tributos sobre a renda e o patrimônio nos países latino-americanos. Por outro lado, o nível de carga impacta diretamente as possibilidades de gasto. Assim, vários países latino-americanos não apresentam lastro fiscal para sistemas de proteção sociais mais abrangentes seja na previdência e assistência seja na oferta de saúde pública. Portanto, os achados acima apontados guardam íntima relação com o nível e o perfil da carga tributária desses países.

A Figura 3 mostra a evolução da carga tributária nos últimos 25 anos e de seus componentes para a média dos países latino-americanos, dos países membros da OCDE e do Brasil, Argentina, México e Uruguai. Fica evidente que houve um movimento de crescimento da carga tributária nos países da América Latina e nos selecionados, sendo pouco expressivo no México; e, no Brasil, tendo-se concentrando entre 1995 e 2005.

Nota-se que esse movimento não significou mudanças nos perfis das cargas, onde sobressaem os tributos sobre o consumo, e, no Brasil, Argentina e Uruguai, as contribuições previdenciárias ou sociais. O maior nível da carga, similar ao da OCDE nos casos da Argentina e do Brasil, e o perfil possibilitam, de um lado, um gasto social maior e, de outro, sistemas públicos de previdência social de ampla cobertura, diferentemente da média dos países latino-americanos, e do México, em particular.

**FIGURA 3 – EVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NO PIB DA CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL E POR BASE DE INCIDÊNCIA**

Em %  
BRASIL, AMÉRICA LATINA E CARIBE, OCDE, ARGENTINA, MÉXICO E URUGUAI  
1990-2015



Fonte: OECD. Elaboração Própria.

Verifica-se que o impacto distributivo da tributação é reduzido ou mesmo regressivo, pela ascendência dos tributos sobre o consumo e a suboneração dos tributos diretos, notadamente sobre a renda da pessoa física. Vale notar que o peso dos tributos sobre o patrimônio nos países latino-americanos fica aquém do que se observa entre os membros da OCDE. No caso brasileiro, os dados apresentados mostram uma participação semelhante ao da média dos países da OCDE, mas essa participação brasileira está sobre-estimada, uma vez que se computa o IPVA, procedimento que só o Brasil segue. Assim, na verdade, a tributação sobre o patrimônio é muito inferior ao que observa na Argentina, no Uruguai e nos países da OCDE.

## **2. CAPTURAS DA POLÍTICA FISCAL PELAS ELITES E CLASSE MÉDIA TRADICIONAL**

Há que ter presente que o uso dos conceitos de elites e classe média – tão cheios de significados e de interpretações – envolve grandes riscos, dado que sua apropriação pode ser indevida ou superficial. A pretensão desse texto não é adentrar na complexidade abarcada nesses termos, mas valer-se deles para identificar os grupos sociais que, por meio de regulamentos ou normas tributárias capturam a política fiscal, afastando-a de seus objetivos: obedecer ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, da equidade vertical, e de realizar gastos sociais universais ou focalizados nos pobres.

Em relação à equidade vertical, a captura comparece na negação da capacidade contributiva mediante um cipoal de rendimentos isentos ou com tributação exclusiva, na maioria dos casos, reduzida, que resultam em alíquotas sobre os rendimentos totais inferiores nos estratos do topo da distribuição. No que concerne aos gastos sociais, as capturas ocorrem tanto nas políticas de teor universal, via deduções tributárias nos dispêndios privados em saúde e educação, como nos benefícios focalizados, mediante as isenções às rendas de aposentadorias, notadamente, para aqueles com doenças crônicas, cujo grupo beneficiado situa-se nos estratos superiores de renda. Tais desvirtuamentos beneficiam, em especial, os estratos muito ricos e ricos, de um lado, e os relativamente ricos, de outro, respectivamente aqui classificados por elites e classe média tradicional.

Ainda que de forma simplória, vale destacar alguns atributos dessas duas categorias. Elites são minorias que se situam no topo da distribuição da renda e da riqueza, contando com poder político e econômico e distinguindo-se culturalmente e pelo estilo de vida. As elites não se restringem aos que detêm a propriedade e a produção, mas, também, àqueles com prestígio político e com expressivas habilidades culturais, empresariais e esportivas. Ou seja, as elites se distinguem não somente pelo domínio sobre os meios produtivos, mas, também, pela ocupação, pelo nível educacional e pelo prestígio social. Não há dúvida de que a herança se sobressai entre os instrumentos de preservação da desigualdade e da reprodução das elites econômicas produtivas, mas a formação educacional e cultural, as redes sociais e políticas e o elevado retorno às habilidades personalíssimas – esporte, cultura e empresarial – são fatores também determinantes na reprodução das elites e na ascensão a esse grupo. No Brasil, as elites econômicas, produtivas e rentistas e as patrimoniais exibem um leque de benefícios fiscais, em desacordo com a boa experiência internacional, como subtributação dos rendimentos de capital da pessoa física e baixa progressividade dos tributos patrimoniais. Em termos distributivos, as elites se encontram nos 1% e nos 0,1% mais ricos.

O outro grupo que captura a política fiscal é a classe média tradicional, que se encontra no quarto mais rico. Dada a alta desigualdade de renda da economia brasileira, as pessoas



e famílias com renda média situam-se ao redor do 75 percentil, concentrando-se nesse estrato superior as chamadas classes médias. Ou seja, a população com renda superior à média, que adquire serviços privados de educação e saúde, apresenta nível educacional relativamente elevado e desenvolve atividades ocupacionais de nível administrativo ou gerencial. Esses grupos, que sofrem pressões orçamentárias ligadas ao consumo dos bens e serviços educacionais e de saúde, são objetos de benefícios fiscais na aquisição desses bens e serviços privados, bem como de desonerações fiscais para seus empreendimentos.

Nessa Seção serão analisadas, inicialmente, a tributação sobre o patrimônio e, em um segundo momento, a tributação sobre a renda das pessoas físicas; e por fim se analisam os regimes simplificados. O objetivo dessas avaliações é apontar as características desses tributos e o processo no qual se configuram as capturas fiscais pela elite e classe média tradicional.

## 2.1. Baixa tributação e limites à progressividade: os impostos patrimoniais

A participação dos tributos sobre o patrimônio no PIB brasileiro foi, em 2015, de 1,4% frente a uma média para os países da OCDE de 1,9% do PIB (CARVALHO JR. 2017a). Vale notar, no entanto, que entre os países da OCDE há uma grande variabilidade, com uma participação ao redor de 3% nas principais economias – França, Reino Unido, EUA. Caso se descontasse dos tributos patrimoniais, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), considerando-o, como é feito na maior parte dos países, como um tributo sobre bens e serviços, a participação dos tributos sobre o patrimônio e a riqueza cairia para 0,8%, muito distante do que se verifica nos países centrais e próximo à média dos países latino-americanos.

Grosso modo, conta-se, no Brasil, com cinco tributos incidentes sobre o patrimônio – o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Os três primeiros são os chamados impostos recorrentes sobre a propriedade,<sup>5,6</sup> sendo que, como dito, o IPVA não é assim considerado na maior parte dos países. O ITCMD e o ITBI são os impostos sobre a transmissão de riqueza e sobre a comercialização de bens imóveis. Conta-se, ainda, com a previsão constitucional de um tributo sobre a riqueza, no caso, sobre as chamadas grandes fortunas, cuja regulamentação nunca se concretizou.<sup>7</sup>

### O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR)

O tributo imobiliário recorrente – específico sobre a propriedade de uma residência, lote, prédio ou fazenda – adotado no Brasil nas figuras do IPTU, para imóvel urbano, e do ITR para a propriedade rural é um dos mais tradicionais e tem sido majoritariamente usado para financiar de maneira estável os governos locais.<sup>8</sup>

Considera-se um dos tributos menos prejudiciais ao crescimento, dado que onera a riqueza imobiliária acumulada e, portanto, não afeta as decisões futuras dos agentes. E se pode, por outro lado, utilizá-lo para sancionar o uso inadequado da terra ou mais largamente do espaço. No Brasil, se conta com diplomas legais que regem o uso dos solos – urbanos e rurais – em que a obrigação de atender à função social é central. Há, assim, espaço legal para uma mudança no perfil dos dois tributos.

5. O imposto recorrente sobre a propriedade imobiliária, ou simplesmente imposto imobiliário, é o imposto que grava anualmente um percentual do valor arbitrado de uma propriedade.
6. Diferente da maioria dos países, no Brasil existem dois impostos imobiliários separados, um para as propriedades rurais (ITR) e outro para as propriedades urbanas (IPTU), sendo que as legislações dos impostos imobiliários costumam dar tratamento diferenciado a propriedades rurais.
7. No site da Plataforma Política Social (<http://plataformapoliticasocial.com.br>) vem sendo divulgada uma série de estudos sobre a Reforma Tributária em parceria com a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), dentre os voltados ao IPTU e ITR.
8. Por dependerem menos da atividade econômica que os indiretos e da inamovibilidade da base de incidência, são mais estáveis e não geram disputas fiscais.

Nos países subdesenvolvidos são maiores as dificuldades em tributar a riqueza e a renda, pois, além da impopularidade dos tributos diretos, notadamente os imobiliários, tem-se a dependência dos investimentos externos e a necessidade de administrações tributárias maduras, com elevada capacidade técnica.

9. No caso brasileiro, o imposto imobiliário é distinto para a propriedade urbana e a rural, sendo o aplicado sobre o patrimônio rural marginal em termos arrecadatários. Dado o escopo desse texto, o ITR não foi objeto de análise, valendo citar a recente contribuição de Farias, Silva e Leite (2018).

10. Assistiu-se recentemente a uma elevação nos países da Europa Ocidental devido às crises fiscais – passou de 0,85% do PIB em 2010 para 1,02% em 2014.

Conforme Carvalho Jr. (2017a), o imposto imobiliário<sup>9</sup> alcança cerca de 2% do PIB nos países desenvolvidos e ao redor de 0,5% nos países em desenvolvimento, ou seja, patamares modestos em relação a outras fontes tributárias.<sup>10</sup> O Brasil se destaca negativamente em termos de participação percentual do IPTU no PIB, situando-se bastante abaixo do observado em países centrais e pouco superior ao México e à Argentina que, juntos com a Alemanha, formam os países de menor incidência do imposto imobiliário.

A participação do IPTU no PIB brasileiro tem-se situado entre 0,42% e 0,50% nos últimos dezesseis anos, podendo esperar-se um aumento, dada a crise econômica atual. Já em relação à receita corrente líquida municipal, o IPTU representava cerca de 5%, em 2015. As receitas do IPTU no Brasil, além de estarem abaixo do seu potencial são bastante heterogêneas em termos regionais e segundo o tamanho populacional do município. Nos que contam com menos de 200 mil habitantes – 80% dos municípios brasileiros –, a participação do IPTU no PIB é inferior a 0,25%. Mesmo nos municípios populosos do Centro-Sul, o IPTU representa somente 0,58% do PIB.

A administração do IPTU pode ser dividida em três atividades principais: a) cadastramento, isenções e alíquotas; b) avaliações imobiliárias e plantas genéricas de valores; e c) cobrança e arrecadação.

O Perfil dos Municípios Brasileiros (Munic) de 2015 mostrou que 15% dos municípios das Regiões Norte e Nordeste não tinham cadastro imobiliário informatizado, e 30% não tinham Planta Genérica de Valores. Na Figura 4, encontram-se as estimativas da cobertura cadastral, da proporção de isentos e do nível de inadimplência, bem como do ano da última atualização da planta de valores, para 12 capitais brasileiras, realizadas por Carvalho Jr. (2017). Com base nessas informações, calculou-se a porcentagem de contribuintes efetivos, chamando a atenção para o fato de que, na quase totalidade das capitais selecionadas, menos da metade das propriedades é, de fato, onerada pelo IPTU.

**FIGURA 4 – COBERTURA DO CADASTRO IMOBILIÁRIO RESIDENCIAL, PROPORÇÃO DE ISENTOS, ANO DA ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES, TAXA DE INADIMPLÊNCIA E PARTICIPAÇÃO DOS PAGADORES**

EM CAPITAIS SELECIONADAS  
BRASIL  
2015

CAPITAL	COBERTURA CADASTRAL %	IMÓVEIS ISENTOS %	ÚLTIMA ATUALIZAÇÃO VALORES	TAXA DE INADIMPLÊNCIA	CONTRIBUINTES %
Rio de Janeiro	58,7	60,3	1997	18,0	19,1
Manaus	70,9	7,0	2011	54,0	30,3
Cuiabá	90,4	8,8	2014	56,0	36,3
Salvador	70,6	27,0	2014	28,0	37,1
Fortaleza	65,4	16,4	2004	29,0	38,8
São Paulo	65,4	32,3	2013	12,0	39,0
Porto Alegre	69,7	22,6	1991	26,0	39,9
Recife	56,8	10,0	1991	19,0	41,4
Curitiba	58,0	14,2	2014	16,0	41,8
Vitória	90,0	28,3	2007	31,0	44,5
Belo Horizonte	62,0	10,9	2009	18,0	45,3
Goiânia	78,7	3,3	2005	26,0	56,3

Fonte: Carvalho Jr. (2017a)

A constituição e atualização do cadastro de imóveis urbanos são atividade complexa, em razão, de um lado, da dificuldade para associar a propriedade imóvel a um proprietário, que é quem se tributa, e, de outro, à dinâmica urbana de crescimento, em que os assentamentos informais se revelam centrais. Assim, da amostra de doze capitais, somente duas exibem níveis de cobertura próximos à universalidade, com a média situando-se em 2/3.

Quanto às alíquotas e às isenções, cabe sublinhar que a progressividade do IPTU só foi alcançada recentemente com a Emenda Constitucional 29, de 2000, e com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) favorável à progressividade do ITCMD no Recurso Extraordinário (RE) 562.045/RS, de 2013. Até então, o Judiciário entendia que não cabia aplicar o princípio da capacidade contributiva a tais impostos, por serem reais (não pessoais). Restava tão somente a progressividade inscrita na Constituição relativa ao uso dos solos. Assim, as municipalidades foram impedidas de aplicar alíquotas progressivas do IPTU segundo o valor dos imóveis, bem como os estados no que concerne ao ITCMD.

As alíquotas são maiores para terrenos ou lotes vagos e os imóveis comerciais, que são objeto de menores isenções. Isenções que podem ser concedidas pelo poder municipal segundo critérios altamente discricionários, além daquelas constitucionalmente definidas: entes públicos, templos, sindicatos, partidos políticos e entidades filantrópicas. A Figura 4 mostra que é muito heterogênea a concessão de isenções, chegando a representar 60% no Rio de Janeiro, com níveis inferiores a 10% nas cidades de Manaus, Cuiabá e Goiânia. A arrecadação proveniente dos imóveis comerciais é sobre-representada, em razão das maiores alíquotas, menores isenções e maior adimplência, o que permite maior benevolência nas isenções para imóveis residenciais.

A atualização dos valores dos imóveis e sua aderência aos valores de mercado é um desafio constante na gestão desses tributos. Essa tarefa relacionada aos impostos patrimoniais, de se estimarem os valores da base de incidência, concede à planta genérica de valores um papel central. Elas são definidas por leis municipais, com a formalização de metodologia para o cálculo das estimativas dos valores venais dos imóveis. São consideradas nas estimativas, a localização – valor do m<sup>2</sup> – e o padrão de construção dos imóveis, sendo, para tanto, necessária expertise técnica na elaboração das plantas genéricas de valores. Por outro lado, a aprovação e atualização das PGVs requerem aval político via o legislativo municipal. A defasagem média dos valores venais é significativa e heterogênea e, segundo estimativas do Lincoln Institute of Land Policy (2016) e de Carvalho Jr. (2017), varia entre 20% (Porto Alegre e Rio de Janeiro) e 80% (Cuiabá).

O grau de inadimplência do IPTU é um sinal do grau de captura da política tributária pelas elites patrimoniais, com esse índice sendo superior a 50% em grande parte dos municípios brasileiros (CARVALHO, 2017a). O autor mostra, ainda, que a inadimplência é maior no Norte e Nordeste e nos municípios menores.

Esse cenário apresentado anteriormente, com destaque para a subestimação dos valores dos imóveis e a quase ausência de alíquotas progressivas, implicam baixa arrecadação e efeitos distributivos reduzidos. Nessa direção, Silveira (2012) na avaliação dos efeitos distributivos da tributação, concluí, com base nas POFs 2002-03 e 2008-09, que o IPTU e o IPVA apresentam perfis quase neutros, o que não condiz com o que se espera da tributação sobre o patrimônio. Efetivamente, o IPTU apresenta razão de concentração inferior ao índice de Gini e, portanto, contribuição marginal positiva, ou seja, pequenos aumentos proporcionais em seu valor implicam aumento na desigualdade.

Carvalho Jr. (2009), com base na POF 2002-03, mostra, de um lado, que a estrutura de

distribuição do patrimônio imobiliário residencial é mais concentrada do que a da renda, com as famílias 10% mais ricas usufruindo de 46% do patrimônio estimado. De outro, observou-se que o IPTU é, grosso modo, neutro, mas que para o universo dos pagadores, o imposto se mostra regressivo. Concretamente, enquanto que nas famílias contribuintes situadas no quinto inferior de renda, o IPTU representa 3,0% da renda, no último quarto é de 1,1%.

## O Imposto sobre Heranças e Doações

11. Como apontam Mirrlees *et al.* (2011), aceitam-se as desigualdades de renda e riqueza que se originam das diferenças de habilidade e esforço, o que não se verifica em relação às desigualdades de oportunidade. Sustentam, ainda, que se o imposto de renda tributa a renda obtida do esforço individual, é forçoso se tributar a riqueza, que não exige nenhum esforço a não ser o de crescer na família certa.
12. Esse movimento de majoração se deve quase exclusivamente à crise fiscal pela qual passam vários estados brasileiros.

O Imposto sobre Heranças e Doações no Brasil também exhibe, claramente, os obstáculos e as capturas pelas elites dos instrumentos redistributivos tributários, uma vez que esse tributo é aquele que conta com maior respaldo quanto ao seu papel e importância. É o imposto que ao onerar a transmissão de grandes patrimônios busca equalizar as oportunidades e mitigar a transferência geracional de um dos determinantes da desigualdade.<sup>11</sup>

No Brasil como bem aponta Fernandes (2016), as alíquotas praticadas são baixas, com raros estados tendo aplicado a alíquota superior de 8% e empregado taxas progressivas segundo o valor da herança ou da doação. Na realidade, nos últimos três anos vem-se observando uma majoração das alíquotas e, em menor grau, o emprego de taxas progressivas.<sup>12</sup> Concretamente, como dito, até recentemente era vedada pela justiça a progressividade do tributo sobre heranças e doações, sendo que, até esse movimento de majoração e de progressividade, somente três estados aplicavam a alíquota máxima, e oito contavam com alíquotas progressivas. Nos últimos três anos, onze estados alteram suas leis relativa ao ITCMD, com metade deles aplicando a alíquota máxima permitida, e todos ou aprofundando a progressividade ou passando a empregá-la.

As mudanças recentes na interpretação do judiciário brasileiro em relação à progressividade dos tributos patrimoniais, ainda que signifique uma alteração pró-equidade da cultura jurídica, mostra-se insuficiente, uma vez que a alíquota máxima de 8%, definida pelo Senado Federal, restringe grandemente as possibilidades de uma tributação mais progressiva. Em inúmeros países, especialmente os desenvolvidos, as alíquotas marginais superiores superam 30–40%, onerando pesadamente a transferência intergeracional da riqueza, ainda que as estratégias para elidir se façam muito presentes – o chamado planejamento tributário.

Recordar a postura do judiciário até recentemente é ilustrativo dos bloqueios à justiça fiscal no âmbito da cultura política e social. Questões de direito tributário relativas à gestão tributária da União e dos entes federados se decidem na suprema corte – o STF –, tendo esse colegiado até pouco tempo impedido a tributação progressiva sobre o patrimônio (recorrentes e na transferência) com base na capacidade de pagamento. Sustentava-se que a posse de bens imóveis não se relaciona à capacidade de pagamento, uma vez que a donatária do bem pode contar com fluxo de rendimentos a quem do custo da recepção do bem doado ou herdado. A discussão se estendeu por quase 30 anos e a ‘concessão’ do STF na RE 562.045 – acima citada – foi dividida, e os votos mostram claramente uma visão patrimonialista, pois foram fundamentados com base em casos estilizados, não se levando em conta os dados da concentração patrimonial e o peso que o instrumento da herança tem na preservação da desigualdade.

## O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Segundo o IMF (2014) e a OECD (2017), os impostos sobre a propriedade de veículos se inscrevem no grupo dos tributos sobre bens e serviços, na subcategoria dos impostos

sobre o uso de bens e permissão para uso de bens ou atividades. O Manual do IMF é explícito: os tributos sobre a propriedade de veículos, mesmo que recorrentes, não se inscrevem nos tributos sobre a propriedade. Na subcategoria dos outros tributos recorrentes sobre a propriedade, o manual diz que “taxes on the use of particular types of movable property, such as motor vehicles and guns, are classified in taxes on use of goods and on permission to use goods or perform activities” (IMF, 2014: 117). O Brasil é o único país que não segue tal categorização.

Esse fato altera radicalmente, como já dito, o peso que os tributos sobre a propriedade têm na carga tributária nacional, mostrando, portanto, que há muito a avançar nos tributos sobre a propriedade. A tributação sobre veículos tem importância nos países subdesenvolvidos, especialmente, em suas unidades subnacionais, pois é de fácil administração, incluindo o cadastramento e a avaliação. No caso brasileiro, a participação nas receitas correntes do IPVA atinge mais de 5% no Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Paraná e São Paulo, onde supera os 7% - a média nacional é 4,5%. Cabe destacar que houve nos últimos dez anos um incremento relativamente expressivo, visto que, entre 2001 e 2016, a média nacional cresceu quase 1 p.p.

O Brasil também se destaca entre os países em termos da importância do IPVA em percentual do PIB. “O Brasil em 2015 possuía a sexta maior carga tributária do imposto sobre veículos com 0,56% do PIB (indicador que aumentou para 0,60% em 2016)” (CARVALHO JR, 2017b). Em termos de seus efeitos distributivos, Silveira (2012) conclui que, diferentemente do que se espera dos tributos patrimoniais, o IPVA se mostra neutro em termos distributivos nas duas Pesquisas de Orçamentos Familiares.

Carvalho Jr. (2017b) mostra, ademais, que, considerando apenas os domicílios contribuintes do IPVA, “o imposto é bastante regressivo (...), correspondendo a 2,8% da renda dos contribuintes com renda até R\$ 1.300, e a apenas 0,6% no orçamento dos contribuintes com renda acima de R\$ 19.300”, segundo dados da POF 2008/09.

## **O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**

Por fim, cabe abordar o imposto sobre riqueza líquida. A eficácia e o papel do imposto sobre riqueza líquida são pontos controvertidos do debate nacional e internacional, consideradas experiências diversificadas que atestam tanto as potencialidades positivas como os insucessos dessa forma de tributação.

No caso do Brasil, a tributação sobre riqueza líquida está prevista na forma de um Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), o qual, a despeito de diversas tentativas, ainda não foi regulamentado pelo Congresso Nacional. Podendo desempenhar um proeminente papel na desconcentração do capital e na promoção de justiça fiscal, como presenciado em experiências bem-sucedidas em países europeus, o Brasil é um terreno fértil para esse tipo de imposto, tanto devido aos níveis avultados de desigualdade que o país mostra, como a ainda incipiente tributação do capital e dos indivíduos mais ricos, e a premente demanda por aumento da arrecadação.

Nascimento (2016) corrobora a solidez arrecadatória do IGF no Brasil, dado que suas estimativas apontam arrecadação de 13 bilhões de reais, ou 0,24% do PIB, em 2014. Carvalho Jr. e Passos (2017) fazem uma série de recomendações quanto ao modo como a regulamentação do IGF poderia vir a propiciar arrecadação de 0,5% do PIB. Arrecadação dessa magnitude representaria aumento orçamentário para o desenvolvimento de uma

ação social nas proporções do Bolsa Família, o que sinaliza ganho fiscal e ganho social em nada desprezíveis.

## **2.2. A subtributação dos rendimentos do capital e as deduções e isenções para a classe média tradicional: o Bolsa Família rica e o Bolsa Família média tradicional**

Na esteira do impacto dos estudos de Piketty e colaboradores e com base nos dados divulgados pela Receita Federal do IRPF, que, com plano tabular bastante amplo, possibilitou realizar a associação entre os registros fiscais e as pesquisas domiciliares, estudos recentes mostraram a resiliência dos muito ricos em perder participação na divisão da renda nacional. E, de outra parte, que essa preservação e mesmo ampliação de uma participação elevadíssima na renda se concretiza por uma política tributária que subonera os rendimentos do capital das pessoas físicas.

Souza e Medeiros (2017), valendo-se da base da PNAD reponderada com as informações tributárias, mostram que o quadro geral, entre 2006 e 2014, foi mais de estabilidade que de redistribuição, dado que os muito ricos – 1% e 0,1% dos mais ricos – preservam ou mesmo aumentam sua participação na riqueza – ou como se diz, no bolo. Nesse sentido, o estudo de Morgan (2017) mostra que foram os 40% intermediários – entre a metade mais pobre e os 10% mais ricos – os perdedores na repartição da renda no período de queda da desigualdade reportada em estudos baseados nas PNADs.

### **Isenção de tributação de rendimentos da pessoa física**

Gobetti e Orair (2016) aportaram ao debate da elevada concentração da renda no topo o tema da isenção dos rendimentos para a pessoa física oriundos da distribuição de lucros e dividendos. Mostram que essa medida reduz de modo expressivo as alíquotas efetivas sobre a renda total nos centésimos superiores de renda. Adicionam o fato de que tal medida, tomada em 1995, em sintonia com a recomendação do *mainstream* de restrição do papel redistributivo do imposto de renda, com a desoneração dos ganhos nos mercados de capital e dos lucros distribuídos, não está mais em vigor na quase totalidade dos países. Como apontam os autores, o “elevado grau de concentração de renda no topo da distribuição, [a] baixa progressividade e [a] violação dos princípios da equidade horizontal e vertical” têm por “principal razão... a isenção dos dividendos distribuídos aos acionistas, privilégio atípico nos países desenvolvidos” (GOBETTI; ORAIR, 2016: 7).

Fica patente, na Figura 5, a elevada concentração de renda que se observa entre os declarantes do IRPF, que, grosso modo, representam o quinto mais rico da população adulta. Considerando o conjunto de rendimento brutos – tributáveis no ajuste anual ou exclusivamente –, os rendimentos isentos e o imposto pago, ou seja, o total dos rendimentos brutos percebidos, verifica-se que 45 mil pessoas (2,7%) perceberam R\$ 345 bilhões de reais em rendimentos brutos, cerca de 1/3 de todos os rendimentos declarados no IRPF. Desses rendimentos, mais de 2/3 são isentos, a quase totalidade relativa aos rendimentos oriundos de lucros e dividendos distribuídos. Esse grupo, com renda média mensal da ordem de R\$ 670 mil responde por tão somente 11% do imposto de renda pago. Já os cerca de 14 milhões de declarantes (50% do total), com renda média mensal de R\$ 2.303, respondem por tão somente 14,5% dos rendimentos brutos totais e contribuem marginalmente no total do IRPF pago.

**FIGURA 5 – NÚMERO DE DECLARANTES, RENDIMENTOS SEGUNDO TRIBUTAÇÃO, DEDUÇÕES, IMPOSTO PAGO E RENDIMENTO MÉDIO BRUTO MENSAL, SEGUNDO FAIXAS DE RENDIMENTO TOTAL MENSAL**

BRASIL  
2015  
Em R\$ mi

FAIXAS RENDIMENTO TOTAL MENSAL (EM S.M.)	DECLARANTES (MILHARES)	RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS BRUTOS	RENDIMENTOS TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA BRUTOS (1)	RENDIMENTOS ISENTOS	DEDUÇÕES	IMPOSTO	RENDIMENTO MÉDIO BRUTO MENSAL R\$
Até 5	13.784	321.756	20.216	38.936	79.403	2.210	2.303
Mais de 5 a 10	7.692	394.856	38.264	75.537	106.968	19.309	5.511
Mais de 10 a 20	3.717	342.065	42.905	104.246	78.345	44.180	10.968
Mais de 20 a 40	1.576	250.368	42.870	121.012	47.223	48.299	21.904
Mais de 40 a 80	533	127.515	34.036	113.908	22.034	29.757	43.089
Mais de 80 a 160	141	40.987	21.615	84.343	6.364	11.691	86.569
Mais de 160 a 240	32	11.540	9.666	39.315	1.799	3.864	156.004
Mais de 240 a 320	14	6.063	6.368	24.337	977	2.230	222.784
Mais de 320	29	27.541	73.444	207.572	5.794	16.392	877.251
<b>Total</b>	<b>27.519</b>	<b>1.522.690</b>	<b>289.382</b>	<b>809.206</b>	<b>348.906</b>	<b>177.933</b>	<b>7.938</b>

Fonte: Receita Federal e Gobetti; Orair (2016). Elaboração Própria.

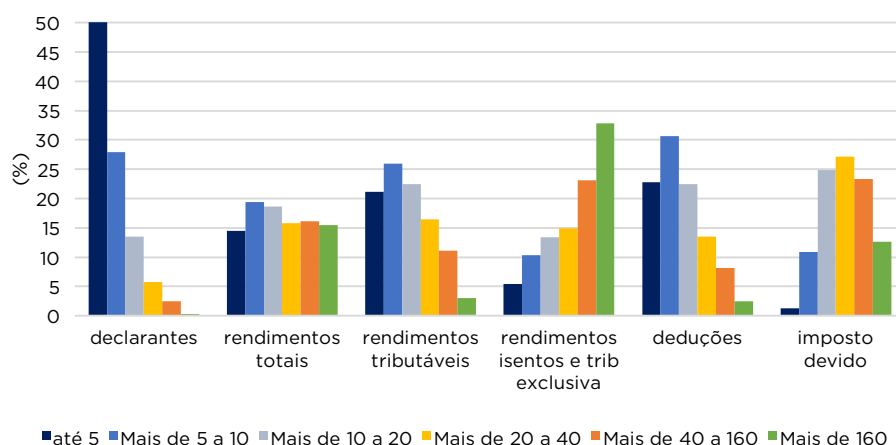
Nota: (1) A receita divulga os valores líquidos dos rendimentos com tributação exclusiva, tendo sido realizada estimativa dos rendimentos brutos, com base nos dados de Gobetti e Orair (2016). Gráficos e tabelas que se seguem empregaram as estimativas dos rendimentos isentos brutos.

Os que de fato contribuem para a progressividade do IRPF são os situados nas faixas entre 10 e 40 salários mínimos, que são cerca de 5,3 milhões de pessoas e representam 20% do universo de declarantes, apropriando-se de 34% da renda total bruta e respondendo por 52% do IRPF pago. Estes mesmos, assim como os situados entre cinco e 10 salários mínimos de renda mensal, têm sua alíquota efetiva bastante minorada em razão dos benefícios concedidos por via da dedução de gastos em saúde e educação.

Como se pode observar na Figura 6, enquanto os rendimentos isentos e de tributação exclusiva se concentram nas faixas superiores de renda, a população das faixas intermediárias responde relativamente mais pelos rendimentos tributáveis e os impostos pagos (devidos). E, no caso, dos tributáveis, é significativa a participação dos contribuintes das faixas inferiores. Fica assim patente que os muito ricos não pagam imposto de renda, e que os relativamente ricos e ricos arcam com a maior parte do imposto de renda da pessoa física.

**FIGURA 6 – ESTRUTURA DE PARTICIPAÇÃO DOS DECLARANTES, DOS RENDIMENTOS TOTAIS, DOS RENDIMENTOS TRIBUTADOS, DOS RENDIMENTOS ISENTOS E TRIBUTADOS EXCLUSIVAMENTE, DAS DEDUÇÕES E DO IMPOSTO PAGO, SEGUNDO FAIXAS DE RENDIMENTO TOTAL EM SALÁRIOS MÍNIMOS**

BRASIL  
2015  
Em %

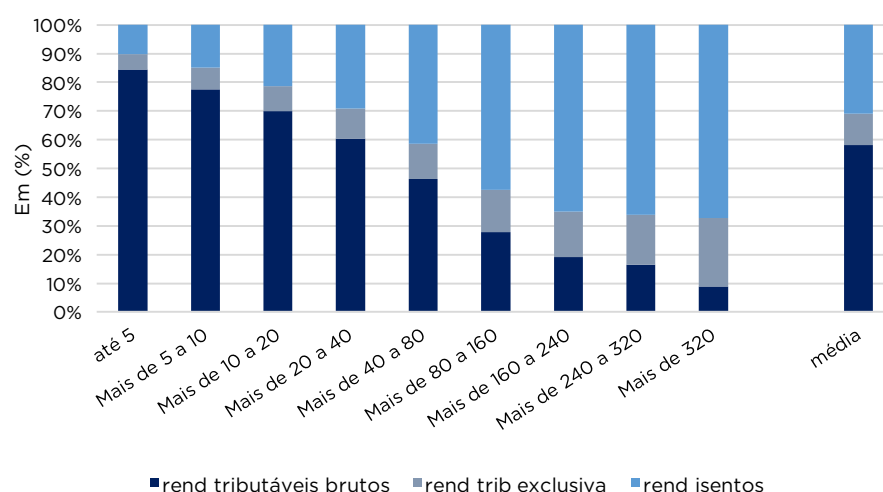


Fonte: Receita Federal. Elaboração Própria.

A Figura 7, que mostra a composição dos rendimentos brutos totais por faixas de rendimento total mensal, evidencia o porquê da baixa tributação sobre os mais ricos. Nos declarantes do IRPF com renda mensal bruta superior a 160 salários mínimos, a parcela dos rendimentos isentos, dentre os quais se destacam os rendimentos oriundos da distribuição de lucros e dividendos, é igual ou superior a 80% do total dos rendimentos. E, ademais, os rendimentos tributados exclusivamente, cujas alíquotas são inferiores às aplicadas sobre os rendimentos tributados no ajuste anual, respondem entre 16% e 24% dos rendimentos totais. Quadro diverso do que se observa entre os declarantes com rendimentos brutos mensais inferiores a 20 salários mínimos, faixa na qual os rendimentos tributáveis – exclusive os de tributação exclusiva – representam mais de 70% dos rendimentos totais.

**FIGURA 7 – COMPOSIÇÃO DOS RENDIMENTOS BRUTOS TOTAIS SEGUNDO TIPO TRIBUTÁRIO DO RENDIMENTO, POR FAIXAS DE RENDIMENTO BRUTO TOTAL MENSAL EM SALÁRIOS MÍNIMOS**

BRASIL  
2015



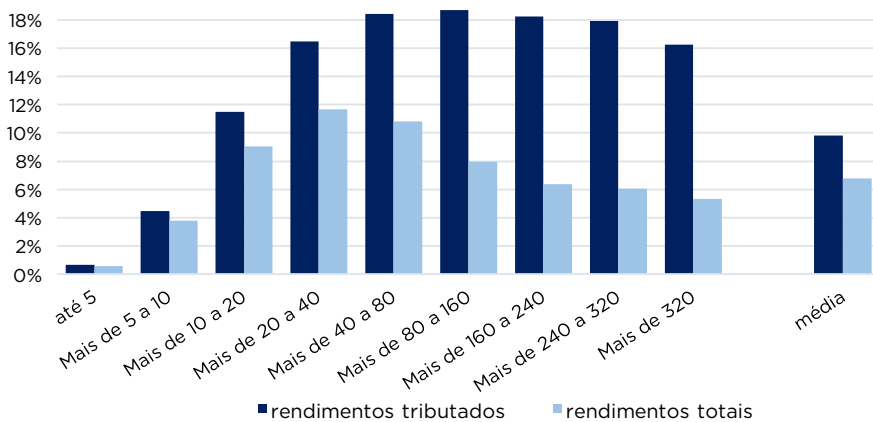
Fonte: Receita Federal; Gobetti e Orair (2016). Elaboração Própria.

O resultado disso é que a progressividade do IRPF é violada, com a queda das alíquotas efetivas sobre os rendimentos totais no topo da distribuição, como é ilustrado na Figura 8. Como se pode notar, as alíquotas efetivas estimadas para os rendimentos tributados – inclusive os de tributação exclusiva – são, grosso modo, crescentes, à medida que aumenta o rendimento recebido passível de tributação. Efetivamente, enquanto os declarantes com rendimentos mensais entre cinco e 10 salários mínimos são onerados em cerca de 5% da renda tributável, os que contam com rendimentos mensais entre 40 e 320 salários mínimos apresentam alíquotas sobre os rendimentos tributáveis próximas de 18%. Cenário que se altera radicalmente quando se avaliam as alíquotas efetivas em relação ao total dos rendimentos, com os muito ricos – rendimentos mensais superiores a 160 salários mínimos – recolhendo tão somente entre 5% e 7% do total dos seus rendimentos para o IRPF. Não resta dúvida que as deduções e, especialmente, as isenções do IRPF no Brasil implicam a violação do princípio da capacidade de pagamento, logo da equidade vertical, mas também da equidade horizontal.



**FIGURA 8 – ESTIMATIVA DAS ALÍQUOTAS EFETIVAS DO IRPF PELO TOTAL DOS RENDIMENTOS E PELOS TRIBUTADOS, SEGUNDO CLASSE DE RENDIMENTOS MENSAIS EM SALÁRIOS MÍNIMOS**

BRASIL  
2015



Fonte: Receita Federal e Gobetti e Orair (2016). Elaboração Própria.

