Reforma Tributária Solidária

MENOS DESIGUALDADE, MAIS BRASIL

A Reforma Tributária Necessária

Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira

Autor convidado: **Marc Morgan**
pesquisador do **The World Inequality Lab,**
coordenado por **Thomas Piketty**

ANFIP FENAFISCO PLATAFORMA POLÍTICA SOCIAL

Reforma Tributária Solidária

MENOS DESIGUALDADE. MAIS BRASIL

A Reforma Tributária Necessária

Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira

Documento Completo

Autor convidado: **Marc Morgan**,
pesquisador do *The World Inequality Lab*,
coordenado por **Thomas Piketty**

ANFIP

FENAFISCO

PLATAFORMA POLÍTICA SOCIAL

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
www.fenafisco.org.br
www.plataformapoliticasocial.com
http://reformatributariasolidaria.com.br/

Tiragem desta edição: 3.000 exemplares
Impresso no Brasil / *Printed in Brazil*
Capa: Renata Alcântara
Editoração Eletrônica: Adriana Fernandes

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. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo) /
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.
152 p.
ISBN: 978-85-62102-30-1

1. Reforma Tributária. 2. Desigualdades. 3. Economia. 4. Política Fiscal.
5. Tributação. 6. Desenvolvimento.
CDU 336.22.

ficha técnica

NÚCLEO EXECUTIVO
Clovis Scherer, Cesar Roxo Machado, Dão Real Pereira dos Santos, Eduardo Fagnani, Fabrício Augusto de Oliveira, Fátima Maria Gondim Bezerra Farias, Fernando Gaiger Silveira, Francelino das Chagas Valença Junior, João Marcos de Souza, Jorge Abrahão de Castro, Marcelo Lettieri Siqueira, Paulo Gil Hölck Introíni, Pedro Lopes de Araújo Neto e Vitor Chagas Costa.

COLABORADORES
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, Décio Bruno Lopes, 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, Jose Celso Cardoso Junior, 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, Vanderley José Maçaneiro, Vitor Chagas Costa e Wilson Torrente.

PROJETO GRÁFICO
Renata Alcântara – 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
Associação Brasileira de Economia da Saúde (Abres)
Conselho Federal de Economia (Cofecon)
Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese)
Fundação ANFIP de Estudos Tributários e da Seguridade Social
Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES)
Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc)
Instituto Justiça Fiscal (IJF)
Oxfam Brasil

índice

LISTA DE ABREVEATURAS E SIGLAS 6

LISTA DE EMENDAS CONSTITUCIONAIS, DECRETOS-LEIS, LEIS E PROJETOS DE LEI REFERIDOS 10

APRESENTAÇÃO 13
FLORIANO MARTINS DE SÁ NETO E CHARLES ALCANTARA

INTRODUÇÃO
Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira 17
EDUARDO FAGNANI

1

parte 1.
PREMISSAS E RECOMENDAÇÕES 43

1. Reforma tributária e desenvolvimento 45
2. Financiamento da proteção social 47
3. Tributação da renda 49
   - 3.1. Tributação da renda da pessoa física 49
   - 3.2. Tributação da renda da pessoa jurídica 52
   - 3.3. Combater a evasão e elisão e restringir o uso dos paraísos fiscais 54
4. Tributação do Patrimônio 55
5. Tributação das transações financeiras 61
6. Tributação de bens e serviços 62
7. Tributação da folha de pagamento 65
8. Equilíbrio federativo 66
9. Tributação ambiental 67
10. Tributação do comércio internacional 68
11. Ampliar receitas sem aumentar o nível de tributação 70
    - 11.1. Revisar as renúncias fiscais 70
    - 11.2. Administração tributária: modernização e combate à sonegação 72

2

parte 2.
O NOVO DESENHO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA 75

1. Mais progressividade: redistribuição das bases de incidência da tributação 78
   - 1.1. Tributação da renda da pessoa física 79
   - 1.2. Tributação da renda da pessoa jurídica 85
   - 1.3. Retenções do Imposto sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas 87
   - 1.4. Tributação do patrimônio 87
   - 1.5. Tributação das transações financeiras 89
   - 1.6. Tributação de bens e serviços e da folha de pagamento 89
2. Financiamento da proteção social 95
3. Equilíbrio federativo 98
4. Comparação com a OCDE 100
5. Carga tributária potencial e efetiva 102
6. Redução da desigualdade de renda 105

3

parte 3.
AMPLIAR RECEITAS SEM AUMENTAR O NÍVEL DE TRIBUTAÇÃO 107

conclusões.
BENEFICIAR AS EMPRESAS E A MAIORIA DOS BRASILEIROS É POSSÍVEL 111

especial.
A VISÃO DE MARC MORGAN, AUTOR CONVIDADO
Perspectivas da Reforma Tributária no Brasil 117
MARC MORGAN

anexos: notas técnicas.
Anexo 1 – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) 135
Anexo 2 – Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) 139
Anexo 3 – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) 142
Anexo 4 – Tributação Ambiental 144
Anexo 5 – Redução da desigualdade de renda 146

LISTA DE

abreviaturas e siglas

A

- Abres (Associação Brasileira de Economia da Saúde)
- Anfip (Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil)
- Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária)
- AT (Administração Tributária)

B

- BPC (Benefício de Prestação Continuada)
- BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social)

C

- Cadúnico (Cadastro Social Único do Governo Federal)
- Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Conselho de Contribuintes no âmbito federal)
- Cepal (Comissão Econômica para América Latina e Caribe)
- CF-1988 (Constituição Federal de 1988)
- Cide (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico)
- Cide-Combustíveis (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Combustíveis)
- Cide-Ambiental (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico que incidiria sobre três grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas)
- CIR (Cadastro Nacional de Imóveis Rurais)
- Cofecon (Conselho Federal de Economia)
- Cofins (Contribuição Social Para o Financiamento da Seguridade Social)
- Comsefaz (Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal)
- Consefaz (Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação)
- Contribuição para o PIS/Pasep (Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público)
- CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira)
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas)
- CSMF (Contribuição Social sobre Movimentação Financeira)
- CSPF (Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física)
- CSVA (Contribuição Social sobre o Valor Adicionado)
- CTB (Carga Tributária Bruta)

D

- DCOMP (Declaração de Compensação)
- Dieese (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos)
- Dirf (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte)
- DIRPF (Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física)
- DRU (Desvinculação das Receitas da União)

F

- FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador)
- Fenafisco (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital)
- FES (Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil)
- FMI (Fundo Monetário Internacional)
- FPE (Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal)
- FPM (Fundo de Participação dos Municípios)

I

- Ibama (Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis)
- IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação)
- IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)
- ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços)
- IDH (Índice de Desenvolvimento Humano)
- IE (Imposto sobre Exportação)
- IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas)
- II (Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros)
- IJF (Instituto Justiça Fiscal)
- Incra (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária)
- Inesc (Instituto de Estudos Socioeconômicos)
- IOF (Imposto sobre Operações Financeiras)
- IPI (Imposto sobre Produtos industrializados)
- IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana)
- IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores)
- IRPF (Imposto sobre a Renda da Pessoa Física)
- IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica)
- IRPJ-Lucro Presumido (Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Presumido)
- IRPJ-Lucro Real (Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Real)
- ISS (Imposto sobre Serviços)
- ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis)
- ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação)
- ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural)
- IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado)
- “IVA-Personalizado” (“Imposto sobre Valor Adicionado Personalizado”)

M

- MdC (Ministério das Cidades)
- MEI (Microempreendedor Individual)
- MT (Ministério do Trabalho)

N

- Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)

O

- OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)
- OMC (Organização Mundial do Comércio)
- ONU (Organização das Nações Unidas)

P

- Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público)
- PDT (Partido Democrático Trabalhista)
- PIB (Produto Interno Bruto)
- PIS (Programa de Integração Social)
- PMAT (Programas de Modernização da Administração Tributária)
- PNAFM (Programa Nacional de Apoio à Modernização Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros)
- Pnud (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento)
- POF (Pesquisa de Orçamentos Familiares)
- PSDB (Partido da Social Democracia Brasileira)
- PSOL (Partido Socialismo e Liberdade)
- PT (Partido dos Trabalhadores)

R

- Rede (Rede Solidariedade)
- RGPS (Regime Geral da Previdência Social)
- RFB (Receita Federal do Brasil)

S

- SM (Salário-mínimo)

T

- TTF (Tributos sobre Transações Financeiras)

U

- UE (União Europeia)
- Unicef (Fundo das Nações Unidas para a Infância)

V

- VTN (Valor da Terra Nua)

LISTA DE

emendas constitucionais, decretos-leis, **leis** e projetos de lei referidos

- Decreto-lei n. 2.224, de 23 de maio de 1940
- Lei n. 4.191/62 (Lei n. 4.191, de 24 de dezembro de 1962
- Decreto-lei n. 1.578, de 11 de outubro de 1977
- Lei n. 8.137/90 (Lei Ordinária n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990)
- Lei n. 9.249/95 (Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995)
- Lei n. 9.532/97 (Lei n. 9.532, de dezembro de 1997)
- Lei n. 9.716/98 (Lei Ordinária n. 9.716, de 26 de novembro de 1998)
- LRF ("Lei de Responsabilidade Fiscal", Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)
- Emenda Constitucional n. 29/00 (Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000)
- Lei n. 10.684/2003 (Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003)
- PEC n. 41/2003 (Proposta de Emenda à Constituição n. 41/2003. Transformada na Emenda Constitucional 42/2003)
- Loat (Lei Orgânica da Administração Tributária, PEC n. 186/2007)
- PEC n. 186/2007 (Proposta de Emenda à Constituição n. 186, de 2007, Loat)
- PEC n. 233/2008 (Proposta de Emenda à Constituição n. 233, 2008)
- PL do Senado Federal n. 277/2014 (Projeto de Lei do Senado n. 277, de 2014, "Altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)"
- Emenda Constitucional n. 86/15 (Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015)

apresentação

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

FLORIANO MARTINS DE SÁ NETO
Presidente da Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip).

A Reforma Tributária Solidária é um movimento encabeçado pela Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), que inclui mais de 40 especialistas em tributos no Brasil.

Em junho de 2018, lançamos o livro *A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas*, que já nasceu como obra de referência para todos os que têm interesse em estudar o peculiar sistema tributário pátrio.

Passados nove meses desde aquele lançamento, apresentamos o presente documento-síntese que materializa uma nova etapa do trabalho: *A Reforma Tributária Necessária – Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*.

Neste documento trazemos uma série de simulações realizadas por renomados professores universitários, técnicos e especialistas em tributação e economia. Propomos aqui uma nova tabela de imposto de renda, visando a aumentar a progressividade do sistema, com sugestões de mudança na distribuição da carga tributária – diminuição nos impostos indiretos (consumo e serviços) e aumento nos diretos (renda e patrimônio). Nossos estudos comprovam que é tecnicamente possível aumentar a progressividade do sistema tributário e reduzir a desigualdade de renda – um dos vetores do crescimento econômico com impacto no aumento da receita pública e na superação da crise fiscal. Uma das diretrizes centrais é aproximar as alíquotas brasileiras da média praticada em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nossa equipe demonstra que é possível desenhar um sistema tributário mais justo e que esteja alinhado com a experiência dos países mais igualitários, preservando o equilíbrio federativo e as fontes de financiamento do Estado Social inaugurado na Constituição Federal de 1988 (CF-1988), que acaba de completar trinta anos de promulgação. Com as mudanças propostas – a depender do grau de maior ou menor progressividade – é possível elevar em até R$ 253,7 bilhões as receitas da tributação da renda e reduzir em até R$ 231,7 bilhões a receita da tributação sobre bens e serviços. Assim como elevar em até R$ 73 bilhões a tributação sobre o patrimônio e reduzir em até R$ 78,7 bilhões a tributação sobre a folha de pagamentos.

Na proposta também é possível observar que a aplicação do modelo sugerido diminui a desigualdade no país, enquanto que a estrutura atual aumenta a desigualdade – uma diferença crucial, pois entendemos que a desigualdade social extrema é um dos principais fatores que restringem a eficiência econômica. Essa visão tem sido respaldada também por organismos globais como, por exemplo, o Fundo Monetário Internacional (FMI), a Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal) e a Oxfam Internacional.

O movimento "Reforma Tributária Solidária: menos Desigualdade, mais Brasil" conta com o apoio da Associação Brasileira de Economia da Saúde (Abres), do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação ANFIP de Estudos Tributários e da Seguridade Social, da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil. Mais do que propostas, buscamos com este documento-síntese trazer subsídios que aprofundem o debate sobre o tema e tragam luz para a questão da justiça fiscal. Tornar o Brasil um país mais igualitário é possível, e esperamos que os novos governantes percebam o potencial de transformação positiva que há em uma reforma tributária consciente.

introdução

JUSTIÇA FISCAL É POSSÍVEL: SUBSÍDIOS PARA O DEBATE DEMOCRÁTICO SOBRE O NOVO DESENHO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

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. Blog: http://fagnani.net/

A tributação brasileira está na contramão de outros países capitalistas relativamente menos desiguais. No Brasil, a tributação é extremamente regressiva, porque incide sobre o consumo, não sobre a renda e a propriedade das classes abastadas. Não é verdade que a nossa carga tributária seja elevada, na comparação internacional. Mas é fato que temos a maior carga tributária, em todo o mundo, a incidir sobre o consumo, repassada aos preços das mercadorias, onde captura proporção maior da renda dos pobres e parcela menor da renda das classes mais abastadas.