Passa-se agora a tratar daqueles benefícios que têm importância para a tradicional classe média ou os relativamente ricos:<sup>13</sup> as deduções dos gastos privados em saúde e educação, bem como as relacionadas aos dependentes. Somam-se as isenções aos aposentados com doenças crônicas e a ampliação da faixa de isenção de renda para os rendimentos de aposentadoria das pessoas com 65 anos e mais.

13. Aqui se tem uma boa aproximação entre a categorização pela posição da renda pessoal-familiar, de caráter estatístico, e as interpretações relacionadas aos comportamentos e à posição social e laboral.

### Deduções de gastos com educação e saúde

Há pouquíssimos estudos que analisam esse conjunto de benefícios, menos ainda estudos que buscam identificar a alocação desses benefícios, ou seja, o público preferencialmente beneficiado por esses benefícios na estrutura de distribuição da renda. No caso da saúde, conta-se com os esforços de Ocké-Reis e Gama (2016) e de Mendes e Weiller (2015); os primeiros mostrando um custo fiscal pouco superior a R\$ 25 bilhões, em 2013. Compõem esse gasto tributário as deduções no IRPF e no IRPJ em apoio à saúde privada, os benefícios fiscais às entidades filantrópicas em saúde – IRPJ, PIS-Cofins, CSLL, contribuição previdenciária – e os destinados ao setor de medicamentos – IPI.

Paes (2014), em sua análise dos gastos tributários em saúde e educação, alertou para o fato de esses gastos tributários poderem “não ser o caminho mais adequado ... Talvez eles sejam justificados no incentivo à atividade produtiva, mas parecem pouco efetivos no atendimento das demandas sociais” (PAES, 2014: 1246). Mostra, para tanto, que os países latino-americanos têm nos gastos tributários um componente mais importante, em comparação com os países de OCDE, no financiamento das políticas de educação e saúde. No caso do Brasil, verifica-se uma relação entre gastos tributários e gastos totais semelhantes à média dos países da OCDE; e, para os voltados à saúde e educação, valores bem inferiores aos latino-americanos, mas ainda superiores aos observados nos países da OCDE. Aponta, por fim, que o uso mais intensivo de gastos tributários sociais ocorre em países que apresentam os piores indicadores sociais em educação e saúde.

### Renúncias fiscais federais: principais componentes

A receita federal brasileira divulga em atendimento aos instrumentos legais, o demonstrativo dos gastos tributários quando da lei orçamentária e o dado consolidado do ano – que se denominam estimativas com bases efetivas. Para as estimativas dos gastos tributários para o orçamento conta-se com informações desde 1989; e, para o gasto estimado com bases efetivas, desde 2006. Vale lembrar que na análise dos gastos tributários ou mais amplamente dos benefícios fiscais, devem ser consideradas as renúncias fiscais de estados e municípios, que se inscrevem na chamada guerra fiscal. Essas renúncias não serão objeto do presente texto, cabendo sublinhar que são de difícil alocação, uma vez que se concentram nos impostos estaduais e municipais sobre o consumo.

Ainda que a discussão do que sejam gastos tributários seja fundamental e se apresente como um conceito em disputa, decidiu-se agrupar o conjunto dos gastos tributários estimados pela receita de modo diverso, objetivando selecionar aqueles gastos cuja alocação se pode ver na distribuição da renda pessoal. E, no caso dos gastos dirigidos aos impostos sobre o consumo, sobre o lucro-renda da pessoa jurídica e as contribuições previdenciárias patronais, analisar os grupos econômicos que deles se beneficiam.

Na Figura 9, encontra-se cerca de 80% do gasto tributário da Receita Federal em grupos distintos dos constantes no plano tabular empregado pela instituição. Essas categorias se destinam, de um lado, a discriminar os benefícios cuja prevalência pode ser estimada na distribuição da renda pessoal; e, de outro, os voltados à formalização de empresas e trabalhadores, à redução dos custos de produtos essenciais ou estratégicos e de apoio à oferta caritativa de bens e serviços. Adicionam-se ainda os voltados ao apoio de setores industriais e ao desenvolvimento regional.

**FIGURA 9 – GASTOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (ESTIMATIVA EM BASES EFETIVAS), SEGUNDO CATEGORIAS SELECIONADAS**

BRASIL  
2014  
[R\$ Milhões]

CATEGORIAS	VALOR (R\$ MILHÕES)	PARTICIPAÇÃO NO GASTO TOTAL (%)
Simples Nacional (A)	67.698	26,3
MEI - Microempreendedor Individual (B)	991	0,4
Indenização por rescisão de contrato de trabalho (C)	5.023	2,0
Desoneração contribuição patronal sobre folha (D)	22.107	8,6
Total em Saúde e Educação (I)	41.034	16,0
Entidades filantrópicas e sem fins lucrativos (E)	20.716	8,1
Dedução gastos educacionais IRPF (F)	3.595	1,4
Dedução gastos em saúde IRPF (G)	10.629	4,1
Dedução assistência saúde a empregados IRPJ (H)	4.326	1,7
Isenção para rendimentos de aposentadorias de pessoas com 65 anos e mais (J)	5.398	2,1
Isenção do IRPF sobre aposentadorias por moléstia grave ou acidente de trabalho (K)	9.008	3,5
Desoneração PIS-Cofins dos produtos da Cesta Básica (L)	14.971	5,8
Agricultura, Agroindústria e Cesta básica (M)	19.610	7,6
Zona Franca de Manaus (N)	24.242	9,4
Desenvolvimento Regional e Zona Franca (O)	30.309	11,8
Apoio a setores industriais (informática, medicamentos e automóveis) (P)	19.925	7,7
Subtotal (A+B+C+D+I+J+K+M+O+P)	225.505	87,7
Subtotal (A+B+C+E+F+G+H+J+K+L+N+P)	203.608	79,2
<b>TOTAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS</b>	<b>257.223</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários da Receita Federal – Bases Efetivas 2014.  
Elaboração Própria.

O apoio à saúde e à educação privada nos custos de aquisição de bens e serviços (dedução dos gastos em saúde e educação no IRPF e de saúde no IRPJ) e as isenções destinadas aos aposentados idosos e doentes (aposentadorias de doentes crônicos e maior faixa de

isenção para as aposentadorias de pessoas 65 anos e mais) serão objeto de análise nessa subseção. Já os sistemas simplificados de tributação para pequenas empresas e para os trabalhadores por conta-própria – Simples Nacional e MEI, respectivamente – serão tratados na subseção seguinte. Esses dois conjuntos de benefícios respondem por cerca de 40% dos gastos tributários, que se encontram ao redor de R\$ 260 bilhões.

Infelizmente, o escopo do presente texto impede o aprofundamento nos gastos tributários em filantropia e os destinados à redução do custo da mão de obra e dos produtos essenciais – desoneração folha, da cesta básica e de medicamentos. No caso da filantropia, que alcança um gasto tributário da ordem de R\$ 25 bilhões, ou de 8,1% do gasto tributário federal, a produção acadêmica é muito restrita, chamando a atenção a predominância de textos de graduandos de ciências contábeis e administração. No caso das desonerações da folha e da cesta básica, cujo volume de benefícios atinge R\$ 37 bilhões e representa 14,4% do gasto tributário total, conta-se com alguns estudos voltados a avaliar seus efeitos. No caso da folha, sobre o emprego e os salários e, no da cesta básica, sobre preços e sua pertinência como política de melhoria da renda. Não serão objeto de análises os gastos tributários relativos ao desenvolvimento regional, incluindo a Zona Franca de Manaus, de apoio a setores industriais, destinados aos trabalhadores – indenização da rescisão do contrato laboral – e voltados a agricultura, cultura, ciência e tecnologia e habitação.

Em relação à desoneração da folha de pagamentos, conta-se com produção acadêmica relativamente maior, sobre seus impactos. Sinteticamente, os efeitos observados foram pouco expressivos e se concentraram nos salários.<sup>14</sup> Com a política tendo-se consolidado em momento de crescimento econômico, com o mercado de trabalho próximo do pleno emprego e, considerando as elasticidades de curto prazo no mercado de trabalho, é de se esperar que a redução dos custos sobre a mão-de-obra implique, principalmente, melhoria salarial. Há que ter presente o fato do país ter sofrido logo em seguida uma grave crise política e econômica, cujos efeitos sobre o mercado de trabalho demoraram a se concretizar. Nesse sentido, pode-se creditar a essa política, de elevado custo, esse retardamento, durante 2014 e 2015, da piora nas condições do mercado de trabalho. De toda forma, tal política tem potencial regressivo, uma vez que os efeitos positivos esperados se concentram nos salários dos empregados dos setores beneficiados que se situam nos estratos intermediários e intermediários superiores de renda, enquanto a mitigação parcial da redução de arrecadação se dá pela majoração dos impostos sobre o faturamento e receita que oneram o consumo, logo, os mais pobres.

A desoneração dos tributos federais sobre o faturamento e a receita de produtos da chamada cesta básica acompanhou política já realizada por vários estados no ICMS. Se tal medida já contou com grande apoio, atualmente se discute se o fato de o volume gasto concentrar-se no consumo das famílias mais ricas não coloca em xeque a efetividade da política naquilo que a sustenta, o seu caráter pró-pobre. Evidentemente que os ganhos em termos de poder de compra, caso a translação aos preços seja expressiva, se concentram entre os mais pobres, como bem apontam Magalhães *et al.* (2001). Atualmente, alguns estudos sustentam que a solução para esse ‘problema’ – gastar mais com os ricos – sem se afastar de buscar beneficiar os pobres em seu poder de compra via política tributária é a devolução dos tributos pagos pela população pobre com produtos de primeira necessidade.<sup>15</sup> A experiência das políticas de eficiência tributária dos estados – melhoria arrecadatória do imposto sobre o consumo por meio da concessão de descontos aos contribuintes nos impostos patrimoniais (IPTU e IPVA) – e da qualidade dos cadastros de famílias pobres permitem a aplicação imediata da devolução dos impostos indiretos pagos em alimentos e produtos de primeira necessidade às pessoas pobres e vulneráveis.

14. Dallava (2014) e Scherer (2015).

15. Para maiores detalhes ver Palhares da Silva (2018).

Para uma primeira avaliação dos gastos privados em saúde e educação por meio da dedução desses gastos nos rendimentos tributáveis no IRPF elaborou-se a Figura 10, com base nos dados divulgados pela Receita Federal sobre o IRPF. Nessa tabela, constam informações sobre as deduções de saúde, instrução e pela dependência econômica, bem como o total delas, segundo faixas dos rendimentos totais mensais em salários mínimos. Tendo em vista que cerca de 20% da população adulta é declarante do Imposto de Renda, analisa-se a distribuição desses benefícios entre os 20% mais ricos da população. Como se pode notar, os 50% mais pobres dos declarantes de IRPF, com renda mensal total de até cinco salários mínimos, respondem por 23% do valor do total de deduções. Essa participação decorre das deduções por dependente e do desconto padrão – não reportado na tabela.

Deseja-se chamar a atenção para a sobre-representação nas faixas entre 10 e 40 salários mínimos das deduções em saúde e instrução, sendo superior ao dobro de suas participações no total de declarantes. De outra parte, considerando o valor médio mensal na primeira faixa e o limite de isenção, as deduções do desconto padrão e da dependência implicam a redução expressiva da alíquota efetiva. Na faixa seguinte, a participação do valor estimado do benefício mensal alcança quase 5% da renda total.

**FIGURA 10 – PARTICIPAÇÃO NO TOTAL DE DECLARANTE E NO VALOR DAS DEDUÇÕES, ESTIMATIVA DO VALOR DO BENEFÍCIO FISCAL E VALOR DO RENDIMENTO MÉDIO BRUTO MENSAL, POR FAIXAS DE RENDIMENTO BRUTO MENSAL**

BRASIL  
2015  
Em %

FAIXAS RENDIMENTOS TOTAIS MENSAIS (EM S.M.)	PARTICIPAÇÃO (%) DE DECLARANTES	PARTICIPAÇÃO NO VALOR DAS DEDUÇÕES (%)				ESTIMATIVA DO VALOR BENEFÍCIO R\$ MENSAL POR DECLARANTE				VALOR RENDIMENTO BRUTO MÉDIO MENSAL R\$
		Dependentes	Instrução	Saúde	Total (1)	Dependentes	Instrução	Saúde	Deduções Totais	
Até 5	50,1	33,6	15,5	11,8	22,8	6,27	1,45	3,25	36,00	2.303
Mais de 5 a 10	28,0	36,9	39,7	29,2	30,7	37,08	20,02	43,50	260,74	5.511
Mais de 10 a 20	13,5	18,6	27,8	27,8	22,5	47,33	35,46	104,74	483,04	10.968
Mais de 20 a 40	5,7	7,7	12,1	19,8	13,5	45,94	36,33	175,94	686,65	21.904
Mais de 40 a 160	2,4	2,6	4,0	8,9	8,1	35,70	28,06	183,88	965,31	52.212
Mais de 160	0,3	0,6	0,9	2,5	2,5	80,10	59,09	454,64	2.605,09	212.438

Fonte: Receita Federal

Nota: (1) (+ desconto padrão, contribuição previdenciária, PENSÃO alimentícia e livro caixa)

Assim sendo, fica patente a importância desses benefícios para a população situada, grosso modo, entre o percentil 90 e 99, ou seja, a classe média tradicional. Recebem benefícios na aquisição de bens e serviços educacionais e de assistência à saúde em valores superiores aos destinados pelos programas de transferência de renda às famílias pobres. Concretamente, tratando-se os benefícios do programa Bolsa Família como similares aos benefícios fiscais decorrentes das deduções no IRPF por dependente e em instrução, se verificou um benefício de cerca de R\$ 80,00 mensais, superior à concessão de dois benefícios variáveis do Bolsa Família, de R\$ 64,00 – valores para uma família típica, dois filhos dependentes em idade escolar. Caricaturalmente, os benefícios do IRPF ligados à infância e à adolescência e aos seus estudos são superiores aos benefícios assistenciais com objetivos semelhantes. Ou seja, a classe média tradicional conta, também, com um Bolsa Família “escondido” nas deduções do IRPF.

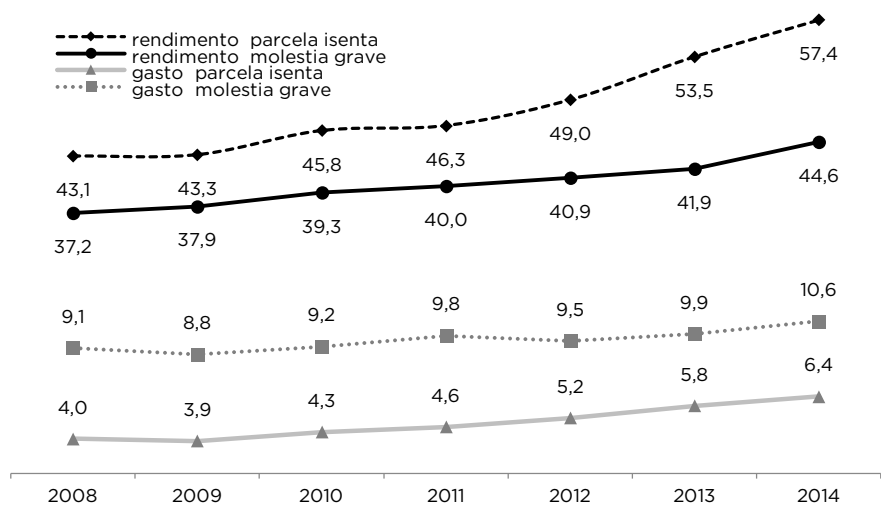
As isenções ligadas às aposentadorias e pensões percebidas por idosos – 65 anos e mais – e por doentes crônicos compõem outro conjunto de benefícios fiscais por meio do IRPF que se destinam à classe média tradicional e aos situados no topo da distribuição de renda. Aposentadorias e pensões recebidas por pessoas de 65 anos ou mais contam com limite de isenção em valor dobrado ao usual. No ano calendário de 2016, os rendimentos tributáveis

eram isentos até o valor de R\$ 1.903,98 mensais, com os originários de aposentadorias e pensões tendo o limite ampliado para R\$ 3.807,96. Em relação aos proventos de aposentadorias ou pensões de pessoas com doenças crônicas ou moléstias graves, concede-se isenção integral do IRPF sobre tais rendimentos.

A Figura 11 apresenta a evolução, entre 2008 e 2014, do valor total dos rendimentos isentos destinados a idosos e doentes crônicos, bem como dos gastos tributários decorrentes desses benefícios. Como se pode verificar, o gasto total com tais benefícios, em 2014, alcançou R\$ 17 bilhões em valores de janeiro 2016, o que representa cerca de 1/3 dos gastos com o programa Bolsa Família e cerca de 90% dos dispêndios com o benefício assistencial a idosos pobres sem aposentadorias ou pensões – o Benefício de Prestação Continuada-Idoso. Vale destacar que foram beneficiados pelas isenções fiscais do IRPF, em 2014, cerca de 3 milhões de pessoas; e pelo BPC ao Idoso a população beneficiada atingiu quase 2 milhões de pessoas. Assim se pode afirmar que são públicos de magnitude similar, sendo a principal diferença a localização desses públicos na estrutura distributiva, com os beneficiários do IRPF situando-se no topo da distribuição da distribuição – 20% mais ricos –, e os contemplados pelo BPC concentrando-se nos estratos intermediários da distribuição de renda.

**FIGURA 11 – VALOR DOS RENDIMENTOS ISENTOS DE APOSENTADOS IDOSOS E COM DOENÇAS CRÔNICAS E GASTO TRIBUTÁRIO COM ESSES BENEFÍCIOS**

BRASIL  
2008-2014  
R\$ bi de 2016



Fonte: Receita Federal e Castro (2014)  
Elaboração Própria

Na Figura 12, consta a evolução da população beneficiada pela isenção de proventos de aposentadorias de maiores de 65 anos e de doentes crônicos e a estimativa do subsídio médio mensal em valores de 2016. O benefício decorrente da parcela isenta é cerca de R\$ 180 mensais, enquanto a relativa à isenção por doença crônica alcança R\$ 1.300 mensais. Estranho que os doentes não declarantes do IRPF não percebem nenhum benefício dessa magnitude e, no caso de várias das doenças crônicas, compartilham do mesmo serviço – o SUS. Segundo dados dos suplementos saúde da PNAD 2003 e 2008, os atendimentos de quimioterapia, radioterapia, hemodiálise ou hemoterapia no SUS responderam por cerca de ¾ desses atendimentos, com os planos sendo responsáveis por pouco mais de 20% e cabendo aos atendimentos via gasto privado direto – *out-of-pocket* – uma participação marginal (PORTO; UGA; MOREIRA, 2011). Ademais, Diniz et

al. (2007) não encontraram evidências da presença significativa de gastos catastróficos em saúde nas famílias brasileiras e, mesmo em Boing *et al.* (2014), que reportam gastos catastróficos em saúde, apontam-se aumentos marginais na taxa da extrema pobreza.

**FIGURA 12 – EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE BENEFICIÁRIOS DAS ISENÇÕES DE APOSENTADORIAS DE IDOSOS E DE APOSENTADORIAS OU PENSÕES DE DOENTES CRÔNICOS E DO BENEFÍCIO MÉDIO MENSAL**

BRASIL  
2008 A 2014

ANOS	BENEFICIÁRIOS (MILHARES)		SUBSÍDIO MÉDIO MENSAL (R\$ 2016)	
	PARCELA ISENTA	MOLÉSTIA GRAVE	PARCELA ISENTA	MOLÉSTIA GRAVE
2008	1,809	646	182	1,032
2009	1,812	635	168	1,102
2010	1,865	599	159	1,123
2011	1,948	491	172	1,438
2012	2,043	541	175	1,394
2013	2,262	564	175	1,296
2014	2,443	574	184	1,324

Fonte: Receita Federal. Elaboração Própria.

Na Figura 13, onde são discriminadas as rendas isentas, notadamente as relacionadas às aposentadorias, segundo faixas de rendimento mensal, evidencia-se que tais benefícios, voltados aos rendimentos de aposentadorias ou pensões recebidas por doentes crônicos, se concentram nos estratos superiores de renda. Considerando, como já dito, que a população adulta onerada pelo IRPF se situa nos 20% mais ricos, vale identificar melhor onde se concentram os beneficiários dentro desse grupo. Mais de 1/3 do valor das rendas isentas relativas a idosos e doentes crônicos se concentra no estrato de declarantes com rendimentos totais mensais superiores a R\$ 149.280, sendo que a quase totalidade dessas rendas isentas são de declarantes com rendimentos mensais superiores a R\$ 22.392. Empregando-se as metodologias de associação entre pesquisas domiciliares e registros fiscais, estima-se que 2/3 dos benefícios destinam-se aos 5,0% mais ricos da população, com a totalidade deles destinando-se aos 17,4% mais ricos e, o mais surpreendente, que 15% do valor dos benefícios são usufruídos pelos 0,1% mais ricos.

**FIGURA 13 – DECLARANTES DO IMPOSTO DE RENDA, RENDA TOTAL E RENDAS ISENTAS. TOTAL, POR DOENÇA CRÔNICA E APOSENTADORIAS DE IDOSOS, POR FAIXAS DE RENDIMENTO TOTAL MENSAL**

BRASIL  
2012

FAIXAS RENDIMENTO TOTAL	DECLARAÇÕES	RENDA TOTAL	RENDAS ISENTAS			DECLARANTES	PARTICIPAÇÃO (%)		
			TOTAL	DOENÇA CRÔNICA	APOSENTADORIAS DE IDOSOS		RENDA TOTAL	RENDAS ISENTAS	DOENÇA CRÔNICA E APOSENTADORIAS DE IDOSOS
0 - 3.732	1.304.948	269,6	55,3	1,5	2,8	5,09	0,01	0,01	0,01
3.732 - 7.464	497.333	3.386,8	182,3	20,1	43,0	1,94	0,18	0,03	0,09
7.464 - 14.928	1.034.305	11.824,9	1.324,6	95,7	547,1	4,04	0,61	0,24	0,95
14.928 - 22.392	2.163.528	41.639,9	3.156,1	204,5	1.299,7	8,45	2,16	0,56	2,23
22.392 - 37.320	7.718.283	222.215,6	17.443,0	1.501,0	7.314,8	30,13	11,50	3,10	13,07
37.320 - 74.640	7.166.909	372.566,8	49.856,8	4.354,1	13.093,2	27,98	19,28	8,87	25,86
74.640 - 149.280	3.456.902	355.488,5	72.239,4	6.960,4	7.995,0	13,49	18,40	12,85	22,17
149.280 e mais	2.275.345	924.840,4	417.865,8	17.316,6	6.717,7	8,88	47,86	74,34	35,62
<b>Total</b>	<b>25.617.553</b>	<b>1.932.232,6</b>	<b>562.123,4</b>	<b>30.453,9</b>	<b>37.013,2</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Receita Federal e Castro (2014). Elaboração Própria.

Como se pode notar na Figura 14, que emprega as informações da PNAD 2013, 82,1% dos beneficiários da previdência social brasileira não são alcançados pelo IRPF, com as estimativas dos ganhos de renda para os declarantes do IRPF que percebem aposentadorias ou pensões situando-se entre 2,5% e 8,3%. Os maiores ganhos da majoração do limite de isenção situam-se nas faixas de renda mensal entre R\$ 3.572,43 e R\$ 7.500,00, ou seja, na chamada classe média tradicional que se situa nos 10% mais ricos.

**FIGURA 14 – BENEFICIÁRIOS DE APOSENTADORIAS E PENSÕES PÚBLICAS E PERCENTUAL DE GANHO NA RENDA COM A PARCELA ISENTA**BRASIL  
2013

FAIXAS DE RENDA (R\$ MENSAIS DE SET. 2013)	BENEFICIÁRIOS	PARTICIPAÇÃO (%)	GANHO RENDA COM PARCELA ISENTA
até 1.787,77	22.453.641	82,1%	Isentos
de 1.787,77 a 2.679,29	2.355.799	8,6%	até 2,5%
de 2.679,29 a 3.572,43	1.134.492	4,2%	de 2,5% a 5,6%
de 3.572,43 a 4.463,81	436.375	1,6%	de 5,6% a 7,5%
de 4.463,81 a 5.363,31	302.702	1,1%	de 7,5% a 8,3%
de 5.363,31 a 7.500,00	299.685	1,1%	de 8,3% a 6,6%
de 7.500,00 a 10.000,00	165.667	0,6%	de 6,6% a 4,9%
de 10.000,00 a 15.000,00	137.476	0,5%	de 4,9% a 3,3%
de 15.000,00 a 20.000,00	42.349	0,2%	de 3,3% a 2,5%
mais de 20.000,00	35.397	0,1%	menos de 2,5%

Fonte: PNAD, 2013. Elaboração Própria.

**2.3. Regime simples e o MEI: capturas veladas**

A captura dos regimes simplificados de tributação ou de inclusão previdenciária é outro caminho trilhado pelas pessoas de renda elevada e relativamente elevada para reduzir sua participação tributária. Nesse particular, tem-se o fenômeno da pejetização, ou seja, a migração de inúmeros trabalhadores, especialmente os mais qualificados, para a pessoa jurídica, resultando na minoração da incidência do imposto de renda e da contribuição previdenciária. O fenômeno atinge tanto aqueles que percebem rendas elevadas em uma relação clássica de trabalho assalariado, onde o peso da contribuição previdenciária patronal é expressivo, como aqueles que desenvolvem atividades de cunho personalíssimo (advocacia, medicina, jornalismo, artistas, escritores, atletas). Assim, a comparação empregada na Figura 15 – reproduzida de Appy (2017) – trata da tributação incidente sobre a prestação de um serviço no valor de R\$ 30.000 entre o empregado assalariado, o sócio de empresa enquadrada no Simples e sócio de empresa no regime de Lucro Presumido.

**FIGURA 15 – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ASSALARIADO, PRESTADOR DE SERVIÇO SÓCIO DE EMPRESA NO SIMPLES E NO REGIME DE LUCRO PRESUMIDO COM RENDIMENTOS DE R\$ 30.000,00**

(Em R\$)

RENDA OU TRIBUTO	ASSALARIADO	SÓCIO DE EMPRESA		SIMPLES X ASSALARIADO
		Lucro Presumido	Simples	
Valor do serviço ou custo do empregado (A)	30.000	30.000	30.000	0
Tributos da empresa (B)	9.788	4.518	2.463	7.325
Folha	5.316	1.038	0	5.316
FGTS	1.617	0	0	1.617
Demais	2.856	3.480	2.463	393
Salário Bruto ou Valor do Serviço Líquido (C)				0
Tributos da pessoa física (D)	5.103	974	974	4.129
INSS	571	571	571	0
Imposto de renda	4.532	403	403	4.129
Renda líquida (A-B-D)	15.109	24.508	26.563	-11.454
Total de tributos (B+D)	14.891	5.492	3.437	11.454
% Tributos/valor do serviço ou custo do empregado	49,6	18,3	11,5	

Fonte e elaboração: Appy (2017).

Como se pode notar, dois aspectos respondem pela maior tributação do empregado assalariado de alta renda: o custo relacionado a folha salarial e o imposto de renda pago sobre os rendimentos do trabalho. Vê-se, como se apontou, que esses aspectos se relacionam a duas das tendências recentes: a necessidade de se reduzir a incidência sobre a folha e a questão de como tratar a tributação sobre o capital, notadamente na pessoa física

(GOBETTI, 2017). Há que salientar que a contribuição patronal de 20% sobre todo o rendimento se faz acompanhar do seguro de acidente de trabalho (de 0,5% a 6,0%), do salário educação (2,5%) e da contribuição para o sistema S (2,5%), dentre outros itens. Considerando, ademais, o FGTS como parcela do salário, tem-se uma divisão similar entre a redução dos encargos previdenciários e o pagamento de imposto de renda.

O Simples e o MEI significaram uma renúncia da ordem de R\$ 70 bilhões (RECEITA FEDERAL, 2017), em 2014; e, como mostra o exemplo estilizado, podem implicar tanto a redução da base de financiamento da previdência como da progressividade tributária nos rendimentos da pessoa física. Há que se ter cuidado nessa avaliação, porque ambos os regimes mostraram efeitos positivos em termos de formalização de empreendimentos, logo de trabalhadores. Vale destacar que estudos concluíram que o principal motivo de afiliação ao regime do Simples foi a simplificação no recolhimento tributário e na administração contábil dos empreendimentos, e não a minoração dos custos tributários.<sup>16</sup>

16. Corseuil e Moura (2011) com base na Pesquisa Industrial Anual concluíram que o efeito observado de redução na mortalidade das firmas industriais que optaram pelo Simples deve-se exclusivamente à redução da burocracia e não guarda nenhuma relação com a menor oneração tributária.

Na avaliação dessa comparação, alguns analistas se concentram no custo do trabalhador, colocando de lado a não oneração na pessoa física dos rendimentos originários da distribuição de lucros da empresa. Não resta dúvida que o debate sobre o custo tributário sobre a folha, base primeira da previdência social, tem-se encaminhado para propostas de redução da incidência e de ampliação das fontes de financiamento da seguridade. A redução da incidência sobre a folha visa, em especial, a melhorar a competitividade nacional, objetivo presente na desoneração ora em prática, a qual, mitigada, parcialmente, por meio da tributação sobre o consumo, teve efeitos regressivos. Não resta dúvida que uma proposta de redução do custo tributário da folha – contribuição patronal, salário educação e sistema S – contrabalançado pelo incremento da tributação sobre a renda da pessoa física, com a oneração de lucros e dividendos teria efeitos positivos. E, nesse sentido, deve-se ter presente que a mudança em direção a uma maior progressividade tributária demanda alterações legais, inclusive constitucionais, dado que a base de financiamento da política social são os tributos sobre o consumo e sobre a folha.

Appy (2017) apresenta valores referentes ao MEI com dois exemplos estilizados, um trabalhador com renda líquida de um salário mínimo e outro trabalhador com custo total para o empregador ou valor do serviço igual a R\$ 5.000. Verifica-se, em ambos os casos, uma diferença muito grande entre os tributos pagos em um caso e em outro. Grosso modo, os trabalhadores formais têm custos tributários da empresa e seus da ordem de 35% – excluindo o FGTS –, enquanto os afiliados no MEI são marginalmente onerados – entre 1 e 4%.

Courseil; Neri; Ulyseia (2014) concluem ser bastante provável, segundo seus resultados, que algumas empresas, em particular as menores, estejam utilizando a afiliação ao MEI como uma estratégia de alterar a relação entre trabalho assalariado e prestação de serviço. Deixam claro que não há como comprovar isto, dado que pela Pesquisa Mensal de Emprego (PME) não há como verificar se a transição de empregado para autônomo ocorreu sem alteração do local de trabalho. Efetivamente, reportam, com base na PME, aumento na chance de empregados transitarem para a categoria de autônomos contribuintes, o que inclui a formalização como autônomos de empregados informais. Em verdade, todas as posições na ocupação tornaram-se menos absorventes frente à opção de ser um conta própria formal, o que aponta impactos positivos na formalização dos trabalhadores autônomos.

Consideram-se tanto as particularidades da tributação direta aqui praticada como esse processo de “mutação” de pessoa física em jurídica como capturas pelas elites econômicas, ao implicar a redução da incidência tributária sobre a renda desses grupos. As mudanças



no sistema tributário em direção a uma maior progressividade demandam, portanto, vencer os obstáculos de uma tributação mais efetiva sobre o patrimônio e sobre a renda pessoal, livrando-a da captura pelas elites e pela classe média tradicional.

### 3. SAUDOSISMO ECONÔMICO E OS OBSTÁCULOS À JUSTIÇA FISCAL

O mundo tem presenciado, nos tempos recentes, o avanço de partidos e de apoio popular à extrema direita. Só para exemplificar, em 2014, no Reino Unido, Dinamarca e França, a direita xenofóbica capturou entre 25% a 30% dos votos, superando os entre 10% e 20% da década anterior (LOWY, 2015). E esse avanço da direita tem-se alastrado para além da Europa, como bem atesta a vitória de Donald Trump para presidência dos EUA.

No cenário em tela, as preocupações têm sido cada vez mais pujantes em relação ao avanço de uma onda conservadora no mundo. O Brasil, a despeito de ter mantido, em 2014, um partido de esquerda no governo central, merece ser investigado em relação ao fato.

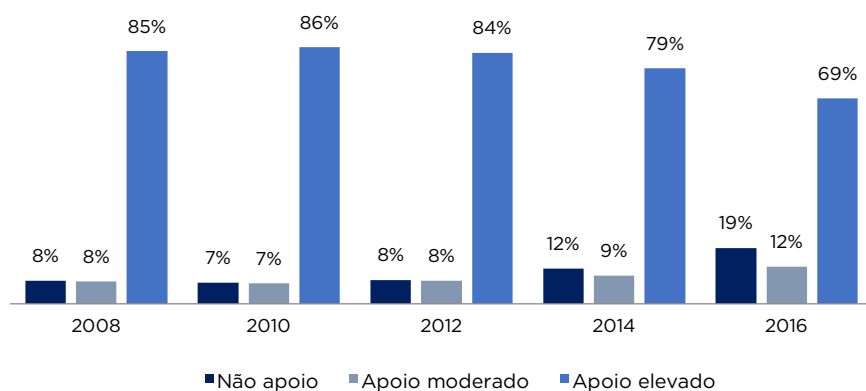
Uma onda conservadora, no caso brasileiro, pode estar vinculada à identificação de diferentes posicionamentos tais como: a mobilização política de movimentos de direita retirando o tradicional monopólio dos movimentos de rua como algo da esquerda; o aumento de parlamentares pentecostais mais extremistas frente ao secular monopólio católico; a elevação da intolerância de gênero; manifestações claras de ódio de classe (ARRETCHE; ARAÚJO, 2017); fortalecimento de forças conservadoras no Congresso Nacional (AVRITZER, 2017); a intolerância para com as minorias sexuais; e o apelo à intervenção militar (LOWY, 2015). No cenário econômico, o conservadorismo da sociedade reflete-se na redução ao apoio de medidas de redistribuição e de atuação do Estado, e, no que mais interessa, na menor tributação mesmo que à custa de menor proteção e/ou oferta de serviços públicos.

Os dados do Barômetro das Américas indiciam, como mostrado na Figura 16, que a maioria dos brasileiros é favorável a atuação do Estado em prol do enfrentamento da desigualdade. Todavia, no período recente houve uma mitigação das preferências dos brasileiros em relação à redistribuição, com a categoria de “apoio elevado” diminuindo de 85%, em 2008, para 69%, em 2016, redução de 16 pontos percentuais. De 2008 até 2012 a porcentagem dos brasileiros que apresentavam um apoio elevado à redistribuição manteve-se mais estável, porém a redução foi de expressivos 10 pontos percentuais, entre 2014 e 2016.

**FIGURA 16 – PREFERÊNCIA DOS BRASILEIROS À ATUAÇÃO DO ESTADO NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE**

2008-2016

EM % DOS ENTREVISTADOS



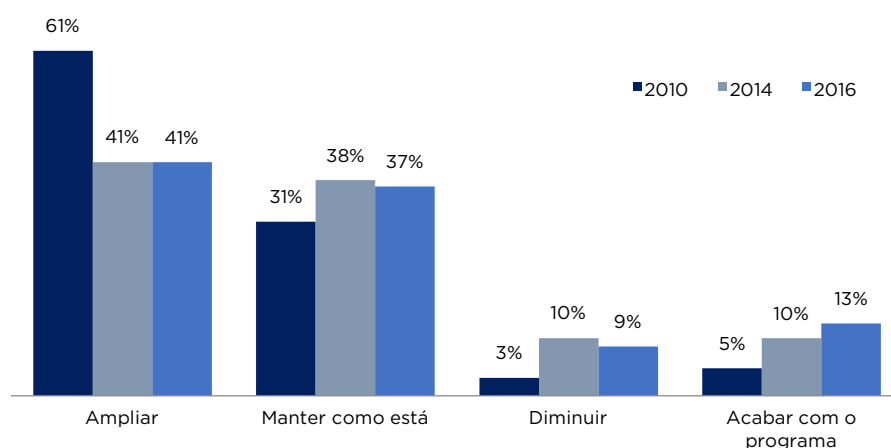
Fonte: Barômetro das Américas. Elaboração Própria.

Esse fato estilizado permite inferir que um sentimento mais conservador passou a operar depois de 2012, dada uma elevação de 11 pontos percentuais na porcentagem dos brasileiros que eram bastante contrários a atuação do Estado em prol da redistribuição entre esse ano e 2016.

No que concerne ao programa social de maior visibilidade nacional e internacional, o Bolsa Família, verifica-se na Figura 17 que 41% dos brasileiros adultos, em 2016, consideravam que o programa deveria ser ampliado. Esse apoio tem-se reduzido, uma vez que, em 2010, 61% dos brasileiros eram favoráveis à expansão do Bolsa Família. Entre 2010 e 2016, aumentou em oito pontos percentuais o quantitativo de brasileiros que demandavam o fim do programa, com 1 em cada oito brasileiros adultos reclamando o fim do programa, contra 1 para 20 no início da década. Isso pode ser mais um sintoma do adensamento do conservadorismo na sociedade.

**FIGURA 17 – PREFERÊNCIA DOS BRASILEIROS PELO PROGRAMA BOLSA FAMÍLIA**  
BRASIL

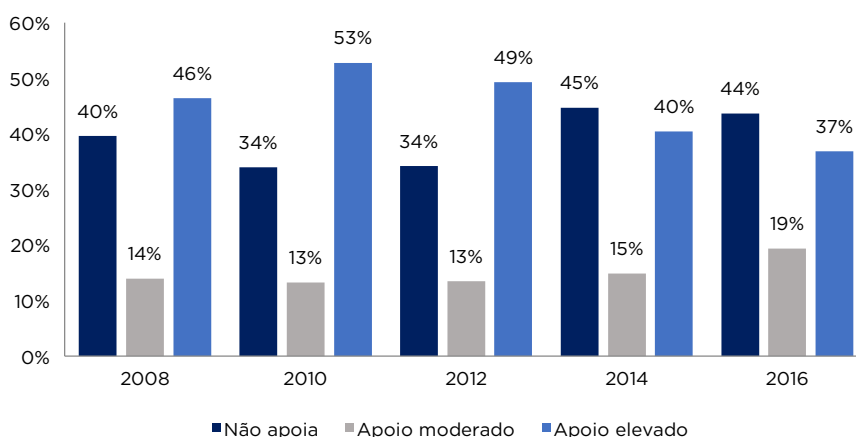
2010, 2014 E 2016.  
Em %



Fonte: Barômetro das Américas. Elaboração Própria.

**FIGURA 18 – PREFERÊNCIA DOS BRASILEIROS PELA INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA**

2008 A 2016  
Em %



Fonte: Barômetro das Américas. Elaboração Própria

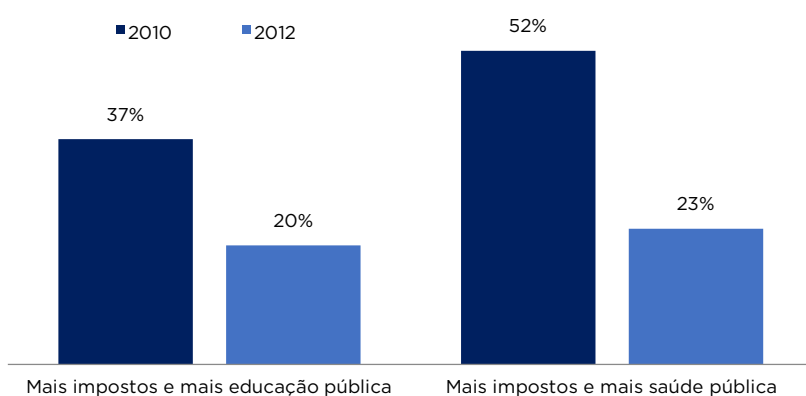
O cenário quanto às preferências dos brasileiros pela intervenção do Estado na economia não se distingue da concernente ao papel do Estado na redistribuição. A Figura 18 mostra que, somando os que apresentam apoio moderado e os que têm apoio elevado, a maioria dos brasileiros é favorável à intervenção do Estado na economia. Entrementes, houve uma queda, entre 2012 e 2016, do apoio elevado à participação do Estado na economia de 12 pontos percentuais, o que corrobora a hipótese do avanço do conservadorismo na sociedade. Os dados acima mostrados sugerem que a sociedade brasileira é adepta, a despeito da mitigação recente, do intervencionismo do Estado.

No que se refere às preferências por tributação, a Figura 19 revela que a maioria dos brasileiros é contrária ao aumento de impostos para provisão dos serviços de saúde e educação, e, entre 2010 e 2012, os brasileiros ficaram ainda menos favoráveis. Há, mais uma vez, vestígios de que se robusteceu no Brasil recente o conservadorismo econômico.

**FIGURA 19 – APOIO DOS BRASILEIROS AO AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS**

2010-2012

EM % DOS ENTREVISTADOS



Fonte: Barômetro das Américas. Elaboração Própria.

A literatura brasileira apenas recentemente se tem debruçado sobre preferências por redistribuição e atuação do Estado, podendo se creditar essa incipiência a restrita disponibilidade de dados que possibilitem investigar a temática. Cabe aqui citar, brevemente, os achados.

Através da aplicação de um *survey* de abrangência nacional, em 2012, Lavinias *et al.* (2014) chegaram à conclusão de um alto apoio da população à redistribuição e atuação do Estado. Conforme os dados dos autores, 42% das pessoas preferem pagar mais impostos e ter mais saúde e educação públicas; e 46% da população adulta concorda totalmente de que o governo é o promotor primário de bem-estar dos mais pobres. Ademais, mostram que mais da metade defendem integralmente que as pessoas mais ricas devem alocar uma proporção maior de sua renda em impostos frente aos mais pobres, bem como acreditam totalmente que no Brasil existem pessoas muito ricas em contraponto a outras muito pobres, problema que deve ser enfrentado E, o mais importante, cerca de 2/3 crê totalmente que o governo deve atuar para mitigar as desigualdades entre ricos e pobres. Arretche e Araújo (2017) concluem, valendo-se de três *surveys*,<sup>17</sup> que, apesar da trajetória levemente descendente entre 2008 e 2014, havia uma preferência majoritária dos brasileiros (nunca menor que 80%) pela atuação do Estado na redução de desigualdades. Os

17. PSIEMS; Eseb; CEM.

mais pobres eram, até 2013, mais favoráveis que os mais ricos à intervenção do Estado, havendo uma reversão em 2014. O maior apoio dos mais ricos frente aos mais pobres à atuação estatal é contrário ao que aponta a literatura, o que demanda cautela nas considerações sobre esse achado.

Arretche e Araújo (2017) ponderam que os eleitores brasileiros aparentam ter preferências contraditórias, uma vez que não se tem o mesmo grau de apoio à atuação do Estado para fins redistributivos na defesa de maior taxação, principalmente entre os ricos. Os autores mostram que não passa de 50% o público que é favorável à elevação da tributação para financiar ações sociais, sendo que o apoio fica entre 20% e 30% para a população que ganha mais de 10 salários mínimos. Os dados de Arretche e Araújo (2017) revelam uma queda, entre 2010 e 2014, no apoio à tributação para promover a área social, endossando as evidências de uma ascensão do conservadorismo econômico.

Importante ressaltar que o aumento da atuação do Estado e o enfrentamento à desigualdade não passam, necessariamente, pelo aumento de impostos para financiar programas sociais. O Estado pode ser mais presente e mitigar mazelas por meio de uma decisão política na alocação dos recursos que já tem à sua disposição, não sendo, portanto, imperativa a elevação da tributação.

No Brasil, o enfrentamento das desigualdades passa por mudanças na tributação em prol da progressividade e por uma decisão deliberada do governo central de propiciar inclusão social e não por elevação da carga tributária, que como se viu encontra-se nos patamares dos países centrais. Portanto, não parece contraditório a sociedade desejar mitigar a desigualdade e concomitantemente ser contrária ao aumento de impostos para financiar programas sociais. Ademais, Melo, Barrientos e Coelho (2014) chamam atenção para o fato de que é uma falha considerar que a redistribuição só pode ser atingida via tributação, uma vez que se negligenciaria o potencial dos gastos sociais para propiciar equidade.

O que chama atenção nos dados de Arretche e Araújo (2017) é a redução, entre 2008 e 2014, do apoio dos mais pobres à tributação, chegando a patamares similares à aversão dos mais ricos. O desacordo parecido entre os mais pobres e os mais ricos frente à tributação para fins distributivos não encontra respaldo na literatura sobre preferências por redistribuição. Sugere, por outro lado, que a ascendência da percepção dos mais pobres em relação ao peso da tributação pode amparar esse resultado. Conforme Melo, Barrientos e Coelho (2014), o Brasil encontra-se entre os países da América Latina em que a população mais considera a tributação como muito elevada, com aumento desse sentimento, entre 2003 e 2011, notadamente entre os mais pobres. Existe nesse achado pistas para se aventar um movimento conservador no que concerne a tributação, em especial entre a população mais pobre brasileira, um curioso fato.

Ratifica o desacordo dos brasileiros em relação à tributação, a pesquisa de Almeida (2010) que, com base em *survey* aplicado em 2009, buscou captar o *trade-off* entre tributação e apoio a políticas sociais. O autor conclui que os brasileiros preferem a redução dos impostos, mesmo que seja acompanhada de arrefecimento dos programas sociais. Sustenta que provavelmente as pessoas desejam ter o dinheiro em mãos para o consumo do que repassá-lo ao Estado na forma de impostos em troca da provisão de bens e serviços públicos. Esse achado desponta pistas sobre a eclosão de uma política de consumo, acentuando demandas sociais pela perspectiva do consumidor em detrimento de anseios do cidadão.

Os protestos de 2013 concederam mais vestígios para a percepção de ascendência da cultura do consumo no Brasil. Nos protestos de 2013, a “nova classe média” clamou

por redução de impostos e por escolas e hospitais no “Padrão FIFA”, sinalizando sua insatisfação com a ineficiência do setor público e a diminuta qualidade dos serviços prestados (CRUZ; BONIFÁCIO, 2014). Não parece, portanto, insano associar os pedidos de saúde e educação “Padrão FIFA”, nas manifestações de 2013, como indícios de uma cultura do consumo impregnada, uma vez que essas demandas parecem refletir um cidadão do tipo consumidor, com sonho consumista pelos serviços privados. Fontenelle (2016) comunga dessa hipótese ao considerar perceptível, nas manifestações de 2013, um imaginário cultural contaminado pela lógica do consumo, sinalizado em demandas mais próximas de uma subjetividade privatizada do que uma oferta pública universal. E para a autora, na medida em que efervescia a crítica à atuação do governo, mais água era colocada no moinho da cultura política do consumo.

Importante sublinhar um achado de Almeida (2010) que pode auxiliar, conjuntamente com a ideia da ascendência do consumidor-cidadão, a compreensão da aversão dos brasileiros à tributação. O autor mostra que há uma crença social, amparada em dois fatos, que a suavização da tributação não necessariamente conduzirá a uma menor oferta pública de bens e serviços. O primeiro fato é que há muita corrupção, então basta combatê-la para que o Estado tribute menos e gaste mais em proteção social. A segunda é que a tributação tem efeitos perversos para a dinâmica da economia, sendo que sua redução pode favorecer o crescimento econômico, conseqüentemente o aumento da arrecadação. Certamente esses dois fatos devem amparar a elevada aversão à tributação encontrada por Almeida (2010).

As estatísticas descritivas apresentadas e os autores supracitados sugerem, quase unanimemente, que no período recente os brasileiros ficaram mais conservadores em relação à redistribuição, à tributação e atuação do Estado. O debate aqui empreendido aponta, portanto, para a razoabilidade da hipótese de que um denso obstáculo à equidade fiscal é, no atual cenário, o desenvolvimento, ou melhor, a consolidação de uma visão conservadora do papel do Estado e a descrença em relação à atuação estatal na prestação de proteção social. Esse conservadorismo se reflete no uso recorrente da perspectiva do contribuinte para a avaliação das políticas fiscal e social, e na valoração da prestação privada para oferta social.

Os contribuintes, tão presentes na mídia e no vocabulário cotidiano, são para Fontenelle (2016, p. 267) “os cidadãos que começaram a exigir do Estado o mesmo tipo de atendimento que passou a ter no mercado de consumo”. O mantra “pago muito para o que me entregam” manifesta um descrédito em relação à esfera pública e à percepção de que a oferta pública de saúde, de educação, de segurança e de transporte é ineficiente.

Se a classe média não se identifica como destinatária da oferta pública de bens e serviços por considerá-los insuficientes ou de má qualidade, a oferta que já é restrita, dadas as limitações orçamentárias e os ajustes fiscais, tende a se fragilizar ainda mais, uma vez que se reduz a pressão social pelo seu financiamento.

Portanto, não se pode falar em obstáculos à promoção de justiça fiscal sem conceder centralidade à conquista dos corações e mentes por esse discurso de que o Estado retira muito dos contribuintes e gasta mal, devendo ter seu tamanho reduzido.

E esse movimento de crítica à tributação e queixas contra a atuação estatal, embora tenha-se acelerado a partir das manifestações de 2013, tem seu nascedouro em momento anterior. O movimento “Cansei”, em 2007, expressou esse sentimento de mais consumo privado, e insatisfação com a tributação e provisão do Estado. No bojo da revolta com

o caos aéreo, o “movimento Cansei” saiu às ruas criticando a administração pública, a corrupção e a carga tributária. O Cansei tinha claro teor antigovernista, tendo o movimento projetado às bases para a contestação aos governos PT, em sintonia com uma pauta que associava ineficiência na gestão pública, corrupção, e elevação dos gastos sociais (TATAGIBA; TRINDADE; TEIXEIRA, 2015).

Nessa direção, Silveira (2012) chamava atenção para o fato de que o movimento de críticas à carga tributária parecia descompassado da realidade, dado que se tornara mais contundente em um cenário de estabilidade da carga em relação ao PIB e diminuição da desigualdade.

Esse movimento contrário ao nível da tributação no contexto de adensamento da proteção social fez Silveira (2012) sustentar que o aumento das críticas ao tamanho da carga tributária, ilustradas pelo destaque dado ao impostômetro e a outras iniciativas, como o dia sem tributo e o de olho no imposto – visava, em verdade, a fragilizar a política fiscal, marcada pela majoração do gasto social e pelo aumento de sua progressividade. Nessa linha, o autor chama atenção que a mitigação de impostos tendo como contrapartida a suavização do gasto social é medida regressiva, dado que os pobres são os mais beneficiados pelas políticas sociais.

Em que pesem as debilidades do Estado de Bem-Estar brasileiro, o caminho seguido, até então, foi de construção e consolidação de uma proteção social ampliada, com reflexos em termos de melhora dos indicadores de pobreza e desigualdade da renda do trabalho. Todavia, na contramão da demanda premente por justiça fiscal tem-se presenciado desde 2015 no país, medidas que não favorecem a equidade.

Dentre estas, merece relevo a Emenda 95 e seus efeitos deletérios. A Emenda 95 à Constituição apresenta um Novo Regime Fiscal (NRF) no âmbito da União para os próximos 20 anos. Esse Novo Regime Fiscal estabelece um limite para despesa primária da União, em conformidade ao valor das despesas pagas no exercício de 2016. Assim, pelo NRF, nos próximos vinte anos, o valor da despesa primária da União não excederá o valor das despesas pagas em 2016, corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) a cada ano. Em termos práticos, essa proposição reflete no congelamento da despesa primária, em termos reais, pelos próximos 20 anos, com possibilidade de algum tipo de revisão apenas passados 10 anos.

Cabe apontar três preocupações dentre as muitas que rondam o NRF. Inicialmente, o ano tomado como referência para o congelamento das despesas primárias é de uma base orçamentária deprimida tanto pelos efeitos da crise econômica como pelas medidas de ajuste fiscal que vêm sendo tomadas desde 2015. Segundo, vinte anos de vigência para um regime fiscal, que na prática é uma medida de ajuste fiscal, representa a retirada do poder de decisão econômica das próximas gestões eleitas pela população, ou seja, é uma proposição de ajuste fiscal do governo atual que perpassará vários mandatos presidenciais. Terceiro, o NRF estabelece um indexador para o gasto descolado da capacidade arrecadatória do Estado e das demandas sociais. Em outras palavras, ainda que um novo ciclo de crescimento impacte positivamente as finanças, os ganhos não serão revertidos no aprimoramento das políticas públicas, e o avanço das demandas sociais, dentre muitas que acompanham o envelhecimento populacional, não serão apreciados na decisão sobre a evolução do gasto. Essas considerações permitem concluir que o NRF não apenas mitiga a atuação do Estado, em especial no campo social, como estabelece um projeto de nação cujas demandas da população não parecem ser prioridade.

Portanto, a direção que está sendo tomada não sintoniza com a demanda por justiça fiscal, uma vez que tende a reduzir o gasto social que alcança como principais beneficiários a população pauperizada. Ao se escolher o caminho da contenção do gasto para o ajuste das contas públicas, sem se buscar compensar esses prejuízos com melhorias no perfil distributivo de seu financiamento e com a eliminação de gastos tributários pró-ricos, devem-se esperar impactos regressivos profundos e a redução da equidade – consequências ainda mais preocupantes, se se consideram a crise econômica e seus efeitos, em especial para a população mais vulnerável.

A justiça fiscal, um anseio de longa data, parece, nesse contexto muito mais distante de se alcançar. Pensando pelos dois ângulos da política fiscal, gasto e tributação, não se veem ações sendo delineadas nessa direção. Por um lado, há a Emenda 95 e seus prováveis impactos de retrocesso no gasto social, por outro, as propostas de reforma tributária, em discussão no Congresso Nacional, que não incluem medidas propiciadoras da progressividade. Somam-se a esses fatos, os obstáculos à justiça fiscal erguidos em preferências mais conservadoras da sociedade em relação a tributação e ações redistributivas, e na própria apatia da população ante uma agenda de reformas estruturais que dilapidam os direitos sociais. O cenário em tela parece pouco favorecer a promoção da equidade que poderia ser acessada na política fiscal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As possibilidades de uma maior justiça fiscal no Brasil se encontram, de um lado, na ampliação da participação da tributação direta na composição da carga, com mudanças no imposto de renda da pessoa física e com a ampliação da tributação sobre o patrimônio e a riqueza. De outro lado, no aprofundamento dos gastos sociais progressivos, onde mudanças no sistema previdenciário são importantes, como a equalização dos critérios de concessão do benefício e a redução das taxas de reposição nos benefícios de maior valor, e a redução dos gastos sociais regressivos, com destaque para os de caráter tributário. O presente texto concentrou-se em apontar as limitações da tributação sobre o patrimônio no país e o que se classificou de capturas da política fiscal pelas elites econômicas e pela classe média tradicional, ou seja, tais possibilidades confrontam-se com os interesses de grupos com poder político. Assim, a importância marginal dos tributos sobre o patrimônio e sua baixa progressividade, a qual, como apontado, encontra-se ancorada em leis e na interpretação dada a elas, mostram que há espaços arrecadatórios e distributivos nessa rubrica de tributo.

A subtributação dos rendimentos do capital na pessoa física, com a isenção dos lucros e dividendos na pessoa física, e a suavização das alíquotas efetivas do imposto de renda da pessoa física, por meio de deduções na renda do consumo privado de educação e saúde e da dependência econômica e de isenções aos idosos e doentes, apontam caminhos para uma maior progressividade fiscal. A oneração dos rendimentos de capital na pessoa física, com modulação com os impostos sobre a pessoa jurídica e a redução – em alguns casos, a extinção – de benefícios fiscais no IRPF permitiriam a redução de impostos sobre o consumo e a suavização da carga sobre as empresas, acarretando uma alteração do perfil distributivo da tributação brasileira. Os obstáculos são muito expressivos, afetando, de um lado, os muito ricos e, de outro, implicando a revisão do pacto fiscal com as camadas médias tradicionais. Isso parece infrutífero em um cenário de arrefecimento do apoio da sociedade à ação do Estado, em especial à tributação progressiva, e de controle dos gastos sociais, com a nova política fiscal que congelou, em nível relativamente baixo, esses gastos. Soma a isso, que a proposta de reforma tributária em discussão no Congresso

Nacional passa ao largo, mais uma vez, da progressividade e de mudanças no âmbito dos tributos sobre a renda e sobre a riqueza.

Na seara legislativa é onde se observam as novas capturas das políticas sociais pelas camadas médias tradicionais e pelas elites econômicas, com a ampliação dos públicos potenciais de políticas tributárias. Assim, o Simples e, em menor grau, o MEI, cujos benefícios fiscais e burocráticos se destinavam à formalização dos microempreendedores e da pequena empresa, tiveram seus limites majoradas seguidamente e as regras de afiliação, flexibilizadas. O limite do Simples ora em vigor – R\$ 4,8 milhões de receitas anuais – é 10 vezes superior ao que se pratica em países latino-americanos. Exemplar dos bloqueios políticos encontra-se a dificuldade em se reonerar a folha de pagamentos em cenário de ajuste fiscal, mesmo tendo presente sua baixa efetividade no emprego e seu elevado custo fiscal.

Paradoxalmente, o debate sobre a resiliência dos ricos e muito ricos em ceder espaço na repartição da renda e a revisão no pensamento econômico dominante da existência de um *trade-off* entre eficiência e equidade apontam um cenário promissor no que concerne às propostas de políticas do *mainstream*. Nessa direção, o documento do FMI de outubro último, intitulado “Combatendo a Desigualdade”, propõe fortemente o emprego de instrumentos tributários distributivos, pois estes não são prejudiciais ao crescimento econômico e ao investimento.

No cenário em tela, o comportamento da sociedade frente ao aprofundamento do ajuste fiscal via o gasto, e de apoio a políticas tributárias mais progressivas, será, portanto, chave para a manutenção e adensamento da proteção afiançada pelo Estado de Bem-Estar Social brasileiro. |



## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, A. C. *O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010. 193 p.

APPY, Bernardo. *Tributação e Produtividade no Brasil*. In: Bonelli, R. Veloso, F. Pinheiro, A. C. Anatomia da produtividade no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, FGV/IBRE, 2017.

ARRETCHE, M.; ARAÚJO, V. *O Brasil tornou-se mais conservador? Novos Estudos CEBRAP*, Especial, p. 15-22, 2017.

AVRITZER, L. *Participation in democratic Brazil: from popular hegemony and innovation to middle-class protest*. *Opinião pública*, v. 23, nº 1, 2017.

BOING, Alexandra C.; BERTOLDI, Andréa D.; POSENATO, Leila G.; PERES, Karen G. *Influência dos gastos em saúde no empobrecimento de domicílios no Brasil*. *Rev. Saúde Pública*, vol. 48, nº5, 2014, p.797-807.

CARVALHO JR, P.H.B. *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*. Ipea, 2009 (Texto para Discussão Ipea nº 1417).

\_\_\_\_\_. *Property Tax Performance and Potential in Brazil*. (Tese de Doutorado). Pretoria, África do Sul, Universidade de Pretória. 2017.

\_\_\_\_\_. *Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU*. Plataforma Política Social, 2017a. (Texto para Discussão – série Reforma Tributária. Campinas, Plataforma social, nº 5).

\_\_\_\_\_. *Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Plataforma Política Social, 2017b (Texto para Discussão – série Reforma Tributária. Campinas, Plataforma social, nº 7).

CARVALHO JR., P. H. B; PASSOS, L. *Imposto sobre Grandes Fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (orgs). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017c.

CASTRO, Fábio A. *Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição*. Dissertação de Mestrado, Brasília, Universidade de Brasília, 2014.

CEPAL *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*

2015. *Dilemas y espacios de políticas*. LC/L.3961. Naciones Unidas: Santiago de Chile, março de 2015.

CORSEUIL, Carlos Henrique L.; MOURA, Rodrigo Leandro. *O impacto do simples federal no nível de emprego da indústria brasileira*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2011. (Texto para Discussão Ipea nº 1643).

CORSEUIL, Carlos Henrique L.; NERI, Marcelo C.; ULYSSEA, Gabriel. *Uma análise exploratória dos efeitos da política de formalização dos microempreendedores individuais*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2014. (Texto para Discussão Ipea nº 1939).

CRUZ, D. S.; BONIFÁCIO, J. S. *Instituições e geração democrática: as jornadas de junho e julho de 2013*. *Em Debate*, v.6, nº4, p.52-85, ago. 2014.

DALLAVA, C.C. *Impactos da Desoneração da Folha de Pagamentos sobre o Nível de Emprego no Mercado de Trabalho Brasileiro: um Estudo a partir dos Dados da RAIS*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2014

DINIZ, B. P. Campolina; SERVO, L. M.; PIOLA, S.; EIRADO, M. *Gasto das famílias com saúde no Brasil: evolução e debate sobre gasto catastrófico*. In: Silveira, F.G., Servo, L.M., Menezes, T. Piola. S. (orgs). Gasto e consumo das famílias brasileiras contemporâneas. Brasília (DF): Ipea; 2007.

FARIAS, Fátima G.; SILVA, Raimundo P.; LEITE, Acácio Z. *Imposto sobre a propriedade territorial rural*. Plataforma Política Social, 2018. (Texto para Discussão – série Reforma Tributária. Campinas, Plataforma social, nº 13).

FERNANDES, R. *Sistema Tributário e Desigualdade: uma análise do impacto distributivo do imposto de renda no Brasil*. Dissertação de Mestrado em Economia. Belo Horizonte: Cedeplar/UFMG, 2016.

FONTENELLE, I. A. *Alcances e limites da crítica no contexto da cultura política do consumo*. *Estudos Avançados*, v. 30, nº87, 2016.

GOBETTI, S. W. *Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer?* In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. *Progressividade tributária: A agenda negligenciada*. Rio de Janeiro: Ipea. 2016 (Texto para Discussão Ipea, nº 2190).

- HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo. *Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R.; SILVEIRA, F. G (orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.
- HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *La incidencia distributiva de la fiscalidad em América Latina*. In: SABAINI, Juan C. G.; JIMÉNEZ, Juan Pablo; MARTNER, Ricardo (eds.). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. CEPAL, Santiago, 2017.
- IMF – International Monetary Fund. *Government Finance Statistics: Manual 2014*. Washington. 2014. (<https://goo.gl/JWXbFq>)
- IMF – International Monetary Fund. *Fiscal Monitor: Tackling Inequality*. Washington. October 2017.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R.; SILVEIRA, F. G (orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo; PODESTÁ, Andrea. *La tributación sobre la renda em América Latina: desafíos y perspectivas*. In: SABAINI, Juan C. G.; JIMÉNEZ, Juan Pablo; MARTNER, Ricardo (eds.). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. CEPAL, Santiago, 2017.
- LAVINAS, L.; COBO, B.; VEIGA, A.; WALTENBERG, F.; MÉNDEZ, Y. S. *Percepções sobre desigualdade e pobreza: o que pensam os brasileiros da política social?* Rio de Janeiro: Letra e Imagem – Centro Celso Furtado de Políticas para o Desenvolvimento, 2014, v.1. p.172
- LINCOLN INSTITUTE OF LAND POLICY. *Database of Property Tax in Latin America: a comparative analysis. 2016*. (<https://goo.gl/rdqXGA>)
- LOWY, M. Conservadorismo e extrema-direita na Europa e no Brasil. *Serv. Soc.*, nº 124, 2015.
- LUSTIG, N. *The redistributive impact of government spending on education and health: evidence from thirteen developing countries in the Commitment to Equity Project*. In: CLEMENTS, Benedict; DE MOOIJ, Ruud; GUPTA, Sanjeev; KEEN, Michael (eds.). *Inequality and fiscal policy*. Washington: IMF, 2015.
- MAGALHÃES, L. C. G.; SILVEIRA, F. G.; TOMICH, F. A.; VIANNA, S. W. *Tributação sobre alimentação e seus impactos na distribuição de renda e pobreza nas grandes regiões urbanas brasileiras*. Anpec, *Economia*, 2(1), 2001.
- MELO, M. A.; BARRIENTOS, A.; COELHO, A.C. *Taxation, redistribution and the social contract in Brazil*. IRIBA working paper nº 11. 2014.
- MENDES, A.; WEILLER, J. A. B. *Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS*. *Saúde em Debate*, Rio de Janeiro, vol. 39, nº 105, 2015.
- MORGAN, Marc. *Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R. O; SILVEIRA, F. G. (orgs). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.
- NASCIMENTO, N. *A Inexistente Tributação da Riqueza no Brasil e o Imposto Sobre Grandes Fortunas*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016.
- OECD. *Latin American Economic Outlook 2009*, OECD Publishing, Paris. 2008
- \_\_\_\_\_. *The OECD classification of taxes and interpretative guide*. In: OECD. *Revenue Statistics: 1965–2016*, OECD Publishing, Paris. 2017.
- OCKÉ-REIS; C. O.; GAMA, F. N. *Radiografia do Gasto Tributário em Saúde – 2003–2013*. Nota técnica nº 19. Ipea, Brasília, maio de 2016.
- ORAIR, R.; GOBETTI, S. *Reforma tributária: princípios norteadores e propostas para o debate*. Brasília: Ipea, 2017. (No prelo).
- PAES, N. L. *Os gastos tributários e seus impactos sobre o desempenho da saúde e da educação*. *Ciência e saúde coletiva*. Rio de Janeiro, v. 19, nº 4, abril 2014.
- PIKETTY, T. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PORTO, Silvia M.; UGA, Maria A. D.; MOREIRA, Rodrigo S. *Uma análise da utilização de serviços de saúde por sistema de financiamento: Brasil 1998 –2008*. *Ciência e saúde coletiva*, vol.16, nº9, 2011. p. 3795–3806.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária Bases Efetivas – Ano calendário 2014. Série 2012 a 2017*. Brasília, março 2017. (<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/DGTEfetivo2014FINAL.pdf>)

SCHERER, C. *Payroll tax reduction in Brazil: effects on employment and wages*. Rotterdam: ISS/Erasmus University Rotterdam, 2015 (ISS Working Paper Series, n° 602).

SILVA, Giovanni P. *Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade*. Plataforma Política Social, 2018. (Texto para Discussão – série Reforma Tributária. Campinas, Plataforma social, n° 14).

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, Previdência e Assistência Sociais: impactos distributivos*. Brasília: ESAF, 2008. 1º lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional - Qualidade do Gasto Público. Brasília (DF), Brasília, 2008.

SILVEIRA, F. G.; FERREIRA, J.; MOSTAFA, J.; RIBEIRO, J. A. C. *Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda do Brasil?* – observando os dois lados da moeda. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZI JR., A.; ARBULU, S. E. M. (orgs.) *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: Ipea: SINDIFISCO: DIEESE, 2011. p. 25-64.

SILVEIRA, F. G. *Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. Brasília: ESAF; Tesouro Nacional, 2012 (XVII Prêmio Tesouro Nacional – 2012).

SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L. *Impactos distributivos da tributação e do gasto social-2003 e 2008*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORAIR, R.; SILVEIRA, F. G (orgs.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.

SOUZA, P. H. G F.; MEDEIROS, M. *A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2007/2014*. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (orgs.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.

TATAGIBA, L.; TRINDADE, T.; TEIXERA, A. C. C. *Protesto à direita no Brasil (2007-2015)*. In: CRUZ, S. V.; KAYSEL, A.; CODAS, G. (Orgs.). *Direita volver! O retorno da direita e o ciclo político brasileiro*. 1 ed. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2015, v. 1, p. 197-213.

VIANNA, S. W.; MAGALHÃES, L.C.G.; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A *Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996*. Texto para discussão n° 757. Brasília: Ipea, 2000

# RENÚNCIA DE ARRECADAÇÃO FISCAL EM SAÚDE NO BRASIL<sup>1</sup>

**CARLOS OCTÁVIO OCKÉ-REIS**

Economista, Doutor em Saúde Coletiva (UERJ) e Pós-dotor pela Yale School of Management (New Haven, EUA). Técnico de Planejamento e Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Especialista em International Health Economics pelo Centre for Health Economics, University of York (York, Inglaterra).

## RESUMO

Este texto analisa o gasto tributário em saúde, tendo por base os dados oficiais da Receita Federal do Brasil, entre os anos de 2003 a 2015. Essa investigação permite ao Ministério da Saúde avaliar o papel desses subsídios no contexto do subfinanciamento do Sistema Único de Saúde (SUS). Em particular, por ser peça-chave na reprodução econômica do mercado de planos de saúde, esse gasto indireto (renúncia fiscal) merece mais atenção das autoridades governamentais, caso se queira, a um só tempo, consolidar o Sistema Único de Saúde e reduzir o gasto das famílias e dos empregadores com bens e serviços privados. A principal contradição da renúncia associada aos gastos com planos de saúde reside em diminuir o comprometimento da renda dos estratos superiores da população, ao mesmo tempo que patrocina atividade econômica altamente lucrativa, em detrimento de recursos financeiros que poderiam ser alocados para ampliar programas de caráter preventivo e para melhorar a qualidade dos serviços especializados na saúde pública, que atende a imensa maioria da população brasileira dos estratos de menor renda. Este trabalho é apresentado na seguinte ordem: após a introdução, a seção 2 apresenta a polêmica em torno do gasto tributário. Na seção 3, verifica-se a evolução deste gasto entre 2003 e 2015, em especial daquela renúncia associada aos gastos com planos de saúde das famílias e dos empregadores. Na seção 4, argumenta-se sobre a necessidade de o governo federal regular a aplicação deste subsídio. Nas considerações finais, propõe-se a continuidade desta agenda de pesquisa, pois, à primeira vista, a renúncia não fortalece os pressupostos constitucionais nem promove a equidade do sistema de saúde brasileiro.

**Palavras-chave:** Sistema de saúde; Saúde pública; Gasto tributário; Equidade.

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) definiu a saúde como “dever do Estado” e “direito do cidadão”. Pela letra da lei, por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), todo cidadão possui este direito de acordo com suas necessidades sociais, independentemente da sua capacidade de pagamento, da sua inserção no mercado de trabalho ou da sua condição de saúde.

Parece evidente que o Estado deveria ter concentrado seus esforços para construir e fortalecer o sistema público nos últimos 30 anos. Notou-se, entretanto, que os planos de saúde contaram com pesados incentivos governamentais, cujos subsídios favoreceram e favorecem o consumo de bens e serviços privados. Desse modo, de modo diverso do esquema Beveridgeano e similar ao modelo privado estadunidense, o sistema de saúde brasileiro passou a funcionar como sistema duplicado e paralelo – na esteira da privatização, como defendem Andrade e Salles Dias Filho (2009), do antigo seguro social (Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social – Inamps).

1. Os dados apresentados neste trabalho foram publicados originalmente em nota técnica produzida no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

Para os defensores do SUS não é fácil lidar com essa contradição. Segundo Tuohy, Flood e Stabile (2004), o mercado pode agravar as distorções deste tipo de sistema, dado que o aumento do gasto privado e do poder econômico acabam corroendo a sustentabilidade do financiamento estatal, conduzindo a um círculo vicioso, caracterizado pela queda relativa do custeio e do investimento na saúde pública. E, de igual modo importante – como demonstrado por Wasem e Greb (2009) –, a regulação de sistema duplicado é muito mais complexa para o Estado, uma vez que o mercado cobre também serviços ofertados pelo setor público (OECD, 2004b).

Não é à toa que há algum consenso entre os analistas de políticas de saúde, de que os “maiores desafios (do SUS) são políticos, pois supõem a garantia do financiamento do subsistema público, a redefinição da articulação público-privada e a redução das desigualdades de renda, poder e saúde” (PAIM, 2013).

Esse quadro sintetiza a “americanização perversa” do sistema de saúde brasileiro (WERNECK VIANNA, 1998), de modo que seria oportuno repensar por que razões não foi possível romper as amarras estruturais desta herança histórica (COHN, VIANA E OCKÉ-REIS, 2010), em direção à ampliação do financiamento do SUS e do fortalecimento dos mecanismos regulatórios da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). Em particular, por ser peça-chave na reprodução econômica deste sistema duplicado e paralelo, tal renúncia merece mais atenção das autoridades governamentais, caso se queira, a um só tempo, consolidar o SUS e reduzir o gasto das famílias e dos empregadores com bens e serviços privados.

No contexto do subfinanciamento público (PIOLA *ET AL.*, 2013), a contradição central da renúncia fiscal associada aos gastos com planos de saúde reside em diminuir os gastos dos estratos superiores de renda, ao mesmo tempo em que patrocina atividade econômica altamente lucrativa, em detrimento de recursos financeiros que poderiam ser alocados para ampliar programas de caráter preventivo e melhorar a qualidade dos serviços especializados, fundamentais para consolidação do SUS (OCKÉ-REIS, 2014).

Para avaliar os subsídios em saúde, este artigo será apresentado na seguinte ordem. Na seção 2, será apresentada a polêmica em torno do gasto tributário. Na seção 3, analisaremos a evolução deste gasto entre 2003 e 2015, em especial da renúncia associada aos gastos com planos de saúde das famílias e dos empregadores. Na seção 4, discute-se a necessidade de o governo federal regular a aplicação deste subsídio. Nas considerações finais, seção 5, propõe-se a continuidade desta agenda de pesquisa, pois – além dos problemas do SUS relativos ao financiamento, à gestão e à participação social, à primeira vista – a renúncia não promove a consolidação do SUS e a equidade do sistema de saúde brasileiro.

## 1. DEBATE INCONCLUSO

Alguns países – como Austrália, Canadá e Estados Unidos – oferecem, ao seu modo, incentivos governamentais aos contribuintes, mediante a redução de impostos, para o consumo de planos privados de saúde (MOSSIALOS E THOMSON, 2002). Tal incentivo representa gasto tributário – se percebido como imposto não recolhido ou gasto público não aplicado diretamente nas políticas de saúde (VILLELA, 1981). Expressando visões antagônicas, este poderia tanto reforçar a política de contenção de custos no setor público, quanto promover a rentabilidade do setor privado, ou, ainda, compensar os efeitos negativos da carga tributária e do “abuso do usuário” (PAULY, 1986).

Sem entrar no mérito dos subsídios destinados à oferta (indústria farmacêutica e hospitais filantrópicos), o Brasil segue esta tendência mundial, uma vez que não apenas os gastos com planos de saúde, mas também com profissionais de saúde, clínicas e hospitais, podem ser abatidos da base de cálculo do imposto a pagar – para a pessoa física e a pessoa jurídica –, o que reduz a arrecadação do governo federal. Uma vez que os mecanismos privados de financiamento tendem a afetar o orçamento público aplicado na saúde (FLOOD, STABILE E TUOHY, 2002), pode-se questionar, de um lado, se a renúncia subtrai recursos do SUS que poderiam incrementar sua qualidade; e, de outro, se ela restringe o acesso a esse sistema, à medida que sua aplicação piora a distribuição do gasto público *per capita* para certos grupos da população (MEDICI, 1990).