Será utópico aspirar a que a tributação sobre a renda no Brasil se aproxime do patamar da Itália ou do Japão? Será fabulação insistir em que a tributação sobre o patrimônio alinhe-se com a praticada na Espanha ou na Bélgica? Será fantasia irrealizável projetar a tributação sobre o consumo em padrões semelhantes aos que se verificam em Portugal?

Do ponto de vista técnico, não há nenhuma limitação para a realização desses ideais. Essa é a conclusão de mais de quarenta especialistas reunidos por mais de um ano com o intuito de responder essas indagações, após terem concluído um amplo diagnóstico sobre a quase totalidade dos problemas crônicos da tributação brasileira. Nesse novo estudo, esses especialistas afirmam que:

"É tecnicamente possível que o Brasil tenha sistema tributário mais justo e alinhado com a experiência dos países mais igualitários, preservando o equilíbrio federativo e o Estado Social inaugurado pela Constituição de 1988".

Tributação progressiva é possível, e as simulações mostram que se pode quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação sobre renda, patrimônio e transações financeiras e, em contrapartida, reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos, quase na mesma proporção. Antecipando os "grandes números" que resultaram desse exercício, sublinha-se que é possível ampliar a justiça fiscal pela:

- Elevação de R$ 253,7 bilhões das receitas da tributação sobre a renda e redução de R$ 231,7 bilhões da receita da tributação sobre bens e serviços;

- Elevação de R$ 73,0 bilhões da tributação sobre o patrimônio e redução de R$ 78,7 bilhões da tributação sobre a folha de pagamentos.

Esse desenho alternativo permite que o sistema tributário brasileiro deixe de ser regressivo e passe a ser progressivo: no modelo proposto, *a desigualdade de renda cai mesmo após a incidência dos tributos indiretos, enquanto que, na situação atual, ela aumenta*.

POSSIBILIDADES E LIMITES DESTE ESTUDO

É importante que o leitor tenha clareza acerca do objetivo deste estudo, que visa a oferecer subsídios técnicos para o debate democrático sobre a reforma tributária, apontando as possibilidades concretas de se alcançar maior justiça fiscal. Com esse intuito, são apresentados aqui os resultados de um exercício de redistribuição das bases de incidência da tributação brasileira.

A configuração que resultou das simulações realizadas é apenas uma dentre diversas outras possibilidades de se alcançar melhor justiça fiscal no Brasil. Assume-se, portanto, que há outros desenhos possíveis, obtidos por diferentes graus de ajustes e modulações, que podem ser delineados no debate público. De modo algum se trata, aqui, de mostrar qualquer "solução" acabada para a reforma tributária de que o Brasil precisa.

Mesmo cientes de que o problema central do arcabouço tributário brasileiro é a injusta distribuição da carga, é imprescindível que se faça uma revisão criteriosa das renúncias fiscais, além de combate sem trégua à evasão fiscal. Esses recursos – que são transferidos para as camadas mais abastadas e, deste modo, aprofundam o caráter regressivo da tributação – totalizam, aproximadamente, 12,8% do Produto Interno Bruto (PIB), patamar próximo do montante de receitas obtidas pela tributação sobre bens e serviços (16,23% do PIB), e superior ao patamar projetado neste estudo (12,3% do PIB).

Nesse sentido, o rigor na revisão das renúncias e no combate à sonegação poderia fazer surgir fontes de financiamento que supririam parte das alternativas propostas neste estudo.

Essa mesma possibilidade de reequilíbrio entre receitas de naturezas diversas também é colocada no caso da Seguridade Social, cujo dispêndio (11,3% do PIB) é menor que a parcela capturada pelas renúncias e pela sonegação (12,8% do PIB). A recuperação desses valores abriria possibilidades concretas de se reduzirem as alíquotas de determinadas contribuições que financiam a Seguridade Social. Essa alternativa aplica-se, por exemplo, no caso de a sociedade optar por não recriar a polêmica Contribuição Social sobre a Movimentação Financeira (0,52% do PIB), aqui proposta – embora se recomende que essa medida seja adotada ao menos com uma alíquota simbólica, para que funcione como instrumento auxiliar no controle e combate às operações ilícitas.

Além disso, em função da natureza do estudo, não se avançou no sentido de detalhar as medidas administrativas e legais necessárias para implantar as mudanças propostas, nem na formulação de uma estratégia de transição do modelo regressivo para o modelo mais justo aqui desenhado. Esses temas serão objeto de próximas etapas dos trabalhos no âmbito da "Reforma Tributária Solidária".

Por sua natureza, este documento não tem a pretensão de determinar *a priori*, ou detalhar todas as características das novas espécies tributárias (alíquotas, competências regras, tempo de transição, entre outras). Esse detalhamento, mantido aberto, favorece o debate democrático entre os diversos atores envolvidos e afetados por um projeto dessa envergadura.

1 Consultar: MUSSE, J. S. Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

DESIGUALDADE SOCIAL E INEFICIÊNCIA ECONÔMICA

Nas últimas três décadas, a reforma tributária passou a ser sinônimo de "simplificação" vista como solução única para ampliar a eficiência da economia.[1] A redução da complexidade do sistema tributário é tarefa necessária e urgente, tendo sido contemplada neste estudo. Entretanto, reduzir a reforma tributária a essa questão é inaceitável num país desigual como o Brasil, porque ela é de interesse exclusivo das corporações empresariais, não enfrenta o essencial (injustiça tributária)[2] e destrói o Estado Social (principal instrumento de redução da desigualdade de renda no Brasil).

Ao contrário dessa perspectiva, este estudo sublinha que um dos principais mecanismos que limita a eficiência e produtividade da economia é a desigualdade social extrema. A visão de que a desigualdade da renda é prejudicial para o crescimento e para a eficiência da economia tem sido respaldada por importantes atores globais como, por exemplo, a Oxfam Internacional,[3] o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal). Diante da "explosão da desigualdade", Christine Lagarde,[4] 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". Especialistas do FMI[5] ressaltam que a desigualdade excessiva de renda desestimula o investimento, inibe a taxa de crescimento econômico e torna o crescimento menos sustentável com o tempo. Na mesma perspectiva, estudo recente da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal)[6] ressalta que a igualdade atua "como força impulsionadora da eficiência econômica".

"A desigualdade é a raiz dos males sociais"

Além de fatores de ordem econômica, o combate à desigualdade é imperativo ético. Em exortação apostólica recente, o Papa Francisco alerta que "temos que dizer não a uma economia da exclusão e da desigualdade. Essa economia mata". Para ele, "enquanto não se resolvam radicalmente os problemas dos pobres, renunciando à autonomia absoluta dos mercados e da especulação financeira e atacando as causas estruturais da desigualdade, não se resolverão os problemas do mundo e nenhum problema. A desigualdade é a raiz dos males sociais", sentencia.

A exortação sublinha que o desequilíbrio entre o ganho dos ricos e o ganho dos pobres "provém de ideologias que defendem a autonomia absoluta dos mercados e a especulação financeira", instaurando-se uma "nova tirania invisível" que "impõe, de forma unilateral e implacável, suas leis e suas regras". Para o Papa, "o dinheiro deve servir e não governar".[7]

O Brasil é o nono país mais desigual do mundo

O caráter regressivo da tributação é uma das razões da dramática distribuição de renda em nosso país: o relatório do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) divulgado em 2018 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) aponta que, em relação a 180 nações, o Brasil é o nono país mais desigual do mundo de acordo com o coeficiente de Gini.[8]

Trabalhos do W*orld Wealth and Income Database*, dirigido por Thomas Piketty – realizados com dados de pesquisas domiciliares e com as informações das declarações do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (doravante, "Imposto sobre

2 Consultar: OLIVEIRA, F.A. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; PASSOS, L; Guedes, D.R; Silveira, F.G. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

3 Riqueza de 1% deve ultrapassar a dos outros 99% até 2016, alerta ONG. BBC Brasil. 19 de janeiro de 2015. http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119_riquezas_mundo_lk

4 Erguer os Pequenos Barcos. Por Christine Lagarde, Diretora-geral, FMI. Discurso nas Grandes Conférences Catholiques. Bruxelas, 17 de junho de 2015. http://www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf

5 BERG, Andrew G e Ostry Jonathan D. Inequality and Unsustainable Growth: Two Sides of the Same Coin? IMF Discussion Note. International Monetary Fund. April 8, 2011. SDN/11/08. https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2011/sdn1108.pdf

6 Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe – CEPAL (2018). A ineficiência da desigualdade. Síntese (LC/SES37/4), Santiago, 2018, páginas 5 a 7. (https://www.cepal.org/pt-br/publicaciones/43569-ineficiencia-desigualdade-sintese)

7 O Papa Francisco: "A economia da exclusão mata". El País, 23/11/2013. https://brasil.elpais.com/brasil/2013/11/26/sociedad/1385464009_115602.html

8 Brasil perde 17 posições no ranking de bem-estar, quando considerada a desigualdade. O Globo, 14/09/2018. https://oglobo.globo.com/economia/idh-brasil-perde-17-posicoes-no-ranking-de-bem-estar-quando-considerada-desigualdade-23067470

a Renda"), que captam melhor a riqueza patrimonial e financeira – 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 da população se apropriavam de 55,3% da renda nacional, e a participação da renda dos 50% mais pobres era de apenas 12,3%.[9]

A desigualdade de renda é o aspecto mais pungente das disparidades sociais brasileiras. Entretanto, há muitas outras assimetrias, 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. A desigualdade é um processo complexo que envolve diversas dimensões, como renda, gênero, raça, etnia, casta, região, deficiência, migração, entre outras. Reduzir a desigualdade de renda é importante medida no caminho para reduzir as demais desigualdades.

Segundo estudo da Organização das Nações Unidas (ONU), a pobreza no Brasil tem cor: mais de 70% das pessoas vivendo em extrema pobreza no país são negros; 64% dos extremamente pobres não completaram a educação básica; e 80% dos analfabetos brasileiros são negros. A taxa de assassinatos de mulheres também tem clara dimensão racial. Entre 2003 e 2013, o assassinato de mulheres brancas caiu 10%; no mesmo período o assassinato de mulheres negras subiu 54%. Num grupo de 84 países, estamos na quinta pior posição (atrás de El Salvador, Colômbia, Guatemala e Federação Russa).[10]

De acordo com o "Mapa da Violência", o Brasil ocupa o terceiro lugar, dentre 85 países, no *ranking* de mortes de adolescentes. São 54,9 homicídios para cada 100 mil jovens de 15 a 19 anos, atrás apenas de México e El Salvador. A taxa brasileira é 275 vezes maior do que a de países como Áustria ou Japão. Em média, dez adolescentes são assassinados por dia. O assassinato de jovens também tem cor. Morrem proporcionalmente sete negros para cada branco.[11]

Estudo da Oxfam[12] 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 só ocorrerá em 2089.

As desigualdades também se refletem na elevada concentração da estrutura de propriedade, posse e uso da terra; na apropriação assimétrica do espaço urbano entre classes sociais; na injustiça tributária; e no mercado de trabalho, que possui traços de economias subdesenvolvidas ou periféricas.

Essas disparidades também se manifestam no acesso aos bens e serviços sociais básicos. A CF-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. O Brasil, além de desigual é heterogêneo.

Portanto, num país que tem um dos mais altos níveis de concentração de renda em todo o mundo, é inaceitável propor-se uma reforma tributária "neutra" em relação à injustiça do atual sistema tributário. A neutralidade é insuficiente, pois a manutenção do seu caráter regressivo aprofunda a desigualdade em suas múltiplas faces.

Como ter eficiência econômica, se a taxa de subutilização da força de trabalho (que agrega os desocupados, os subocupados por insuficiência de horas e a força de trabalho

9 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/

10 Políticas de igualdade racial fracassaram no Brasil, afirma ONU. OESP, 14/03/2016. http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,politicas-de-igualdade-racial-fracassaram-no-brasil--afirma-onu,10000021133

11 O mapa da violência no Brasil em 2014. Os jovens. Julio Jacobo Waiselfisz. Buenos Aires: Clacso. http://www.mapadaviolencia.org.br/pdf2014/Mapa2014_JovensBrasil_Preliminar.pdf

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

potencial que não tem disponibilidade por algum motivo) é de 24,6% (27,6 milhões de trabalhadores)?[13]

Como aumentar a produtividade se o desemprego entre os jovens de 18 a 24 anos (26,5%) é superior ao dobro da taxa geral?[14]

Qual o futuro de um país no qual seis em cada dez crianças e adolescentes vivem em situação de pobreza? São 32 milhões de jovens com menos de 18 anos que possuem renda inferior a R$ 346,00 *per capita* por mês na zona urbana e R$ 269,00 na zona rural, como aponta estudo do Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef).[15]

Além da restrição da renda, 49,7% de todas as crianças e adolescentes brasileiros (cerca de 27 milhões de jovens) enfrentam ao menos um tipo de privação de seus direitos básicos analisados pelo estudo (moradia, água, educação, saneamento, informação e proteção contra o trabalho infantil). Segundo um dirigente da ONU, "a ausência de um ou mais desses seis direitos coloca meninas e meninos em uma situação de privações múltiplas uma vez que os direitos humanos não são divisíveis, têm de ser assegurados conjuntamente". Para ele, apenas transferir renda não elimina pobreza. "A renda é importante e sem ela não se pode avançar, mas só ela não elimina o ciclo de reprodução da pobreza", afirma.[16]

"O que se projeta para essas crianças com esse ambiente de pessoas que não têm juízo, um país esquizofrênico", pergunta a cientista brasileira condecorada pela Sociedade Química Norte-americana em 2011 como uma das "Mulheres Notáveis".[17]

> *"A impressão que dá é que aqui [no Brasil] tem uma oligarquia pequena de milionários querendo um país de analfabetos absolutos e escravos e que trabalhem como mão de obra barata. Que sejam massa de manobra, porque um povo que não é educado é massa de manobra para político. (...) Banco não traz riqueza para o país, banco guarda a riqueza que é produzida. Na hora em que você não tem mais uma indústria robusta de alta tecnologia e você tem uma sociedade com salários baixos – que é isso o que gera uma sociedade que não tem uma industrialização baseada em alta tecnologia, a circulação de renda de pessoal altamente capacitado –, você tem uma estratégia que nós estamos vivendo agora. Há uma minoria que gasta muito, mas isso não é suficiente, somente para essa minoria".*

A desigualdade deve ser combatida não apenas em função dos aspectos sociais, culturais e éticos envolvidos, mas também pelo fato de que ela produz resultados desagregadores para a economia, para a democracia e para o meio ambiente.

Do ponto de vista econômico, a desigualdade reforça aspectos negativos da heterogeneidade estrutural das economias subdesenvolvidas, como a ocupação em atividades de baixa produtividade, a ineficiência micro e macroeconômica, perpetuando níveis de crescimento sempre abaixo do potencial.

Do ponto de vista político, a desigualdade coloca limites para que a democracia cumpra o papel de representar os direitos da maioria e garantir a livre manifestação do contraditório das opiniões. Numa democracia, os conflitos podem ser disciplinados, regrados e periodicamente resolvidos pelas eleições que expressam a soberania popular.

Em suma, a simplificação tributária é necessária, mas não pode funcionar como um "samba de uma nota só" e tampouco obscurecer o propósito velado dos detentores da riqueza, de continuar mantendo grande parte do ônus da tributação sobre os ombros dos consumidores (especialmente das classes menos favorecidas da sociedade, que destinam

13 Agência IBGE. PNAD Contínua: taxa de subutilização da força de trabalho é de 24,6% no segundo trimestre de 2018, 16/8/2018. https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/22218-pnad-continua-tri-taxa-de-subutilizacao-da-forca-de-trabalho-e-de-24-6-no-segundo-trimestre-de-2018

14 Desemprego entre os jovens é superior ao dobro da taxa geral, aponta IBGE, G1, 17/08/2018.

15 UNICEF (2018). Pobreza na infância e na adolescência. ONU: Fundo das Nações Unidas para a Infância, 2018. https://www.unicef.org/brazil/pt/pobreza_infancia_adolescencia.pdf

16 60% das crianças e adolescentes são pobres no Brasil, diz Unicef. Guilherme Azevedo, UOL, 14/08/2018. http://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2018/08/14/60-das-criancas-e-adolescentes-sao-pobres-no-brasil-diz-unicef.htm?cmpid=copiaecola

17 Oligarquia milionária parece querer um Brasil de analfabetos, diz cientista. Entrevista com Vanderlan Bolzani. UOL, 26/08/2018. https://noticias.uol.com.br/ciencia/ultimas-noticias/redacao/2018/08/26/quem-compete-brincando-de-bonequinha-diz-cientista-premiada-da-unesp.htm?cmpid=copiaecola

proporção relativamente maior da sua renda para pagar impostos), excluindo de sua incidência, ou apenas onerando, camaradamente, as altas rendas e o patrimônio.

Entende-se que a pretendida simplificação, além de não enfrentar as anomalias do sistema tributário nacional, tem um agravante adicional: se seguido este caminho restrito à simplificação, ele pode vir a representar o último suspiro do Estado Social brasileiro, tardiamente inaugurado na CF-1988. Isso pode ocorrer, porque os tributos constitucionalmente vinculados para a proteção social serão substituídos por um novo tributo sem essa vinculação, desmontando as bases de financiamento das políticas sociais asseguradas pela CF-1988 e por legislações anteriores. A concretização dessas mudanças inevitavelmente fragilizará o financiamento da educação e o Orçamento da Seguridade Social, afetando a sustentação dos gastos em setores como, Assistência Social, Saúde e Previdência Social, incluindo-se nela os benefícios do Programa Seguro-desemprego.[18]

Um dos propósitos da "agenda de modernização" das forças do mercado é o de aprofundar o projeto liberal, o que implica, dentre outros fatores, a destruição do Estado Social de 1988 pela asfixia de suas bases de financiamento. Esse processo vem sendo implantado por diversos mecanismos, entre os quais se inclui a reforma tributária.

Velha tese revisitada

A tese da "simplificação" como solução única não traz novidades. Ela vem sendo defendida desde os anos 1990, tendo ganhado vigor a partir do início dos anos 2000. Durante a campanha presidencial de 2002, um grupo de economistas ortodoxos divulgou documento[19] elaborado por ONG financiada pelo Banco Mundial, cuja principal proposta de reforma tributária era a simplificação dos tributos, vista como "um mecanismo de retomada do crescimento econômico e aumento do emprego". Essa agenda foi incorporada pelo Ministério da Fazenda a partir de 2003, explicitada pela "Carta de Brasília", lançada em fevereiro daquele ano, fruto de um acordo entre o presidente da República e os governadores de 27 Estados da Federação em torno da prioridade das reformas tributária e previdenciária.

No caso da reforma tributária, o objetivo era "promover a justiça fiscal e elevar a eficiência e a competitividade econômica, mediante a desoneração das exportações e o estímulo à produção e ao investimento produtivo. Faz-se necessário, também, buscar a simplificação do sistema, evitando ao máximo os efeitos da sonegação e da evasão tributária". Seguindo a estratégia traçada, em março de 2003 o Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional n. 41 (PEC n. 41), que tratava da reforma tributária. Após longa tramitação o projeto foi reformulado. Em 2008, foi encaminhada uma nova proposta (PEC n. 233), mais abrangente que a anterior.

Em termos sintéticos, propunha-se a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), com a extinção dos seguintes tributos federais: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Combustíveis (Cide); Contribuição Social do Salário-educação; e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Líquido), incorporada ao Imposto sobre Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Além disso, propunha a desoneração da folha de pagamento e a

18 O Seguro-desemprego está contemplado entre os benefícios previdenciários. Trata-se de um benefício da Previdência Social, embora não seja incluído no Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

19 A Agenda Perdida: diagnósticos e propostas para a retomada do crescimento com maior justiça social. Rio de Janeiro: Instituto de Estudos do Trabalho e Sociedade (IETS), 2002

20 CESIT (2008). Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

21 POCHMANN, M. (2008). *Tributação que aprofunda a desigualdade. In: Tributação, equidade e financiamento da política social.* Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

22 KHAIR, A. (2008). *Prioridade à Justiça Tributária.* In: Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

23 SALVADOR, E. (2008). *Reforma Tributária Desmonta o Financiamento das Políticas Sociais.* In: *Tributação, equidade e financiamento da política social.* Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

24 DELGADO, G. (2008) Reforma Tributária e suas Implicações para os Direitos Sociais – Seguridade Social. In: Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

25 CARDOSO JR. J. C. e BARBIERI, C. V. (2018). *Reforma Tributária e o Financiamento das Políticas de Trabalho e Renda no Brasil.* In: Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br).

unificação nacional da legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), eliminando-se a "guerra fiscal" (CESIT, 2008).[20]

Em 2008 diversos autores criticaram a PEC n. 233, em primeiro lugar, pela ausência de objetivos voltados para a justiça fiscal, na medida em que ela não sinalizava a construção de um sistema tributário progressivo, pautado pela tributação sobre renda e o patrimônio (POCHMMAN, 2008;[21] KHAIR, 2008[22]). Em segundo lugar, pela ameaça latente de desmonte das bases de financiamento das políticas sociais conquistadas pela CF-1988 (SALVADOR, 2008;[23] DELGADO, 2008;[24] CARDOSO JR. E BARBIERI, 2008[25]).

Argumentava-se que a concretização dessas mudanças – sem a garantia constitucional de vinculação de recursos – fragilizaria o financiamento da educação e o Orçamento da Seguridade Social (art. 195 da CF-1988), afetando a sustentação dos gastos em setores como previdência social (urbana e rural), Assistência Social, Saúde, Seguro-Desemprego, geração de emprego e capacitação profissional (Fundo de Amparo ao Trabalhador, FAT)[26] (FAGNANI, 2008;[27] DELGADO, 2008;[28] SALVADOR, 2008;[29] POCHMANN, 2008[30]).

Sublinhava-se que eliminar a vinculação constitucional de fontes de financiamento significaria ampliar o poder discricionário da área econômica. A sociedade daria um cheque em branco para a ortodoxia econômica. Sabemos todos que nos momentos de aperto fiscal os gastos sociais são os mais afetados. Esse espectro de retrocesso permanece vivo nos dias atuais.

O estudo propõe a simplificação, sem sacrificar o Estado Social

Este estudo "simplifica" a tributação e, ao mesmo tempo, preserva o Estado Social e amplia a progressividade. O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), que será implantado por meio de legislação nacional, simplifica sobremaneira o atual quadro "caótico, ultrapassado e oneroso",[31] composto por uma parafernália legal que, no limite, permite a possibilidade de haver 27 leis estaduais (ICMS) e 5.570 leis municipais (ISS).

Ainda em relação ao IVA, em vez da prática atual de isenção aplicável aos bens de primeira necessidade (como alimentos e medicamentos), para reduzir a tributação sobre o consumo das camadas de menor renda, propõe-se, como política de gasto fiscal, a adoção de uma espécie de "Renda Básica Tributária", que consiste na devolução do imposto aos consumidores cadastrados nos programas sociais do governo.

Portanto, além de ampliar a progressividade e fortalecer o Estado Social é necessário que o Brasil modifique a sistemática de tributação no sentido de reduzir a sua complexidade.

O Estado Social é o principal instrumento distributivo

É fácil "simplificar" tendo-se o Estado Social como variável de ajuste. Todavia, é "simplificação" inadmissível, dado papel central do Estado Social na redução das desigualdades de renda no Brasil. Para financiar o Estado Social criado pela CF-1988 – objetivo jamais contemplado nas propostas existentes de "simplificação" – é necessário criar ou ampliar os tributos mais progressivos, de modo a possibilitar a extinção ou a redução de tributos regressivos.

26 Segundo o art. 194 da CF-1988, a Seguridade Social é formada pelos seguintes setores: Saúde; Previdência Social; e Assistência Social. O Seguro-desemprego, embora não faça parte do Regime Geral de Previdência (RGPS) e não seja pago pelo INSS, é um benefício previdenciário, conforme estabelece o art. 201 da CF: "Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II – proteção à maternidade, especialmente à gestante; III – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV – salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V – pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º". O art. 239 determina que o financiamento do Seguro-desemprego será feito pela arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970.

27 FAGNANI, E. (2018). *Tributação, Equidade e Financiamento do Gasto Social – Nota Introdutória.* In: Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

28 DELGADO, G. (2008) Reforma Tributária e suas Implicações para os Direitos Sociais – Seguridade Social. In: Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

29 SALVADOR, E. (2008). *Reforma Tributária Desmonta o Financiamento das Políticas Sociais.* In: *Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta* Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br).

NOVOS RUMOS DO DEBATE SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

Em última instância este estudo se propõe a abrir novas frentes para o debate democrático sobre o tema. Em parte esse objetivo já foi atingido, na medida em que, após a divulgação das primeiras diretrizes deste projeto, em abril de 2018, diversos temas – com alguma[32] ou pouca[33] projeção no debate e que não haviam ainda sido incorporados nas propostas dominantes – passaram a fazer parte da agenda econômica dos candidatos à presidência da República, do Partido Democrático Trabalhista (PDT),[34] do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB),[35] do Partido Socialismo e Liberdade (PSOL),[36] do Partido dos Trabalhadores (PT)[37] e da Rede Solidariedade (Rede).[38]

O sempre ignorado tema da tributação ambiental no Brasil foi incluído na agenda do PT e da Rede e quatro candidatos à presidência da República[39] incorporaram em suas agendas a proposta de desoneração dos consumidores de baixa renda – uma espécie de "Renda Básica Tributária"[40] – explicitada, originalmente, em publicação elaborada no âmbito deste projeto.[41]

O que diferencia a "Reforma Tributária Solidária", das propostas em debate?

Entende-se que a reforma tributária deve, simultaneamente, corrigir a injustiça fiscal, preservar o Estado Social, restabelecer o equilíbrio federativo e reduzir a complexidade do sistema. Os exercícios de simulação de redistribuição das bases de incidência da tributação aqui apresentados partem do pressuposto de que para que se enfrente o conjunto das anomalias da tributação brasileira são necessárias mudanças estruturais pautadas por oito premissas:[42]

1. A reforma do sistema tributário nacional deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento

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 ocupa papel central. Nesses países o sistema tributário tem caráter progressivo percebido pela maior participação da tributação direta na carga tributária. Além disso, os países capitalistas que obtiveram maior êxito relativo em seu processo de desenvolvimento combinaram tributação progressiva com Estado de Bem-estar Social. A transferência da renda pela via tributária progressiva tornou-se requisito para o bom funcionamento desses regimes de bem-estar.

2. A reforma deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional

A experiência internacional revela que o combate às desigualdades também não pode prescindir do Estado Social. Como amplamente demostrado pela literatura especializada, a política fiscal pode ser efetiva na redução das desigualdades, tanto pela magnitude dos impostos progressivos diretos (sobre a renda pessoal, a propriedade e a riqueza), quanto pelas transferências monetárias sociais (especialmente as proporcionadas pela previdência social, educação e saúde). Em outras palavras, a queda da desigualdade requer tanto um sistema tributário progressivo, quanto maiores gastos públicos no campo social.