No contexto do sistema público e privado brasileiro – duplicado e paralelo –, considerando-se os impactos deste subsídio sobre o financiamento do SUS e a equidade do sistema, parece aceitável que o Estado atenuo o conflito distributivo (NOGUEIRA, 2011), decorrente da aplicação de subsídios aos estratos superiores de renda, que acabam favorecendo o faturamento do mercado de planos de saúde. Contudo, o ponto a ser destacado, na atual conjuntura histórica, repousa na seguinte constatação, para além da política de austeridade fiscal: este conflito não parece encorajar a adoção de medidas governamentais no curto prazo.

No plano teórico, a renúncia não é vista como peça-chave para a reprodução do sistema duplicado e paralelo. Afinal de contas, não se trata de desoneração fiscal qualquer; pelo contrário, esta foi e é essencial para a estrutura e a dinâmica do mercado de planos de saúde (OCKÉ-REIS, 2012).

No plano político, contrariar determinados interesses enraizados na relação Estado e sociedade poderia gerar realinhamentos imprevisíveis no ciclo eleitoral. No primeiro momento, a legitimidade de redução, eliminação ou focalização do subsídio poderia ser contestada pela “classe média”, que tem influência na opinião pública; pelos trabalhadores do setor público, privado e das empresas de economia mista, que perderiam todo ou parte do subsídio; pelos empregadores, que sofreriam aumento do custo da mão de obra, embora com a possibilidade de proteger-se via remarcação de preços; pelas operadoras de planos de saúde, por clínicas e hospitais privados e pelos profissionais de saúde, que perderiam também parte da sua receita, uma vez que o gasto tributário funciona como patrocínio para o consumo de bens e serviços privados (ANDREAZZI *ET AL.*, 2010). Finalmente, no plano institucional, não se pode deixar de registrar que os poderes executivo, legislativo e judiciário – em particular, o núcleo do poder decisório do Estado brasileiro – são cobertos por planos privados de saúde ou por formas híbridas como os planos de autogestão e desse modo gozam de benefícios como o abatimento de parte dos seus gastos em saúde no imposto de renda. Além disto, seus membros recebem incentivos da União, sob a forma de salário indireto, para o consumo de bens e serviços privados de saúde (cf. OCKÉ-REIS E SANTOS, 2011).

Em que pese o realismo desse cenário, para reverter esse quadro, por meio da aplicação do montante do gasto tributário na saúde pública, uma alternativa seria aumentar os recursos financeiros e melhorar a qualidade do SUS, bem como ampliar a capacidade regulatória do Estado sobre o mercado de serviços de saúde: o SUS atrairia segmentos da clientela da medicina privada e a ANS regularia os preços, a cobertura e qualidade dos planos de saúde, tendo-se como resultado a redução dos gastos das famílias e dos empregadores. Se, de um lado, esse duplo movimento poderia permitir o apoio político para reduzir, eliminar ou focalizar a renúncia, de outro, exigiria que o próprio gasto tributário fosse alocado na atenção primária (prevenção) e na atenção secundária (exames, consultas

especializadas e cirurgias ambulatoriais) para melhorar, substancialmente, as condições de acesso e utilização do SUS.

Entretanto, se aumentar os recursos financeiros e melhorar a qualidade do SUS, bem como ampliar a capacidade regulatória do Estado sobre o mercado de serviços de saúde parece crível, a extensão e a profundidade dessa alternativa dependem do crescimento da economia e do desempenho do sistema público de saúde, do caráter anticíclico da política fiscal e da primazia da carreira de Estado na gestão dos recursos humanos do Ministério da Saúde (MS) e das esferas subnacionais.

De qualquer maneira, não é recomendável naturalizar a renúncia – aceitá-la como natural, uma vez que resultou da ação humana, condicionada por interesses econômicos e políticos, em certo período histórico –, tampouco manter desregulada sua aplicação – afastada de valores, normas e práticas que possibilitem o exercício do controle governamental sob o marco constitucional do SUS. Afinal de contas, a renúncia pode gerar situação tão regressiva da ótica das finanças públicas – ao favorecer os estratos superiores de renda e o mercado de planos de saúde –, que alguns países impuseram tetos ou desenharam políticas para reduzir ou focalizar sua incidência (OECD, 2004a). Nessa linha, parece oportuno refletir sobre a regulamentação dos gastos tributários em saúde. Antes contudo – na próxima seção – se examinará a magnitude da renúncia entre 2003 e 2015, com destaque para a análise da renúncia associada aos gastos com planos de saúde.

## 2. MAGNITUDE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS EM SAÚDE: 2003-2015

Esta seção apresenta a renúncia fiscal em saúde observada entre 2003 e 2015, ou seja, o montante de recursos que o Estado deixou de arrecadar, que envolve o consumo das famílias e dos empregadores, bem como a produção de bens e serviços da indústria farmacêutica e dos hospitais filantrópicos. Em particular, tendo como base os dados oficiais da Receita Federal do Brasil (RFB), estimou-se a renúncia efetiva associada aos planos de saúde, calculada *ad hoc*, a partir do modelo completo do Imposto de Renda – Pessoa Física (IRPF) e a partir de *proxy* das despesas médicas dos empregadores, por meio do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ).

Na Figura 1, observamos que em 2003 o setor saúde respondeu por 22,2% do gasto tributário total, isto é, R\$ 32,3 bilhões. Essa participação foi decrescente ao longo do período, atingindo 11,7% em 2015. Essa redução se explica em boa parte pela ampliação das desonerações fiscais e previdenciárias promovidas pelo governo federal.

Na mesma linha, verificamos na Figura 2 que a renúncia de arrecadação fiscal correspondeu a aproximadamente 1/3 das despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) do Ministério da Saúde (MS) no período, que se manteve estável entre 2003 e 2015, variando entre 31,8% e 32,3% no período.

Na Figura 3, tendo em vista as necessidades de financiamento do SUS, observamos que o montante da renúncia não foi desprezível entre 2003 e 2015: em treze anos, a preços médios de 2015, o governo deixou de arrecadar R\$ 331,5 bilhões (soma dos valores apresentados na terceira coluna). Nota-se, ainda, que a trajetória do crescimento do gasto direto e indireto em saúde em termos reais se deu em ritmo superior à evolução do PIB no período, sendo que, no último ano, os subsídios cresceram relativamente mais do que o próprio gasto direto.

Em 2015, somando a renúncia associada ao IRPJ (Figura 4) mais aquela associada aos planos de saúde (Figura 5), temos que os subsídios que patrocinam o consumo no mercado de planos de saúde alcançaram R\$ 12,5 bilhões em 2015. Em 2003, esse montante era de R\$ 6,1 bilhões, de modo que, em termos reais, os subsídios dobraram no período.

No quadro de desfinanciamento do SUS – considerando-se a magnitude expressiva do gasto tributário em saúde –, deve-se pensar sobre o caráter da regulamentação dos gastos tributários em saúde, advertindo-se que a tendência atual gera similaridade com a arquitetura do sistema privado de saúde estadunidense – reconhecido como caro e ineficiente – e que também se caracteriza pela presença de subsídios e benefícios aos empregadores (MARMOR E BOYUM, 1994).

#### FIGURA 1 – PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL, GASTO TRIBUTÁRIO TOTAL E GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE

Em R\$ Milhões Correntes

BRASIL

2003-2015

ANO	GASTO TRIBUTÁRIO		%
	TOTAL	SAÚDE	
2003	38.857	8.641	22,2
2004	49.800	10.515	21,1
2005	56.429	11.426	20,2
2006	81.240	14.894	18,3
2007	102.673	15.148	14,8
2008	114.755	17.050	14,9
2009	116.098	17.229	14,8
2010	135.861	18.376	13,5
2011	152.441	20.387	13,4
2012	181.747	23.431	12,9
2013	223.310	25.786	11,5
2014	257.223	29.019	11,3
2015	277.140	32.344	11,7

Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB) /Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad).

Elaboração: Diretoria de Estudos e Políticas Sociais (Disoc)/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

#### FIGURA 2 – PROPORÇÃO DO GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE SOBRE A DESPESA DO MINISTÉRIO DA SAÚDE (1)

Em R\$ Milhões Correntes

BRASIL

2003-2015

ANO	GASTO DO MINISTÉRIO DA SAÚDE	GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE	%
2003	27.181	8.641	31,8
2004	32.703	10.515	32,2
2005	37.146	11.426	30,8
2006	40.750	14.894	36,6
2007	44.304	15.148	34,2
2008	48.670	17.050	35,0
2009	58.270	17.229	29,6
2010	61.965	18.376	29,7
2011	72.332	20.387	28,2
2012	80.063	23.431	29,3
2013	83.053	25.786	31,0
2014	91.898	29.019	31,6
2015	100.055	32.344	32,3

Fonte: Ministério da Saúde (MS) e RFB/Cetad.

Elaboração: Disoc/Ipea.

Nota: (1) Despesas com ações e serviços públicos de saúde, em conformidade com a Lei Complementar nº 141, que regulamentou a Emenda Constitucional nº 29/2000, sancionada pela Presidência da República em 13 de janeiro de 2012.



**FIGURA 3 – CRESCIMENTO REAL: PRODUTO INTERNO BRUTO, MINISTÉRIO DA SAÚDE, GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE E GASTO FEDERAL TOTAL EM SAÚDE**

Em R\$ Milhões a preços médios de 2015

BASE 100 = 2003

BRASIL

2003-2015

ANO	PIB (1)		GASTO DO MINISTÉRIO DA SAÚDE (2)		GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE (2) (3)		GASTO FEDERAL TOTAL EM SAÚDE (4)	
	R\$	ÍNDICE	R\$	ÍNDICE	R\$	ÍNDICE	R\$	ÍNDICE
2003	4.184.234	100	53.872	100	17.125	100	70.997	100
2004	4.425.245	106	60.805	113	19.551	114	80.355	113
2005	4.566.947	109	64.626	120	19.878	116	84.504	119
2006	4.747.889	113	68.049	126	24.872	145	92.921	131
2007	5.036.079	120	71.385	133	24.408	143	95.792	135
2008	5.292.627	126	74.206	138	25.995	152	100.201	141
2009	5.285.968	126	84.702	157	25.045	146	109.747	155
2010	5.683.908	136	85.753	159	25.431	148	111.183	157
2011	5.909.810	141	93.870	174	26.457	154	120.327	169
2012	6.023.348	144	98.576	183	28.849	168	127.425	179
2013	6.204.339	148	96.284	179	29.894	175	126.178	178
2014	6.235.606	149	100.196	186	31.640	185	131.836	186
2015	6.000.570	143	100.055	186	32.344	189	132.399	186

Fontes: IBGE, MS e RFB/Cetad.

Elaboração: Disoc/Ipea.

Notas:

- (1) PIB deflacionado pelo deflator implícito, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Para o ano de 2015, calculou-se o deflator a partir das Contas Nacionais Trimestrais, replicando a metodologia utilizada pelo IBGE para os anos de 2010 a 2014.
- (2) Saúde deflacionada pelo IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor, do IBGE, a preços médios de 2015.
- (3) Despesas com ações e serviços públicos de saúde, em conformidade com a Lei Complementar nº 141, que regulamentou a Emenda Constitucional nº 29/2000, sancionada pela Presidência da República em 13 de janeiro de 2012.
- (4) Gasto total: soma dos gastos diretos (Ministério da Saúde) e indiretos (Gasto Tributário em Saúde).

**FIGURA 4 – CRESCIMENTO REAL DO GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE**

Valores deflacionados pelo IPCA a preços médios de 2015

Em R\$ Milhões

BASE 100 = 2003

BRASIL

2003-2015

ANO	IRPF		IRPJ		MEDICAMENTOS E PRODUTOS QUÍMICOS		HOSPITAIS FILANTRÓPICOS		TOTAL	
	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice
→										
2003	7.422	100	2.302	100	2.223	100	5.179	100	17.125	100
2004	8.476	114	2.434	106	2.746	124	5.895	114	19.551	114
2005	8.656	117	2.615	114	3.014	136	5.594	108	19.878	116
2006	9.645	130	2.874	125	6.610	297	5.743	111	24.872	145
2007	10.484	141	3.387	147	4.634	208	5.903	114	24.408	143
2008	11.468	155	3.326	144	4.714	212	6.488	125	25.995	152
2009	9.876	133	3.310	144	5.023	226	6.836	132	25.045	146
2010	9.429	127	3.676	160	5.001	225	7.325	141	25.431	148
2011	10.014	135	3.812	166	4.641	209	7.991	154	26.457	154
2012	10.788	145	4.118	179	5.156	232	8.787	170	28.849	168
2013	11.125	150	4.693	204	5.029	226	9.047	175	29.894	175
2014	11.678	157	4.717	205	5.489	247	9.756	188	31.640	185
2015	11.672	157	4.539	197	6.619	298	9.514	184	32.344	189

Fonte: RFB/Cetad.

Elaboração: Disoc/Ipea.

**FIGURA 5 – IRPF: CRESCIMENTO REAL SEGUNDO TIPO DE GASTO TRIBUTÁRIO EM SAÚDE**

Valores deflacionados pelo IPCA a preços médios de 2015

Em R\$ Milhões

Base 100 = 2003

BRASIL

2003-2015

ANO	HOSPITAIS/ CLÍNICAS (BRASIL)		HOSPITAIS/ CLÍNICAS (EXTERIOR)		PLANOS DE SAÚDE		PROFISSIONAIS DE SAÚDE (BRASIL)		PROFISSIONAIS DE SAÚDE (EXTERIOR)		TOTAL→	
	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice	R\$	Índice
→												
2003	1.417	100	28	100	3.845	100	2.023	100	108	100	7.422	100
2004	1.618	114	32	114	4.392	114	2.310	114	124	114	8.476	114
2005	1.561	110	27	95	4.760	124	2.206	109	102	94	8.656	117
2006	1.761	124	27	96	5.398	140	2.362	117	98	90	9.645	130
2007	2.474	175	40	140	5.778	150	1.890	93	303	280	10.484	141
2008	2.771	196	45	160	6.570	171	1.901	94	180	167	11.468	155
2009	2.197	155	19	65	6.006	156	1.600	79	55	51	9.876	133
2010	1.824	129	14	49	5.976	155	1.601	79	14	13	9.429	127
2011	2.059	145	15	53	6.269	163	1.664	82	8	7	10.014	135
2012	1.988	140	15	53	7.107	185	1.663	82	6	6	10.780	145
2013	1.942	137	16	57	7.488	195	1.582	78	6	6	11.034	149
2014	2.005	142	14	48	8.002	208	1.562	77	6	5	11.589	156
2015	2.125	150	15	54	8.014	208	1.427	71	7	6	11.588	156

Fonte: RFB/Cetad.

Elaboração: Disoc/Ipea.

**3. QUAL É O PAPEL DO MINISTÉRIO DA SAÚDE?**

Como se observou, ao deixar de arrecadar parte dos impostos, o Estado age como se estivesse realizando um pagamento – ou seja, um gasto tributário. Trata-se de pagamento implícito – isto é, não há desembolso –, mas constitui-se, de fato, em pagamento.

Nesse marco, as pessoas físicas podem deduzir da renda tributável os dispêndios realizados com saúde; porém, de maneira diversa da área da educação, não existe limite (teto) para tal abatimento – a não ser o próprio nível de renda do indivíduo. Esta forma de renúncia se aplica de igual modo ao empregador, quando fornece assistência à saúde a seus empregados, pois esta assistência é considerada despesa operacional e pode ser abatida do lucro tributável (PIOLA *ET AL.*, 2010). Vale dizer, no Brasil, esse tipo de incentivo governamental não é novidade nas relações econômicas estabelecidas entre o Estado e o mercado, e, portanto, seria natural esperar que o gasto tributário associado aos gastos com planos de saúde fosse ao menos justificado nas diretrizes do MS.

Afinal de contas, qual é a funcionalidade para o governo federal da renúncia de arrecadação fiscal na área da saúde? Em tese, esse tipo de gasto poderia atender aos seguintes objetivos governamentais, de forma combinada ou não: patrocinar o consumo de planos de saúde; fortalecer a regulação dos preços do mercado de planos de saúde; reduzir a fila de espera e o tempo de espera nos serviços especializados do setor público; diminuir a carga tributária dos contribuintes que enfrentam gastos catastróficos em saúde; reduzir os gastos com bens e serviços privados de saúde da força de trabalho inserida no polo dinâmico da economia; e promover benefício fiscal. Nessa linha, é desejável que o Estado avalie o impacto desse subsídio para a eficiência e para a equidade do sistema de saúde e o torne mais transparente para a sociedade no orçamento público.

No entanto, desde já, é possível sugerir algumas hipóteses sobre a lógica concreta do seu *modus operandi* do gasto tributário em saúde:

- O gasto público em saúde é baixo; boa parte dos problemas de gestão decorre exatamente de problemas de financiamento do SUS (OCKÉ-REIS, 2008-2009), de modo que a renúncia subtrai recursos significativos para o SUS, que poderiam melhorar a qualidade da sua oferta.

- A renúncia reforça a iniquidade do sistema de saúde, o que piora a distribuição do gasto público *per capita* – direto e indireto – para os estratos inferiores e intermediários de renda.
- Os lobbies tendem a conservar e a agravar tal iniquidade, dado que o poder econômico pode corroer a sustentabilidade econômica e política do SUS no Congresso Nacional.
- Os subsídios não desafogam – completamente – os serviços médico-hospitalares do SUS, dado que os usuários de planos de saúde utilizam seus serviços (vacinação, urgência e emergência, banco de sangue, transplante, hemodiálise, serviços de alto custo e de complexidade tecnológica). Dessa maneira, paradoxalmente, o sistema acaba socializando parte dos custos das operadoras – a exemplo do contencioso em torno do ressarcimento.
- No movimento contraditório do mix público/privado, os subsídios voltados para o setor privado podem fazer aumentar – de maneira descontrolada – a procura global por serviços de saúde, duplicando muitas vezes sua oferta. Pior: os usuários de planos de saúde, uma vez favorecidos pela renúncia, podem fazer, por exemplo, exames diagnósticos com mais rapidez, permitindo-se que “furem” a fila do SUS, em geral, nos serviços de alta complexidade.

Essas hipóteses merecem ser verificadas empiricamente, mas são tão marcantes que uma justificativa aceitável para o MS preencher esta lacuna normativa deveria partir da suspeita que a renúncia de arrecadação fiscal pode afetar o financiamento do SUS e a equidade do sistema de saúde. Em especial, se se considerar o caráter progressivo do SUS e seus efeitos positivos sobre a desconcentração de renda:

*“(...) o fato de que os 40% mais pobres se apropriam de cerca da metade dos gastos com internações hospitalares e de 45% das despesas com procedimentos ambulatoriais frente a uma participação da ordem de 10% para os 20% mais ricos. Na composição do total das despesas, cabe a metade mais pobre pouco mais de 55% frente a uma participação de 1/5 para os 30% mais ricos” (SILVEIRA, 2013, p. 56).*

Caso o governo queira radicalizar a carta constitucional em defesa da universalidade e da integralidade do SUS, outras pressuposições deveriam ser consideradas pelo MS, tendo-se em mente as contradições encerradas na articulação entre o padrão de financiamento público e o mercado de planos de saúde:

- O gasto tributário foi e é peça chave para a reprodução do sistema duplicado e paralelo.
- O subsídio associado ao mercado de planos de saúde não influencia a calibragem da política de reajustes de preços dos planos individuais praticada pela ANS – por exemplo, a Anvisa monitora a redução do preço dos medicamentos, a partir da desoneração fiscal patrocinada pelo governo voltada à indústria farmacêutica.
- O montante da renúncia associada ao IRPF e ao IRPJ não é controlado pelo MS, tampouco pelo Ministério da Fazenda – condicionado pela renda; e depende, exclusivamente, do nível de gastos na saúde dos contribuintes e dos empregadores.

Na atual correlação de forças, não existe solução única, muito menos de corte tecnocrático, para definir o papel do MS nessa questão. Por isto, evitando-se a “judicialização” deste processo, é essencial neste debate que governo e sociedade civil se aproximem. A rigor, o governo não controla o destino, tampouco o teto dos gastos tributários, que são definidos pelos planos e seguros de saúde, pelos prestadores de serviços de saúde das redes contratadas e pelos consumidores – ou seja, não necessariamente a partir das prioridades do governo federal.

Uma alternativa, semelhante à área de educação, seria, tecnicamente, estabelecer um teto ou planejar a eliminação ou a redução do gasto tributário em saúde. Com base nas experiências internacionais, a focalização poderia ser medida introdutória de fácil aplicação: seja em relação à faixa etária, ao nível de renda, aos itens de gastos (médicos, hospitais ou planos de saúde), ou, ainda, às próprias condições de saúde.

Em suma, o MS não pode desistir do seu papel de regular o gasto tributário em saúde, cujo desenho dependerá do projeto institucional do governo para o setor, bem como do seu poder de barganha para superar os conflitos distributivos na arena setorial e para resistir à sua captura pelo mercado de planos de saúde.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O bloco histórico sanitarista deve lutar para ampliar o financiamento, melhorar a gestão e fortalecer a participação social do SUS, mas, ao mesmo tempo, na crítica à privatização, deve propor a criação de estruturas institucionais e mecanismos regulatórios que permitam atrair segmentos da clientela da medicina privada para o SUS, bem como reduzir o gasto dos trabalhadores, das famílias e dos idosos com planos de saúde, serviços médico-hospitalares e remédios.

Na tentativa de fortalecer o SUS e reorientar o modelo de atenção, o gasto tributário associado aos planos de saúde – que alcançou R\$ 12,5 bilhões em 2015 – poderia ajudar no crescimento das transferências para a atenção básica e a média complexidade do MS.

Seria necessário, assim, convencer o governo e a sociedade acerca das “externalidades positivas” de eliminar, reduzir ou focalizar os subsídios, desde que tais recursos sejam aplicados na atenção primária (Programa Saúde da Família – PSF, promoção e prevenção à saúde, etc.) e na média complexidade (unidades de pronto atendimento, prática clínica com profissionais especializados e recursos tecnológicos de apoios diagnóstico e terapêutico, etc.) do SUS.

Afinal de contas, a conversão de gasto público indireto em direto na área da saúde teria mais sentido clínico e epidemiológico se contribuísse para negar e superar o atual modelo de atenção assistencial; em outras palavras, se fustigasse o sistema duplicado e paralelo, que estimula a superprodução e o consumo desenfreado de bens e serviços de saúde (COELHO, 2013) e que “(...) responde às condições crônicas na lógica da atenção às condições agudas, [e], ao final de um período mais longo, [pode determinar] resultados sanitários e econômicos desastrosos” (CONASS, 2014, p. 12). Entretanto, na atual conjuntura, considerando-se as vicissitudes do ciclo eleitoral, existe grau de indeterminação quanto à disposição da atual coalizão governamental em alocar os subsídios fiscais para o SUS, visando-se à melhoria do seu acesso e da sua qualidade. Parece aceitável, ao menos, que o MS se disponha a regular e a avaliar o gasto tributário em saúde.

O que precisa ser verificado é um conjunto de evidências que, neste momento, estão indicando a seguinte conclusão: a renúncia da arrecadação fiscal induz o crescimento do mercado de planos de saúde – em detrimento do fortalecimento do SUS – e, também, gera situação de injustiça distributiva, ao favorecer os estratos superiores de renda e determinadas atividades econômicas lucrativas. |

## BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, E. I. G.; SALLES DIAS FILHO, P. P. *Padrões de financiamento da saúde do trabalhador: do seguro social ao seguro saúde*. In: LOBATO, L. V.; FLEURY, S. (Orgs.). *Seguridade social, cidadania e saúde*. Rio de Janeiro: Cebes, 2009. p. 160-172 (Coleção Pensar em Saúde).
- ANDREAZZI, M. F. S.; OCKÉ-REIS, C. O. *Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública*. *Physis*, v. 17, n. 3, p. 521-544, 2007.
- ANDREAZZI, M. F. S. et al. *A agenda da reforma dos benefícios tributários das famílias e das empresas com saúde: entre o particular e o geral*. *Revista de sociologia e política*, v. 18, n. 35, p. 151-165, 2010.
- COELHO, I. B. *Os hospitais na reforma sanitária brasileira*. 2013. Tese (Doutorado) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2013.
- COHN, A.; VIANA, A. L. D'A.; OCKÉ-REIS, C. O. *Configurações do sistema de saúde brasileiro: 20 anos do SUS*. *Revista de política, planejamento e gestão em saúde*, n. 1, v. 1, p. 57-70, 2010.
- CONASS – CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIO DE SAÚDE. *A crise contemporânea dos modelos de atenção à saúde*. In: SEMINÁRIO CONASS DEBATE, 3. Brasília, Distrito Federal. Anais... Brasília: CONASS, 13 maio 2014.
- FLOOD, C. M.; STABILE, M.; TUOHY, C. H. *The borders of solidarity: how countries determine the public/private mix in spending and the impact on health care*. *Health matrix level*, v. 12, n. 2, p. 297-356, 2002.
- MARMOR, T. R.; BOYUM, D. *Reflections on the argument for competition in medical care*. In: MARMOR, T. R. (Ed.). *Understanding healthcare reform*. New Haven: Yale University Press, 1994. p. 139-145.
- MEDICI, A. C. *Incentivos governamentais ao setor privado no Brasil*. Rio de Janeiro: ENCE-IBGE, 1990. (Relatórios Técnicos, n. 1.).
- MOSSIALOS, E.; THOMSON, S. *Voluntary health insurance in the European Union: a critical assessment*. *International journal of health services*, v. 32, n. 1, p. 19-88, 2002.
- NOGUEIRA, R. P. *Crêterios de justiça distributiva em saúde*. Brasília: Ipea, 2011. (Texto para Discussão, n. 1.591).
- OCKÉ-REIS, C. O. *Os problemas de gestão do SUS decorrem também da crise crônica de financiamento?* *Trabalho educação e saúde*, v. 6 n. 3, p. 613-622, 2008-2009.
- \_\_\_\_\_. *SUS: o desafio de ser único*. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Qual é a magnitude do gasto tributário em saúde?* *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 5, p. 71-76, 2014.
- OCKÉ-REIS, C. O.; SANTOS, F. P. *Mensuração dos gastos tributários em saúde: 2003-2006*. Rio de Janeiro: Ipea, 2011 (Texto para Discussão, n. 1.637).
- OECD – ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Private health insurance in OECD countries*. Paris: OECD, 2004a.
- \_\_\_\_\_. *Proposal for a taxonomy of health insurance*. Paris: OECD, 2004b.
- PAULY, M. *Taxation, health insurance, and market failure in the medical economy*. *Journal of economic literature*, v. 24, n. 2, p. 629-75, 1986.
- PAIM, J. S. *A Constituição cidadã e os 25 anos do Sistema Único de saúde (SUS)*. *Cadernos de saúde pública*, v. 29, n. 10, p. 1.927-1.934, 2013.
- PIOLA, S. F. et al. *Gasto tributário e conflito distributivo na saúde*. In: CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. A. C. *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010. p. 351-374.
- \_\_\_\_\_. *Financiamento público da saúde: uma história à procura de rumo*. Rio de Janeiro: Ipea, 2013. (Texto para Discussão, n. 1.846).
- SILVEIRA, F. G. *Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. In: PRÊMIO TESOURO NACIONAL: 2012, 17, Brasília, Distrito Federal. Anais... Brasília: Tesouro Nacional, 2013.
- TUOHY, C. H.; FLOOD, C. M.; STABILE, M. *How does private finance affect public health care systems? Marshaling the evidence from OECD nations*. *Journal of health politics, policy and law*, v. 29, n. 3, p. 359-396, 2004.

VILLELA, L. A. *Gastos tributários e justiça social: o caso do IRPF no Brasil*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, 1981.

WASEM, J.; GREB, S. *Regulating private health insurance markets*. In: MARMOR, T. R.; FREEMAN, R.; OKMA, K. (Eds). *Comparative studies and the politics of modern medical care*. New Haven: Yale University Press, 2009. p. 288-304.

WERNECK VIANNA, M. L. T. *A americanização (perversa) da seguridade social no Brasil: estratégias de bem-estar e políticas públicas*. Rio de Janeiro: Revan, 1998

# Capítulo 2.

## Administração Tributária: modernização e combate à sonegação



## NOVA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO

### MARCELO LETTIERI SIQUEIRA

Diretor Técnico do Instituto Justiça Fiscal, Engenheiro Mecânico-Aeronáutico pelo ITA, Doutor em Economia pela UFPE e Professor Colaborador do CAEN/UFC.

### DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

Diretor de Relações Institucionais do Instituto Justiça Fiscal, Geólogo pela Unisinos e Pós-graduado em Engenharia de Recursos Hídricos e Saneamento Ambiental pela UFRGS.

### PAULO GIL HÖLCK INTROÍNI

Membro do Instituto Justiça Fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Especialista em Economia do Trabalho pela Unicamp.

### FÁTIMA MARIA GONDIM BEZERRA FARIAS

Presidenta do Instituto Justiça Fiscal, Economista pela UFC, Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Aposentada.

## RESUMO

Diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de fomentadores de desenvolvimento econômico inclusivo, vários países os têm questionado, clamando por reformas tributárias urgentes. No entanto, pouca atenção tem sido dada ao papel das Administrações Tributárias (AT) nessas reformas. Experiências recentes mostram que dois requisitos devem ser atendidos para que uma ampla reforma na AT seja institucionalizada. O primeiro é a vontade política. Nenhuma mudança profunda é possível sem forte vontade política das autoridades e sem consenso público sobre a necessidade de incluir no sistema aqueles contribuintes que, até então, conseguiram, legal ou ilegalmente, escapar dele. O segundo requisito são os recursos humanos. Em todas as reformas bem-sucedidas, um grupo de servidores públicos altamente qualificados e comprometidos com a mudança foi o principal responsável pelo sucesso. Para tratar dessa discussão, o presente artigo apresenta a experiência internacional de várias reformas nas AT (a partir de informações comparativas coletadas pela OCDE para um conjunto de 56 países), elabora um diagnóstico da AT brasileira à luz da experiência internacional e apresenta um conjunto de propostas para uma ampla reforma na AT, de modo a adequá-la ao novo sistema tributário em discussão nas propostas apresentadas neste projeto.

**Palavras-chave:** Reformas tributárias; Administrações tributárias.

## INTRODUÇÃO

O debate sobre reformas tributárias tem adquirido crescente importância na definição das políticas públicas, principalmente quanto ao efetivo papel do sistema tributário na promoção do crescimento econômico e na redução das desigualdades sociais.

Diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de facilitadores e fomentadores de desenvolvimento econômico inclusivo, vários países têm questionado o próprio modelo tributário, clamando por reformas urgentes, independentemente do nível das respectivas cargas tributárias, respectivos graus de desenvolvimento econômico-social e da qualidade dos serviços públicos colocados à disposição dos cidadãos. No entanto, pouca atenção tem sido dada ao papel das Administrações Tributárias (AT) nessas reformas.

A instituição formal de um sistema tributário justo e eficiente, por meio de uma legislação claramente estabelecida, é condição necessária, mas não suficiente para que sua aplicação real atinja os objetivos de eficiência e justiça pretendidos pelos legisladores. Como observou Kaldor (1980), em seu trabalho seminal, “a eficiência de um sistema tributário não é determinada apenas por uma legislação adequada, mas também pela eficiência e integridade da administração tributária”. Kaldor também advertiu que muitas reformas tributárias ambiciosas falharam porque não se preocuparam com reformular a AT de modo a adequá-la ao novo sistema tributário instituído.

Embora seja a política fiscal que define a legislação tributária, é a AT que a implementa, colocando-a em vigor, traduzindo as leis fiscais, de forma justa, eficiente e efetiva, em receitas tributárias. O desempenho da AT deve ser, pois, avaliado em relação aos requisitos de eficácia, eficiência e equidade. Quanto mais complexo for o sistema a ser administrado, devido à complexidade das regras tributárias, menos efetivamente a AT arrecadará e, ao mesmo tempo, menor será sua eficiência em função dos altos custos da cobrança, mas a simplificação pura e simples não pode ser o único mote de uma reforma. É preciso equilibrar eficiência e equidade do sistema.

Nesse sentido, é fundamental que a estrutura orgânica formal encarregada da administração do sistema tributário tenha condições objetivas de promover a adequada aplicação das normas tributárias instituídas, sob pena de se ver escorrer ralo abaixo todo o esforço para construir sistema tributário mais eficiente e justo.

Nas reformas fiscais, existe uma estreita correlação entre uma política fiscal bem-sucedida e uma AT eficiente. Ou seja, não existe boa política fiscal sem AT que tenha capacidade para aplicá-la com eficiência e justiça. E sem a reorganização permanente da AT e melhorias nos métodos de gestão, com pessoal altamente qualificado e responsável, é impossível esperar que as reformas tributárias possam ser realizadas com sucesso (BEJAKOVIC, 2000).

Somente nos últimos anos é que a maioria dos países começou a tratar as questões referentes à construção de uma AT moderna inserida em suas propostas de reformas tributárias. Como primeiro passo, focou-se na reestruturação organizacional da autoridade tributária, com ênfase na gestão por funções (arrecadação, cadastros, fiscalização, TI e contencioso, como principais), que são então organizadas por tipos de contribuintes, de tributos e/ou de setores ou atividades das empresas (OCDE, 2015).

As reformas administrativas realizadas em alguns países, com a instituição de novas estruturas organizacionais e equipes mais profissionais, colaboraram com a implementação bem-sucedida de várias reformas tributárias e em grandes melhorias na cobrança de tributos. Os exemplos de sucessos mostram que, sob condições adequadas, a eficiência da AT pode ser ampliada em período relativamente curto de tempo. Além disso, como demonstraram alguns países – como Bolívia, Chile, Colômbia e Uruguai na América do Sul, ou Espanha e Portugal na Europa –, com a maior eficiência da AT, a arrecadação

pode ser aumentada ao mesmo tempo em que se reduzem as desigualdades, por meio de uma incidência mais adequada dos tributos sobre os diferentes grupos de contribuintes (BEJAKOVIC, 2000).

No entanto, como ressaltam Budge e McKay (1994), as reformas promovidas nos sistemas tributários e nas AT na América do Sul têm sido mais impactantes porque estão sendo realizadas em países onde a tributação é regressiva, a maior parte das receitas tributárias é obtida de tributos indiretos e onde as maiores alíquotas sobre a renda são muito menores do que nos países desenvolvidos. Nesses países, entre os quais está o Brasil, o princípio democrático básico da equidade fiscal tem sido amplamente violado, em função da baixa tributação da renda e dos lucros.

Uma das lições mais importantes das experiências de diferentes países é que, em regra, uma condição prévia essencial para uma reforma da AT é a simplificação do sistema tributário, como forma de garantir que ele possa ser aplicado efetivamente (BEJAKOVIC, 2000). No entanto, como já ressaltado, o foco da reforma não pode ser somente a simplificação, principalmente quando o sistema é extremamente injusto. Referida simplificação deve ser buscada não na redução das bases tributárias ou alíquotas, mas principalmente na remoção de isenções, brechas legais e incentivos fiscais que potencializam a evasão fiscal.

Isso não significa que as melhorias no funcionamento e na eficiência da AT sejam uma tarefa fácil e simples, que possa ser feita no curto prazo. Na prática, a administração fiscal reflete toda uma série de fatores e condições socioeconômicas, como a formação e o nível de conhecimento dos funcionários, a distribuição de renda, a atitude em relação à autoridade do Estado, etc. (BEJAKOVIC, 2000).

E ainda há uma preocupação adicional a ser ressaltada: o controle da corrupção. Se a corrupção é generalizada na sociedade, não é possível esperar que a administração fiscal seja uma ilha isolada de honestidade. Uma boa estrutura tributária tende a ser o elemento essencial para garantir baixos índices de corrupção.

Outra questão relevante é o status organizacional da AT dentro do setor público como um todo, que é um dos principais fatores que afetam sua capacidade para se especializar e responder adequadamente às mudanças na economia (BEJAKOVIC, 2000). Os principais problemas são decorrentes, sobretudo, do apego quase universal à ideia de que as AT devem ser colocadas sob a estrita supervisão do Ministério da Fazenda, por causa da natureza política de suas operações (TERKPER, 1994). No entanto, o fato é que, para as instituições fiscais, a interferência política excessiva afeta a implementação objetiva da política tributária. Há evidências claras que sugerem que esta interferência tenha consequências adversas na eficiência da AT em muitos países. Portanto, uma das condições prévias para a reforma da AT e melhoria em sua eficiência é aumentar sua autonomia institucional e financeira (GOODE, 1990).

Além desses fatores, esforços adicionais para melhorar o status, as condições de trabalho e os salários dos funcionários da administração fiscal certamente permitirão aumentos das receitas públicas muito maiores do que os custos dessas melhorias (WORLD BANK, 1991).

É importante ressaltar, ainda, que uma reforma da AT também é parte de uma transformação completa da administração pública, e, por isso, não há motivos para ser muito otimista quanto à velocidade da mudança e aos resultados esperados (HESSE, 1993).

Experiências recentes mostram que dois requisitos devem ser atendidos para que a mudança seja institucionalizada. O primeiro é a vontade política. Uma mudança profunda não é possível sem forte vontade política das autoridades e consenso público sobre a necessidade de incluir no sistema aqueles contribuintes que, até o momento da reforma, conseguiram, legal ou ilegalmente, escapar dele. O segundo requisito são os recursos humanos (BEJAKOVIC, 2000). Em todas as reformas bem-sucedidas, um grupo coeso de homens e mulheres, muito bem formados e comprometidos com a mudança, foi o responsável pelo sucesso das reformas (SILVANI, 1992).