30 POCHMANN, M. (2008). *Tributação que aprofunda a desigualdade*. In: *Tributação, equidade e financiamento da política social. Carta* Social e do Trabalho, n.8, Campinas: Cesit-IE-Unicamp. Publicação eletrônica (www.eco.unicamp.br)

31 SOUZA, João M. de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

32 É o caso, por exemplo, de temas relacionados à ampliação da progressividade, com destaque para a questão da isenção da tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos, objeto de vários estudos de Sergio Gobetti e Rodrigo Orair nos últimos anos. Consultar, especialmente: GOBETTI Sérgio Wulff e ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: IPEA. Texto para discussão n. 1990. Abril de 2016.

33 Destaquem-se, especialmente: a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF); a tributação sobre transações financeiras; o Imposto sobre Grandes Patrimônios; a reformulação do Imposto sobre Heranças; a tributação ambiental; extensão da cobrança do IPVA; a alteração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); a revisão das renúncias fiscais; a revisão do IPTU; a manutenção das contribuições para a Seguridade Social; o combate à corrupção e à evasão; e o fortalecimento do federalismo.

34 Destacam-se, especialmente: redução, inicial, de 15% das desonerações tributárias; recriação do Imposto sobre Renda sobre lucros e dividendos; alteração e elevação das alíquotas do imposto sobre heranças e doações. http://www.pdt.org.br/wp-content/uploads/2018/08/Diretrizes-para-uma-Estrat%C3%A9gia-Nacional-de-Desenvolvimento-para-o-Brasil.pdf

3. A reforma deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação que incide sobre a renda e o patrimônio

A reforma deve avançar no sentido de promover a progressividade do sistema tributário pela ampliação da tributação que incide sobre a renda, a propriedade e a riqueza, o que requer mudanças na tributação sobre a renda da pessoa física; na tributação sobre a renda da pessoa jurídica; em medidas relacionadas com a tributação internacional para combater a evasão, elisão e o uso dos paraísos fiscais; na tributação sobre as transações financeiras; e na tributação sobre a propriedade e a riqueza.

4. A reforma deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da tributação que incide sobre o consumo

A reforma deve ter caráter progressivo, também resultante da redução da participação relativa da tributação que incide sobre a produção e o consumo de bens e serviços, bem como daqueles que incidem, parcialmente, sobre a folha de pagamentos.

5. A reforma deve preservar e fortalecer as bases do equilíbrio federativo

É fundamental recompor as bases de financiamento do Estado e restaurar os alicerces do equilíbrio federativo, com a redefinição dos campos de competência, da distribuição de encargos entre as esferas da Federação e revisão do sistema de transferências e de partilha dos impostos.

6. A reforma deve considerar a tributação ambiental

Não se pode desconsiderar a questão ambiental, entendida aqui como expressão dos limites ecológicos do planeta associados ao padrão histórico de produção e consumo em escala global. Com o avanço do debate sobre os limites do crescimento, particularmente a partir dos anos 1970, o tema da tributação ambiental ganhou expressão nos debates internacionais, mas permanece ausente no âmbito local.

7. A reforma deve aperfeiçoar a tributação sobre o comércio internacional

A reforma tributária deve resgatar o papel da tributação aduaneira como instrumento para planejamento estratégico do país, com vistas a estruturar o seu processo produtivo em patamares adequados ao processo de desenvolvimento.

8. A reforma deve fomentar ações que resultem no aumento das receitas, sem aumentar impostos

Em primeiro lugar, isso requer a revisão das renúncias fiscais, que representam parcelas substanciais do orçamento público (União, Estados e Municípios) que, historicamente, têm sido capturadas pelas camadas de maior renda aprofundando o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro. Em segundo lugar, requer o fortalecimento da gestão administrativa pela construção de aparato fiscal adequado para ampliar a arrecadação e eficiente no combate à sonegação de tributos. Impor-

35 Destacam-se, especialmente: eliminar os benefícios fiscais dos segmentos mais ricos da população; rever e reduzir substantivamente as desonerações tributárias; introduzir a taxação de dividendos; e combater a sonegação para poder reduzir a carga tributária. https://www.geraldoalckmin.com.br/wp-content/uploads/2018/09/af-programa-de-governo-a4-economia-e-modernizacao-do-estado.pdf

36 Observem-se as seguintes diretrizes: reduzir alíquotas com base mais ampla ao nível da empresa e tributar mais progressivamente a renda da pessoa física, resultando em ganho líquido de 1,3% do PIB na arrecadação de Imposto sobre a Renda (de 7% para 8,3% do PIB, nível inferior ao dos países na OCDE, que é de 11,1%); alíquota de 35% de IRPF para rendimentos acima de R$ 325 mil por ano; tributação linear sobre dividendos com base em uma alíquota de 20%; redução da alíquota de IRPJ/CSLL para 25%, mas ampliando a base de incidência pela revisão de benefícios tributários, como juros sobre capital próprio, que hoje favorecem os que podem contratar planejamento tributário e aproveitar as brechas (*eg.* Bancos); aumento da arrecadação de impostos sobre propriedade urbana e rural de 0,6% para 1% do PIB; legislação para facilitar cobrança de dívidas; reajuste da planta de valores dos imóveis; aumento da arrecadação com tributação sobre herança e doações inter vivos (ITCMD) de 1,7% para 1,9% do PIB tributando as grandes fortunas na herança; Imposto sobre grandes fortunas com arrecadação adicional de 0,1% do PIB; tributação ambiental; revisão das desonerações e outros gastos tributários; aumento da arrecadação de impostos sobre propriedade rural; legislação para fortalecer a cobrança de dívidas e a fiscalização; regulamentação de maior progressividade de alíquotas para fins de justiça fiscal e instrumento extrafiscal para a política fundiária e fiscalização similar à do Imposto sobre a Renda para as declarações do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); manutenção das contribuições para a seguridade social em um modelo baseado na tributação sobre o valor adicionado. https://s3.amazonaws.com/gp-info-eleicoes/wp-content/uploads/sites/2/2017/12/13143702/proposta_PSOL.pdf

tante observar que, no Brasil, embora a sonegação fiscal seja tipificada como crime, inúmeros instrumentos legais e jurídicos asseguram impunidade a quem a pratica. Nesse sentido, destaca-se, por exemplo, recente decisão da 5ª Turma do Supremo Tribunal de Justiça, segundo a qual, *"o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade."* Além disso, da impunidade na esfera penal, o sonegador tem sido "premiado" por constantes programas de "refinanciamento" de suas dívidas fiscais.

Em suma, no Brasil, no plano das ideias hegemônicas, agora, como sempre, prepondera a visão de "desenvolvimento" proposta por Arthur W. Lewis, nos anos de 1950, para quem *"a população em geral não nos interessa, mas, somente os 10% que possuem as rendas mais elevadas, que, nos países com excedente de mão de obra, detêm até 40% da renda nacional (próximo de 30% nos países mais desenvolvidos). Os 90% restantes da população não conseguem nunca poupar uma fração significativa de suas rendas"*.[43]

Ao contrário dessas visões excludentes, que somente atendem aos interesses daqueles que estão no topo da pirâmide da distribuição da renda, a reforma tributária no Brasil deve enfrentar a quase totalidade das assimetrias geradoras da injustiça fiscal, contribuindo para a desconcentração de renda e melhora das condições para o desenvolvimento nacional.

AS DIRETRIZES ORIENTADORAS DESTE ESTUDO

São três as diretrizes que orientaram a elaboração desse exercício de redistribuição das bases de incidência da tributação.

- Em primeiro lugar, ampliar a progressividade, pela maior participação da tributação sobre a renda e o patrimônio e menor participação da tributação sobre o consumo na arrecadação total.

- Em segundo lugar, aproximar os principais componentes da tributação brasileira da média dos 34 países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

- E, em terceiro lugar, preservar e fortalecer o Estado Social de 1988, procurando, na medida do possível, substituir as fontes de financiamento relativamente mais regressivas por outras com menor carga de tributação e, sobretudo, por fontes que incidem sobre a renda, a riqueza e as transações financeiras.

Essas três diretrizes impõem-se porque, do ponto de vista da justiça fiscal, o Brasil é um ponto fora da curva, quando comparado às nações desenvolvidas relativamente menos desiguais, como se verá a seguir.

MAIS PROGRESSIVIDADE: INSPIRANDO-SE NA EXPERIÊNCIA DA OCDE

Embora a partir da década de 1980, vários países capitalistas desenvolvidos tenham adotado políticas econômicas liberalizantes que impuseram retrocessos na política fiscal,[44] eles continuam mantendo elevados níveis de progressividade em sua tributação.

37 Destacam-se, especialmente: Isentar do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) todos aqueles que ganham até cinco salários-mínimos, condicionado à majoração para rendas mais elevadas por meio de faixas adicionais de alíquotas do IRPF para os mais ricos; tributação direta sobre a distribuição de lucros e dividendos seguindo tabela progressiva do IRPF; Instituição de tributação sobre grandes movimentações financeiras, de caráter regulatório; Introdução do imposto sobre grandes patrimônios, bem como a reformulação do Imposto sobre heranças, especialmente grandes heranças; extensão da cobrança do IPVA para jatos, lanchas e outros veículos; alteração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) para que possa atender aos requisitos de incentivo tanto da elevação produtiva do solo, quanto da preservação ambiental; rebalancear impostos incidentes sobre a folha de pagamento, equalizando o tratamento tributário entre pessoa física e jurídica e incentivando a formalização de todas as ocupações; criação de "tributos verdes" que permitam ao Estado atuar sobre a emissão de gases de efeito estufa e estimular pesquisas e investimentos na adoção de tecnologias voltadas para a sustentabilidade ambiental; e, ampla revisão dos chamados "gastos tributários" regressivos, assim como os benefícios fiscais voltados à economia de alto carbono. https://lula.com.br/wp-content/uploads/2018/08/programa_de_governo_6_final-1.pdf

Analisando a carga tributária por bases de incidência, percebe-se o desalinhamento absoluto do Brasil em relação à maior parte dos países da OCDE.[45] O caráter regressivo do sistema tributário brasileiro é patente pela reduzida participação relativa do Imposto sobre a Renda na arrecadação total (18,3%) em relação à média dos países da OCDE (34,1%); e, pela menor participação relativa da tributação sobre o patrimônio: 5,5% (média da OCDE) e 4,4% (Brasil). Em conjunto, renda e patrimônio participam com 39,6%, em média, na OCDE, e 22,7%, no Brasil. Em alguns países essa participação é próxima de 50%, chegando a 67,2% na Dinamarca (Figura 1).

FIGURA 1 – COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA, POR BASES DE INCIDÊNCIA
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)	18,3	4,4	49,7	27,6	100,0	32,6

Autor: OLIVEIRA, Fabrício A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez; In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/
Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tabels. HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode; Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros.
Nota: (1) Carga Tributária de 2015, RFB.

Em contrapartida, a participação relativa dos impostos que incidem sobre o consumo é bem maior no Brasil (49,7%) do que na OCDE (32,4%, em média), o que penaliza as camadas de média e baixa renda, reduz a renda disponível das famílias, reproduz a desigualdade, enfraquece a demanda agregada e, por consequência, limita o crescimento econômico e o desenvolvimento nacional.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é o tributo que melhor escancara as distorções da tributação brasileira, que se distancia da experiência internacional em diversos aspectos. Além da baixa ou nula tributação sobre as rendas do capital, a alíquota máxima praticada (27,5%) no Brasil é bem inferior à da média da OCDE (43,5%) e sua participação na arrecadação total é 3,5 vezes menor (2,4% do PIB no Brasil e 8,5% na OCDE).

Em 2015, nos países da OCDE, a alíquota máxima do IRPF permanecia em níveis iguais ou superiores a 50,0% em muitas nações como a Bélgica (50,0%), Holanda

38 Ver, especialmente: Combate sem tréguas à corrupção e à evasão fiscal; revisão completa das renúncias fiscais, que representaram mais de 4% do PIB em 2017, e suspender a criação de Refis, que levaram a uma perda superior a R$ 175 bilhões aos cofres públicos nos últimos dez anos e não se mostraram instrumentos eficazes para a recuperação dos créditos tributários, para aumentar a arrecadação ou promover a regularidade fiscal dos devedores; implantar, definitivamente, o verdadeiro pacto federativo, que inspirou a CF-1988; para corrigir a regressividade elevada do sistema tributário em nosso país e estimular o reinvestimento dos lucros na produção, adotaremos a tributação sobre dividendos, (...) a elevação da alíquota do imposto sobre herança, com isenções progressivas e o aumento da base de tributação sobre a propriedade. https://static.poder360.com.br/2018/08/MS18_Diretrizes-do-Programa.pdfhttps://static.poder360.com.br/2018/08/MS18_Diretrizes-do-Programa.pdf

39 Como o Brasil alimenta a desigualdade? Carta Capital, 29/8/2018. https://www.cartacapital.com.br/sociedade/como-o-brasil-alimenta-a-desigualdade

40 Consiste na devolução de todo ou parte do imposto sobre o consumo de bens e serviços para as famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade que estão inscritas no Cadúnico.