Para realizar uma reforma da AT também é muito importante aceitar uma estratégia global sobre a distribuição das tarefas e das competências básicas e determinar as prioridades. (CASANEGRA DE JANTSCHER, SILVANI E VEHORN, 1992). A experiência mostra que não existe uma estratégia geral que possa ser aplicada a todos os países, a todos seus entes federados e a todas as situações (BEJAKOVIC, 2000).

Estrategicamente, para que uma reforma da AT seja viável, é importante começar pela identificação clara dos problemas que afetam suas principais funções: cadastros de contribuintes, tecnologia da informação (com atenção especial para os processamentos das informações das declarações, restituições e pagamentos), cobrança, fiscalização, contencioso administrativo e judicial, atendimento aos contribuintes e efetividade das penalidades.

Ou seja, uma reforma da AT deve fazer parte de esforço mais amplo de reforma fiscal, cuja preocupação principal deve ir além da mera simplificação do sistema, buscando o desenvolvimento econômico e social, o que implica reestruturar o sistema tributário para que não somente seja mais eficiente, mais fácil de administrar e que cause menos distorções econômicas, mas também para que seja instrumento de redução das desigualdades sociais. E não faz sentido tentar reformar a AT sem reformar simultaneamente a estrutura tributária. Esse processo é uma via de mão dupla.

Para tratar dessa discussão, o presente artigo está organizado em cinco sessões, incluindo esta introdução. A primeira seção apresenta a experiência internacional de reformas de AT, a partir das informações comparativas coletadas pela OCDE para um conjunto de 56 países; na seção 2, é elaborado um diagnóstico da AT brasileira à luz da experiência internacional; a seção 3 traz um conjunto de propostas e a última seção apresenta algumas considerações finais.

## 1. A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

O esforço da OCDE para coletar informações comparativas sobre as AT foi ampliado para um conjunto mais amplo de países e os vários estudos empíricos recentes já utilizam essa nova base de dados (BIRD, 2015).

O estudo mais recente da OCDE (OCDE, 2015) abrange 56 países.<sup>1</sup> Informações adicionais são fornecidas pelos estudos do Inter-American Development Bank (IDB, 2013), para 13 países latino-americanos, do Asian Development Bank (ADB, 2014), para outros seis países asiáticos, e do International Tax Dialogue (ITD, 2010), para alguns países africanos.

O estudo da OCDE (2015) apresenta uma ampla análise das AT para esses 56 países, chamando a atenção para as tendências adotadas por eles para o desenho da estrutura organizacional, os modelos de gerenciamento e a avaliação de desempenho da AT.

1. Além dos países membros da OCDE, referido estudo traz informações dos seguintes países não pertencentes à Organização: Argentina, China, Índia, África do Sul, Rússia, Costa Rica, Bulgária, Croácia, Chipre, Lituânia, Malta, Romênia, Letônia, Colômbia, Malásia, Singapura, Marrocos, Tailândia, Brasil, Indonésia e Arábia Saudita.

Eles observaram que as reformas nas características institucionais e estruturas organizacionais das AT continuam a ser o foco dos esforços em muitos países e o objetivo principal anunciado seria melhorar a eficiência e a eficácia de suas AT. A título de exemplo, eles citam várias características das reformas administrativas realizadas nas últimas três décadas (OCDE, 2015), como, por exemplo, o estabelecimento de órgãos fiscais com maior autonomia, integrando administrações fiscais de tributos diretos e indiretos e, em vários países (como, por exemplo, Portugal, República Eslovaca e Eslovênia), integrando a administração fiscal e a aduaneira dentro de um único órgão. Também observaram algumas iniciativas de integração da administração das contribuições para a Seguridade Social com a dos demais tributos (Lituânia, Grécia e Brasil, por exemplo).

Eles constataram a definição de novas estruturas com reduzida hierarquia de gestão, consolidação dos processos de trabalho e maior centralização na gestão nacional de alguns serviços (por exemplo, Estônia, Finlândia e Letônia), racionalização substancial do número de unidades descentralizadas (por exemplo, Croácia, Grécia, Noruega e Romênia) e estruturas de fiscalização baseadas em tipos de contribuintes (por exemplo, Bélgica, República Tcheca, Indonésia, Países Baixos e Portugal). Também foram criados novos centros de prestação de serviços aos contribuintes (por exemplo, Argentina e Malásia).

Observaram que a prática de estabelecer divisões dedicadas a gerenciar os grandes contribuintes corporativos (pessoas jurídicas) foi encontrada em mais de 85% dos países. No entanto, o uso de metodologia similar para os contribuintes individuais (pessoas físicas) de alta renda é consideravelmente menos generalizado, apesar da evidência mundial de crescimento significativo dessa classe de contribuintes, tanto em quantidade, quanto em riqueza.

Em relação à cooperação, verificam que muitas administrações tributárias estão utilizando ou desenvolvendo uma “abordagem cooperativa de modelo de conformidade” para seus maiores contribuintes, mas alertam que as AT ainda podem melhorar bastante a transparência dos relatórios sobre os seus desempenhos no cumprimento de suas missões institucionais.

Foram levantados os muitos desafios de gestão de recursos humanos que as AT devem enfrentar, particularmente em relação ao recrutamento de pessoal, à formação e treinamento, ao engajamento, à gestão de desempenho e ao envelhecimento da força de trabalho, principalmente depois de as AT em muitos países terem recebido ordens para cortar seus custos administrativos como parte dos esforços de ajuste fiscal, o que para alguns importou em reduções significativas (por exemplo, Austrália, Reino Unido e Estados Unidos). Como consequência, muitos países incorreram na prática de usar uma variedade de serviços terceirizados em funções administrativas críticas e de suporte (por exemplo, serviços de TI), comprometendo a integridade de sua atuação (OCDE, 2015).

Em geral, a carga tributária média para os países da OCDE no ano fiscal de 2012 subiu marginalmente em relação a 2011 e quase retornou ao nível existente antes da crise financeira global. O desempenho global do IVA nos países da OCDE permaneceu abaixo dos níveis existentes antes da crise financeira global em 2008, apesar dos esforços realizados, nos últimos anos, em muitos países, para aumentar a produtividade da arrecadação desse imposto.

Mas alguns dados relacionados ao desempenho das AT chamam a atenção para alguns aspectos críticos de suas performances: por exemplo, as restituições de tributos representam fluxo de trabalho significativo em muitas AT, em particular para os países da OCDE e para os seus sistemas de IVA; algumas AT têm potencial considerável para

eliminar e/ou deslocar a demanda de serviços dos contribuintes de canais onerosos (por exemplo, consultas pessoais) para canais mais eficientes (por exemplo, serviços *on-line*); e muitas AT parecem ter poucos dados sobre a demanda de serviços por seus canais de serviço, o que dificulta o planejamento de ações para racionalizar o atendimento.

Para os países da OCDE, no período de 2011 a 2013, a dívida tributária média no final do ano (excluindo a dívida em litígio) como parte da arrecadação líquida anual de receitas foi de 22-24%, embora esses índices sejam significativamente impactados por resultados anormalmente grandes para dois países (Grécia e Itália). Os pesquisadores da OCDE (2015) ressaltam que a análise geral do desempenho das AT na cobrança de dívidas tributárias foi dificultada em função da insuficiência de dados fornecidos.

Estão sendo feitos esforços consideráveis para melhorar o alcance e a qualidade dos serviços *on-line* prestados aos contribuintes. As áreas prioritárias relatadas são as declarações eletrônicas e outros aplicativos, o aprimoramento de *sites*, a captura de dados de terceiros, o uso de vários produtos digitais e a contabilidade digital integrada.

Além disso, tem sido observado, também, grande progresso no uso de sistemas de declarações eletrônicas, com mais de 95% de todas as AT oferecendo esses serviços; mais de dois terços das AT nos países da OCDE implementaram declarações eletrônicas para mais de 75% de seus contribuintes Pessoas Físicas e Jurídicas em 2013. O uso de declarações pré-preenchidas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) continua a evoluir; oito AT (como, por exemplo, a Dinamarca) informaram que eles preparam completamente as declarações (ou documentos similares) para a maioria dos seus contribuintes PF. A maioria das AT teve progressos substanciais nos últimos anos na informatização total da cobrança de tributos. No entanto, muito mais de um terço das AT não forneceram dados sobre o volume de pagamentos, sugerindo que este aspecto da administração pode não estar recebendo atenção adequada.

O estudo da OCDE (2015) traz, ainda, uma visão geral das principais características em vigor nas AT dos países da OCDE, destacando que vários países parecem ter o potencial de modificar seus mecanismos de pagamento e/ou declarações (para PJ e/ou PF) de forma a obter uma série de benefícios (como, por exemplo, a redução da carga de trabalho, de custos administrativos e de conformidade dos contribuintes), aumentando ainda mais a arrecadação.

A maioria das Reformas das AT, na década de 1990, seguiu orientação do Banco Mundial, na esteira do Consenso de Washington, com o objetivo claro de ampliar a arrecadação para fazer face ao processo de endividamento que a maioria dos países passou a enfrentar assim que a onda neoliberal aportou em suas praias. Ao fazer uma revisão das operações do Banco nesta área nesse período, Gill (2000) observou que o principal impulso dessas reformas focava a política e a legislação tributárias, com foco na racionalização de processos técnicos básicos, tais como a criação/melhoria dos cadastros de contribuintes, o processamento de restituições e pagamentos, a auditoria fiscal e as operações aduaneiras; na informatização dos processos e procedimentos; na reorganização dos órgãos fiscais em linhas funcionais; na criação de Unidades de Grandes Contribuintes; e nos treinamentos técnicos a partir de diretrizes recomendadas pelo Banco. No entanto, pouca atenção fora dispensada a outras áreas fundamentais, como as relativas aos fatores ambientais que influenciam as AT de cada país, o efeito de sua história sobre seu funcionamento atual e futuro, a estratégia organizacional, as várias atividades de organização e gerenciamento e a cultura informal.

Como resultado, muitas das orientações do Banco Mundial falharam em descobrir completamente como funcionavam, formal e informalmente, as instituições, levando a soluções parciais e resultados subótimos (GILL, 2000), quando não totalmente opostos aos esperados.

Para tentar resolver essa questão, o Banco elaborou um modelo de análise com o objetivo de realizar uma espécie de diagnóstico preciso da administração tributária de determinado país, que levaria em consideração, de forma integrada, tanto as áreas tradicionalmente focadas pelas orientações anteriores, quanto as que parecem ter sido deixadas de lado. Esse modelo é resumido em Gill (2000) e utilizado por vários países, ainda que não declaradamente.

Em síntese, o modelo de diagnóstico elaborado pelo Banco Mundial segue uma estrutura bem definida (GILL, 2000).

Inicialmente, são criados três conjuntos de indicadores para a realização de uma “Avaliação Preliminar” cujo objetivo é identificar os principais problemas da AT analisada: **Indicadores da Natureza e Escala de Operações**, cuja função é dimensionar a complexidade da AT, de modo a colocar as coisas em perspectiva; **Indicadores de Eficácia**, para avaliar a eficácia da AT em suas principais funções institucionais; e **Indicadores de Eficiência**, para avaliar a eficiência de suas operações. Os dados coletados para esses indicadores seriam úteis para comparar as tendências no desempenho recente da AT em relação às suas metas de desempenho. Isso também ajudaria a fazer comparações com os padrões regionais e internacionais, onde estes estiverem disponíveis.

Essa avaliação preliminar deve destacar as várias áreas funcionais onde as deficiências de desempenho são severas e que, conseqüentemente, merecem atenção especial.

Em seguida, Gill (2000) apresenta um quadro conceitual utilizado para o diagnóstico detalhado da AT, denominado “Modelo de Congruência”. O modelo tem como princípio a visão de que a AT é sistema aberto, um conjunto inter-relacionado de componentes. Como numa fábrica, a AT recebe insumos (“Entradas”), que sofrem um “Processo de Transformação”, produzindo seus resultados (“Saídas”). Há três entradas diretas nesse sistema organizacional: Meio Ambiente, Recursos e História. A partir desses insumos, uma quarta entrada é derivada: a Estratégia. Os insumos alimentam o “Processo de Transformação”, que é uma interação de quatro componentes: Tarefas, Arranjos Organizacionais Formais, Organização ou Cultura Informal e Indivíduos. Os resultados do processo de transformação aparecem como resultados nos níveis individual, unitário e organizacional. Há um *feedback* contínuo das saídas para o processo de transformação, do processo de transformação para entradas, e de saídas para as entradas.

A ideia central do Modelo de Congruência é que a eficácia de uma organização na consecução de seus objetivos depende da “Congruência” ou Ajuste entre diferentes partes do Modelo. A eficácia é maior quando a estratégia se adapta ao meio ambiente, aos recursos e à história, por um lado, e os resultados dos processos de transformação, aos mecanismos de *feedback*, por outro; o Processo de Transformação enquadra-se na estratégia, nas saídas e nos mecanismos de *feedback* desejados; e os quatro componentes do processo de transformação (tarefas, arranjos organizacionais formais, organização informal e indivíduos) se encaixam. Sempre que há falta de congruência entre quaisquer desses elementos, o resultado é um desempenho inadequado. A fim de melhorar a eficácia de uma organização, o que precisa ser feito é, primeiro, identificar áreas com falta de ajuste e, em seguida, projetar medidas corretivas para melhorar esse ajuste (GILL, 2000).

A partir daí, aplica-se o Modelo de Congruência ao diagnóstico da AT, discutindo-se os fatores ambientais que a influenciam e o impacto potencial em seu desempenho.

Embora esse seja bom modelo para se realizar um amplo diagnóstico dos problemas das AT, não há consenso sobre seu sucesso na implementação das medidas corretivas. De qualquer forma, na medida do possível e em função do escopo do presente trabalho, utilizaremos as recomendações de Gill (2000) como guia para diagnóstico dos problemas das AT no Brasil.

## 2. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM DIAGNÓSTICO PRELIMINAR

2. A RFB administra mais de 97% da arrecadação das receitas federais, um montante de R\$ 1.305,5 bilhões em 2017.

No Brasil, há uma multiplicidade de órgãos com funções típicas de administração de tributos, fruto da sua organização política federativa. No âmbito do governo federal, o principal órgão de AT é a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que é responsável pela administração de todos os impostos de competência da União, das contribuições sociais para a Seguridade Social e da atividade aduaneira, além de outras competências tributárias adicionais.<sup>2</sup>

3. Muitos municípios possuem apenas um setor administrativo, normalmente vinculado às Secretarias de Planejamento, responsável pela administração das receitas tributárias.

Nos Estados e no Distrito Federal, são as Secretarias de Fazenda as responsáveis pela administração de todos os tributos estaduais e, nos Municípios, quando existem,<sup>3</sup> são as Secretarias de Finanças que exercem esse papel. Na maioria dos Estados e Municípios, no entanto, essas Secretarias também administram o tesouro e a dívida pública, a outra face da política fiscal: os gastos públicos.

Vimos que a AT tem como função primordial cumprir os objetivos da política tributária. Nesse sentido, a literatura econômica internacional estabelece os seguintes objetivos específicos ao administrador tributário: aplicar estritamente a lei, de modo a obter a máxima arrecadação com o mínimo de custo; e estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

Assim, o principal objetivo das AT seria fazer com que os contribuintes cumpram corretamente suas obrigações, ou seja, ao exercer o seu papel, as AT devem procurar garantir o real cumprimento da lei tributária, na forma intencionada pelo legislador. Quando um contribuinte foge à sua obrigação tributária, pretendendo pagar menos tributos do que a legislação estabelece, estamos diante do que se denomina evasão ou sonegação fiscal. Assim, uma das funções precípuas das AT seria minimizar a sonegação fiscal.<sup>4</sup>

4. A discussão acerca da necessidade de se combater a sonegação tem sido tema recorrente no Brasil desde o início dos anos 80, principalmente por se apresentar como a alternativa mais justa para a solução de desequilíbrios das finanças públicas do país. Em função de seus efeitos perversos sobre a execução orçamentária, por contribuir para tornar mais desigual o perfil da distribuição da renda e por distorcer a alocação dos recursos, a sonegação tem sido apontada como uma das grandes questões pendentes de solução pela sociedade, dentro do objetivo maior de se construir uma sociedade mais justa e solidária.

Mas na prática, a AT não é responsável apenas pela aplicação da lei. No aparelho de Estado, a AT é o espaço privilegiado de elaboração da maioria dos projetos enviados ao legislativo sobre matéria tributária. E em projetos de iniciativa dos parlamentares, sua posição tem muito peso na aprovação ou rejeição. Sob direta responsabilidade da AT é editada praticamente toda a legislação infralegal. Tem, portanto, papel decisivo na configuração de todo o arcabouço normativo da tributação.

E se a AT é indutora da política tributária, poderá ser indutora também da desigualdade, a depender da orientação seguida. Assim, em uma visão mais voltada para a sociedade, pode-se dizer que à administração tributária compete a promoção da justiça fiscal, sem prejuízo da arrecadação dos tributos ou vice-versa.

Conforme ressalta Gill (2000), fazer o diagnóstico sistemático da AT é pré-requisito para se desenvolver uma estratégia de sucesso para reformá-la. No entanto, devido à



complexidade da administração fiscal e aduaneira, esta não é uma tarefa simples. Uma série de fatores externos e internos deve ser analisada para se entender como funciona a instituição e o que precisa ser modificado. Além disso, o diagnóstico deve ser feito de forma participativa, para construir um consenso sobre as causas do desempenho inadequado e as medidas a serem implementadas (GILL, 2000).

Como mostrado na seção anterior, o modelo proposto em Gill (2000) permite uma análise passo a passo do ambiente organizacional, da história, dos recursos, da estratégia, dos processos de transformação, dos resultados e do mecanismo de *feedback* do sistema de administração, com o objetivo de identificar as deficiências sistêmicas que levam à ineficiência e à ineficácia nas suas operações.

Como condição preliminar para um diagnóstico profundo da AT, é imprescindível fazer-se um levantamento geral das responsabilidades da AT, a carga de trabalho, as áreas prioritárias, a estrutura organizacional e a distribuição geográfica de suas unidades. Também é importante saber de que forma, quanto à eficácia e eficiência, a AT está atualmente desempenhando suas funções e quais são as áreas em que os problemas são mais graves. Esse exame preliminar proporciona um contexto para o exercício de diagnóstico e permite que as funções mais críticas sejam tratadas imediatamente (GILL, 2000).

Para a realização desse diagnóstico preliminar, serão utilizados relatórios de gestão, principalmente o apresentado pela RFB<sup>5</sup> (RFB, 2017), e diversas informações de outras fontes (Secretarias de Fazenda e de Finanças, Sindicatos e Associações de Servidores Públicos), utilizando-se, sempre que possível, uma análise à luz da experiência internacional, tendo como base de comparação o estudo da OCDE (OCDE, 2015).

## 2.1. Arranjos institucionais e estrutura organizacional

A experiência internacional mostra uma variedade de abordagens para a organização e o grau de descentralização na AT. É muito comum observar, mesmo em países que são significativamente descentralizados, como é o caso dos países escandinavos, uma organização altamente centralizada da AT. No entanto, há outros países, em pequeno número, onde a administração fiscal é altamente descentralizada, como na Alemanha, onde mesmo alguns impostos do governo central são administrados descentralizadamente pelos governos subnacionais.

As AT no Brasil, nos três níveis da federação, adotam arranjos institucionais com pouca autonomia: a AT federal é conduzida por um único órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, a RFB, que é responsável por todas as funções relevantes na administração dos tributos diretos e indiretos da União, além de administrar tributos da Seguridade Social e as atividades aduaneiras. Nos Estados e Municípios, o arranjo institucional é praticamente o mesmo, com as AT subordinadas à estrutura hierárquica das Secretarias de Fazenda ou de Finanças, com baixa autonomia.

Como relata o estudo da OCDE (2015), a maioria dos países (33, ou quase 60%) adota uma forma de configuração institucional denominada “semiautônoma unificada”, com muito mais autonomia dos que os modelos baseados em um único órgão no Ministério da Fazenda ou das Finanças, modelo adotado somente por 12 países. Onze países adotam, ainda, uma espécie de conselho formal de gestão/ assessoria composto de representantes externos como parte do quadro geral de governança (OCDE, 2015).

5. Os Relatórios de Gestão são documentos exigidos pelos órgãos de controle interno e externo como prestação de contas ordinária anual a que as AT estão obrigadas, nos termos do art. 70 da Constituição Federal. No caso dos órgãos federais, referidos documentos são elaborados de acordo com as disposições do TCU e da CGU. Estados e Municípios precisam melhorar a transparência de suas AT, pois raramente apresentam relatórios detalhados de prestação de contas de suas atividades à sociedade. O que se observa, no caso desses entes subnacionais, é a apresentação de prestação de contas relativas tão somente às receitas e despesas sob sua responsabilidade, sem adentrarem em questões relativas ao desempenho das próprias atividades.

O Brasil adota um modelo de AT que integra tanto os tributos diretos quanto os indiretos, as atividades aduaneiras e a administração dos tributos da Seguridade Social, tudo dentro de uma superestrutura administrativa extremamente hierarquizada, a RFB.

Essa realidade é bastante distinta da maioria dos países pesquisados pela OCDE (2015). Os dados apresentados neste estudo mostram que há países que ainda realizaram esforços para integrar as suas administrações de tributos diretos e indiretos, como o Chipre e Malta; dos 32 países da OCDE com regimes de contribuições para a Seguridade Social, somente 13 fundiram essas operações com as dos demais tributos; os restantes (19) administram suas receitas em órgãos distintos. Dos 22 países não pertencentes à OCDE, sete fundiram as administrações das contribuições para a Seguridade Social à AT dos demais tributos, e Lituânia e Tailândia anunciaram que também estavam planejando tal fusão.

13 países membros da OCDE também integraram as operações fiscais e aduaneiras em um único órgão, sendo a Hungria (2011), Portugal (2012) e a Eslováquia (2012) os que o fizeram mais recentemente; nos 22 países não pertencentes à OCDE, seis adotaram a fusão das operações fiscais e aduaneiras em órgão único.

Na maioria dos países europeus, a AT nacional também é responsável pela administração dos tributos sobre a propriedade (e, muitas vezes, pelos tributos sobre veículos automóveis). Em outros países, como no caso do Brasil, esses tributos geralmente são administrados por AT dos governos subnacionais (Estados e Municípios).

A experiência internacional mostra que muitas AT empreenderam grandes esforços para reformar suas estruturas organizacionais com o objetivo de obter melhores resultados, com atenção especial à redução dos custos operacionais. Os principais pontos observados nessas reformas têm sido as alterações nos arranjos institucionais, quase sempre no sentido de instituir AT mais autônomas; o aumento das responsabilidades dos órgãos fiscais; o aumento da utilização de gestão por segmento de clientes (incluindo a criação de unidades de grandes contribuintes), a redução de níveis hierárquicos de gerenciamento aliada a centralização da gestão em órgãos centrais, a racionalização via gestão em rede e o compartilhamento de serviços entre vários órgãos governamentais (OCDE, 2015).

O modelo por “função” continua a ser o preferido no desenho das estruturas administrativas das AT, mas cerca de dois terços dos países informaram que estão trabalhando projetos de estruturas “híbridas”, que combinam os vários modelos – por função, tributos, setores ou tipos de contribuintes (OCDE, 2015). Esse é o caso do Brasil, que apesar de privilegiar a estrutura por função, tem adotado modelos híbridos que combinam gestão parcial por tipo de contribuintes e fiscalização preferencialmente por tributos, considerada uma forma ineficiente por muitos países, que têm privilegiado a fiscalização por grupos ou setores econômicos.

Os Estados brasileiros há muito já adotam uma estrutura de fiscalização por grupos ou setores econômicos, mais eficiente e eficaz, pois aproximam o momento de percepção do fisco em relação ao momento das práticas de fraudes e de grandes planejamentos tributários. Assim, a especialização setorial permite um acompanhamento por especialistas quase em tempo real do *modus operandi* de cada setor.

Na esfera federal, apesar das inúmeras alterações, a estrutura organizacional ainda é arcaica (basicamente o modelo da criação da Receita Federal em 1968, com alguns ajustes), exageradamente hierarquizada (a estrutura vertical em vários níveis remonta aos

modelos de gestão da ditadura militar, com órgãos centrais, regionais, locais, etc.). Tal modelo é ineficaz e ineficiente na administração de Sistema Tributário que tenha mais peso na tributação sobre a renda, razão pela qual tem sido rejeitado pela AT nas discussões recentes das reformas tributárias.

Segundo o estudo da OCDE (OCDE, 2015), a maioria das AT administra totalmente suas operações de TI e cerca de 20% dizem depender significativamente de terceirizados ou de outros órgãos do governo. Como se trata de uma atividade estratégica, administrar as operações de TI é uma condição preliminar para se obter máxima eficácia e eficiência das operações fiscais. No caso do Brasil, como regra geral, as AT não administram totalmente suas operações de TI. O caso mais crítico é o da AT Federal: a RFB administra apenas parcialmente suas operações de TI, com compartilhamento de funções estratégicas (principalmente na área de desenvolvimento e suporte técnico e operacional) com outros órgãos, como as Empresas Públicas Serpro e Dataprev.

Embora a maioria das AT tenha informado que operam com unidades distribuídas geográfica e hierarquicamente, muitas criaram operações centralizadas, como, por exemplo, a criação de centros de atendimento telefônico, centros de processamento de dados e unidades de grandes contribuintes, sempre com a meta de aumentar a eficiência e a eficácia de suas operações (OCDE, 2015). No Brasil, a AT federal é organizada em Unidades Centrais (sediadas em Brasília-DF), 14 (quatorze) Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento da (DRJ), 10 (dez) Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (SRRF) e várias unidades descentralizadas, incluindo as unidades de grandes contribuintes (RFB, 2017).

No modelo de administração por tipo de contribuinte, a RFB vem seguindo a tendência mundial recente. Como relata o estudo OCDE (2015), a grande maioria das AT (cerca de 85 por cento) criou unidades dedicadas à administração de seus maiores contribuintes; no entanto, essas unidades variam significativamente na escala de suas operações, em função dos critérios (às vezes bastante complexos) utilizados para classificar os contribuintes relevantes, e no alcance de suas responsabilidades. A Organização por Tipo de Contribuinte é modelo apropriado, quando alguns setores da economia respondem por grande parcela da receita tributária.

Segundo seus defensores, tal modelo objetiva assegurar o acompanhamento mais eficaz dos contribuintes que respondem por grande parcela da arrecadação, proporcionando-lhes atendimento personalizado e garantindo a manutenção do nível histórico de arrecadação. A principal vantagem é que os recursos podem ser alocados de forma a se identificar melhor os riscos inerentes aos diferentes grupos de contribuintes. Uma desvantagem é que tal modelo pode levar a aumento dos custos administrativos, decorrente da duplicação de funções comuns. Outra desvantagem é que este modelo organizacional depende muito da capacidade da AT para redesenhar a própria atuação, de modo a torná-la mais bem adaptada às circunstâncias de cada grupo de contribuintes.

Sem uma estratégia adequada, a introdução de Unidades de Grandes Contribuintes, por si só, pode não levar a melhoria significativa no comportamento dos Contribuintes e até resultar em declínio no cumprimento voluntário das obrigações. Essa estrutura também pode levar a uma aplicação inconsistente da legislação tributária entre diferentes grupos de contribuintes, ou pode tornar a organização vulnerável à corrupção. Isso pode abalar a confiança dos contribuintes na justiça do sistema fiscal e levar a níveis mais baixos de cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, como observou Bird (2004), há o perigo de as unidades de grandes contribuintes serem capturadas por grupos econômicos poderosos. Em suas palavras: “embora esteja se tornando comum a organização da administração tributária por grupos de contribuintes – tais como as unidades de grandes contribuintes –, não é sensato que contribuintes específicos sejam fiscalizados por um mesmo grupo de agentes fiscais por períodos prolongados de tempo”.

Outra observação interessante do Professor Richard Bird sobre a panaceia de se criarem as Unidades de Grandes Contribuintes é encontrada em Bird (2003): “Na prática, muitas administrações fiscais concentram indevidamente suas atividades no acompanhamento dos maiores contribuintes. É óbvio porque fazem isso. Como o ladrão de bancos Willie Sutton teria dito, quando questionado por que ele roubava bancos: ‘porque é onde está o dinheiro’. Grandes contribuintes devem realmente ser acompanhados de perto, e uma boa administração exige adequada atenção para mantê-los sob vigilância cerrada. No entanto, uma indevida concentração da ordenha, colocando as vacas num mesmo estábulo, pode ser uma estratégia perigosa a longo prazo. Os que estão no celeiro ficarão cada vez mais inquietos com o aumento da pressão e há um incentivo para chutar a porta e fugir, quer pela adoção de operações *off-shore* ou dividindo-se em um grupo de pequenas entidades fora do alcance da administração tributária. Mesmo que não implique uma estratégia de redução imediata de custos, sempre deve ser dada atenção à auditoria de pequenos e médios contribuintes, em parte para garantir que alguns grandes não estejam se escondendo entre as suas fileiras”.

Em suma, trata-se de estratégia que deve ser utilizada com os devidos cuidados, não sendo solução única e definitiva para as AT.

## 2.2. Planejamento estratégico e gestão organizacional

Os dados apresentados pela OCDE (2015) mostram que pouco mais de 60% das AT possuem metas quantitativas formalmente estabelecidas, entre as quais se destacam: reduções na dívida tributária agregada (16 países), maior satisfação dos contribuintes (19 países) e reduções nos custos administrativos (13 países). A prática de estabelecer padrões formais para a prestação de serviços aos contribuintes foi relatada por 27 das AT da OCDE e por 18 das AT que não pertencem à OCDE. No entanto, o número de AT que informam o desempenho obtido na prestação dos serviços em relação aos padrões estabelecidos é baixo (apenas 50%). A RFB estabelece suas metas no seu instrumento de planejamento estratégico (RFB, 2017, p. 137/253), mas parece haver potencial considerável para melhorar as práticas de gestão, principalmente em relação à transparência dos resultados.

Estão surgindo várias abordagens para monitoramento e avaliação de desempenho das AT. Têm sido observados avanços nas metodologias de estimativa de “*gap tributário*” como forma de mensurar a eficácia das AT, considerada a metodologia que melhor expressa a atuação das AT. No entanto, tal metodologia não é empregada por nenhuma das AT no Brasil, que têm preferido metas genéricas, normalmente qualitativas, fundadas em verbos como ‘aprimorar’, ‘melhorar’, ‘cumprir’, etc. ou, quando quantitativas, focadas em indicadores de desempenho de arrecadação, meramente internos ou exclusivamente de seus funcionários.

Mais de 50% das AT relataram o uso de programas aleatórios de auditoria para análise de risco e/ou pesquisa de conformidade ou para fins de mensuração do “*Gap Tributário*”.

No Brasil, sob o argumento de sigilo fiscal e de atuação estratégica, as AT não divulgam seus instrumentos de seleção para auditoria/fiscalização.

### 2.3. Recursos humanos e operacionais

Segundo a OCDE (2015), a grande maioria das AT (88%) possui uma estratégia formal de gestão de recursos humanos, com 93% informando ter realizado avaliações das habilidades atuais e futuras e as necessidades de capacitação, possuindo planos para atender a essas necessidades. Pouco menos de dois terços das AT têm planejado (ou colocado em ação) mudanças importantes em suas políticas de gestão de pessoal, principalmente nas áreas de recrutamento, treinamento e avaliação/remuneração por desempenho e 43% têm planos para mudanças significativas nas políticas de treinamento e formação. A maioria das AT ouve periodicamente seu pessoal quanto a seus níveis de satisfação, engajamento e motivação. Quase todos compartilham os resultados da pesquisa com os funcionários, e a maioria (84%) também discute com seus funcionários as respostas aos resultados da pesquisa.

A realidade brasileira é bastante distinta, embora “formalmente” pareça ser semelhante aos dos países pesquisados.<sup>6</sup> Embora possua estratégia formal de gestão de recursos humanos e diga realizar avaliações das habilidades atuais e futuras e se preocupar com as necessidades de capacitação, com planos para atender a elas; seus funcionários, normalmente por meio de suas Associações e Sindicatos, costumam relatar realidade bem distinta da que consta dos documentos oficiais: níveis baixíssimos de satisfação, desmotivação elevada e falta de interesse em se engajar nas atividades de risco são os principais pontos abordados. As evidências têm mostrado que os modelos de gestão de pessoas são inadequados, quase sempre importados acriticamente do setor privado, aliados à inexistência de uma política remuneratória perene.

A maioria das AT (82%) possui sistemas de gerenciamento de desempenho de seus funcionários, embora 20% não estabeleçam metas individuais no início do período de avaliação de desempenho. No Brasil, os relatos reforçam as distorções que alguns desses modelos de avaliação de desempenho provocam, com ênfase na constatação de que os indicadores se transformam num “fim em si mesmo”, em detrimento da atividade que seria mensurada. Não raro, o cumprimento de metas quantitativas se descola do objetivo fim para o qual foram criadas. Como exemplo, passa-se a contar o número de fiscalizações e a desprezar o real objetivo delas (dentre os quais o de identificar os sonegadores e aumentar a percepção de risco dos demais contribuintes).

A maioria das AT (80%) tem níveis de remuneração do seu corpo funcional equivalentes aos níveis salariais mais altos do setor público, com os demais possuindo seus próprios arranjos remuneratórios exclusivos. Mais de dois terços relataram ter alguma flexibilidade para recompensar por melhores desempenhos (OCDE, 2015). No Brasil, as AT têm procurado os mais diversos artifícios, principalmente via algum prêmio de produtividade, para manter a remuneração de seu corpo funcional nos mesmos patamares de outras carreiras do setor público, principalmente as denominadas Carreiras Jurídicas. No entanto, tais artifícios começam a ser questionados nos mais diversos fóruns, incluindo os órgãos de controle e o Judiciário, o que pode comprometer os níveis salariais dos servidores do fisco no médio prazo.

As AT em muitos países têm metas de redução de seus custos administrativos como parte dos esforços de ajuste fiscal que, para alguns, exigem reduções significativas (por

6. Importante lembrar que o Brasil enviou informações que compõem seu perfil nesse estudo da OCDE.

exemplo, Austrália e Reino Unido). Só para termos uma ideia da realidade brasileira, que não é diferente da dos países que estão sofrendo com o receituário neoliberal do ajuste a qualquer preço, a RFB dispôs de orçamento de R\$ 1,825 bilhão para desenvolver suas atividades no exercício de 2016, quando a necessidade orçamentária era de R\$ 4,186 bilhões (RFB, 2017, p. 29). Ou seja, a AT federal trabalhou com menos de 44% do que deveria receber, o que certamente compromete sua atuação.

Os custos salariais como parte dos custos administrativos agregados variam amplamente entre as AT, geralmente dentro de uma faixa de 50% a 90%; este resultado parece decorrer de uma variedade de fatores (por exemplo, a extensão da terceirização e investimentos em TI e o tratamento dos custos de acomodação). Para um período de sete anos (2007–2013), os custos salariais para os países da OCDE atingiram uma média de cerca de 72% dos custos administrativos agregados (OCDE, 2015). No Brasil, a AT Federal incorreu num custo de pessoal de 76,4% em 2016 (RFB, 2017).

#### 2.4. Resultados operacionais e arcabouço legal de atuação das AT

Os dados quantitativos dos serviços prestados pelos países pesquisados pela OCDE (2015), quando apresentados em contexto relativo e comparativo, sugerem que muitas AT têm potencial considerável para eliminar e/ou deslocar a demanda, de serviços de canais onerosos (como, por exemplo, os atendimentos pessoais), para canais de serviços mais econômicos (como, por exemplo, os serviços *on-line*). No Brasil, as AT dos três níveis da federação estão trabalhando intensamente nesse sentido.

Em relação aos cadastros de contribuintes, a maioria das AT da OCDE usa sistemas exclusivos de identificação e numeração para os seus contribuintes, discriminando-os entre Pessoas Físicas e Jurídicas e, com algumas exceções, todas as AT possuem sistemas de “retenção na fonte” para a cobrança do IRPF (e, na maioria dos países, quando aplicável, para as Contribuições para a Seguridade Social) sobre salários. Acontece o mesmo, no Brasil, para as AT dos três níveis da federação.

Os dados da OCDE (2015) mostram que o montante total das dívidas fiscais agregadas no final do ano (incluindo a dívida em litígio administrativo e judicial) aumentou ligeiramente nos anos de 2011 a 2013 – de cerca de 22% para pouco mais de 24% da arrecadação de receitas anuais – embora os índices calculados sejam significativamente impactados por dois resultados “anormais” (Itália e Grécia). Para os países da OCDE, para os quais os dados foram informados (19), o montante da dívida tributária em litígio equivale a cerca de um terço do estoque total da dívida. Nos países da OCDE, ao longo dos três anos, de 2011 a 2013, o montante da dívida tributária (excluindo as dívidas em litígio) foi bastante estável, mantendo-se em cerca de 20% da arrecadação de receita líquida anual, embora os índices calculados sejam significativamente impactados pelos dois resultados “anormais”.

No Brasil, o estoque da dívida ativa tributária é de mais de 100% da arrecadação tributária federal anual,<sup>7</sup> decorrente, dentre outros fatores, da falta de garantias para o crédito tributário, da baixa capacidade do Estado para efetivar a cobrança e executar judicialmente os devedores e da dificuldade para identificar os ativos para garantir os créditos.

Além das dificuldades na cobrança das dívidas tributárias, o Brasil possui um contencioso administrativo e judicial altamente ineficiente, principalmente nas instâncias recursais, com excesso de instrumentos meramente protelatórios, que fazem com que o litígio se estenda por mais de 10 anos, em média. Para citarmos apenas um desses problemas,

7. Em dezembro de 2015, a PGFN anunciou um montante total da dívida ativa de R\$ 1,58 trilhões, sendo mais de 93% de origem tributária.

analisemos a segunda instância do contencioso administrativo, que é conduzida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf),<sup>8</sup> órgão colegiado, paritário, que tem por função julgar, em segunda instância, recursos administrativos referentes a tributos administrados pela Receita Federal.

O Carf é estruturado em três seções de julgamento especializadas por matéria, cada uma composta de quatro Câmaras, divididas em três turmas de julgamento, totalizando 36 colegiados. Cada turma é composta de seis membros, designados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos: três representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais da RFB) e três representantes dos contribuintes, indicados pelas Confederações Empresariais, em sua ampla maioria, e pelas Centrais Sindicais, totalizando 216 conselheiros.

Tal modelo foi colocado em xeque pela “Operação Zelotes”, uma investigação desencadeada por uma força-tarefa formada pela Receita Federal, Polícia Federal, Ministério Público Federal e Corregedoria do Ministério da Fazenda, que está apurando vários indícios de atividades criminosas no âmbito dos julgamentos administrativos de segunda instância, desde 2005, que podem ter provocado um dano aos cofres públicos de mais de R\$ 19 bilhões. Tais fatos trouxeram à baila discussões sobre a necessidade de se repensar o modelo e a estrutura do contencioso administrativo fiscal.

A grande maioria das AT de países do estudo da OCDE (2015) utiliza instrumentos tradicionais de coerção para cobrar as dívidas tributárias, como, por exemplo, acordos entre fisco e contribuinte, a cobrança de dívidas de terceiros e a exigência de certidões de negativas para contratos governamentais, além de formas menos comumente utilizadas, como a imposição de responsabilidade por determinadas dívidas tributárias aos diretores da empresa, o encerramento de negócios e a perda de licença para operar. No Brasil, os instrumentos de coerção ainda são muito limitados, mas esse tema passa pela discussão de todo o sistema de “*enforcement*” administrativo-penal da legislação brasileira, incluindo nossa Constituição Federal, fugindo, ao menos por enquanto, do escopo principal desse trabalho, embora na fase de propostas buscar-se-á antecipar algumas medidas urgentes.

Pensamos que, no momento, ao menos um tema estratégico deva ser priorizado. Como atestam os dados de vários países (OCDE, 2015; IDB, 2013; ADB, 2014 e ITD, 2010), a imensa maioria dos países trata o crime de sonegação fiscal como crime de conduta, não sendo relevante o pagamento posterior dos tributos sonegados como forma de exclusão ou mitigação da pena. No Brasil, apesar de a sonegação fiscal ser crime (Lei nº 8.137/1990), trata-se de um crime sem pena em decorrência da Lei nº 9.249/1995, que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia. A Lei 10.684/2003 ampliou o “prêmio” aos sonegadores, ao prever a suspensão da pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito.

Como bem demonstrou Sales (2011), em sua contundente análise, “caso o sujeito passivo, por força de mecanismos dolosos, abale a Ordem Tributária, subtraindo sua participação tributária, somente as reprimendas administrativas não serão suficientes a censurar tais condutas. Nesse caso, será reclamada a intervenção do Direito Penal, no âmbito das disciplinas previstas nos artigos 168-A, Apropriação indébita previdenciária e 337-A, Sonegação de contribuição previdenciária, todas do Código Penal Brasileiro, bem como da disciplina prevista nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, diploma extravagante que prevê os tipos relacionados aos crimes contra a ordem tributária”. No entanto, o autor continua, “na contramão dessa toada, nossa legislação vem acolhendo, ao longo do tempo, modelo extintivo de punibilidade, no qual o agente infrator somente

8. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) foi instituído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, mediante a unificação dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que passou então a ter a atual estrutura.

precisa efetuar o pagamento do crédito tributário devido, então omitido dolosamente do conhecimento da Fazenda Pública, para ver-se livre da persecução penal. Referido modelo eclipsa a vigência de caros princípios constitucionais, dentre eles os da isonomia, proporcionalidade, razoabilidade, moralidade administrativa, impessoalidade, indisponibilidade da ‘res’ pública, proibição de proteção deficiente, dentre outros”.

Com poucas exceções, as AT da OCDE (2015) têm poderes para obter informações relevantes dos contribuintes e, em praticamente todos os países, esses poderes se estendem a terceiros, o que acontece no Brasil. A grande maioria (quase 90%) das AT informou que possuem uma estrutura de penalidades administrativas para a maioria dos tributos administrados por elas.

A legislação tributária brasileira possui uma boa estrutura de penalização administrativa e imposição de multas aos que descumprem suas obrigações tributárias, com um sistema de agravamento para o caso de fraude e sonegação. No entanto, os programas recorrentes de anistias (denominados Refis) e os parcelamentos generosos de longo prazo reduzem substancialmente o poder de coerção das AT.

Conforme concluíram Faber e Silva (2016), “com o auxílio dos dados disponíveis e das ferramentas econométricas, descartou-se a hipótese de que os parcelamentos de natureza tributária não influenciam a decisão dos agentes econômicos na manutenção do pagamento de suas obrigações tributárias correntes, ou seja, não se mantém a regularidade da arrecadação induzida”. Eles demonstraram, ainda, a partir de três cenários, que “a expectativa para a abertura de um parcelamento e sua posterior adesão influenciam negativamente a arrecadação induzida. Essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura do parcelamento. Pela modelagem, essa expectativa reduz em 5,8% a arrecadação induzida média do biênio anterior ao parcelamento”. E após a opção pelo parcelamento, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% na arrecadação induzida média do biênio posterior ao parcelamento.

Eles estimam que em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais de 2013, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Além disso, entre as empresas analisadas que foram optantes pelo parcelamento reaberto em 2013 (3.410), 70,14% (2.392) já haviam optado pelo parcelamento de 2009, sugerindo efeitos cumulativos (FABER e SILVA, 2016).

E tem mais: “o comportamento no lucro das empresas optantes por parcelamento especial indica que o aumento do lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento imediato dos créditos tributários” (FABER e SILVA, 2016).

Outro problema relacionado à sustentabilidade dos níveis arrecadatários normais está relacionado ao sistema de compensações de tributos instituído pela RFB em 2002. Tal sistemática de extinção de débitos por meio de compensação tem submetido o erário a enormes prejuízos, principalmente durante as crises econômicas, quando as grandes empresas veem na compensação uma forma de manter sua liquidez.

Até a edição da Medida Provisória (MP) nº 66, de 2002, a compensação de tributos federais, em obediência ao disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), era autorizada pela Receita Federal somente depois de expressamente reconhecida a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte. A MP nº 66, de



2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, criou uma nova forma de quitação de débitos tributários, consistente na mera entrega de uma declaração de compensação (DCOMP), na qual o contribuinte informa que está compensando seus débitos com créditos por ele apurados, sem o prévio reconhecimento da certeza e liquidez pela autoridade tributária. Tal declaração extingue automaticamente o débito, sob condição resolutória de ulterior homologação. A Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu um prazo de cinco anos para a RFB apreciar a compensação declarada, findo tal prazo sem a devida apreciação todo o procedimento estaria tacitamente homologado, mesmo que o contribuinte não tenha direito ao suposto crédito por ele apurado.

A drástica mudança nos procedimentos de compensação gerou um grande acúmulo de declarações a serem apreciadas, sem a necessária contrapartida em termos de quantidade de Auditores-Fiscais. Por essa razão, foram extintos débitos de elevado montante, mediante a homologação tácita de compensações amparadas em créditos não apreciados pela RFB, o que sugere a necessidade urgente de revisão dessa sistemática.

### 3. PROPOSTAS

Como destacado nas várias experiências internacionais, reformar a AT é um processo complexo, que normalmente requer mudanças em muitas áreas inter-relacionadas, começando pelas alterações legislativas.

Como primeiro passo, os reformadores devem identificar as leis tributárias que necessitam ser alteradas, para se definir o tempo e os canais apropriados para a introdução da nova legislação tributária. A introdução de novos procedimentos pode exigir a redação e a aprovação de novas leis e regulamentos que reestruturam toda a AT, de modo que uma ampla reforma da AT não pode ser realizada sem uma reforma de todo o sistema tributário (BEJAKOVIC, 2000).

Feito o diagnóstico e elencados os principais problemas existentes, é indispensável que se desenvolva uma estratégia adequada ao processo de reforma, com a participação ampla e democrática de todos os interessados, direta ou indiretamente. Essa estratégia deve ser construída coletivamente, sempre tendo como norte o novo sistema que será instituído a partir da aprovação da reforma tributária.

Assim, estabelecida tal estratégia, parte-se para a implementação gradual das alterações pretendidas, que, para o caso do Brasil, e tendo como norte a proposta de reforma tributária construída neste projeto, deveriam ser, ao menos, as seguintes:

- Redefinição da estrutura organizacional em direção a uma estrutura híbrida mais horizontal, em rede, com ênfase na característica funcional, mas com unidades específicas para gerenciamento do risco das grandes empresas, das pessoas físicas de altas rendas e das operações aduaneiras, preferencialmente integradas, se que se descuide dos pequenos e médios contribuintes. A fiscalização deve ser gradualmente remodelada de forma a se especializar por setores ou segmentos econômicos e não mais por tributos.
- Reorganização do contencioso administrativo federal, com o fortalecimento da 1ª Instância (Delegacias de Julgamento) e definição de um novo papel para o Carf. Em primeiro lugar, não há motivação legal para se constituir um conselho paritário entre autoridades fiscais e contribuintes, quando o sistema constitu-

cional vigente garante a todos a inafastabilidade da jurisdição. Se o propósito da paridade é conferir proteção às partes e evitar injustiças, o modelo não se justifica no caso do Carf. Pelo menos não para o contribuinte, pois, se for derrotado no julgamento administrativo, ele tem, ainda, todas as instâncias do Poder Judiciário para analisar o pleito, direito este que não é assegurado à Fazenda, para quem a decisão do Carf é definitiva.

- Instituição de novos instrumentos de cobrança, com a criação de novas garantias para o crédito tributário, de forma a aumentar a capacidade do Estado para efetivar a cobrança e executar efetivamente a dívida tributária. Estudar o aperfeiçoamento de instrumentos de coerção à luz da experiência internacional e da CF/88, como o arrolamento fiscal, a indisponibilidade de bens do devedor, as exigências de certidão negativa de tributos, os bloqueios de contas bancárias, a inscrição em cadastro de devedores, os protestos de certidão de dívida ativa, as proibições e inabilitações, entre outros.
- Proibição de novos Refis, ou quaisquer anistias e programas de parcelamentos generosos de longo prazo, que reduzem o poder de coerção das AT. Tal proibição pode ser efetivada por prazo mínimo determinado em Lei ou pode-se sujeitar as anistias a situações extraordinárias também previstas em Lei.
- Transformação da declaração de compensação (DCOMP) – que, atualmente, extingue o crédito tributário – em Solicitação de Compensação, atribuindo-lhe os efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A medida visa a atender à necessidade de se comprovarem os requisitos de certeza e liquidez do crédito pleiteado pelo sujeito passivo, como exigido pelo Código Tributário Nacional. Nesse caso, não ocorreria a homologação tácita que, comprovadamente, traz graves prejuízos ao erário.
- Estabelecimento de obrigatoriedade de manifestação fundamentada da AT sobre os efeitos econômicos e fiscais da concessão de benefícios fiscais como condição para a referida concessão.
- Estabelecimento de metas de redução efetiva da sonegação para as AT, utilizando-se indicadores baseados em mensurações do “*gap* tributário” ou em outra metodologia equivalente.
- Adoção de modelos de gestão de pessoas adequados ao setor público, que coadune com as diretrizes do Novo Serviço Público,<sup>9</sup> e o estabelecimento de uma política remuneratória perene, que valorize os servidores do fisco e lhes permita maior estabilidade financeira.
- Criminalização das condutas evasivas, com a revogação dos dispositivos legais da Lei nº. 9.249/1995 (que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia) e da Lei nº. 10.684/2003 (que suspende a pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito). A oportunidade de uma reforma tributária é muito preciosa e não pode se desperdiçada. É fundamental que se promova uma alteração maior na Lei nº 8.137/90, de forma a converter o crime de sonegação em crime de conduta, não em crime material, como é interpretado atualmente. O pagamento do tributo sonegado poderia no máximo produzir a atenuação da pena, na esfera criminal, nunca sua extinção, como ocorre atualmente.

9. Segundo Denhardt e Denhardt (2007), as características apresentadas pelo Novo Serviço Público (NSP) fundamentam-se em valores compartilhados e interesses comuns por meio do diálogo e do engajamento dos cidadãos e são vistas como uma extensão da cidadania.

- Os programas de educação fiscal devem ser fortalecidos nos três níveis da federação, como elementos importantes de legitimação social da tributação.
- É necessário repensar o alcance do instituto “sigilo fiscal”. Se o tributo é um bem público, não tem sentido um sigilo fiscal amplo e irrestrito. Informações sobre beneficiários de incentivos fiscais e devedores tributários, por exemplo, deveriam ser publicadas anualmente.

O país está diante de uma grande oportunidade para alterar, dentro de uma reforma tributária ampla, o atual modelo de AT, fazendo com que a estrutura orgânica formal encarregada da administração do sistema tributário tenha condições objetivas de promover a adequada aplicação das normas tributárias instituídas, com eficiência, eficácia e, principalmente justiça. O momento é agora.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitas reformas tributárias trataram a política tributária e a administração tributária como fenômenos independentes, o que reduziu ou inviabilizou os resultados positivos esperados. Sem a adequação da administração tributária ao novo sistema tributário instituído a partir da reforma, corre-se o risco de que se frustrem gravemente os próprios objetivos da reforma, principalmente se entre tais objetivos estiver o de tornar o sistema mais justo.

Como discutido no presente artigo, uma ampla reforma da AT é perfeitamente possível num contexto de ampla alteração do sistema tributário; no entanto, como é comum em toda grande mudança, não é uma tarefa fácil e simples que possa ser realizada em pouco tempo.

Uma reforma tributária de caráter progressivo, que tribute mais as classes mais ricas e poderosas, exige maior especialização e a definição de prerrogativas de estabilidade e poder de polícia aos agentes do fisco. Ou seja, para cada sistema tributário, uma administração tributária. Mas a dificuldade de modificar a administração tributária não pode jamais ser uma justificativa para não melhorar o sistema tributário em direção a um sistema mais justo.

Para a construção de uma AT eficiente a partir de uma reforma tributária bem-sucedida existem requisitos adicionais que estão fora do escopo das AT. E um preceito tradicional bem conhecido das finanças públicas é o de tornar todo o processo tão transparente quanto possível, que é requisito fundamental na democracia. Os envolvidos, contribuintes e servidores públicos, não têm apenas o direito de saber como o processo se realizará e quais são seus efeitos, mas também devem ser convidados a participar dele. É nesse contexto que se inserem as propostas aqui defendidas: um documento inicial para discussão com os verdadeiros interessados nas alterações, os cidadãos brasileiros. |

**BIBLIOGRAFIA**

- ADB – ASIAN DEVELOPMENT BANK. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Manila Asian Development Bank. Retrieved from <http://www.adb.org/publications/comparative-analysis-tax-administrationasia-and-pacific>. 2014.
- BEJAKOVIC, P. *Improving The Tax Administration In Transition Countries*. Institute for Public Finance, Zagreb. 2000.
- BIRD, R. M. *Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes*. International Tax Program, University of Toronto, 2003.
- BIRD, R. M. *Administrative Dimensions of Tax Reform*, ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, mar, 2004.
- BIRD, R. M. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Journal of Tax Administration Vol.1:1. 2015.
- BUDGE, J.; MCKAY, D. *Developing Democracy*, SAGE Publications Ltd., London. 1994.
- CASANEGRA DE JANTSCHER, M.; SILVANI, C.; VEHORN, C. L. *Modernizing Tax Administration*, in Tanzi, V. (eds.). 1991.
- DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. *The New Public Service: Serving, not steering*. Expanded Ed. New York: Armonk, 2007.
- FABER, F. I. L.; SILVA, J. P. R. F. M. *Parcelamentos Tributários: Análise de Comportamento e Impacto*. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p.161-187, jan/dez. 2016.
- GILL, J. B. S. A *Diagnostic Framework For Revenue Administration*. World Bank Technical Papers. 2000.
- GOODE, R. *Some Economic Aspect of Tax Administration. in Bird and Oldman (eds.): Taxation in Developing Countries*, The John Hopkins University Press, Baltimore and London. 1990.
- HESSE, J.J. (eds.) *Administrative Transformation in Central and Eastern Europe, Towards Public Sector Reform in Post-Communist Societies*. Blackwell Publishers, Oxford, UK. and Cambridge, MA. 1993.
- IDB – INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK. *State of the Tax Administration in Latin America: 2006-2010*. Washington, DC: Inter-American Development Bank. Retrieved from <http://publications.iadb.org>. 2013.
- ITD – INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. *Revenue Administration in Sub-Saharan Africa*. (ITD Comparative Information Series No. 1). Paris: OECD. 2010.
- KALDOR, N. *The Role of Taxation in Economic Development*, Essays on Economic Policy I, Duckworth, London, 1980.
- OCDE. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD. 2016.
- RFB. *Relatório de Gestão do Exercício de 2016*. Ministério da Fazenda. Brasília, março/2017.
- SALES, F. S. T. *A Inadequação Constitucional da Extinção da Punibilidade Mediante o Pagamento do Crédito Tributário nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Monografia. Unifor. 2011. 88p.
- SILVANI, C. *Improving Tax Compliance*, in Casanegra de Jantscher and Bird, (eds.)(1992): Improving Tax Administration in Developing Countries, IMF, Washington, D.C. 1992.
- TERKPER, S.E. *Improving the Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries*. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, January 1994: 21-32.
- WORLD BANK. *Lessons of Tax Reform*. The World Bank, Washington, D.C. 1991.

# PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: RELEVÂNCIA NA EDIFICAÇÃO DA ORDEM JUSTA<sup>1</sup>

## LÍDIA MARIA RIBAS

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Pós-doutorado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em Direito Público; pela Universidade Nova de Lisboa e pela Universidade do Museo Social da Argentina em Ciências Jurídicas e Sociais. Professora e pesquisadora da UFMS. Grupo de Pesquisas no CNPq – Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. Membro do Cedis/UNL. limaribas@uol.com.br

## GIGLIOLA LILIAN DECARLI

Auditara-Fiscal (MS) e Diretora de Estudos Tributários da Febrafite. Especialista em Direito Tributário e Negociações Econômicas Internacionais. Grupo de Pesquisas no CNPq – Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. gldecarli@gmail.com

## RESUMO

O presente texto trata do processo administrativo tributário na sua perspectiva constitucional e de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana do contribuinte, como mecanismo alternativo de solução de conflitos na esfera tributária, numa abordagem democrática da administração pública, num paradigma colaborativo entre o fisco e o contribuinte. São analisados os princípios e regras aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, com ênfase na celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real. Foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental baseada em análises qualitativas. Apurou-se ser o Processo Administrativo tributário mecanismo alternativo que promove efetividade às garantias fundamentais do contribuinte, concorrendo para o aprimoramento da ordem jurídica e, por conseguinte, da realização de uma ordem social justa.

**Palavras-chave:** Mecanismo alternativo de solução de conflitos; Políticas públicas; Administração pública democrática; Efetividade; Garantias fundamentais.

## INTRODUÇÃO

Passados trinta anos da promulgação da Constituição da República, constituição esta que salvaguardou os direitos e garantias individuais, uma reflexão se faz necessária acerca da efetivação dos direitos garantidos aos contribuintes, especialmente a forma como eles serão tornados efetivos.

A especial preocupação com a dignidade da pessoa humana, alçada como fundamento da República, refletiu-se também no tratamento constitucional dado à Administração Pública, denominada democrática, em face de um novo paradigma nas relações entre o fisco e o contribuinte, pautado pela colaboração, cooperação e proteção.

1. Este artigo baseia-se em capítulos de Ribas (2008).

O desenvolvimento das relações entre o fisco e o contribuinte, a partir dessa maior consciência do cidadão diante do papel arrecadador do Estado, alavancou o interesse pela necessidade de aprofundamento das discussões sobre os litígios resultantes dessas relações.

A busca de mecanismos de soluções dos conflitos fora do Poder Judiciário se dá no mundo inteiro e, no Brasil, a Constituição de 1988 assegurou o contraditório e a ampla defesa aos litigantes do processo administrativo, que se configuram como pilares da segurança jurídica.

Assim, a importância do processo administrativo tributário como instrumento de atuação do direito material e alternativo em matéria tributária que, para cumprir seu papel, há de ter um trâmite claro e lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário, em que o contribuinte tem um espaço de exercício de cidadania.

Os órgãos julgadores administrativos têm por característica serem autônomos em relação à Administração ativa e com representantes do fisco e da sociedade, agilizando a solução dos conflitos entre a Administração e os contribuintes, mantendo as garantias e reproduzindo os feitos tributários no Judiciário, ainda que a escolha da esfera perante a qual deseja postular seus direitos fique a critério exclusivo do contribuinte. A opção pela via administrativa é pertinente na perspectiva constitucional e desejável em função da gratuidade, do efeito suspensivo dos recursos e das garantias constitucionais.

A obrigação tributária resume condições peculiares em relação a outras obrigações de natureza civil, o que torna a via do processo administrativo mecanismo mais efetivo de soluções das demandas tributárias, não apenas pela especialização dos Tribunais Administrativos de julgamento, mas pelos princípios aplicáveis ao processo administrativo, que envolve celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real.

O processo tributário é estruturado segundo os princípios constitucionais, mas com uma vinculação em relação a outros princípios processuais que atendem a natureza dessa relação obrigacional tributária, sempre com a necessária conexão entre o processo judicial e o administrativo.

A obtenção da verdade material que compete à Administração judicante é consequência da legalidade tributária e tem natureza constitucional, para cuja estrutura processual é indispensável o princípio da investigação. Essa finalidade do processo administrativo tributário tem imediatos efeitos nos princípios ou máximas que o estruturam, para assegurar uma efetiva proteção legal, refletida pelos poderes de cognição dos julgadores na delimitação fática do processo e na natureza e limites do objeto do processo.

A existência e o eventual privilégio ao processo administrativo tributário não afronta o princípio da inafastabilidade da jurisdição, até pela unidade jurisdicional do sistema brasileiro. A intervenção da Administração na resolução dos conflitos entre o fisco e os contribuintes justamente assegura a efetivação dos seus direitos e garantias constitucionalmente previstos.

O objetivo deste estudo é apresentar e aprofundar essas questões que, norteadas pelo princípio da legalidade tributária, juntamente com outros princípios, liberdades e garantias, obtêm plena recepção no ordenamento.

Deste modo, é necessário que o Estado esteja estruturado e organizado para proteger os direitos dos contribuintes de modo ágil e eficaz, permitindo o constante aperfeiçoamento e a

modernização do processo administrativo tributário, objetivando melhor encaminhamento das questões tributárias, numa perspectiva democrática e colaborativa, cujo fim último é a salvaguarda da dignidade da pessoa humana.

Do início ao fim do estudo é feita uma análise ampla do processo administrativo tributário, sem a pretensão de exaurir o tema, mas com a limitação e profundidade que permitem uma visão unitária e clara das matérias envolvidas.

## **1. DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

O denominado direito constitucional processual nasceu da evolução do processo no moderno Estado de Direito e das modificações dadas pela legislação e doutrina ao direito processual, que deixou de ser mero instrumento, para assumir função de proteção de direitos fundamentais, e por isso se aproximou da Constituição. Os instrumentos processuais possibilitam a realização da justiça, na medida em que condensam a metodologia e a sistemática dos princípios constitucionais.

Segundo Dinamarco, Cintra e Grinover (2003:15), o direito processual tem seus nortes fundamentais traçados pelo direito constitucional:

*“(...) é justamente a Constituição, como resultante do equilíbrio das forças políticas existentes na sociedade em dado momento histórico, que se constitui no instrumento jurídico de que deve utilizar-se o processualista para o completo entendimento do fenômeno processo e de seus princípios”.*

Premissa básica do Estado de Direito é assegurar a supremacia da Constituição. Assim se expressa o eminente mestre José Afonso da Silva (2003:26): “todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal”.

O direito constitucional processual é composto, então, pelas garantias dadas pelos princípios ao processo, a fim de que ele possa bem cumprir sua função e conduzir a resultados jurídico-substanciais desejados pela própria Constituição e pela lei ordinária.

O processo está sempre irradiando preceitos e princípios constitucionais, garantidos pela legalidade, que, afastados do arbítrio, promovem a igualdade e garantem a liberdade. Ao lado da igualdade meramente formal entre as pessoas e as partes, outras garantias constitucionais – como a inafastabilidade do controle jurisdicional e do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório – efetivam o processo como instrumento a serviço da ordem constitucional e legal.

Denota-se a importância do direito processual para a preservação dos direitos fundamentais. A constitucionalização dos princípios tem o mesmo fundamento, de proteção dos direitos e garantias, que resguardam como fim último a própria dignidade da pessoa humana.

A Constituição Federal de 1988 trouxe uma abordagem nova acerca do processo, constitucionalizando princípios e garantias a ele aplicáveis, no que se pode denominar de direito constitucional processual. Esse conjunto de normas e princípios se consubstancia na forma e instrumentos de garantia dos demais direitos.

Celso Antônio Bandeira de Mello, (*apud* RIBAS, 2008:35) refere-se aos princípios como *matéria-prima* do jurista, vigas mestras do edifício jurídico ou diretrizes fundamentais de um sistema. Esses preceitos fundamentais dão forma e caráter ao sistema processual, pois trazem conotações sociais, políticas e éticas que lhe servem de sustentáculo legitimador. É indissociável a relação entre a *justiça* e os princípios aplicáveis. A realização da justiça concretiza-se sob a ótica dos princípios jurídicos de Direito que norteiam o sistema de matriz constitucional.

O conjunto de garantias constitucionais, em última análise, busca assegurar o correto exercício dos direitos públicos subjetivos, e sua efetividade só é alcançada por via do processo.

2. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

Há princípios aplicáveis a toda a atividade administrativa, como os enunciados no art. 37 da Constituição Federal:<sup>2</sup> legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e outros implícitos ou explícitos em preceitos constitucionais, como a indisponibilidade do interesse público, por exemplo. Traduzem eles, essencialmente, o conteúdo da legalidade administrativa no Estado Democrático de Direito.

3. A impessoalidade, como princípio, tem a significação de valoração objetiva dos interesses públicos, independente de outro interesse de qualquer natureza. Vários autores acompanham este entendimento, como Medauar (1993: 89-90) e Rocha (1996: 75-76), que segue Figueiredo (1993) e cita Celso Antônio Bandeira de Melo, para quem a impessoalidade é equivalente à igualdade, para a atividade administrativa.

A impessoalidade<sup>3</sup> ganha dimensão especial no Estado que consagra o princípio republicano, na defesa feita pelo mestre Geraldo Ataliba (*apud* RIBAS, 2008:37). A Administração Pública é formada pelo conjunto de órgãos do Estado que, por meio de seus agentes, devem gerir suas ações com objetividade que lhes assegure independência, devendo ser leais ao Estado, e não aos transitórios e eventuais ocupantes dos cargos políticos.

O administrador público, no que diz respeito à moralidade, deve pautar-se pelo que é ético, justo, correto e conveniente, e não apenas pelo que é legal. Sempre que determinado comportamento da Administração, embora de acordo com a lei, ofender a moral, os bons costumes, a ideia comum de honestidade, a lealdade, a boa-fé, os princípios de justiça e equidade, está ofendendo o princípio da moralidade e pode levar à invalidade do ato, pela própria Administração, ou pelo Judiciário, por meio de ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF).

Pela publicidade, a Administração dá conhecimento e permite o controle pela sociedade dos atos por ela praticados. Como instrumento de transparência, a publicidade não permite ocultamento aos administrados dos assuntos que interessam a todos e também em relação aos contribuintes individualmente afetados por alguma medida.

Embora, antes, presente implicitamente na ordem jurídica constitucional, a eficiência só foi introduzida explicitamente a partir da EC 19/98 e indica ao agente público uma dinâmica de interpretação das normas no sentido da utilização racional dos recursos e meios, com vistas à satisfação das necessidades da coletividade. O agir eficiente pressupõe a obtenção do melhor resultado com o menor custo possível. Trata-se da necessária proporção entre meios e fins para equilibrar a relação custo/benefício.

A necessidade de proteger o interesse público, definido em linhas gerais pelo texto constitucional, e depois pela lei, dá força ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Os agentes públicos não podem dispor do interesse público. A indisponibilidade está fortemente presente na Constituição, que, além de definir seus pontos principais, ainda os protege pela ação pública.

A doutrina abriga uma série de classificações dos princípios, mas – sem razão de ordem prática – sua discussão escapa ao contexto deste estudo, pelo que se opta pela divisão em *princípios gerais* – igualdade, legalidade, devido processo legal (ampla defesa e contraditório),



qualificados como proposições que desempenham funções de fundamentação, de guia de interpretação e fonte subsidiária de normas processuais e que, dada sua função genérica, qualificados no que têm de comum, atingem o processo administrativo tributário; e em *princípios específicos* – legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, verdade material, investigação e faculdade da Administração de rever seus próprios atos, como sendo aqueles que se dirigem às especificidades do processo administrativo tributário, no que têm de particular. Esses princípios são portadores de núcleos significativos de grande valor, influem no processo administrativo tributário e lhe dão unidade.

A análise dos princípios constitucionais permite concluir que o processo administrativo tributário está previsto pela Constituição Federal, que prescreve em seu art. 5º direitos e garantias, dentre as quais está o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados aos litigantes em processo judicial ou administrativo.

O litígio existe, conforme conceitua Cernelutti (*apud* THEODORO JR, 2007:39), quando há um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida. Para que haja litígio é necessária a presença de duas partes com interesses contrapostos, tendo o litígio início quando uma das partes se opõe à vontade da outra. Haverá, portanto, processo quando instaurada uma relação jurídica que necessariamente demanda a configuração de um litígio.

Uma vez que a Constituição preveja o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos e judiciais, ela admite a instauração de uma instância administrativa para discussão de questões diversas, dentre elas aquelas afetas ao lançamento tributário.

Assim, objetivando concretizar o princípio da autotutela, o Estado cria instâncias administrativas de julgamento, possibilitando não apenas a revisão de seus atos, mas a participação do administrado neste processo, garantindo-lhe por meio do processo administrativo tributário uma esfera de defesa anterior à satisfação dos créditos tributários constituídos unilateralmente por meio do lançamento.

Mussolini Junior (2006:414) trata da relevância e *status* constitucional do processo administrativo tributário, ao fazer as seguintes reflexões:

*“(...) dentro do âmbito daquele que designamos como processo tributário não judicial, expressão que adotamos porque parece-nos a mais própria para identificar um instituto jurídico dotado de “status” constitucional, com características específicas e que, equivocadamente, muitas vezes é considerado como se estivesse em nível inferior ao processo judicial que envolve os conflitos de interesse entre os Entes Tributantes e os contribuintes”.*

*“É evidente que se trata de um olhar míope sobre o direito brasileiro posto, pois que, em nosso ordenamento, uma e outra são fórmulas constituídas apartadamente, mas no escopo único de solução dessas pendengas, em esferas de competência distintas, entre as quais não existe, de fato, uma aparente superposição”.*

A constitucionalização do processo administrativo é reflexo da evolução da proteção jurídica na área tributário-administrativa, tornando mais efetiva a defesa dos direitos dos contribuintes e dos direitos da Fazenda Pública.

Essa evolução encontra-se em harmonia com o novo perfil de relação tributária baseado na colaboração, cooperação e proteção, sempre na busca pelo fim último da tributação que é a própria dignidade da pessoa humana, numa visão de solidariedade e cidadania fiscal.

## 2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO MECANISMO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NA ESFERA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 alçou a dignidade da pessoa humana como fundamento da República (art. 1º, inciso III). A valorização do ser humano, portanto, resgata uma percepção humanista da tributação. Nos dizeres de Porto (2016:93):

*“A dignidade da pessoa humana erige o contribuinte como centro do Direito Tributário, fazendo com que a tributação seja um ato do Estado que respeita os valores que dão dignidade ao homem. Passe-se a perceber, como identificado por Marciano Buffon, que ‘é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o homem constitui finalidade precípua, e não meio da atividade estatal’.*

(...)

*Este limite à tributação pode operar basicamente de duas formas (a) ora como justificativa para dosar a tributação, visando proteger a dignidade humana; e ora (b) como cláusula de proteção ou resguardo do mínimo necessário à manutenção da dignidade da pessoa, quando da incidência do tributo. No entanto, há uma perspectiva pouco explorada sobre a aplicação da dignidade da pessoa humana no âmbito do Direito Tributário. Refere-se ao padrão de relacionamento que deve ser dispensado ao contribuinte enquanto pessoa dotada de dignidade (...).*

Nessa mesma linha, o autor continua esclarecendo que o cidadão deve ter participação ativa na relação com as questões tributárias, desde a sua formação até sua extinção, opinando, referendando e inclusive podendo questionar as medidas que entender inconstitucionais. Do mesmo modo,

*“(…), o Ministro José Delgado sustenta em precedente do Superior Tribunal de Justiça que entre ‘fisco e contribuinte deve existir um relacionamento de confiança mútua e de absoluto respeito aos preceitos da democracia, com preponderância da legalidade’, respeitando-se a cidadania e a dignidade humana” (PORTO, 2016:95).*

Citando estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 1990), Porto (2016) destacou alguns direitos comuns dos contribuintes, estando entre eles o direito de ser informado, assistido e ouvido e o direito de recurso, o que significa que o direito de se opor aos atos administrativos é um direito que promove a dignidade humana do contribuinte. A promoção desses direitos está intimamente correlacionada com os deveres de colaboração, cooperação e proteção que regem o novo modelo de relacionamento entre o fisco e o contribuinte, ao qual se denomina colaboração no direito tributário. Porto (2016:83) destaca ainda que ao lado do Poder Judiciário o contencioso administrativo é responsável por reconhecer e conferir efeito prático a esses deveres.

A atuação contenciosa do Poder Judiciário e da Administração decorre da necessidade de pacificar conflitos.<sup>4</sup> A busca de solução junto ao Poder Judiciário é o método tradicional de solução de conflitos, que ao fim do processo, normalmente moroso, culmina com uma decisão judicial. Toda busca de solução de conflitos sem a participação do Judiciário é denominada de método alternativo de solução ou gestão de conflitos (FIORELLI, 2008:51).

Os órgãos de julgamento administrativo, apesar de possuírem uma estrutura semelhante à do Poder Judiciário, representam um método alternativo de solução de conflitos, ao

4. Os métodos de solução de conflitos podem ser autocompositivos e heterocompositivos, conforme se busque a solução sem a decisão ou determinação de um terceiro, ou com a participação deste, respectivamente. Entre os métodos autocompositivos estão a conciliação, a mediação e a conciliação, enquanto os heterocompositivos abrangem a arbitragem, os tribunais administrativos e o poder judiciário (FIORELLI, 2008:51).

lado da arbitragem. A sua utilização, além de evitar o uso da via judicial, que gera custos excessivos, morosidade e desgaste na relação autor-réu, proporciona maior celeridade, economia, eficiência e julgamentos com caráter de especialidade em face do conhecimento técnico-especializado do julgador. A existência e atuação dos órgãos de julgamento administrativo, especialmente os paritários,<sup>5</sup> conferem efetivação aos já citados deveres de colaboração, cooperação e proteção da Administração Pública, deveres estes que garantem a observância à dignidade da pessoa humana do contribuinte.

5. A paridade indica a participação de representantes não apenas do Fisco, mas também dos contribuintes, como a OAB e demais entidades representativas.

## **2.1. Tributação, Processo Administrativo e o paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito**

Para tratar questões jurídicas na relação entre o fisco e o contribuinte, é necessário que se parta da análise do conceito de Estado democrático de direito, observando a mudança de seus paradigmas no processo histórico, promovendo uma reflexão sobre suas transformações, à luz dos direitos fundamentais, já que estes adquirem significativa importância na conjuntura estatal. Um sistema de princípios e regras deve ser o meio utilizado para promover o aprimoramento da ordem jurídica, limitando e controlando o poder do Estado, na realização de uma ordem social justa.

Como organização jurídica e política das sociedades civilizadas, o Estado Constitucional Democrático fundamenta-se em mecanismo jurídico eficaz para atingir a cidadania, em que o homem detentor de liberdades públicas assume um papel na construção de um novo conceito de democracia, fundado em instituições eficientes e legítimas.

Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências de transformações sociais, buscando-se a concretização da justiça social, fundada em parâmetros constitucionais, a partir de políticas eficazes e efetivas, que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder.

A efetivação da cidadania no Estado democrático de direito pressupõe a garantia e a concretização dos direitos fundamentais, quando é permitido aos seus titulares o exercício efetivo da cidadania ativa do Estado, pela função de integração, organização e direção jurídica da Constituição.