41 SILVA, Giovani P. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

42 O detalhamento dessas premissas encontra-se em: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

(52,0%), Suécia (57,0%), Dinamarca (53,5%), Japão (50,8%); e entre 40% e 50% para nações como a Alemanha (45,0%), França (45,0%), Itália (43,0%), Noruega (47,2%), Portugal (48,0%) e Reino Unido (45,0%), sendo de 39,6% nos Estados Unidos (Figura 2).

FIGURA 2 – EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
EM %
PAÍSES SELECIONADOS
2015

PAÍSES /ANO	2015 (%)
DESENVOLVIDOS	
Alemanha	45,0
Bélgica	50,0
Dinamarca	53,4
Estados Unidos	39,6
Espanha	47,0
França	45,0
Holanda	52,0
Itália	43,0
Japão	50,8
Noruega	47,2
Portugal	48,0
Suécia	57,0
Reino Unido	45,0
EMERGENTES E AMÉRICA LATINA	
Argentina	35,0
BRASIL	27,5
Chile	40,0
China	45,0
Colômbia	33,0
Índia	34,0
México	35,0
Nicarágua	30,0
Peru	30,0
Turquia	35,0
Uruguai	30,0
Venezuela	34,0
MÉDIA OCDE	41,0

Autor: OLIVEIRA, Fabrício A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez; In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/ Fonte: Elaborado pelo autor com base em: KPMG. *Global Tax Rate Survey*, vários anos.

Entre os países da América Latina, Argentina (35,0%), Chile (40,0%), Colômbia (33,0%), México e Nicarágua e Peru (30,0%) contavam, no mesmo ano de 2015, com alíquotas-teto superiores à do Brasil (27,5%). Entre os países emergentes relacionados, a alíquota do Brasil era também inferior à da China (45,0%), da Índia (34,0%) e da Turquia (35,0%).

Limites do exercício de aproximação com os padrões da OCDE

O exercício de aproximação da tributação brasileira e dos mecanismos de financiamento do Estado Social com o que é praticado nos países relativamente menos desiguais não pode ser visto como uma "camisa de força", posto que os dados sobre a "média" da OCDE escondem várias realidades particulares relacionadas aos distintos processos históricos e às diversas especificidades da tributação, assentadas, em geral, nos tributos sobre a renda e sobre a propriedade.

43 LEWIS, W. Arthur. O desenvolvimento econômico com oferta ilimitada de mão de obra. In: AGARWALA & Singh, (org.) *A economia do subdesenvolvimento*. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1969. p. 422-423, *apud*. HOFFMANN, Rodolfo; DUARTE, João Carlos (1972). A distribuição da renda no Brasil, São Paulo: FGV, Revista de Administração de Empresas, vol.12, n.2 (http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901972000200005).

44 Consultar: OLIVEIRA, F.A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

45 Consultar: OLIVEIRA, F.A. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/;

Essas realidades e especificidades são muito distintas do processo histórico brasileiro, do seu sistema tributário, tradicionalmente, assentado em impostos regressivos incidentes sobre o consumo, e do Estado Social tardio, que emergiu na ausência de uma tributação progressiva e sob o ataque promovido pelos defensores do Estado mínimo.

A omissão da CF-1988 em promover a Reforma Tributária progressiva é o pilar inconcluso da cidadania social que emergiu daquele pacto social. Essa omissão foi agravada pelo fato de que foi justamente no final da década de 1980, que se reduziram de forma mais substancial as alíquotas da tributação sobre a renda. Assim, o Estado Social de 1988 nasceu sem bases financeiras suficientes e adequadas. O arranjo encontrado foi ampliar a tributação indireta, de fácil arrecadação, mas com caráter profundamente regressivo, pois incide sobre a produção e o consumo de bens e serviços.

POR QUE PRESERVAR E CONSOLIDAR O ESTADO SOCIAL DE 1988?[46]

Como mencionado, a terceira diretriz orientadora deste estudo é preservar o Estado Social que emergiu da CF-1988, substituindo as suas fontes de financiamento relativamente mais regressivas por outras com menor carga de tributação e, sobretudo, por fontes que incidem sobre a renda e as transações financeiras.

É importante ressaltar que, apesar dos limites das bases de financiamento da proteção social brasileira, dada a ausência da reforma tributária progressiva em 1988, os constituintes procuram se inspirar na experiência da socialdemocracia europeia do período posterior a Segunda Guerra Mundial.

"O século XX foi o século da redução das desigualdades" para a Europa e os EUA, afirma Pierre Rosanvallon.[47] Além dos aspectos estruturais específicos da constituição dessas sociedades, a combinação da tributação progressiva com os regimes de Estado de Bem-estar Social foi um dos fatores que contribuíram para essa "redução espetacular" da desigualdade, sobretudo a partir de meados do século XX.

Em grande medida, essa combinação explica o maior êxito relativo alcançado por esses países em seu processo de desenvolvimento, refletido em indicadores sobre o bem-estar social.

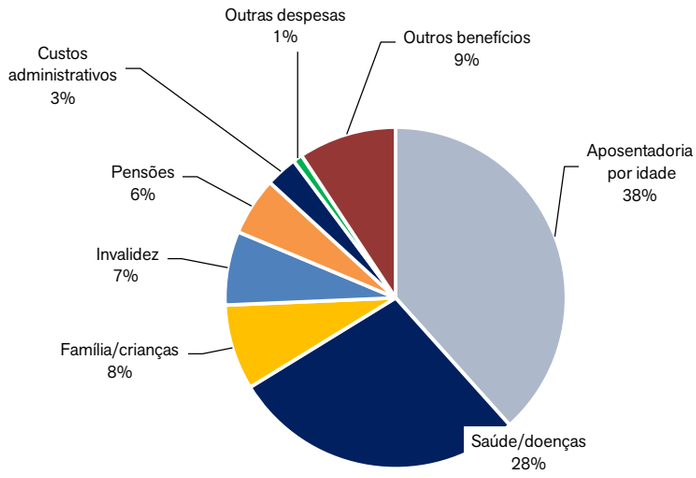
Nessas nações, o maior peso dos tributos sobre a renda e a propriedade na estrutura de impostos criou as bases financeiras adequadas e necessárias para o financiamento da Educação e da Seguridade Social (Saúde, Previdência e Assistência Social e Proteção ao Trabalho), portadores de ações específicas voltadas para as classes sociais com menor ou sem capacidade contributiva. Assim, tributos progressivos financiavam os direitos daqueles que não podiam contribuir para ter acesso ao mínimo de proteção. A redistribuição da renda se fez, assim, pela tributação das altas rendas em favor das transferências monetárias e do gasto social dirigido aos menos favorecidos.

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). A Figura 3 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 CF-1988 (art. 194).

46 Baseado em: FAGNANI, E. TONNELLI VAZ, F; CASTRO, J.A. E MOREIRA, J. Reforma tributária e financiamento da política social. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

47 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

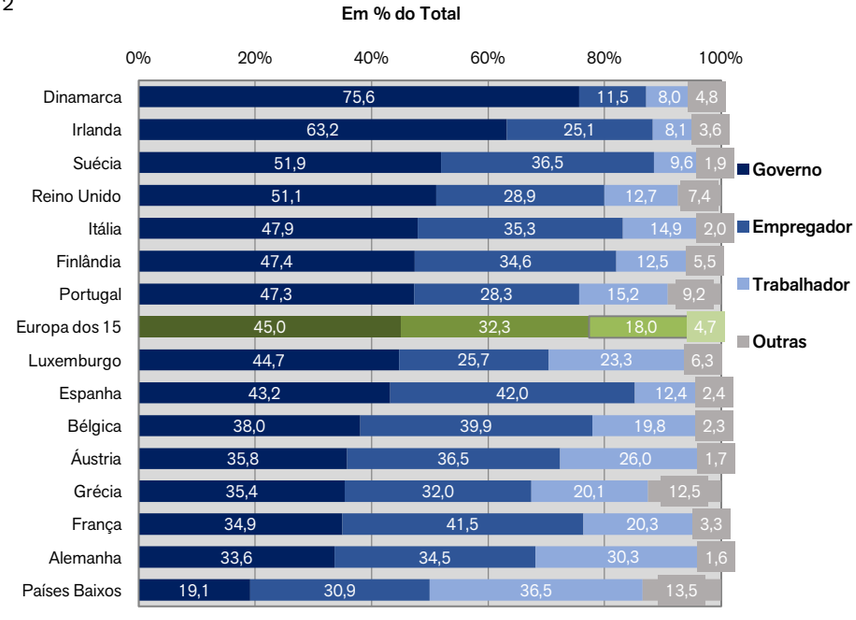
FIGURA 3 – PROTEÇÃO SOCIAL EM 28 PAÍSES DA OCDE
ESTRUTURA DA DESPESA
EM %
2012



Fonte: Eurostat. Apud. 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. http://plataformapoliticasocial.com.br/previdencia-reformar-para-excluir-completo/

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 4).

FIGURA 4 – FONTES DE RECEITA DA PROTEÇÃO SOCIAL EM 28 PAÍSES DA OCDE
PARTICIPAÇÃO %
OCDE
2012



Fonte: Eurostat. Apud. 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. http://plataformapoliticasocial.com.br/previdencia-reformar-para-excluir-completo/

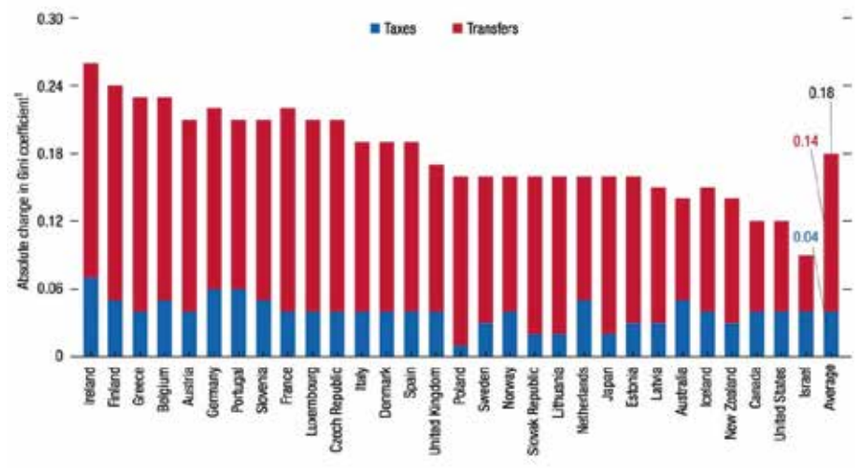
No Brasil, o Orçamento da Seguridade Social (art. 195 da CF-1988) apresenta composição semelhante. Em 2015, do total das receitas da Seguridade Social (R$ 694 bilhões), a participação relativa da "contribuição do governo" e da "contribuição dos empregados e empregadores" foi, respectivamente, de 49% e 51%.[48] A questão paradoxal numa democracia é que o Orçamento da Seguridade Social nunca foi respeitado pelo Poder Executivo, sendo que, ao arrepio da CF-1988, a "contribuição do governo" é classificada como cobertura de suposto "déficit".

O gasto social e a redistribuição de renda nos países desenvolvidos[49]

Estudo realizado pelo FMI[50] sobre a ação da política fiscal (tributos, gastos e transferências sociais) sobre a renda dos indivíduos demonstra o papel central das transferências monetárias (Previdência e Assistência Social) e do gasto com educação e saúde na redução da desigualdade de renda.

Em média, para um conjunto de países desenvolvidos, o coeficiente de Gini declina de 0,49 para 0,31 por conta da política fiscal, sendo que, a*proximadamente, dois terços dessa redistribuição são alcançados pelos efeitos dos gastos sociais e das transferências monetárias, das quais, quase metade foi proporcionada pelos benefícios de aposentadoria e pensão* (Figura 5). Ainda que a tributação direta e indireta nesses países responda por apenas um terço da redução das desigualdades, os gastos sociais ganham eficácia em função da tributação progressiva.

FIGURA 5 – IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS EM ECONOMIAS AVANÇADAS
2015 OU ÚLTIMO ANO
FONTE: FMI, 2017:7[52]



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 Constituintes de 1988 inspiraram-se na experiência internacional

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, dentre outros aspectos, em função da sua especificidade histórica, marcada por longo período de escravidão e incipiente experiência democrática.

48 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/

49 Baseado em FAGNANI, E. TONNELLI VAZ, F; CASTRO, J.A. e MOREIRA, J. Reforma tributária e financiamento da política social. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

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

É neste contexto que se percebe o período iniciado pela CF-1988 como um ciclo inédito de restauração da democracia, de ampliação dos espaços públicos e de avanços formais na construção da cidadania social. 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.[51]

No caso específico da Seguridade Social, como mencionado, a CF-1988 determina que ela seja integrada pelos setores da Saúde, Assistência Social e Previdência Social incluindo-se nela os benefícios do Programa Seguro-desemprego (art. 194).[52] E, para financiá-la, instituiu-se o Orçamento da Seguridade Social, integrado pela contribuição do governo,[53] do empregador e do trabalhador (art. 195) – o que, entretanto, como mencionado, nunca foi observado pelo Poder Executivo que, ao arrepio da Carta Magna, classifica a "contribuição do governo" como cobertura ao suposto "déficit":

- Contribuições previdenciárias para o Regime Geral da Previdência Social (RGPS), pagas pelos empregados e pelas empresas sobre a folha de pagamento ou sobre a receita bruta de vendas;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL-Lucro Líquido);
- 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 Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), também cobradas sobre o faturamento das empresas;
- Contribuições sobre concurso de prognósticos;
- Recursos fiscais da União, Distrito Federal, Estados e Municípios; e
- Receitas próprias de todos os órgãos e entidades que participam desse orçamento.