Diante da realidade das complexas sociedades modernas, impõe-se uma metamorfose do Estado que absorva esquemas de representação, caracterizados pela multiorganização, multipolarização e descentralização da organização política estatal, por meio de sistemas autônomos, auto-organizados e interferentes, como observa Canotilho (1993:15).

Esta democratização das forças políticas é uma questão de reengenharia constitucional que melhor compreenda o Estado diante da globalização, mas que, em respeito a uma ordem internacional democrática, evite a recepção constitucional de institutos jurídicos inadequados à realidade social de cada Estado e viabilize aqueles que contribuam para a efetivação da cidadania mais plena e coletiva com a participação de todos os segmentos sociais.

Outro aspecto ligado à engenharia constitucional diz respeito aos mecanismos que aprimoram o ordenamento, na medida em que não se caracterizem em meras medidas técnicas e burocráticas sujeitas a se degenerar em arbitrariedade, mas que se constituam em institutos jurídicos adequados à realidade social, configurados pela harmonização da teoria doutrinária e da prática.

A administração pública democrática exige o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, com transparência dos atos administrativos praticados, com publicidade das decisões das opções consideradas, dos efeitos previstos e das justificativas necessárias. Enquanto o contribuinte de antes mantinha para com o Estado uma situação de sujeição total, em relação ao poder impositivo do Estado, hoje o Estado está a serviço da comunidade, passando-se à necessária cooperação do cidadão com a comunidade administrativa. O Estado não se impõe mais de modo absoluto diante do cidadão no processo da administração pública.

Segundo o entendimento de Casás (1997:57) não há mais como aceitar a doutrina que defende a obrigação tributária constitutiva de uma relação de poder, uma vez que no Estado social e democrático de direito o vínculo jurídico que nasce em consequência do exercício da força tributária normativa encontra no polo passivo da obrigação um contribuinte cidadão e não um súdito.

Houve uma transformação do Estado soberano para um Estado a serviço da comunidade, em que o interesse fiscal não é mais o interesse público do Estado, mas um interesse coletivo, no qual às vezes o interesse do Estado também é o interesse do contribuinte.

Segundo Stippo (1997:1233-34), as novas formas de exercício do poder público, próprias de um estado democrático fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizam os cidadãos nas relações da administração público-privada, conduzindo a uma sólida implantação da *democracia administrativa* e à criação de novos direitos fundamentais para o cidadão, em suas relações com a administração pública.

No dizer de Novoa (1997) não basta situar a normatividade tributária no conceito de Estado como ordenamento positivo. É necessário reconhecer as exigências que o Estado Democrático impõe à fiscalidade, superando construções jurídicas formalistas e procedendo a um ajuizamento da legitimidade da norma tributária a partir da perspectiva do Estado de direito como um Estado de valores, ultrapassando uma formulação meramente legal.

Depois, as relações jurídico-tributárias sofrem atualmente grande influência das relações internacionais, não podendo continuar reféns de modelos estáticos, precisando evoluir e adequar-se às operações e negócios realizados em instantes pelos diversos países, em consequência dos avanços tecnológicos e do crescimento das relações transnacionais.

A solução dos conflitos tributários na esfera judicial tem demonstrado morosidade que resulta em prejuízos para as partes envolvidas: quando o fisco vence, demora a receber seus créditos; e quando vencido, tem de arcar com o ônus da sucumbência. Por sua vez, o contribuinte também arca com prejuízos das demandas prolongadas, entre outras tendo dificuldade para obter certidões negativas, com implicações na realização de negócios; e quando vencido, arcando com o ônus da incidência de juros moratórios relativamente ao longo período que perdura o litígio.

Para Eros Roberto Grau (2005:22) o “*sistema jurídico é um sistema aberto, não fechado. Aberto no sentido de que é incompleto, evolui e se modifica*”. O aparato administrativo do Estado caminha com vistas à efetivação do princípio da eficiência administrativa, já positivado no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, como forma de evolução de um Estado que tem como fim maior o bem-estar social.

É neste quadro atual que se destaca a importância da praticabilidade da tributação, criada pela doutrina alemã, que exige a eficiência da administração que funciona como justiça

e que não tem sido necessariamente desenvolvida pela doutrina nacional, bem como medidas concretas para solução de conflitos. O direito tributário ganha, quando se criam mecanismos alternativos para solução de conflitos, e o processo administrativo tributário é o mais importante desses mecanismos na relação entre o fisco e o contribuinte.

### **3. A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA EDIFICAÇÃO DA ORDEM JUSTA**

A construção do processo administrativo tributário tem caráter de exceção ao regime geral do processo e está alicerçada em dois polos. De um lado, o Estado precisa de meios para combater a evasão tributária e a lide tributária em si, instituindo, para tal, órgãos administrativos que identifiquem a obrigação, promovam a cobrança administrativa e decidam os conflitos daí resultantes. Do outro lado, o contribuinte deve dispor de normas jurídicas e possibilidade de esses órgãos administrativos e o Judiciário protegerem-no contra os abusos do Estado.

Sobre a importância da autotutela administrativa, afirma Marins (1998:121):

*“Esta autotutela, que representa o trato unilateral que é concedido ao Estado quando cuida do interesse público, embora não seja prestigiada com foros de intangibilidade (já que não é imune ao controle do Poder Judiciário), é instrumento essencial ao atendimento das premissas instrumentais do Estado”.*

Na mesma perspectiva, apontam Velasco e Albalat (1996:521):

*“É condição do Estado de Direito que as normas que delimitam as faculdades e deveres da Administração com os particulares e as destes com o Estado sejam respeitadas com a garantia de um procedimento em que devam se ajustar os atos da Administração com os recursos e uma jurisdição encarregados de decidir, julgar e falar sobre as questões que suscitam a interpretação ou aplicação daquelas normas”.*

Como defende Cretella Júnior (1993:332), *“o prestígio da Administração é assegurado sempre que há possibilidade de resolver-se o litígio entre o administrado e o Estado na própria esfera administrativa, dada a mínima repercussão dos procedimentos internos”.*

Essa é a razão pela qual na maioria dos países se criam órgãos e sistemas administrativos que reduzem as causas instauradas perante o Judiciário, cuja legislação criadora impõe o objetivo de alcançar o interesse público sem lesar os interesses legítimos dos contribuintes. Essas regras tendem à simplicidade e celeridade, sem afetar os princípios essenciais da legalidade na revisão do ato tributário do lançamento, mediante apreciação das provas apresentadas pelo contribuinte e dos documentos oficiais de que dispõe a Fazenda Pública e aplicação da lei com a máxima objetividade e imparcialidade, de forma a obter-se uma decisão legal.

Além disso, conforme já defendido anteriormente por Ribas e Gouveia (2015:15), o crescente demandismo de lides perante o Judiciário tem levado as políticas públicas luso-brasileiras à introdução de iniciativas que imprimem uma reengenharia na gestão dos conflitos, com a assunção dos mecanismos alternativos de forma mais efetiva, na solução desses conflitos.

O parâmetro metodológico, antes realçado no poder e na autoridade administrativa, cada vez mais vem cedendo lugar à preocupação com as relações entre o fisco e os

contribuintes, e por isso preocupando-se com o lado do administrado, facilitando-lhe o acesso a documentos, obrigando-se a motivar as decisões, seguindo regras e princípios e possibilitando decisões mais equilibradas, em função de maior independência dos órgãos julgadores e composição paritária.

Se todas as questões entre o fisco e o contribuinte fossem submetidas ao Judiciário, o acúmulo de processos dificultaria mais ainda as soluções dos litígios pela demora, o que resulta na utilização do contencioso administrativo como meio adequado para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário de modo célere e eficaz, quando esses organismos atuam no processo administrativo tributário, como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para controle do poder.

Na expressão de Seixas Filho (1998:11):

*“Num Estado Democrático a função de evitar ou dirimir conflitos de interesses deve ser repartida por alguns órgãos ou Poderes do Estado, evitando-se a sua aglutinação em um único, que acumularia um poder absoluto sobre a sociedade”.*

Nas palavras de Geraldo Ataliba (*apud RIBAS, 2008:154*), defendendo o contencioso fiscal:

*“(...) grande número de litígios podem assim ser resolvidos, sem que os contribuintes, quando vencidos, recorram ao Poder Judiciário. Para tanto, basta que o contencioso seja célere, equânime e enseje ao contribuinte a mais ampla oportunidade de produção de provas e dedução de argumentos”.*

Sainz de Bujanda (1989:362-363) apresenta defesa da conveniência das soluções das lides jurídicas tributárias no âmbito administrativo e por via de órgãos colegiados, que ele chama de *quase-jurisdicionais*, com preparação específica, e que ofereçam garantias similares às do processo judicial. Essas garantias é que fazem idôneo o processo administrativo tributário para a realização de seus importantes fins.

Examinando os argumentos a respeito da utilização do processo administrativo tributário como solução de conflitos entre o fisco e os contribuintes no âmbito administrativo, pode-se dizer que não constitui limitação às garantias democráticas fundamentais e não fere o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário. O exame dessas controvérsias pelo poder jurisdicional deve ser exceção, e não regra, para não sobrecarregá-lo com soluções de questões que podem ter seu desate no âmbito administrativo, uma vez que o excesso de causas é exatamente um dos principais motivos da morosidade da máquina judiciária. Assim, o processo administrativo tributário funciona como mecanismo redutor do volume de feitos no Judiciário.

Para Medauar (1995:2-34) o processo administrativo tributário permite um *filtro* nas controvérsias e reduz o número de ações perante o Judiciário, já muito sobrecarregado, ao mesmo tempo em que distribui “justiça fiscal na esfera administrativa, atendendo, nesse âmbito, a um dos objetivos da Administração, que é a justiça, visto não ser esta exclusivamente do Poder Judiciário”. Para a autora, além do julgamento de recursos, os Tribunais Administrativos, discutindo sobre matérias e normas tributárias, possibilitam o constante aprimoramento e desenvolvimento das normas tributárias.

A utilidade dos órgãos administrativos nos julgamentos das causas tributárias é ressaltada por Machado (1998:88-89), ao afirmar que:

*“(...) muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente (sic) conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que da maioria dos juízes”.*

E, adiante, conclui: *“a decisão administrativa é mais uma possibilidade que o sistema jurídico oferece ao contribuinte, para uma adequada solução de seus conflitos com o Fisco, e constitui um direito seu, amparável pela via do mandado de segurança”* (MACHADO, 1998:88-89).

A lide tributária, que no processo administrativo tributário se manifesta quando o contribuinte formaliza sua resistência à pretensão do fisco, exige que o Estado ofereça instrumental que possibilite, com celeridade, conferir ao contribuinte as garantias (contraditório, ampla defesa) necessárias para que se verifique se o Estado atuou dentro da legalidade. Esses órgãos funcionam como mecanismos de realização da justiça tributária, como fim genérico da Administração Pública Tributária, e permitem que a solução da lide se dê de modo satisfatório e célere e produza também melhores resultados econômicos.

Como afirma Rocha (1995:141):

*“(...) o processo administrativo não é um legitimador de qualquer ato da Administração, mas, antes, o processo administrativo visa a conferir a justiça positivada – com o quê não atende o pretense interesse nem da Administração nem do administrado, e sim o interesse público, que é do Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a justiça, etc. como valores supremos da sociedade brasileira (tudo conforme o ‘Preâmbulo’ da Constituição)”.*

O processo administrativo é instrumento de efetivação das garantias e dos princípios constitucionais do cidadão, o que se concretiza mediante órgãos julgadores administrativos dotados de autonomia e independência para agir com imparcialidade. E, para isso, devem funcionar fora da função *ativa* da Administração. Daí a relevância de órgãos julgadores e não apenas do exercício simplista da autotutela administrativa. É necessário mais. É necessário um mecanismo efetivo de solução de conflitos.

A existência dos órgãos de julgamento representa uma via alternativa de solução de conflitos na esfera tributária com a observância de princípios e garantias constitucionais, revelando-se, nos dizeres de Cajubá (*apud* BRITO, 2010:53) *“um instrumento de realização de valores constitucionais, fazendo atuar a Constituição e concretizando o Estado Democrático de Direito (...)”.*

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O processo administrativo tributário tutela administrativamente interesses do cidadão administrado contra medidas arbitrárias ou ilegais da autoridade administrativa concretizadas pelo lançamento tributário e pela imposição de penalidades e se configura pelo desencadeamento de uma série de medidas processuais, estabelecidas pelo legislador, para conferir a efetividade a uma situação amparada pelo direito substancial, a partir de ato do contribuinte, com apresentação de impugnação, momento em que se institui o contraditório.

Decorrente da elevação do processo tributário à esfera constitucional e de uma visão processual finalística, o processo não é visto mais de modo introspectivo, apenas como instrumento do Poder Judiciário, mas também como instrumento para o legítimo exercício do poder de controle da legalidade dos atos administrativos tributários, constituindo-se em meio idôneo para pacificar e fazer justiça administrativa tributária, com a prevalência do interesse da ordem jurídica sobre os interesses divergentes dos litigantes na resolução dos conflitos em matéria tributária, para atingir os resultados jurídico-substanciais desejados pela própria Constituição Federal e pela lei ordinária.

No âmbito dessa autotutela conferida à Administração Pública, o processo administrativo tributário garante o controle de legalidade sobre ato administrativo ilegítimo ou ilegal e é um dever da Administração, podendo esta agir de ofício ou mediante provocação do interessado, e desenvolve-se no âmbito do Poder Executivo dos diversos entes políticos, cuja competência é dos órgãos julgadores, com o fim de restabelecer o equilíbrio que deve ocorrer na relação entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, que é uma relação de direito, e não de poder.

Com a apresentação da impugnação o contribuinte institui o contraditório e inaugura o processo administrativo tributário para indagar da conformidade entre o ato fiscal e o direito positivado. Essa impugnação tem fundamento no direito de petição e está orientada para obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária, visando a dirimir o conflito, e pressupõe o direito à prova da violação ou do abuso e o direito à reapreciação do ato praticado.

Os órgãos colegiados de segunda instância, cuja composição é mista (representantes da Administração Fazendária e da sociedade), caracterizam ainda mais a imparcialidade e oferecem maior efetividade ao binômio segurança e justiça, atendendo melhor ao fundamento político de maior controle dos atos administrativos e ao Estado Democrático de Direito, pela participação dos administrados diretamente na Administração Pública.

Embora os julgadores administrativos tributários não estejam integrados ao Poder Judiciário, estão alheios às partes e objetivam a solução de uma controvérsia segundo a vontade da lei, na manutenção da ordem jurídica. Em prestígio ao conteúdo dos valores do Estado Democrático de Direito, tais órgãos são dotados de imparcialidade orgânica, sem vínculos diretos de subordinação hierárquica, constituindo-se em um corpo autônomo, em uma função para-hierárquica, livre de injunções de qualquer natureza, ainda que sob a égide do mesmo órgão do Poder Executivo.

Esses órgãos e sistemas administrativos caracterizam-se por sua especialização técnica e possuem melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito, e funcionam como instrumento auxiliar, reduzindo as causas instauradas perante o Judiciário, à medida que tendem à simplicidade e celeridade, sem afetar os princípios essenciais do Estado de Direito, atendendo ao objetivo de justiça no julgamento dos recursos; e, discutindo sobre matérias e normas tributárias, ainda possibilitam o constante aprimoramento e desenvolvimento destas.

Aos julgadores administrativos fiscais é conferido o livre convencimento na apreciação da prova, uma vez que no processo o princípio que prevalece é o da distribuição da justiça, que exige a descoberta da verdade real em relação à suposta legitimidade do lançamento, característica esta do processo administrativo, uma vez que no processo judicial objetiva-se a verdade dos autos, denominada de verdade formal. É essa busca da



verdade real, como elemento essencial ao julgamento, que impõe a exigência da prova, como sendo a soma dos fatos produtores da convicção do julgador, apurados no processo, sob o vetor investigativo, segundo o qual a autoridade administrativa julgadora possui ampla liberdade de ação em relação à prova, como sujeito ativo da própria comprovação dos fatos no processo.

A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica da separação de Poderes baseada em pesos e contrapesos, cabendo à função jurisdicional, exercida com exclusividade pelo Poder Judiciário, controlar e revisar de modo definitivo as decisões administrativas, independentemente de essas decisões terem sido favoráveis ou contrárias à Fazenda Pública, em atendimento aos princípios da isonomia e da universalidade de jurisdição.

As premissas básicas e conceituações indispensáveis à atuação do processo administrativo tributário não se restringem ao direito tributário, mas se relacionam com outros institutos jurídicos, principalmente do direito administrativo e processual.

O caráter de justiça no processo tributário é o elemento propulsor da aproximação e harmonização entre a fase administrativa e a judicial para alcançar os fins últimos do Direito – atingimento e manutenção da paz jurídica e realização da justiça, sem afetar o princípio da unidade de jurisdição, cuja competência de declarar o Direito de modo definitivo e imutável é exclusiva do Poder Judiciário.

Os órgãos de julgamento administrativo tributário possuem, portanto, o papel de remover conflitos sob a prevalência do estatuto da Justiça, e não do estatuto do fisco ou do estatuto do contribuinte, o que se apresenta como mecanismo de grande importância e contribui para o aperfeiçoamento do sistema jurídico brasileiro, em um modelo de relação com o contribuinte que não concorre com o Judiciário, mas que se traduz em espaço alternativo de exercício da cidadania em matéria tributária.

Finalmente, é de se destacar a importância do processo administrativo tributário como instrumento alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, que se tem consolidado pela dinâmica implementada pelos órgãos julgadores, que contribuem para o refinamento do sistema tributário e aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito. Além disso, promovem uma evolução no relacionamento entre o fisco e os contribuintes, num sentido ético e de justiça fiscal. É, portanto, indispensável na edificação de uma ordem justa. |

## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 19ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Consulta fiscal – Condições de eficácia*. In: Estudos e Pareceres de Direito Tributário. v. 2. São Paulo, Ed. RT, 1978.
- \_\_\_\_\_. *Contencioso administrativo*. RDT 11-12/347-350. São Paulo, janeiro-junho de 1980.
- \_\_\_\_\_. *Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário*. RT 464/55-67. São Paulo, junho de 1974.
- \_\_\_\_\_. *Princípios constitucionais do processo e procedimento*. RDT 46/118-132. São Paulo, outubro-dezembro de 1988.
- \_\_\_\_\_. *Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal*. *Revista de Informação Legislativa* 15(58)/123-138. Brasília, Ed. do Senado Federal, abril-junho de 1978.
- \_\_\_\_\_. *Processo administrativo e judicial*. RDT 58/101-132. São Paulo, outubro-dezembro de 1991.
- \_\_\_\_\_. *Prova no procedimento tributário*. RT 473/42-50. São Paulo, março de 1975.
- \_\_\_\_\_. *Recurso em matéria tributária*. *Revista de Informação Legislativa* 25(97)/111-132. Brasília, Ed. do Senado Federal, janeiro-março de 1988.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 15ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2ª ed., 5ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.
- \_\_\_\_\_. *O controle judicial dos atos administrativos*. RDA 152/1-15. Rio de Janeiro, abril-junho de 1983.
- \_\_\_\_\_. *Procedimento tributário – Declaração falsa – Responsabilidade – Deveres acessórios – Multa – Suspeita e provas – Boa-fé e relação jurídica*. RDT 7-8/60-69. São Paulo, janeiro-junho de 1979.
- \_\_\_\_\_. (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-1: Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.
- \_\_\_\_\_. (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-2: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra, Livraria Almedina, 1993.
- CASÁS, José Osvaldo. *El principio de igualdad en el ‘Estatuto del Contribuyente’ (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)*. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* 3. Madrid, 1997.
- CRETELLA JÚNIOR, J. *Controle Jurisdicional do Ato Administrativo*. 3ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- DINAMARCO, Cândido Rangel, ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, e GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 19ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Devido processo legal e fundamentação das decisões*. RDT 63/211-216. São Paulo, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Mandado de segurança em matéria tributária*. RDT 62/50-61. São Paulo, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Princípios de proteção ao contribuinte: princípio de segurança jurídica*. RDT 47/56-61. São Paulo, janeiro-março de 1989.
- FIGURELLI, José Osmir et all. *Mediação e solução de conflitos: teoria e prática*. São Paulo, Atlas, 2008.
- GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*, 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2005.
- GRINOVER, Ada Pellegrini, ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de, e GRINOVER, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 19ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança*. In: *Processo Administrativo Fiscal*. v. 3o (e in: *Estudos de Processo Tributário*). 1998.
- MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo, Dialética, 1998.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade administrativa tributária*. IOB – Repertório de Jurisprudência 21/429 e 430. São Paulo, 1994.

\_\_\_\_\_. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo, Ed. RT, 1993.

\_\_\_\_\_. *As garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário*. IOB – Repertório de Jurisprudência 12/237 e 238. São Paulo, 1994.

\_\_\_\_\_. *Conselhos de Contribuintes*. IOB – Repertório de Jurisprudência 2/34. São Paulo, 1995.

\_\_\_\_\_. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo, Ed. RT, 1992.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 21 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MUSSOLINI JR., Luiz Fernando. *A extinção da obrigação tributária no processo administrativo judicial*; in Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/Coord. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, Rio de Janeiro, Forense, 2006.

NOVOA, César G. *Seguridad jurídica y derecho tributario*. In: Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba-1: Direito Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

OCDE. *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*. Approved by OECD Council on 27 April 1990. [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'\\_Rights\\_and\\_Obligations-Practice\\_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf)

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2016.

RIBAS, Lúcia Maria. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed, rev. atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

RIBAS, Lúcia Maria e GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Os conflitos nas sociedades brasileira e Portuguesa do Século XXI: assunção de mecanismos alternativos de solução*. Revista Jurídica Themis, v. 28/29, p. 7-21, 2015.

\_\_\_\_\_. *Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo, Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995 (2o v. 1997; 3o v. 1998).

\_\_\_\_\_. (coord.). *Processo Judicial em Matéria Tributária*. São Paulo, Dialética, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 7a ed. Madri, Universidad Complutense, 1989.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais – Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1983.

\_\_\_\_\_. *Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal*. In: Processo Administrativo Fiscal, v 3,1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22a ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

STIPPO, Massimo. *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Leg. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*. Rassegna Tributaria 5. 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal* RDA 34/14-33, 1998.

\_\_\_\_\_. *Procedimento tributário*. RDT 2/133-157. São Paulo, outubro-dezembro de 1977.

\_\_\_\_\_. *Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração*. RDA 29/441-453. São Paulo, julho-setembro de 1952.

THEODORO Jr, Humberto, *Curso de Direito Processual Civil*, vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 47ª edição, 2007.

VELASCO, José Arias, e ALBALAT, Susana Sartorio. *Procedimientos Tributarios*. 6a ed. Madri, Marcial Pons, 1996.

# A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

## ADRIANA DA COSTA RICARDO SCHIER

Graduação em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1998), Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2001) e Doutora em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2009). Pós-Doutoranda em Direito Público pela PUC-Pr (2016). Professora de Direito Administrativo do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil – na Graduação e no Mestrado em Direito e do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar – Curso de Pós-Graduação em Direito Administrativo. Diretora Acadêmica do Instituto Paranaense de Direito Administrativo. Advogada e Consultora. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Administrativo. Atualmente é consultora para assuntos da Administração Tributária de diversos Sindicatos Nacionais e Regionais, especialmente para assuntos da Lei Orgânica da Administração Tributária.

## JOÃO MARCOS DE SOUZA

Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (antiga Fundação Faculdade de Direito do Porte Pioneiro – Fundinopi), especialista em Auditoria Empresarial pela Universidade Federal do Paraná e em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Norte do Paraná – Unopar. Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Paraná, exerceu a função de vice-presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco, no período de 2010 a 2016, onde atualmente é o presidente do Conselho Fiscal e membro da Comissão de Reforma Tributária.

## RESUMO

O objetivo do estudo é demonstrar que a institucionalização da Administração Tributária, assegurando-se sua autonomia, é condição para o implemento de uma necessária Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro, voltada a concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, plasmados na Carta Constitucional. Entende-se por Administração Tributária a estrutura organizacional na esfera da União, dos estados e dos municípios, com a atribuição precípua de exercer o poder de polícia fiscal, tomado como atividade essencial na Constituição de 1988. Parte-se do pressuposto de que a institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição de sua Lei Orgânica, é o elemento que permitirá a este conjunto de órgãos, e aos seus integrantes, nas várias esferas da Federação, o exercício do poder de polícia fiscal com eficiência e isenção, permitindo o incremento da arrecadação, com justiça fiscal, viabilizando os recursos necessários à prestação dos serviços público, para a garantia dos direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Reforma do aparelho do estado; Organização administrativa; Administração tributária; Serviços públicos; Direitos fundamentais.

## INTRODUÇÃO

A Reforma do Aparelho do Estado no âmbito da Administração Pública Brasileira vem sendo tomada como um imperativo para que se possa construir o projeto de sociedade desenhado na Carta Constitucional de 1988. Nessa dimensão, busca-se uma releitura da atual estrutura administrativa, visando à implantação de um arcabouço institucional comprometido com assegurar os fundamentos da República.

As reflexões propostas devem reconhecer que o constituinte impôs à sociedade e ao poder público a tarefa de observar os objetivos fundamentais do Art. 3º, da Carta: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e, finalmente, promover o bem de todos.

Nesse pano de fundo desponta a discussão sobre a necessidade de se implantar uma nova Administração Tributária, tomada como verdadeira Instituição da sociedade brasileira, garantindo-lhe autonomia administrativa, financeira e funcional, voltada aos valores consagrados no precitado Art. 3º, da Constituição de 1988. Para tanto, tem-se sustentado a necessidade de uma Lei Orgânica Nacional da Administração Tributária.<sup>1</sup>

Desde os primórdios da modernidade, parei aqui a atividade de arrecadação permite ao Estado a manutenção de suas atividades caracterizando-se como uma das funções que implicaram o seu surgimento e que, até hoje, identificam e traduzem o conceito de Estado.

No Brasil, a história da Administração Tributária não tem sido objeto de muitos estudos doutrinários. Sem embargo, as carreiras do fisco têm sua marcha marcada pelo próprio rumo dos tributos que remonta aos idos de 1500, com a chegada dos Portugueses. (HAHN e GRZYBOVSKI, 2006). Desde 1534, há registros históricos de funcionários do rei (rendeiros, contadores, feitores e almoxarifes) que tinham como encargo a arrecadação de impostos devidos pelos donatários das Capitânias à Fazenda Real.<sup>2</sup>

Com a Independência do Brasil, a promulgação da Constituição de 1824 marcou o reconhecimento de excepcional importância à Administração Tributária, tratando do tema num Capítulo específico da Carta, denominado “Da Fazenda Nacional”. Criou-se, nos termos do Art. 170, o “Thesouro Nacional”, com a natureza de Tribunal, cujas competências abrangiam a receita e a despesa da chamada Fazenda Nacional, já apontando certa natureza institucional à Administração Tributária, com a função de arrecadação de receitas.

Entretanto, se na Carta Constitucional de 1824 havia tal determinação, a expressão Administração Tributária foi suprimida na Constituição de 1891 e na Constituição de 1934, que, no entanto, fazia referência expressa aos funcionários do fisco (Art. 112, 3, c). As Constituições de 1937 e 1946 também não trouxeram qualquer referência à Administração Tributária, sendo que tal denominação aparece novamente apenas nos Arts. 19<sup>3</sup> e 27<sup>4</sup> da Constituição de 1967. Tais dispositivos, no entanto, foram revogados na Emenda Constitucional nº01, de 1969.

A Constituição de 1988, ao consagrar os interesses dos mais distintos grupos sociais, em sua redação original apenas referiu a Administração Tributária em seu Art. 145, § 1º, nos seguintes termos: “§ 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” (grifos nossos). Diante de tal previsão, parece ser possível afirmar que o constituinte originário já imputava à Administração Tributária uma dimensão orgânica, à qual seria atribuído um plexo de funções. No caso específico do artigo em comento, conferiu-lhe a função de assegurar efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

1. As ideias aqui tratadas foram desenvolvidas por Schier (2016).
2. Segundo Bordin (2002) aproximadamente 20% das riquezas brasileiras eram dirigidas para a Europa, além do que era arrecadado com direitos alfandegários sobre todo o comércio exterior do Brasil. Há autores que, ao comentar esse período, já identificam que, alguns dos problemas ainda hoje enfrentados pela Administração Tributária brasileira tiveram aí sua origem.
3. “Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I – os impostos previstos nesta Constituição; (...) § 7º – Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.”
4. Art. 27 – Sem prejuízo do disposto no Art. 25, os Estados e Municípios, que celebrarem com a União convênios destinados a assegurar a coordenação dos respectivos programas de investimento e administração tributária, poderão participar de até dez por cento na arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, proveniente dos impostos referidos no Art. 22, nº IV e V, excluído o incidente sobre fumo e bebidas.
5. Art. 37, XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
6. Art. 52, XV – avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

7. Art. 167. São vedados:  
(...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no Art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
8. A Lei citada altera as Leis nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 e o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.
9. Veja-se, exemplificativamente, que no Estado do Pará, a Lei Orgânica da Administração Tributária – Lei Complementar nº 78, de 28 de dezembro de 2011, ainda trata desta instituição como “unidade administrativa de execução subordinada à Secretaria de Estado da Fazenda,” e “responsável pela administração tributária estadual”, conforme previsão do Parágrafo único, do Art. 2º. Em Pernambuco, a Lei Orgânica da Administração Tributária – LC nº 107/2008, também prevê que sua estrutura orgânica integra a Secretaria de Estado da Fazenda. Seguindo a mesma sistemática, no Rio Grande do Sul, a LC nº 13.452/2010, em seu Art. 1º, Parágrafo único, vincula a Administração Tributária à Secretaria da Fazenda.
10. Já há, no país, dois estados que separaram as atividades da Secretaria da Fazenda, criando Secretarias específicas para o desempenho das atividades de Receita. É o caso da Paraíba: Secretaria das Finanças e a Secretaria da Receita, cujas competências estão definidas na Lei Estadual nº 7.838/2005, e do Rio Grande do Norte, que conta com a Secretaria da Tributação, a quem compete administrar todo o sistema tributário estadual, conforme a Lei Complementar nº 163/99.

No entanto, foi o poder constituinte derivado que, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, passou a conferir o devido tratamento jurídico a essa importante instituição. Assim, a Administração Tributária passou a ser regulada nos artigos 37, XXII;<sup>5</sup> 52, XV<sup>6</sup> e 167, IV.<sup>7</sup>

Ainda que não tenha sido tratada em pormenores nas normas constitucionais, a Administração Tributária vem sendo objeto de regulamentação infraconstitucional, notadamente nas leis de cunho administrativo e tributário. A título de exemplo, a matéria foi regulada no Código Tributário Nacional, em seu Título IV, artigos 194 e seguintes, tratando-se especificamente dos *poderes* a serem desempenhados pelas *autoridades administrativas em matéria de fiscalização da legislação tributária*.

Portanto, desde tal normativa há indícios que permitem reconhecer a Administração Tributária como instituição nacional, exclusivamente responsável pela execução das atividades de arrecadação e fiscalização, atividades tomadas como essenciais para o desenvolvimento do Estado, nos termos da Constituição Federal de 1988.

É certo que, no cenário nacional, a Administração Tributária é exercida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão específico singular do Ministério da Fazenda, conforme Art. 2º, II, b, do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Atualmente, o órgão é disciplinado pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal.<sup>8</sup> Já no âmbito dos estados, as atividades pertinentes à Administração Tributária estão, em geral, abrangidas pelas Secretarias Estaduais da Fazenda, realidade que se constata mesmo nos estados em que já foram editadas as Leis Orgânicas da Administração Tributária.<sup>9</sup>

Portanto, desde os primórdios da organização administrativa, seja na esfera da União, seja na esfera dos estados, há órgão específico ao qual compete a matéria pertinente à Administração Tributária. Entretanto, como se percebeu da rápida análise legislativa feita até aqui, os órgãos responsáveis por tais funções encontram-se, via de regra, subordinados ao Ministério da Fazenda, ou, em nível estadual, às Secretarias da Fazenda.

Entende-se, entretanto, que o desempenho das funções atribuídas à Administração Tributária demanda tratá-la como instituição, assegurando-lhe o *status* de órgão autônomo.<sup>10</sup> Esta tratativa encontra amparo no sistema constitucional pátrio, notadamente em face da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, que atribui nova regulamentação à Administração Tributária no país.

Tal Emenda Constitucional foi editada como reflexo da Reforma do Estado implementada no Brasil desde a década dos anos 90.<sup>11</sup> Pode-se afirmar que as Emendas Constitucionais e a legislação infraconstitucional editada desde o final da década passada até meados da presente<sup>12</sup> demonstram que os principais objetivos do Estado passam a ser o aumento na arrecadação de fundos e a diminuição de despesas (BUCCI, 2002).

Foram mantidos os direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal de 1988, salvaguardados como cláusulas pétreas, sendo inegável que as ideias dos anos 90 serviram para promover uma mudança simbólica (CASTORIADIS, 1982:18; COELHO, 1987:98) na racionalidade do Direito Público Brasileiro (FINGER, 2004:57-83). Tal conjectura pode significar a reformulação da noção de Administração Tributária, de acordo com os matizes que informam essa nova concepção de Estado, dentro do atual catálogo das funções atribuídas ao Poder Público (SCHIER, 2007).

Para Bacellar Filho (2011:91), neste quadro, um dos principais objetivos almejados pelo poder público é, inegavelmente, o balanço fiscal. De modo a assegurar tal desiderato, de acordo com o autor, ao lado do arcabouço legal criado no bojo da Lei de Responsabilidade Fiscal,<sup>13</sup> desponta, ainda, a imposição pela busca de uma nova Administração Tributária, composta por órgãos capazes de assegurar a devida arrecadação de receitas públicas. Espera-se, com isso, que as atividades neste campo desenvolvidas façam com que haja o pagamento dos contribuintes, implementando o provimento de recursos públicos. Nesse diapasão, entende-se que a atuação dos órgãos da Administração Tributária, em conjunto com as demais políticas públicas assumidas pelo Estado, permitirá ao poder público a devida arrecadação de receitas, tornando possível a implementação das inúmeras atividades que lhe são atribuídas.

Segundo Bresser Pereira (2004:13), o objetivo é “reconstruir a capacidade do Estado, tornando-o mais forte em termos fiscais e em termos de legitimidade democrática.” Conforme ressalta Bacellar Filho (2011:6) “pretende-se, portanto, manejando uma necessária reengenharia, aumentar a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o cidadão, de forma mais célere e a um custo menor.”

No campo internacional, tais ideias vêm sendo ressaltadas desde 1996, na Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – Ciat,<sup>14</sup> celebrada em São Domingo, na República Dominicana, em Carta Documento editada naquela ocasião. Igualmente, o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, de 2002, que trata sobre “As relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária”, também noticia as diretrizes que devem informar a Nova Administração Tributária. Comentando referido documento, Coelho e Derzi (2008:129 e seguintes) asseveram que “Procura-se, em toda a parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento ao tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional.”

Esse é o pano de fundo no qual se desenham as diretrizes para o advento da Nova Administração Tributária, conforme redação do precatado inc. XXII, do Art. 37, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Referida Emenda Constitucional reconhece a relevância das funções exercidas pela Administração Tributária em todo o território brasileiro, buscando racionalizar a estrutura administrativa-tributária,<sup>15</sup> dotando-a de maior eficiência para a apuração das receitas, com o objetivo de concretizar o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, voltado à garantia da dignidade de todas as pessoas mediante a efetiva prestação dos serviços públicos.<sup>16</sup>

## 1. DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTITUIÇÃO NACIONAL

Nesse cenário, de acordo com os dispositivos supracitados, desponta a conclusão no sentido de que um conceito de Administração Tributária deve abranger os aspectos relacionados à sua estrutura, função e finalidade. Atribui-se, assim, à Administração Tributária status de **instituição**, definida por Joseph Fichter (1974:297) como “uma estrutura relativamente permanente de padrões, papéis e relações que os indivíduos realizam segundo determinadas formas sancionadas e unificadas com o objetivo de satisfazer necessidades sociais básicas.” Ademais, é possível reconhecer que as instituições constituem-se como importante forma de legitimação social das práticas organizacionais.

Refletindo sobre o tema da Administração Tributária, este último aspecto apresenta assoberbada importância. Isto porque, na história do direito público brasileiro sempre

11. Em suma, as ideias principais resumem-se em buscar uma nova administração pública, “baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna ‘cliente privilegiado’ dos serviços prestados pelo Estado. É preciso reorganizar as estruturas da administração com ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público; na verdadeira profissionalização do servidor, que passaria a perceber salários mais justos para todas as funções. Esta reorganização da máquina estatal tem sido adotada com êxito em muitos países desenvolvidos e em desenvolvimento.” (BRESSER PEREIRA, 1995:7)
12. Ver, exemplificativamente: Lei nº 9.427/96, que instituiu a ANEEL, Lei nº 9.472/97, que criou a ANATEL, Lei nº 9.478/97, regulamentando a ANP, Lei nº 9.491/97, que estabeleceu o programa de desestatização, Lei nº 9.637/98, que criou as Organizações Sociais, Lei nº 9.782/99, que criou a ANVISA, Lei nº 9.790/99, que instituiu as organizações da sociedade civil de interesse público, Lei nº 9.961/00, que estabelece a ANS, Lei nº 9.984/00, que cria a ANA, Lei nº 10.233/01, que criou a ANTT e ANTAQ, Lei nº 11.079/04, que regulamentou as Parcerias Público-Privadas e as Emendas Constitucionais nº 19 e 20, basicamente e a Lei Complementar nº 101, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.
13. Nascimento (2001:18), em comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, assevera que “o princípio da prevenção do déficit fiscal objetiva estabelecer o equilíbrio entre as aspirações sociais e os gastos efetivamente desembolsados no sentido de satisfazer tais expectativas. Por isso que as ações estatais devem mirar esse horizonte caminhando na direção que consista em maximizar as receitas originárias e derivadas, tendo como meta a ser atingida a prevenção de déficits reiterados.”

houve um déficit de legitimidade em relação às atividades desempenhadas pelo fisco. A sociedade brasileira, de uma maneira geral, não reconhece as funções atribuídas à Administração Tributária como funções que permitirão o desenvolvimento social.<sup>17</sup> Daí que a sua institucionalização poderá fornecer subsídios para uma melhor aceitação social, dado o caráter finalístico que deverá ser atribuído à Administração Tributária: permitir ao Estado o financiamento necessário para a consecução das políticas públicas voltadas à satisfação dos direitos fundamentais.

No âmbito do Direito Administrativo brasileiro, Justen Filho (2012) ressalta as vantagens da adoção de uma concepção institucional para a Administração Pública Brasileira, vinculando tal ideia aos valores da democracia. Nesse sentido, assevera que “A concepção institucional permite compreender a Administração Pública como um conjunto uniforme de sujeitos. Este conjunto não perde sua identidade em virtude da alteração da identidade de seus componentes...” Afirma, ademais, que “por sua natureza institucional, a Administração Pública produz padrões de conduta que se impõe a seus integrantes, gerando uma linha de continuidade vinculada a tradições do passado” (JUSTEN FILHO, 2012:830). Nesse contexto, são instituições já consolidadas no país a Magistratura Nacional, o Ministério Público e a Advocacia Geral da União, por exemplo. Essa é realidade que se busca para a Administração Tributária Brasileira, na medida em que se pretende a uniformidade de sua atuação, conquistando-se, perante a sociedade brasileira, a legitimidade das funções por ela exercidas.

Atribuída à Administração Tributária a noção de instituição, impõe-se reconhecer-lhe três elementos: estrutura, função e finalidade. Nesta dimensão, é possível entender-la como conjunto de órgãos integrantes da Administração Direta – elemento estrutural – encarregado de exercer as atividades de arrecadação e fiscalização decorrentes do Poder de Polícia Tributário – elemento funcional – o que permitirá a criação de condições que permitirão garantir a efetiva prestação dos serviços públicos – dimensão funcional.

Quanto ao primeiro elemento do conceito, a Constituição Federal de 1988 já indica uma dimensão orgânica para a Administração Tributária, no precitado Art. 145, § 1º, o qual, tratando do princípio da capacidade econômica do contribuinte, faculta “à Administração Tributária” a competência para conferir efetividade a tal princípio. De igual maneira, o Art. 167, IV, reconhece o caráter orgânico à Administração Tributária quando impede “a vinculação de receita de impostos a órgão...” ressalvada a destinação de recursos para a realização de “atividades da administração tributária...” Também indica a adoção do sentido orgânico para a Administração Tributária a redação do Art. 52, XV, quando assegura ao Senado a competência para avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e “o desempenho das administrações tributárias da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios.”

A análise de tais dispositivos constitucionais indica, de forma inequívoca, que o Constituinte atribuiu a natureza de órgão à Administração Tributária.<sup>18</sup> E órgão autônomo, independente do Ministério da Fazenda, já que, em outros dispositivos do texto, faz referência a este último, como, por exemplo, no Art. 237.<sup>19</sup>

Adotando-se a natureza institucional para a Administração Tributária tem-se que identificar o segundo elemento que a caracteriza como tal: a sua dimensão funcional.

Certamente, as funções a ela atribuídas terão a natureza de função administrativa,<sup>20</sup> definida, por Celso Antônio Bandeira de Mello como “a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce, na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no

14. Trata-se, de organização internacional especializada no intercâmbio de informações entre as administrações tributárias nacionais de mais de 40 países. Constitui-se como organização sem fins lucrativos, que pretende auxiliar os Estados na modernização das administrações tributárias. Fundada em 1967, atualmente possui 38 países-membros, em quatro continentes. In: www.ciat.org
15. A ideia de racionalização, nesse contexto, é emprestada de Weber (1963:53).
16. Sobre o tema, ver Schier (2011:285-298).
17. Poderiam ser elencadas várias causas para esta realidade, desde a corrupção até o descrédito na correta aplicação dos recursos. O tema foi tratado de forma mais aprofundada por Coelho e Derzi (2008:122).
18. Tal natureza fundamenta-se na chamada teoria do órgão. Segundo a doutrina portuguesa, esta foi a forma encontrada para traduzir a complexidade institucional derivada da separação de poderes sem perda da estrutura unitária do Estado. Para Miranda (1990:40), “Havia que traduzir a complexidade institucional derivada da separação dos poderes sem perda da estrutura unitária do Estado, e o recurso simbólico ou analógico a noções já trabalhadas pelas ciências da natureza oferecia-se como um instrumento útil de análise e construção (contanto que se não caísse, como por vezes sucedeu, num reducionismo ou num pretensão realismo de matiz biológico).”.
19. Ver, sobre o tema, o texto clássico de Moreira (1997).
20. Partindo de uma noção geral, Bandeira de Mello (2014:29) assevera que “função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica”.



sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário” (BANDEIRA DE MELLO, 2014:36). O mesmo autor disserta, ainda, para afirmar que “Existe função quando alguém está investido no *dever* de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são instrumentais ao alcance das sobreditas finalidades.”<sup>21</sup> E finaliza o autor com a ideia que é essencial para a compreensão de todas as atividades desempenhadas pela Administração Tributária: “quem exerce ‘função administrativa’ está adscrito a satisfazer interesses de outrem: a coletividade.”<sup>22</sup> Afinal, foi Rui Cirne Lima (2007:106) quem cunhou a frase: “Administração é a atividade do que não é senhor absoluto!”

No que tange à Administração Tributária, entende-se que são as atividades de *fiscalização* aquelas que se traduzem como suas funções típicas, capazes de identificar a Instituição.

Como é de conhecimento notório, a atividade de fiscalização emana diretamente do exercício de poder de polícia atribuído ao Estado.<sup>23</sup> No que se refere à matéria tributária, a competência para a fiscalização decorre da previsão expressa do Art. 145, da Constituição Federal, que estabelece: “Art. 145. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Na esteira do pensamento de Eduardo Sabbag (2012:903), por *fiscalização* entende-se “a ação estatal que, orientada pelo princípio da isonomia, deverá identificar o (des) cumprimento das obrigações tributárias, punindo o comportamento indesejado e, em caráter pedagógico, dissuadindo o contribuinte omissivo e recalcitrante da insistência no inadimplemento obrigacional”. Em uma perspectiva mais ampla, Oliveira (1998:552) define fiscalização como “o ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tudo com vistas ao fiel atendimento das obrigações tributárias a cargo dos contribuintes. Induvidoso que o sujeito ativo, como titular de um crédito fundado na lei, tem o direito e o dever de verificar se as normas legais, que lhe conferem o crédito, estão sendo rigorosamente cumpridas pelo sujeito passivo.”

A atividade de fiscalização, nesse sentido genérico, então, poderá ser entendida como um procedimento administrativo, instaurado pelos agentes competentes integrantes da Administração Tributária, com o fim de verificar “a conformidade da conduta do sujeito passivo das obrigações tributárias principais e acessórias às normas aplicáveis” (BREYNER, 2011:29).

Com base na tese aqui defendida, pode-se concluir que as competências de fiscalização se traduzem nas atividades consideradas essenciais da Administração Tributária pelo Constituinte, no Art. 37, XXII, da Carta Magna, constituindo-se, então, como o elemento funcional de tal Instituição.

Finalmente, relembando-se o conceito tomado como paradigma no presente estudo tem-se que uma Instituição se caracteriza enquanto tal por apresentar uma estrutura mais ou menos permanente e uma função que a identifica, tudo com o objetivo de satisfazer necessidades sociais básicas.

21. Ibidem.

22. E conclui o autor: “Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito será exercido” (Idem, p. 72).

23. Ver, sobre o tema do poder de polícia, no Brasil, a obra de Bandeira de Mello (2014). No âmbito do direito comparado, a obra de Cassagne (2006).

Na linha da noção supracitada, resta delinear, então, quais seriam as *necessidades sociais* a serem supridas pela Administração Tributária, sendo esta a sua dimensão teleológica.

Já se afirmou que desde os primórdios do pensamento da Ciência Política Moderna o Fisco ocupa papel central na configuração do Estado e no seu relacionamento com a sociedade. Ressaltou-se, ainda, que desde a gênese da Administração Pública Moderna, as atividades desempenhadas pelos fiscais “estão incluídas dentre as funções essenciais do Estado e aparecem, desde logo, marcadas pela preocupação em assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas,” (BACELLAR FILHO, 2011:80) ligadas à “satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços” (MIRANDA, 1990:24).

É pacífico o entendimento, nesse sentido, de que as funções ligadas à Administração Tributária permitem que o Estado arrecade recursos que viabilizem o cumprimento dos objetivos fundamentais que lhe são impostos pela Carta Constitucional. Nesta esteira, é certo afirmar que “a riqueza para o Estado constitui apenas um meio para que possa cumprir suas finalidades de satisfação das necessidades públicas,” (ROSA JUNIOR, 1985:16) perspectiva calcada na ética da modernidade.

24. Sobre o liberalismo consultar, por todos, Goyard-Fabre (1999) e Novais (1987).

Com efeito, com o advento do Estado Liberal,<sup>24</sup> o Fisco, que antes atuava tão-somente para financiar os anseios do Rei – passa a ser entendido como o instrumento que permitirá ao Estado custear uma estrutura voltada à garantia dos direitos fundamentais, ainda que numa perspectiva formal e abstencionista (SCHIER, 2007).

Mas é sob a égide do modelo de Estado Social que as funções exercidas pelos órgãos aos quais se convencionou chamar de Administração Tributária se colocam como instrumento para a garantia dos direitos fundamentais ligados à prestação de serviços públicos. Com efeito, a dimensão formal dos direitos fundamentais, que norteou as políticas públicas no âmbito do Estado Liberal, não foi capaz de dar aos cidadãos nem mesmo as mínimas condições de sobrevivência. Desde meados do século XIX eclodiram por todo o globo movimentos populares que demandavam do Estado uma atuação que lhes permitisse minimamente ter acesso aos bens básicos da vida. Tais demandas foram recepcionadas pelas Cartas Constitucionais que positivaram uma série de direitos sociais com o intuito de garantir, a todos, condições de dignidade.<sup>25</sup> Nessa dimensão, a função desempenhada pela Administração Tributária torna-se requisito de desenvolvimento social.

25. Ver, sobre o tema, Martínez (2006:115) que sustenta que os direitos de cunho social traduzem a divindade humana, um vetor axiológico que faz com que integrem a Constituição um núcleo de direitos ligados à ideia de liberdade, de igualdade e de solidariedade.

Daí por que se pode afirmar que é no Estado Social e mais particularmente no Estado Social e Democrático de Direito que as atividades da Administração Tributária são consideradas como elemento essencial de concretização dos direitos fundamentais, permitindo a atuação necessária e proporcional do poder público – essa é a sua dimensão teleológica, portanto. Afinal, o significado de uma Constituição só se substancializa se nortear o Estado a uma consolidação democrática, assegurando a convivência social com a exclusão da violência, mediante a garantia da liberdade, igualdade e solidariedade concretas, de acordo com Schneider (1991:40).

Neste modelo de Estado, adotado para o Brasil pela Constituição da República de 1988, entende-se que o desenvolvimento está atrelado ao crescimento econômico, mas também ao atendimento dos anseios da maioria dos cidadãos, noção que impõe uma atuação do poder público dirigida para a garantia e o alcance dos fins sociais. Não por outro motivo, “hoje se pergunta: que desenvolvimento queremos? E é longa a lista dos adjetivos empregados para descrever o desenvolvimento desejado e desejável: político,

econômico, social, tecnológico, sustentável, justo, inclusivo, humano, harmônico, cultural, material, etc.” (HEIDEMANN, 2010:27).

No plano da implementação das atividades impostas ao Estado, então, a influência dessa perspectiva de desenvolvimento que vai além da esfera econômica foi consagrada na Constituição Federal de 1988. Foi no seio de redemocratização do Estado Brasileiro que se propiciou a leitura da atuação do poder público, notadamente através do serviço público, como o conjunto de ofertas positivas assumidas pelo Estado por serem reputadas imprescindíveis e correspondentes a conveniências básicas da sociedade, diretamente vinculadas à efetivação da plêiade de direitos sociais consagrados no texto da Carta Magna (BACELLAR FILHO, 2011:27).

Nesta concepção, quando o Estado toma para si a tarefa de prestação de serviços públicos (saúde, educação, energia elétrica, água e saneamento, por exemplo), ele se impõe, também, a necessidade de aumentar sua arrecadação para permitir a prestação adequada de tais serviços. E é evidente que a necessidade de aumento da receita não poderá ser sanada tão-somente no aumento de carga tributária, mas sim devem-se buscar outros mecanismos que permitam ao poder público a devida prestação dos serviços, sem onerar em demasiado os contribuintes. É nessa dimensão que surge a necessidade premente de eficiência da gestão da Administração Tributária.

E é por isso que sob a égide do Estado Social e Democrático, nos termos pautados pelo Constituinte de 1988, que o Fisco é tomado como uma carreira essencial e que a Administração Tributária deve adotar seu viés institucional – não só porque permite ao Estado arrecadar recursos para manter sua estrutura interna de funcionamento, mas, acima disso, porque permite ao Estado a obtenção de recursos para a devida prestação dos serviços públicos. Tem-se, assim, que “a concretização do Estado Democrático de Direito, em uma sociedade tão desigual, demanda recursos elevados.” Afinal, “**autoaplicabilidade, prevalência, integridade, irreversibilidade e inesgotabilidade** são os predicados de que a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais, no seio dos quais estão incluídos os sociais, raízes profundas da República e da Federação que serão plantadas e fixadas por meio de instrumentos fiscais...” (COELHO, 1987:128).

Diante desses pressupostos, entende-se necessária a edição de uma Lei Orgânica da Administração Tributária, que deverá ser um instrumento para que, fornecendo as bases para a formação de uma cultura institucional, permita à sociedade o reconhecimento da relevância das atividades por ela exercidas, sem as quais, em última análise, não se permite a concretização do modelo de Estado Social preconizado na Carta Magna.

A institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição de sua Lei Orgânica visa, portanto, a viabilizar um instrumento de gestão pública que permitirá a racionalização das funções exercidas pela Administração Tributária, permitindo incrementar a arrecadação, mediante melhores condições estruturais de trabalho e da garantia de um conjunto de prerrogativas e direitos aos seus servidores.

## 2. A EDIÇÃO DA LEI ORGÂNICA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na esteira das ideias até aqui tratadas, com o objetivo de assegurar os objetivos almejados pela Reforma Administrativa no Brasil e pretendendo consolidar uma *cultura institucional* nesse setor, busca-se a aprovação da chamada Lei Orgânica da Administração Tributária (Loat), tanto em nível nacional, como em níveis estadual e municipal.

Tal iniciativa é fruto de um intenso trabalho das entidades representativas dos servidores integrantes da Administração Tributária. Daí nasceu a PEC nº 186, apresentada em novembro de 2007 pelo Deputado Federal Aécio Lima, do PT/SC, com a seguinte redação:

*Art. 1º São acrescentados os §13 e §14 ao Art. 37 da Constituição Federal, com a seguinte redação:  
“§ 13 – Lei complementar estabelecerá as normas gerais aplicáveis à Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo inclusive sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos cargos de sua carreira específica, mencionada no inciso XXII deste artigo.  
§ 14 – Às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são asseguradas autonomia administrativa, financeira e funcional, e as iniciativas de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na Lei de diretrizes orçamentárias.”*

Entende-se que a edição da Loat tornará possível consagrar a Administração Tributária como uma verdadeira Instituição da sociedade brasileira, nos termos asseverados no tópico anterior do presente estudo.<sup>26</sup> A Loat coloca-se, portanto, como instrumento que permitirá estabelecer as balizas para garantir a segurança funcional dos agentes públicos que integram a Administração Tributária, ao mesmo tempo em que fornecerá mecanismos de proteção do contribuinte.

Não é demais ressaltar que o que se busca com uma legislação dessa natureza é criar mecanismos de proteção dos servidores contra possíveis ações políticas e de grupos que tutelam interesses econômicos em detrimento do exercício de suas funções públicas. A Lei Orgânica permite, ainda, impedir qualquer tipo de interferência no exercício das funções fiscais, buscando, com isso, garantir a eficácia e a justiça social.

Tal normativa deverá permitir a instalação de uma Nova Administração Tributária, colaborando para a consolidação de uma estrutura que permita a realização das relevantes funções constitucionais que lhe são atribuídas, com eficiência e tendo em vista os cânones do Estado Democrático de Direito, asseguradas sua autonomia funcional, administrativa e financeira.

Veja-se que esses foram os objetivos alcançados, mediante a edição de suas Leis Orgânicas, por outras importantes instituições brasileiras, como, por exemplo, a Magistratura, o Ministério Público e a Advocacia Geral da União. Estes, segundo José Augusto Delgado, “tidos como órgãos com atribuições essenciais e especiais, pelo que atuam com as prerrogativas seguintes: autonomia funcional (inexistência de subordinação a outros órgãos), administrativa (gestão dos assuntos internos, inclusive admissão e gestão de pessoal) e financeira (iniciativa de proposta orçamentária)” (DELGADO, 2013:23).

Sobre o tema agora tratado, entende-se, então, por autonomia funcional, na esteira do pensamento do referido autor, que a Administração Tributária não será subordinada, hierarquicamente, a qualquer outro órgão, submetendo-se, apenas, às determinações do Chefe do Poder Executivo.

A autonomia funcional adquire ainda outro contorno, traduzido pela ideia de *independência técnica*. Significa, em outras palavras, que os Auditores Fiscais, agentes públicos que irão integrar a Administração Tributária, terão competência para realizar suas atividades, independentemente da influência de interesses políticos ou econômicos, assegurando-se, mediante tal prerrogativa, a tão necessária blindagem institucional.

Reveste-se, assim, a autonomia funcional, de um caráter protetivo, que se concretiza pela impossibilidade de haver sujeição hierárquica entre os membros e o Chefe da Instituição no que se refere ao exercício das competências decorrentes do Poder de Polícia.

26. Pernambuco foi o primeiro Estado da Federação a editar sua Lei Orgânica da Administração Tributária, a Lei Complementar nº 107, de 14 de abril de 2008. No Rio Grande do Sul, a Loat é a Lei nº Complementar nº 13.452, de 27 de abril de 2010. No Estado do Paraná, a carreira dos Auditores Fiscais da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria do Estado da Fazenda do Paraná é regulada, atualmente, pela sua Lei Orgânica – Lei Complementar 131/2010. E no Pará foi editada a Lei Orgânica da Administração Tributária, Lei Complementar nº 78, de 28 de dezembro de 2011.

Por certo, tal autonomia não elimina a relação de hierarquia no âmbito administrativo, sendo assegurando, inclusive, o exercício do poder disciplinar, nos termos da legislação.

Neste aspecto, é preciso recordar que as atividades essenciais desempenhadas pelos servidores que integram a Administração Tributária traduzem-se como atividades decorrentes do poder de polícia cometido, com exclusividade, ao Estado. Por isso, deverão ser desempenhadas em cotejo com o regime jurídico administrativo, observando-se notadamente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, nos estritos limites permitidos pela legislação e em cumprimento expresso da Lei, já que são competências que traduzem atividade vinculada, que não poderá ser norteada, em momento algum, por critérios de oportunidade e de conveniência, típicos das atividades discricionárias.

No mesmo sentido, defende-se a necessária autonomia administrativa à Administração Tributária, prerrogativa que permitirá à Instituição a gestão administrativa de todos os assuntos que lhe são pertinentes.

E de igual maneira, é necessário que a Loat estabeleça mecanismos que garantam a sua autonomia financeira, prerrogativa assegurada mediante a garantia, dentre outras, de que seja a Administração Tributária o órgão a encaminhar, ao Chefe do Executivo, a sua proposta orçamentária.

Nesta seara, não se pode olvidar que as normas constitucionais, como já se disse, asseguram que à Administração Tributária sejam destinados recursos prioritários (Art. 37, XXII, da Constituição Federal de 1988), inclusive assegurando-se a vinculação de receitas (Art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988).

José Afonso da Silva (2005:345), em comentários ao referido dispositivo, afirma que o Constituinte estabeleceu a prioridade de recursos para atividades essenciais ao funcionamento do Estado, dentre elas a Administração Tributária, ressaltando que “O inciso XXII foi incluído no Art. 37 pela Emenda Constitucional 42/2003. Ele tem duas partes: a primeira destaca duas ordens de Instituições: (a) as Administrações Tributárias de todas as unidades federativas ... essas duas instituições devem receber recursos prioritários para a realização de suas atividades.”

O reconhecimento da Administração Tributária como Instituição, assegurada a sua autonomia, não se trata, apenas, de digressão teórica. Por certo, não parece ser demais afirmar que o Constituinte pretendeu garantir sua independência em relação aos demais órgãos administrativos, ao assegurar à *administração fazendária e seus servidores precedência sobre os demais setores administrativos*, como fez no Art. 37, XVIII, da CF/88.

Comentando a necessária autonomia a ser assegurada à Administração Tributária, Coelho e Derzi (2008:142) afirmam que “a norma constitucional pressupõe, de forma implícita, a necessária independência da Administração fazendária e seu distanciamento em relação aos demais setores administrativos.” E asseveram, ainda que “a autonomia funcional é vital ao bom funcionamento das atividades inerentes da Administração fazendária, de tal forma que se dê uma necessária impermeabilização da função, em relação aos agentes políticos, e ainda em relação ao ambiente externo, pleno de interesses econômicos e políticos. A função pública só pode ser exercida de maneira imparcial e isonomia para todos os contribuintes”.

Exatamente em busca desses objetivos é que se deve buscar, com a aprovação da Loat, a consolidação da chamada *cultura institucional* para a Administração Tributária. Afinal, de

acordo com Justen Filho (2012:820), “Quanto mais consolidada a estrutura institucional da Administração Pública, menor é a influência da vontade pessoal dos governantes sobre o modo de sua operação. A atuação do corpo burocrático se desvincula das decisões políticas, o que envolve tanto aspectos positivos como negativos.”

Desenvolver um aparato estatal que opere eficiente e eficazmente é uma das metas elencadas pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República. Entende-se que este é o objetivo almejado com a PEC nº 186/2007, ao estabelecer a necessidade de edição da Lei Orgânica da Administração Tributária, buscando-se que tal Instituição se constitua como elemento essencial da República Federativa do Brasil, sendo reconhecida como tal pela sociedade, assegurada a sua autonomia nas dimensões antes citadas.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os objetivos buscados mediante a institucionalização da Administração Tributária nos moldes traçados no presente estudo visam, portanto, a assegurar ao Estado Brasileiro mais um instrumento de gestão pública voltado à satisfação do interesse público, traduzido na construção de uma sociedade mais justa e solidária, nos termos do Art. 3º, da Carta Constitucional. Assim, a racionalização das funções desempenhadas com autonomia, com estrutura modernizada e eficiente, aliada à garantia de um ambiente ético e profissional, permitirá o desempenho da relevante missão atribuída à Administração Tributária.

Mas é preciso reconhecer que há inúmeros desafios a serem enfrentados, não só no âmbito da matéria específica da tributação, tema que vem sendo estudado pela doutrina tributarista brasileira com afinco, mas problemas que assolam a organização administrativa como um todo, no cenário nacional, notadamente no que se refere à necessidade de controle social, à ineficiência e à corrupção (NOHARA, 2012).

Por isso, a institucionalização da Administração Tributária, nos moldes aqui tratados, não implica apenas a reformulação de sua estrutura ou o aprimoramento de suas funções. É preciso, para alcançar os desideratos buscados por essa instituição no ambiente do Estado Democrático de Direito, que o seu modelo de gestão seja orientado pelos valores assegurados pelo Constituinte de 1988. Daí que, ao lado das garantias do modelo burocrático adotado em 1988, é preciso assegurar mecanismos democráticos de controle, que permitam a participação popular na esfera da Administração Tributária, notadamente como forma de controle de seus atos. É preciso que a Administração Tributária atue em parceria com a sociedade civil.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, pode-se observar que restou estabelecido um regime jurídico vinculado aos valores democráticos no âmbito administrativo. E isso se deu mediante a garantia do direito de participação, inovando, assim, o tratamento jurídico conferido à atividade dos poderes públicos no ordenamento pátrio.

Neste contexto, a Constituição destaca-se por sua preocupação em garantir, também na esfera administrativa, a participação dos cidadãos, assegurando a possibilidade de interferirem na tomada de decisões do Poder Público, bem como a possibilidade de exercerem o controle dos atos administrativos. Afinal, “Na Constituição de 1988, a participação política é uma realidade. Não podemos, agora, subestimar a participação e a democracia precisarão ser, igualmente, uma só. Seja no domínio do político, seja no universo do aparato administrativo” (CLEVÊ, 1993:35).

Pode-se dizer, assim, que a Carta de 88 assegurou ao cidadão não mais o papel de um simples destinatário do poder, mas sim o de sujeito que está na origem de todo o poder, visão que deverá informar, também, a Administração Tributária.

Nessa medida, o direito de participação na Administração Pública consagra-se como um direito fundamental que garante o acesso dos cidadãos às esferas de decisões do Poder Público. Por outro lado, também assegura aos indivíduos a possibilidade de controlar diretamente os atos administrativos. A partir dessas dimensões, este direito concretiza dois dos princípios estruturantes do Estado brasileiro, que fundamentam a fórmula prevista na Constituição Federal: Estado Democrático de Direito.

Tal direito desponta como instrumento capaz de conferir legitimidade às atividades do poder público – daí a sua relevância no tema tratado no presente livro. E isto porque, mediante os instrumentos jurídicos que o concretizam, permite a democratização das decisões (orçamento participativo, consulta pública, audiência pública, debate público, dentre outros), assim como o controle, a ser exercido pela população, de toda a atividade do Poder Público (SCHIER, 2004:53-55).

Assim, mediante as aspirações promovidas pela Reforma do Estado na década de 90, na busca de um modelo governamental mais gerencial e eficiente, sem se abandonar os valores do Estado de Bem-Estar Social, passou-se a realizar um maior controle das instituições públicas e privadas no anseio de atingir níveis mais altos de desenvolvimento e também para que o planejamento das políticas públicas realmente seja efetivo frente às necessidades sociais.

Disso, diversas estruturas foram adotadas para a obtenção do controle desejado e também para que as informações acerca do cumprimento dos deveres estatais chegassem mais facilmente à sociedade. Assim, o balanceamento entre a diminuição dos custos da “máquina estatal”, a universalização do fornecimento de serviços públicos adequados e o aumento da parceria do Poder Público com o setor privado são alguns dos principais objetivos buscados com a já referida Reforma Administrativa e que vêm informando a gestão pública no cenário nacional. Tais objetivos implicam a busca pela profissionalização do servidor público e pela desconcentração de competências na esfera administrativa, mediante a criação de órgãos autônomos, temas que interessam diretamente na reformulação da Administração Tributária que, pelos limites do presente trabalho, serão tratados em outra oportunidade (SCHIER, 2016).

Mas desponta, ainda, como inovação a ser buscada na gestão pública, a tratativa das novas formas de *controle* e de *transparência*, temas que se relacionam diretamente com a participação social.

Nessa seara, transparece a necessidade de se aprimorar a democracia com a inclusão dos indivíduos na esfera das decisões públicas, por meio da participação social, nos dois sentidos antes tratados: como agentes que participam para decidir (esfera do princípio democrático) ou como agentes que participam para controlar (esfera do princípio do estado de direito). No que se refere à Administração Tributária, a dimensão do controle participativo será realizada notadamente na seara da Ouvidoria, órgão que deverá integrar a instituição.<sup>27</sup>

Com o presente artigo buscou-se demonstrar que a institucionalização da Administração Tributária, como órgão que permite o controle social, mas também como órgão dotado de autonomia, viabilizará um ambiente de resistência à apropriação privada dos recursos

27. Importante a referência, aqui, da dimensão do controle pelo acesso à informação, no contexto da Lei de Acesso à Informação.

públicos. Isto porque, procurou-se solidificar a ideia de que a autonomia permite a criação de mecanismos de blindagem dos servidores contra possíveis ações políticas e de grupos que tutelam interesses econômicos em detrimento do exercício de suas funções públicas. Buscou-se validar a tese de que a garantia das autonomias administrativa, financeira e funcional é a estratégia que irá impedir qualquer tipo de interferência no exercício das funções fiscais, implementando-se, assim, um ambiente técnico e íntegro na Instituição.

Afinal, “O público que paga impostos deveria estar seguro em sua expectativa de que a organização responsável por administrar o sistema tributário do país administrará as leis tributárias de maneira consistente e justa para que os contribuintes que estão em posição similar sejam tratados igualmente e consistentemente segundo a lei e que, como resultado, todos os contribuintes paguem sua justa parte. (...) o público espera que a Administração Tributária e seus funcionários fossem livres de todo tipo de corrupção ou influência indevida” (ALINK & KOMMER, 2015:98).

Do que restou aqui tratado, percebe-se que a institucionalização da Administração Tributária aparece como uma alternativa de gestão séria e eficiente em todos os níveis da federação. O modelo aqui desenvolvido, que vem sendo defendido pelos Sindicatos e Associações dos fiscos em todo o Brasil, apresenta-se como uma solução possível e viável para a racionalização de suas atividades típicas, ao mesmo tempo em que tal tratativa jurídica permitirá o aumento da arrecadação sem o aumento da carga tributária.

As vantagens para a sociedade civil, com o desenho institucional proposto são inquestionáveis. Do ponto de vista macro, o incremento da arrecadação permite maiores recursos para que o Estado consagre os objetivos da República delimitados na Carta Constitucional, assegurando a devida prestação dos serviços públicos e a possibilidade de garantia de investimentos de infraestrutura. E, como restou demonstrado, as normas aqui sugeridas também asseguram, notadamente em face da autonomia, o exercício da função fiscal de maneira isonômica em face de todos os cidadãos, impedindo a criação de privilégios fiscais.

Com tais considerações, entende-se que a reflexão proposta contribuirá para a construção de uma Administração Tributária eficiente e atuante, assegurando-se aos servidores que a compõem a dignidade compatível com o elevado exercício de suas atividades. Entende-se que essa modelagem permitirá ao Estado brasileiro a concretização dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, garantindo os direitos fundamentais nela consagrados. |



## BIBLIOGRAFIA

- ALINK, Matthijs & KOMMER, Victor van (2015). Tradução de Vinicius Pimentel de Freitas. *Manual de administração tributária*. Brasília: IBDF.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe (org.) (2011). *Globalização, direitos fundamentais e direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum.
- BASTOS, Celso Ribeiro (2012) *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva.
- BORDIN, L. C. V. (2002). *A origem dos tributos*. Estudos Econômico-Fiscais. Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico-Tributários, ano 8, n. 9.
- BRESSER PEREIRA, Luiz C. (1995). *Plano diretor do aparelho e da reforma do estado*. Brasília: MARE, 1995. <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. (2004). *Instituições, bom estado e reforma da gestão pública*. In: Economia do setor público no Brasil. São Paulo: Campus Elsevier.
- BREYNER, Frederico Menezes. (2011). *Regime Jurídico da Fiscalização Tributária: Constituição e Código Tributária Nacional*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*.
- BUCCI, Maria P. Dallari (2002). *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva.
- CASSAGNE, Juan Carlos (2006). *Servicio público y policía*. Buenos Aires: Universitas.
- CASTORIADIS, Cornelius (1982). *A instituição imaginária da sociedade*. Tradução de: REYNAUD, De Guy. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- CIRNE LIMA, Rui (2007). *Princípios de direito administrativo*. 7. ed., São Paulo: Malheiros.
- CLEVÈ, Clémerson Merlin (1993). *Temas de Direito Constitucional*. São Paulo: Acadêmica.
- COELHO, Luiz Fernando (1987). *Teoria crítica do direito*. Curitiba: HDV.
- COELHO, Sacha C. N. e DERZI, Misabel A. M. (2008). *A importância da administração tributária no Estado Democrático de Direito. Análise da Emenda Constitucional nº 42/2003*. In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária. O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: Fenafisco.
- DALLARI, Adilson de A. MARTINS, Ives G. da S. e NASCIMENTO, Carlos V. (coord.) (2013). *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva.
- DELGADO, José Augusto. (2013) *Organização político-administrativa do estado*. In: DALLARI, Adilson de Abreu. MARTINS, Ives Gandra da Silva e NASCIMENTO, Carlos Valder. (coord.). *Tratado de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva.
- FICHTER, Joseph H. (1974). *Sociologia*. Barcelona: Editorial Herder.
- FINGER, Ana C. (2004). *O público e o privado na Administração Pública*. In: Edgar Guimarães (Coord.). *Cenários do Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho*. Belo Horizonte: Fórum.
- GOYARD-FABRE, Simone (1999). *Os princípios filosóficos do direito público moderno*. São Paulo: Martins Fontes.
- GUIMARÃES, Edgar (Coord.) (2004). *Cenários do Direito Administrativo*. Belo Horizonte: Fórum.
- HAHN, Tatiana G. e GRZYBOVSKI, Denize (2006). *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. In: *Rev. Adm. Pública*, vol.40, n.5. Rio de Janeiro: FGV.
- HARGER, Marcelo. (Coord.) (2007). *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense.
- HEIDEMANN, Francisco G. (2010). *Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento*. In: HEIDEMANN, Francisco G. e SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento*. 2. ed., Brasília: UNB, 2010, pp. 23-40.
- HEIDEMANN, Francisco G. e SALM, José F. (2010). *Políticas públicas e desenvolvimento*. Brasília: UNB.
- JUSTEN FILHO, Marçal (2012). *Curso de direito administrativo*. 8ª edição, Belo Horizonte: Fórum.

- MARTÍNEZ, Gregório Peces-Barba (2006). *La constitución y los derechos*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia.
- MARTINS, Ives G. da S. e NASCIMENTO, Carlos V. (2001). *Lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva.
- MIRANDA, Jorge (1990). *Funções, órgãos e actos do estado*. Almedina: Lisboa.
- MOREIRA, Vital (1997). *Administração autónoma e associações públicas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- NOHARA, Irene P. (2012). *Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: Atlas.
- NOVAIS, Jorge R. (1987). *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Coimbra.
- OLIVEIRA, José J. de M. (1998). *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva.
- ROSA JÚNIOR, Luiz E. F. da (1985). *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- SABBAG, Eduardo (2012). *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2004). *Administração Pública: Apontamentos sobre os Modelos de Gestão e Tendências Atuais*. In: GUIMARÃES, Edgar (Coord.) **Cenários do Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2011). *Serviço público como direito fundamental: mecanismo de desenvolvimento social*. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe (org.) *Globalização, direitos fundamentais e direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pp. 285-298.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2016). *A institucionalização da administração tributária*. Curitiba: Íthala.
- SCHIER, Adriana da Costa Ricardo (2017). *Administração pública: apontamentos sobre os modelos de gestão e tendências atuais*. In: HARGER, Marcelo. (Coord.) *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense
- SCHNEIDER, Hans Peter. (1991) *Democracia y constitucion*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- SILVA, José Afonso da (2005). *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros.
- WEBER, Max. (1963) *Economia e sociedade*. 3. ed., V. I. Brasília: UnB.



# A Reforma Tributária Necessária

## Diagnóstico e Premissas

Este documento elaborado no âmbito do movimento “Reforma Tributária Solidária, Menos Desigualdade, Mais Brasil” tem por propósito elaborar diagnóstico e apresentar premissas da reforma tributária necessária para o Brasil. Parte-se do pressuposto que o caráter regressivo do sistema tributário é uma das razões da vergonhosa distribuição da renda no Brasil, o aspecto mais pungente das disparidades sociais brasileiras. Entretanto, há muitas outras desigualdades, que estão por toda a parte. Em pleno século 21, o país ainda não foi capaz sequer de enfrentar desigualdades históricas herdadas de mais de três séculos de escravidão.

Nesse sentido, para que se enfrentem as diversas faces da crônica desigualdade social brasileira é necessário que a reforma tributária seja ampla, contemplando a totalidade das suas anomalias e, nesse sentido, sugere-se que ela seja pautada por oito premissas fundamentais detalhadas nos 39 artigos que compõem o documento: 1) deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento; 2) deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social; 3) deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta (tributação da renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas; tributação internacional para combater a evasão e os paraísos fiscais; tributação das transações financeiras; e tributação da propriedade e a riqueza); 4) deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da tributação indireta; 5) deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo; 6) deve considerar a tributação ambiental; 7) deve aperfeiçoar a tributação sobre o comércio internacional; e 8) deve fomentar ações que resultem no aumento das receitas, sem aumentar a carga, pela revisão das renúncias fiscais e pelo combate à evasão fiscal.

Esta iniciativa é um convite para um debate amplo, plural e democrático em torno do tema e dirige-se a toda classe trabalhadora, aos sindicatos, associações, movimentos sociais, entidades de representação profissional e empresarial, partidos políticos, parlamentares e a todos os membros da sociedade brasileira que querem um país justo, democrático e civilizado.