A reforma tributária é o pilar inconcluso do financiamento do Estado Social de 1988

É importante ressaltar que, em 1988, não houve correlação de forças favorável para se realizar a reforma tributária progressiva, não se cumprindo esse requisito fundamental para o funcionamento do Estado Social brasileiro. A forma encontrada foi a criação de novas contribuições sociais, a maior parte incidente sobre o consumo (Cofins e PIS/Pasep) e, portanto, regressivas, para que o governo cumprisse a sua parte no financiamento tripartite da Seguridade. No caso da educação, reforçou-se o modelo de vinculação criado pela Constituição de 1934.

O gasto social é importante mecanismo de redistribuição de renda no Brasil[54]

Estima-se que, direta e indiretamente, a Seguridade Social (Saúde, Assistência Social e Previdência Social incluindo-se nela os benefícios do Programa Seguro-desemprego) transfira renda para mais de 140 milhões de indivíduos, cujos benefícios, próximos do piso

51 FAGNANI, E (2005). Política social no Brasil (1964-2002): *entre a cidadania e a caridade*. Campinas: IE/UNICAMP, Tese de Doutorado.

52 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".

53 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 (IAPs) 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-1988 aperfeiçoou esse modelo conferindo-lhe *status* constitucional. De acordo com o art. 195, a sociedade financia a Seguridade Social de forma direta (contribuições sociais) e indireta (impostos federais, estaduais e municipais). Assim sendo, a União arrecada impostos e contribuições e tem que usar todas as contribuições sociais e parte dos impostos na Seguridade Social, seja diretamente, seja indiretamente por meio de repasses para os Estados e Municípios. Esses entes, por sua vez, arrecadam os impostos e utiliza parte deles (bem como os repasses de contribuições feitos pela União) na Seguridade Social. Mais especificamente, o art. 195 da Carta Magna estabelece a forma de financiamento de todos os benefícios e serviços da seguridade social, exceto do seguro-desemprego, cujo financiamento está previsto no art. 239:

Art. 195:
I – Contribuição das empresas sobre:
a) a folha de pagamento;
b) a receita ou o faturamento (Cofins);
c) o lucro (CSLL);
II – Contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social;
III – Contribuição sobre a receita de concurso de prognósticos;
IV – Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior; e
V – Recursos fiscais da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.
Art. 239:
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.

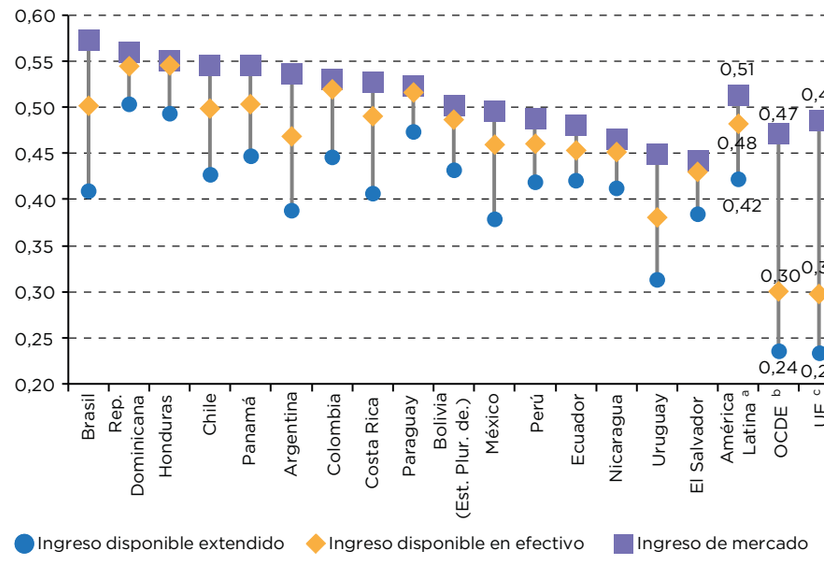
do salário-mínimo, transformam a Seguridade Social brasileira num dos maiores e mais bem-sucedidos programas de proteção social de países não desenvolvidos, no mundo.[55]

Além da Seguridade Social, para atingir os direitos assegurados pela CF-1988 e outros direitos conquistados posteriormente, o Estado brasileiro, atualmente, desenvolve um conjunto diversificado de políticas públicas que atendem o objetivo de proteção social, promoção social e geração de igualdades. Segundo Castro (2018),[56] um incremento de 1% do PIB nos programas sociais eleva a renda das famílias em 1,85%, em média (sabendo-se que a renda das famílias constitui cerca de 80% do PIB). Os efeitos são mais acentuados no caso dos gastos do Programa Bolsa Família (2,25%) e do Benefício de Prestação Continuada (BPC) (2,2%), seguidos pelos gastos em Previdência (2,1%), Educação (1,67%) e Saúde (1,44%).

Os efeitos multiplicadores do gasto social no crescimento da economia também são significativos: o choque de um aumento hipotético de 1% do PIB, em gastos sociais, acarretaria um multiplicador do PIB, de aproximadamente 1,37%. Algumas áreas possuem multiplicadores do PIB bem superiores à média, com destaque para a educação (1,85%) e a saúde (1,7%).

Trabalhos recentes sobre a ação da política fiscal (tributação e gastos) na distribuição da renda realizados pela Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (Cepal)[57] – desde a etapa inicial da "renda de mercado" até a "renda disponível estendida" – indicam que o coeficiente de Gini declina de 051 para 0,42 na América Latina (Figura 6).

FIGURA 6 – 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)[59]



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Craibe (CEPAL), sobre la base de las encuestas de hogares de los países.
[a] Promedio simple de 16 países.
[b] Promedio simple de 2 países. No incluye Chile ni México.
[c] Promedio simple de 15 países

54 Baseado em: FAGNANI, E. TONNELLI VAZ, F; CASTRO, J.A. e MOREIRA, J. Reforma tributária e financiamento da política social. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

55 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/

56 CASTRO, J. A. Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

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

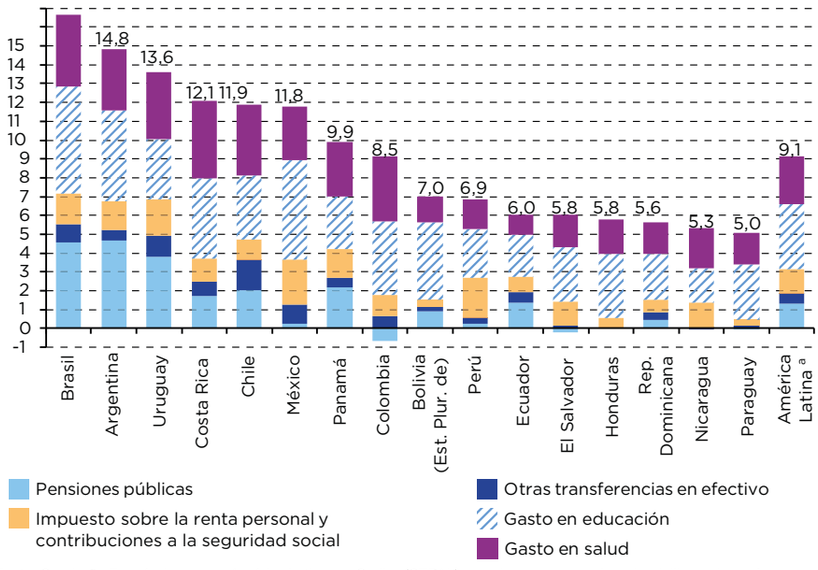
A redução das desigualdades de renda na América Latina decorre, substancialmente, dos impactos da proteção social, diz a Cepal:

> *"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% provêm 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".*[58]

58 CEPAL (2015). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015 – Dilemas y espacios de políticas. Santiago de Chile: Comissión económica para la América Latina y el Caribe (Cepal). Página 95.

O efeito final da política fiscal é relativamente maior no Brasil, Argentina e Uruguai e, em menor escala, na Costa Rica, Chile e México. O Brasil apresenta o maior índice de redução da desigualdade de renda por efeito da política fiscal dentre os países da região (queda de 16,4 pontos). O maior impacto redistributivo é o gasto com educação, seguido pelos gastos com aposentadorias e pensões públicas e com a saúde, potencializado, no Brasil, por possuir uma carga tributária relativamente mais elevada que os demais países (Figura 7).

FIGURA 7 – 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)[60]



Fonte: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), com base em pesquisas domiciliares dos países.
a. Média simples.

Ressalta-se, entretanto, que os gastos sociais perdem sua eficácia se a tributação é regressiva, pois ela reduz ou anula parte dos seus efeitos redistributivos. No Brasil, metade do gasto social é pago pelos seus próprios beneficiados: *"56% do valor dos gastos sociais voltam para o caixa do tesouro na forma de tributos e contribuições sociais"* em função da tributação regressiva.[59] Assim, a progressividade na tributação é essencial para a redução das desigualdades, pois ela, ao onerar mais os mais ricos e menos os mais pobres, produz efeitos indiretos importantes no aumento da eficácia dos gastos sociais.

59 CASTRO, J. A. Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

O caso brasileiro se caracteriza por carga tributária regressiva e por gasto público social progressivo, que se constitui no principal instrumento de redução da desigualdade de renda. Não podemos desconsiderar que, embora o efeito da tributação progressiva tenha um papel redistributivo direto menor do que os gastos sociais, a progressividade no sistema tributário é extremamente relevante para a potencialização dos gastos sociais na redução das desigualdades.

Com tributação regressiva, uma parte relevante dos gastos sociais cumpre apenas função compensatória. Ainda que a tributação direta e indireta contribua pouco para a redução das desigualdades, os gastos sociais perdem sua eficácia redistributiva se o sistema tributário é regressivo. Em outras palavras, a progressividade é essencial, não apenas por contribuir de forma direta para a redução das desigualdades sociais, mas também por aumentar a eficácia dos próprios gastos sociais. Por isso, a reforma tributária deve simultaneamente corrigir as iniquidades do sistema tributário e assegurar a sustentação financeira da proteção social.

Essas são apenas algumas evidências que nos fazem sublinhar que a preservação do Estado Social de 1988 – e a redistribuição de suas bases de financiamento, para fontes mais progressivas – deve ser ponto crucial da reforma tributária brasileira, não se admitindo, em hipótese alguma, propostas de reforma que destruam essa conquista da sociedade, pela asfixia e aniquilamento de suas fontes de financiamento.

ESTRUTURA DO DOCUMENTO

Este documento compõe-se de três partes, sendo que, a primeira *(Premissas e Recomendações)* sintetiza o diagnóstico e as principais recomendações apresentadas no estudo anterior.[60]

A segunda parte *(O Novo Desenho da Tributação Brasileira)* aprofunda e detalha essas recomendações e estima o impacto financeiro de cada uma delas. O objetivo é apresentar uma proposta de novo desenho da tributação brasileira, formulada a partir do exercício de simulação de redistribuição das bases de incidência, reduzindo as mais regressivas e elevando as mais progressivas.

A terceira parte *(Ampliar Receitas sem Aumentar o Nível de Tributação)* enfatiza que a reforma tributária brasileira não pode prescindir de medidas voltadas para a revisão das renúncias fiscais, o aperfeiçoamento da administração tributária e o combate à sonegação.

60 *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

PARTE 1.
PREMISSAS E RECOMENDAÇÕES

O ponto de partida do estudo foi o amplo diagnóstico sobre as assimetrias do sistema tributário brasileiro realizado em trabalho anterior,[61] onde se ressalta, como mencionado, que a reforma tributária tem de ser ampla e corrigir a quase totalidade de suas múltiplas anomalias, presentes em todos os seus segmentos. Seu foco central deve ser enfrentar o histórico caráter regressivo do sistema tributário e, por consequência, reduzir a desigualdade de renda, considerando ser este o caminho mais fértil para se buscar eficiência e produtividade econômica.

Após sublinhar que, em função das múltiplas desigualdades sociais, a reforma tributária brasileira deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento nacional, o estudo sugere um conjunto de mudanças nos seguintes segmentos da tributação:

61 *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

- Financiamento da proteção social;
- Tributação da renda, nela compreendida a Tributação da renda da pessoa física; a Tributação da renda da pessoa jurídica; os Instrumentos adequados para combater a evasão e restringir a utilização dos paraísos fiscais;
- Tributação da propriedade e da riqueza;
- Tributação das transações financeiras;
- Tributação de bens e serviços;
- Tributação da folha de pagamento;
- Equilíbrio federativo;
- Tributação ambiental;
- Tributação do comércio internacional; e
- Ampliação das receitas sem aumentar o nível de tributação.

PARTE 2.
O NOVO DESENHO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Com o objetivo de redistribuição das bases de incidência da tributação, essas recomendações de mudança são aprofundadas e estima-se o impacto financeiro de cada uma delas, o que é inédito na literatura disponível sobre o tema. Os resultados desse exercício de simulação são apresentados nas seguintes seções:

- ***Mais progressividade: redistribuição das bases de incidência da tributação:*** Tributação da renda da pessoa física; Tributação da renda da pessoa jurídica; Retenções do Imposto sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas; Tributação do patrimônio; Tributação das transações financeiras; e Tributação de bens e serviços e da folha de pagamento;
- ***Financiamento da proteção social;***
- ***Equilíbrio federativo;***
- ***Comparação com a OCDE;***
- ***Carga tributária potencial e efetiva;*** e
- ***Redução da desigualdade da renda.***

1. Mais progressividade: redistribuição das bases de incidência da tributação

Tributação progressiva é possível: as simulações mostram a possibilidade de quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação sobre a renda, patrimônio e transações

financeiras de R$ 472 bilhões para R$ 830 bilhões (incremento de R$ 357 bilhões) e, em contrapartida, reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento em R$ 310 bilhões.[62]

62 O documento detalhada como esses resultados foram apurados para os seguintes componentes: Tributação da Renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica; Retenções do Imposto sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas; Tributação sobre o patrimônio; Tributação das transações financeiras; Tributação sobre bens e serviços; e Tributação sobre a folha de pagamento.

2. Financiamento da proteção social

Fortalecer o Estado Social de 1988 é possível: não há restrição técnica para preservar a fontes do Orçamento da Seguridade Social, ampliando-se a sua progressividade pela elevação das receitas que incidem sobre a renda (de 0,75% para 1,92% do PIB) e sobre as transações financeiras (de zero para 0,59% do PIB) e pela redução das que gravam o consumo (de 4,55% para 2,71% do PIB) e a folha de pagamento (de 5,65% para 4,94% do PIB).

3. Equilíbrio federativo

Equilíbrio federativo é possível: após a realização das simulações, a participação dos entes federados na arrecadação total ficou pouco alterada, sendo que a União teria uma leve redução de receitas e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios uma ligeira elevação.

4. Comparação com a OCDE

Ter parâmetros tributários próximos da média dos 34 países que compõem a OCDE é possível: a tributação sobre a renda pode subir de 5,97% do PIB para 10,27% do PIB, um patamar próximo da média da OCDE (11,50% do PIB); a tributação sobre o patrimônio pode passar de 0,84% do PIB para 2,06% do PIB, ficando ligeiramente acima da média da OCDE (1,90% do PIB),[63] mas distante de diversos países, como os EUA (10,3%) e o Reino Unido (12,6%), por exemplo; a tributação sobre o consumo pode declinar de 16,23% do PIB para 12,93% do PIB, um pouco acima da média da OCDE (10,90% do PIB).

63 Para efeitos de comparação, adotou-se o mesmo critério da OCDE, que considera o imposto incidente sobre veículos automotores como tributo que incide sobre o consumo (ao contrário do Brasil que considera o IPVA como tributo sobre o patrimônio).

5. Carga tributária potencial e efetiva

Ao contrário do senso comum, a carga tributária brasileira (32,4 % do PIB, em 2015) não é elevada, sendo inferior à observada na média dos países que integram a OCDE (34,1% do PIB). No entanto, o propósito de aproximá-la da média da OCDE *não foi observado nesse estud*o (considerou-se a média de 2007 a 2011, expurgando-se os anos atípicos).

No entanto, caso a sociedade brasileira esteja disposta a ampliar ligeiramente a carga tributária, a reforma tributária pode ser uma alternativa à violência da "austeridade" econômica, dado o seu potencial arrecadatório, que se constitui no mais justo e poderoso instrumento econômico para promover o ajuste fiscal, abrindo-se espaços para a revogação do teto dos gastos e para evitar a realização de uma reforma excludente na Previdência Social.

6. Redução da desigualdade de renda

Reduzir a desigualdade de renda é possível, pois com as mudanças propostas o sistema tributário brasileiro deixaria de ser regressivo e passaria a ser progressivo. No modelo proposto, a desigualdade de renda cai mesmo após a incidência dos tributos indiretos,

enquanto que, na situação atual, ela aumenta. ***Esse ganho distributivo da proposta é similar ao efeito resultante de se ter toda a população ocupada com, no mínimo, o ensino médio.***

PARTE 3.
AMPLIAR RECEITAS SEM AUMENTAR O NÍVEL DE TRIBUTAÇÃO

Neste item ressalta-se que a reforma do sistema tributário nacional não pode prescindir de ações que corrijam dois mecanismos crônicos e históricos de transferência de renda para as camadas de maior renda da sociedade: isenções fiscais e sonegação. Não há sentido falar em reforma tributária progressiva e solidária, sem que se enfrentem esses mecanismos de transferência de renda (quase 13% do PIB) para as classes mais abastadas, o que aprofunda o caráter regressivo da tributação.

CONCLUSÕES:
BENEFICIAR AS EMPRESAS E A MAIORIA DOS BRASILEIROS É POSSÍVEL

O novo desenho da tributação brasileira apresenta vantagens:

- Para a **maioria da população:** a nova tabela progressiva do Imposto sobre Renda elevaria a tributação para apenas 2,73% dos declarantes, cerca de 750 mil contribuintes, que recebem mais de 40 Salários-mínimos mensais;

- Para **as empresas do Simples:** isenção (ou não incidência) de tributos sobre a renda;

- Para **as médias empresas:** redução do Imposto sobre a Renda e dos tributos cumulativos que incidem sobre o consumo;

- Para as **médias e as grandes empresas:** redução dos tributos que incidem sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento; e

- Para **todos os brasileiros e empresários:** redução da tributação sobre o consumo, o que mitiga a complexidade e a cumulatividade dos tributos; benefício para as camadas de média e baixa renda; melhora na situação financeira das empresas; redução da desigualdade; elevação da eficiência econômica e geração de condições favoráveis para fomentar o crescimento econômico.

Observe-se, ainda, que o novo modelo preserva o *Estado Social*, com fontes de financiamento mais progressivas e *fortalece as bases do equilíbrio federativo.* Além disso, o sistema tributário deixa de ser regressivo e passa a ser progressivo.

ESPECIAL:
A VISÃO DE MARC MORGAN, AUTOR CONVIDADO

O livro traz um artigo de Marc Morgan (pesquisador do *The World Inequality Lab*), um dos mais importantes especialistas internacionais nesse nosso tema. O autor foi convidado para expor a sua visão e, assim, oferecer ao leitor um contraponto a este estudo. Observa-se que as propostas de mudança elaboradas por Morgan são mais extremas do que aquelas aqui sugeridas, especialmente no tocante à tributação sobre a renda da pessoa física, da folha de salários e do patrimônio.

NOTA FINAL

Conclui-se que é possível reestruturar o sistema tributário para que ele se torne progressivo, respeitando o princípio da capacidade contributiva. O desafio a ser enfrentado é de natureza política. A questão que deveria orientar o debate é: "Qual modelo de Estado a sociedade brasileira está disposta a seguir: o modelo dos países mais igualitários, que combinaram a tributação progressiva com o Estado de Bem-estar Social? Ou o modelo dos países que fizeram as reformas liberalizantes impostas pelo "mercado", nos quais o Estado perdeu até mesmo as condições necessárias para cumprir suas funções mais elementares?"

Esta iniciativa é um convite para um debate amplo, plural e democrático em torno da tributação brasileira. Trata-se de iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) que conta com o apoio da Associação Brasileira da Economia da Saúde (Abres), do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação ANFIP de Estudos Tributários e da Seguridade Social, da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil.

Boa leitura!

PARTE 1

PREMISSAS E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresenta-se uma síntese do diagnóstico sobre as assimetrias do sistema tributário brasileiro realizado em trabalho anterior, que se constituiu em ponto de partida para a realização do exercício de redistribuição das bases de incidência da tributação apresentada na Parte 2 deste estudo.

1. REFORMA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO[64]

A primeira premissa deste trabalho é a de que a reforma tributária deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do país. Entende-se que a alternativa mais eficaz para ampliar a eficiência econômica é combater a desigualdade de renda pela via da tributação progressiva e do fortalecimento do Estado social.

A visão de que a desigualdade da renda é prejudicial para o crescimento e para a eficiência da economia tem sido respaldada por importantes atores globais como, por exemplo, a Oxfam Internacional, para quem a "chocante" escalada da desigualdade no mundo[65] "alimenta o conflito, corroendo as democracias e prejudicando o próprio crescimento".

Mesmo organismos como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) manifestam preocupação com os rumos da economia global diante da "explosão da desigualdade". É emblemático que Christine Lagarde,[66] Diretora-geral do FMI, tenha afirmado que "o excesso de atividade financeira pode distorcer a distribuição de renda, erodir o processo político e comprometer a estabilidade e o crescimento econômico". Políticas que elevem a renda dos pobres e da classe média são essenciais para gerar crescimento inclusivo e sustentado. Em outras palavras, "para ter crescimento mais duradouro, será necessário gerar crescimento mais equitativo".

64 Consultar: FAGNANI, E. e ROSSI. P. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

65 Riqueza de 1% deve ultrapassar a dos outros 99% até 2016, alerta ONG. BBC Brasil. 19 de janeiro de 2015. http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119_riquezas_mundo_lk

66 Erguer os Pequenos Barcos. Por Christine Lagarde, Diretora-geral, FMI. Discurso nas Grandes Conférences Catholiques. Bruxelas, 17 de junho de 2015. http://www.imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf

Especialistas do FMI[67] ressaltam que a desigualdade excessiva de renda desestimula o investimento, inibe a taxa de crescimento econômico e torna o crescimento menos sustentável com o tempo.

Na mesma perspectiva, estudo recente da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal)[68] ressalta que a "igualdade está no centro do desenvolvimento", porque "dá às políticas um fundamento último centrado num enfoque de direitos e uma vocação humanista" e, sobretudo, porque, ela "é também uma condição para avançar rumo a um modelo de desenvolvimento focado na inovação e na aprendizagem, com seus efeitos positivos sobre a produtividade, a sustentabilidade econômica e ambiental, a difusão da sociedade do conhecimento e o fortalecimento da democracia e da cidadania plena".

Mais especificamente, para a Cepal, a igualdade atua "como força impulsionadora da eficiência econômica", definida, sob uma perspectiva dinâmica, "como a velocidade com que se pode inovar, absorver as inovações geradas em outras partes do mundo, reduzir a lacuna tecnológica, difundir as inovações no tecido produtivo e, através delas, elevar a produtividade e abrir novos espaços de investimento de maneira sustentável". Em última instância:

> *"A mensagem central é que a desigualdade implica grandes custos de eficiência, o que redunda em que sua superação seja uma condição necessária para o desenvolvimento. As políticas a favor da igualdade não só produzem efeitos positivos em termos de bem-estar social, mas também contribuem para gerar um sistema econômico mais favorável para a aprendizagem, a inovação e o aumento da produtividade", afirma o documento da Cepal.*

Diversos estudos apontam que o Brasil é uma das sociedades mais desiguais do mundo. Entretanto, a desigualdade da renda é apenas uma das faces dessas disparidades sociais e, por essa razão, no Brasil, o propósito de construir uma sociedade justa deve ser um dos núcleos de qualquer projeto de desenvolvimento.

A história econômica revela que o desenvolvimento não é decorrência espontânea do crescimento econômico. A experiência de nações que lograram maior êxito nesse processo aponta que ele não decorreu da livre ação do mercado. Em todos os casos, houve intenção política deliberada e coordenada pelo Estado. Dentre os mecanismos de política econômica que foram utilizados para atingir o objetivo do desenvolvimento, destaca-se o sistema tributário. A tributação progressiva reduz as desigualdades, financia o Bem-estar Social e sustenta financeiramente a transformação da estrutura produtiva e, por consequência, melhora as condições de vida da população.

Nos países mais igualitários, o sistema de tributos tem caráter progressivo, percebido pela maior participação da tributação sobre a renda e o patrimônio em relação à tributação sobre a produção e o consumo de bens e serviços.

A reforma tributária progressiva deve ocupar papel central num projeto de desenvolvimento. Ao redistribuir renda, a tributação amplia os rendimentos das famílias, estimula o consumo, fomenta o mercado interno, amplia a demanda por bens e serviços, impulsiona o investimento privado, o que gera lucro, investimento, renda, emprego e demanda, realimentando esse círculo virtuoso. Da mesma forma, a progressividade, ao sustentar o financiamento dos investimentos na infraestrutura econômica e social, é peça-chave para a expansão da oferta de serviços, a elevação da produtividade e a melhoria das condições de vida da população.

67 BERG, Andrew G e OSTRY Jonathan D. Inequality and Unsustainable Growth: Two Sides of the Same Coin? IMF Discussion Note. International Monetary Fund. April 8, 2011. SDN/11/08. https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2011/sdn1108.pdf

68 Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), 2018. A ineficiência da desigualdade. Síntese (LC/SES37/4), Santiago, 2018, páginas 5 a 7. https://www.cepal.org/pt-br/publicaciones/43569-ineficiencia-desigualdade-sintese

2. FINANCIAMENTO DA PROTEÇÃO SOCIAL[69]

A segunda premissa adotada neste trabalho postula que a reforma tributária deve ser adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o seu financiamento.

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 Estado de Bem-estar Social. A transferência da renda pela via tributária tornou-se requisito para o bom funcionamento desses regimes.

Como mencionado, tanto o FMI como a Cepal têm apresentado estudos sobre a incidência da política fiscal na distribuição da renda, demonstrando o papel central das transferências monetárias (Previdência e Assistência social) e do gasto com educação e saúde na redução do coeficiente de Gini. No caso Brasileiro, o maior impacto redistributivo é o gasto com educação, seguido pelos gastos com aposentadorias e pensões públicas e pelo gasto com saúde.

Contudo, o efeito na queda do coeficiente de Gini, promovido pelos gastos fica bastante limitado pelo caráter regressivo do sistema tributário. A progressividade, portanto, é extremamente importante, não apenas porque contribui diretamente para a redução das desigualdades, mas porque é condição de uma maior efetividade dos próprios gastos sociais. Um mesmo gasto social produzirá maior redução de desigualdade sob um sistema progressivo do que sob um sistema regressivo de tributação.

69 Consultar: CASTRO. J.A. Política social no Brasil: distribuição de renda e crescimento econômico. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; FAGNANI, E; TONELLI VAZ, F; CASTRO, J.A; MOREIRA, J; Reforma tributária e financiamento da política social. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Recomendações gerais

1. É preciso assegurar e manter as fontes de financiamento constitucionalmente vinculadas para a Seguridade Social, pois, no Brasil, historicamente, o orçamento não tem sido utilizado como instrumento da democracia e da cidadania.[70]

2. A reforma tributária progressiva é o pilar inconcluso do Estado Social, do qual faz parte a Seguridade Social, erigido pela CF-1988. Em hipótese alguma, esses avanços devem ser ameaçados, mas, revisados, atualizados e aperfeiçoados.

3. Por conta da Quarta Revolução Industrial e da reforma trabalhista brasileira, há tendência de redução das receitas da tributação sobre a folha de salários. Esse cenário apresenta novos desafios para o financiamento da Seguridade Social no Brasil, principalmente para a área da Previdência Social. Impõe-se a transição do financiamento incidente sobre a base salarial para o financiamento incidente sobre a renda e a riqueza, seguindo-se o exemplo dos países capitalistas desenvolvidos que fizeram essa transição, sobretudo após a Segunda Guerra de Mundial.

4. Fazer essa transição implica reconfiguração das bases de financiamento da Seguridade Social. Esse esforço requer a redução das fontes regressivas de financiamento, que incidem sobre o faturamento e sobre a folha de pagamentos e que são transferidas para o consumidor, a saber:

- Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Presumido (CSLL-Lucro Presumido);

- Extinção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

70 Consultar: OLIVEIRA, F.A. O orçamento como instrumento da democracia e da cidadania: a importância das vinculações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

- Extinção da Contribuição ao Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);
- Redução da Contribuição Patronal sobre a Folha de Pagamentos; e
- Redução de Outras Contribuições Previdenciárias.

Para compensar essa perda de arrecadação, propõe-se que a reconfiguração das bases de arrecadação da Seguridade Social se dê pela modulação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) baseada no Lucro Real e pela criação das seguintes contribuições:

- Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA), em substituição à Contribuição para o PIS/Pasep e à Confins, porém com carga tributária inferior a essas;
- Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF) (ou um Adicional de Imposto sobre Renda de Pessoa Física, a ser debatido pela sociedade); e
- Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF).

5. As premissas deste trabalho são incompatíveis com qualquer mecanismo de desvinculação de receitas, como a Desvinculação das Receitas da União (DRU), que retira 30% dos recursos destinados ao financiamento da Seguridade Social. Nesse sentido, recomenda-se a revogação dessa medida, uma possibilidade aventada pela própria área econômica do governo Temer.[71]

6. É importante ressaltar que o financiamento da Seguridade Social não se restringe às receitas das contribuições sociais devendo ser complementado com recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 195 da CF-1988. As novas contribuições e a modulação da CSLL (Lucro Real) seriam reunidas no Orçamento da Seguridade Social, como fontes de receita específicas e constitucionalmente vinculadas, em cumprimento ao art. 195 da CF-1988. Essa nova configuração de fontes de financiamento também deve suprir a perda de receitas decorrente da extinção da Contribuição ao PIS/Pasep vinculado constitucionalmente (art. 239) ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) que, dentre outras políticas, financia o programa Seguro-desemprego que é um benefício previdenciário, apesar de não fazer parte do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) (art. 201 da CF-1988);

7. O financiamento do Sistema Único de Saúde, além dos recursos do Orçamento da Seguridade Social, continua a ser feito também por recursos fiscais dos três entes federativos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 29/02 e, posteriormente, pela Emenda Constitucional n. 86/15.[72]

8. A Educação preserva as suas fontes fiscais vinculadas pela CF-1988 para os três níveis de governo, seguindo-se uma tradição introduzida pela Constituição de 1934, complementada pelo Salário Educação, que deixa de ser financiado pela contribuição de 2,5% sobre a folha de pagamento de empregados[73] e passa a ser coberto pelo Imposto sobre Grandes Fortunas proposto neste documento.

9. O FGTS é preservado para financiar a habitação popular, o saneamento e a mobilidade urbana, que deve ser complementado por recursos fiscais da União, dos Estados e dos Municípios.

71 Governo vai propor extinção da DRU sobre as receitas da seguridade social, diz secretário. G1, 19/11/2017. https://g1.globo.com/economia/noticia/governo-propoe-extincao-da-dru-sobre-as-receitas-da-seguridade-social-diz-secretario-do-ministerio-da-fazenda.ghtml

72 Consultar: DAVID. Grazielle. Há esperança para o financiamento do SUS. Outras Palavras, 15/09/2017. http://www.inesc.org.br/artigos/ha-esperanca-para-o-financiamento-do-sus

73 Vale lembrar que a folha de pagamento contempla pagamento a empregados, autônomos, empresários, remuneração (no caso de cargos em comissão) e subsídio (no caso do exercício de mandato eletivo vinculado ao RGPS).

10. Como 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.

3. TRIBUTAÇÃO DA RENDA

A reforma tributária deve avançar no sentido de promover a progressividade do sistema tributário pela ampliação da tributação que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população. Nesse sentido a progressividade requer mudanças nos seguintes componentes:

- Tributação sobre a renda da pessoa física;
- Tributação sobre a renda da pessoa jurídica; e
- Instrumentos adequados para combater a evasão e restringir a utilização dos paraísos fiscais.

3.1. Tributação da Renda da Pessoa Física[74]

74 Consultar: INTROINI, Paulo Gil e outros. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

A participação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) na arrecadação total 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. O tributo será progressivo se a alíquota efetiva média crescer em função do aumento da renda, e, regressivo, se diminuir.

Nesse sentido, qualquer proposta de reforma tributária no Brasil não pode prescindir de uma revisão profunda da tributação sobre a renda da pessoa física, que ocupa lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo.

O Brasil encontra-se entre os países com sistema tributário relativamente mais regressivo, pois as rendas pessoais mais elevadas são subtributadas. Especialmente em função da baixa arrecadação do IRPF, somos uma das nações com menor participação relativa da tributação sobre a renda na arrecadação total (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, constata-se 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).

Esta baixa participação do IRPF na arrecadação total decorre diretamente de medidas adotadas na década de 1990 destinadas a desonerar as rendas do capital, como a isenção dos lucros e dividendos distribuídos, inclusive para sócios no exterior, e a criação da esdrúxula figura do Juro sobre o Capital Próprio. Associada a estas medidas que desoneraram uma parte significativa das altas rendas, promoveu-se também redução substancial das alíquotas marginais e da quantidade de alíquotas, esvaziando a progressividade deste tributo.

Entre 1940 e 1980, EUA, França, Alemanha e Reino Unido, praticaram alíquotas marginais de IRPF entre 50% e 98%. Mesmo com a ofensiva liberal, que produziu

uma redução das alíquotas marginais do IRPF, os países da OCDE mantiveram a progressividade média das alíquotas do IRPF e as alíquotas marginais em patamares ainda bastante elevados, se comparados com o nosso.

No Brasil, atualmente a alíquota máxima do IRPF (27,5%) é muito inferior à alíquota média dos países da OCDE (41%) e até mesmo de muitos países da América do Sul. Entre 1962 e 1964, a alíquota máxima do IRPF, no Brasil, atingiu 65%; entre 1945 e 1980, ela esteve próxima a 50%; em 1988, que era de 45%, foi rebaixada para 25%; e, desde 1998, permanece em 27,5%.

Neste sentido, a reforma da tributação sobre a renda das pessoas físicas deve ser a mudança central e prioritária com vista a alcançar um sistema tributário justo para o Brasil.

Duas questões são indispensáveis para se atingir este objetivo. A primeira é revogar os dispositivos legais que permitem a desoneração das rendas do capital – isenção dos lucros e dividendos distribuídos e a dedução dos juros sobre o capital próprio no lucro tributável. A segunda – necessariamente nesta ordem – é o reestabelecimento da progressividade efetiva para o Imposto sobre Renda da Pessoa Física, de forma a aproximá-la dos padrões de tributação sobre a renda praticados nos países capitalistas desenvolvidos.

Estudos demonstram que o IRPF é progressivo até a faixa de 30 a 40 salários-mínimos (SM) mensais. A alíquota efetiva média neste ponto de inflexão é de aproximadamente 12%. Em contrapartida, a alíquota efetiva média daqueles que recebem acima de 320 SM é de apenas 6,3%.[75] A inflexão na curva de progressividade do imposto ocorre porque, em média, 70% dos rendimentos dos mais ricos são isentos e pouco mais de 25% são tributados exclusivamente na fonte, com alíquotas inferiores à alíquota máxima que incide sobre as rendas do trabalho.

O efeito da progressividade das alíquotas atuais do IRPF (de 7,5% a 27,5%) é praticamente neutralizado por conta da isenção dos lucros e dividendos recebidos pelos sócios e acionistas das pessoas jurídicas, prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/95, e da forma alternativa de desoneração, representada pelo recebimento de "juros sobre o capital próprio", prevista no art. 9º da mesma lei.

A progressividade também é afetada pela tributação sobre os rendimentos financeiros e dos ganhos de capital com alíquotas reduzidas ou, ainda, zeradas. Os declarantes com maior volume de rendimentos isentos são predominantemente das camadas de mais alta renda. Assim, as alíquotas efetivas dos mais ricos são inferiores às alíquotas efetivas daqueles que ganham entre 20 e 40 SM.

A atual configuração do IRPF, além de injusta e disfuncional à distribuição de renda e ao desenvolvimento econômico, viola o princípio estabelecido na CF-1988, que prevê que o Imposto sobre a renda deve ser "informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade", ou seja, deve incidir sobre todas as rendas, de todas as pessoas e em proporção mais elevada, dos que possuem maior capacidade contributiva.

A partir da reforma desse imposto ocorrida em 1995 (Lei n. 9.249), foi violada a isonomia entre as pessoas físicas que recebem rendimentos do trabalho e as que recebem renda do capital e este é o principal problema do IRPF. Somente os rendimentos oriundos do trabalho é que são submetidos à tabela progressiva do imposto. Ressalve-se que os rendimentos recebidos pelos trabalhadores e profissionais liberais "pejotizados"[76] também são isentos do IRPF. Trata-se, sem dúvida, da principal

75 Esta alíquota foi calculada considerando os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte e o imposto estimado sobre estes rendimentos, referentes ao ano de 2015. Se consideramos apenas os rendimentos tributáveis e os rendimentos isentos e o IRPF devido, a alíquota efetiva de quem ganha mais de 320 SM é de apenas 2,46%.

76 'Pejotização': Neologismo. Fenômeno de conversão de trabalhadores individuais em pessoas jurídicas que é estimulado pela isenção dos lucros e dividendos distribuídos. Assim, trabalhadores passam a ser tributados de forma idêntica a uma empresa. Além da redução dos tributos sobre a renda, a pejotização promove também a redução das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, em prejuízo, inclusive dos direitos dos próprios trabalhadores.

distorção do sistema tributário brasileiro e a principal causa da baixa participação da tributação sobre a renda na arrecadação total.

A estrutura da atual tabela progressiva é o segundo problema a ser tratado. O limite de isenção é muito baixo e a incidência recai sobre rendimentos que não constituem de fato renda ou acréscimo de riqueza, pois não ultrapassam sequer o valor mínimo considerado para uma existência digna (conceito de mínimo vital ou existencial). A alíquota marginal (27,5%), por sua vez, é inferior à adotada na ampla maioria dos países da OCDE.

Na comparação internacional, verifica-se que, nos países com baixos níveis de desigualdade, o Imposto sobre a renda das pessoas físicas é o principal tributo. Na média dos países integrantes da OCDE, o IRPF representa 8,5% do PIB; no Brasil, este imposto representa apenas 2,4%.

A reforma do IRPF aponta para a necessidade de implantação de tratamento isonômico entre as rendas, independentemente 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.

Recomendações gerais

1. Acabar com a baixa tributação das altas rendas, pela adoção das seguintes medidas:

- Revogação da isenção das rendas de lucros e dividendos recebidas pelos sócios e acionistas.[77]
- Revogação da previsão legal para distribuição de lucros ou dividendos com tributação reduzida sob a forma de "juros sobre o capital próprio".[78]
- Inclusão de todos os rendimentos recebidos pelos sócios e acionistas das pessoas jurídicas na tabela progressiva única.
- Manutenção da retenção na fonte como forma de antecipação do Imposto sobre Renda.
- Tributação exclusiva na fonte para remessas de lucro e dividendos ao exterior, com alíquotas majoradas quando o beneficiário final esteja domiciliado em paraíso fiscal.
- Criação de limites de dedução anual para retiradas de pró-labore.[79]
- Implantação de mecanismos eficazes para evitar planejamentos tributários abusivos.
- Implantação de nova tabela de alíquotas incidentes de forma isonômica sobre todos os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, por faixa de valor em salários-mínimos, proposta neste trabalho.

2. Criar a Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF) (ou um adicional de Imposto sobre Renda da Pessoa Física), com o propósito de suprir,

77 Revogação do art. 10 da Lei n. 9.249/95.

78 Revogação do art. 9º da Lei n. 9.249/95. É fundamental a extinção dos dois benefícios legais. A revogação isolada do art. 10 provocará uma "migração" dos beneficiários de lucros e dividendos na direção da utilização da distribuição favorecida prevista no art. 9º da mesma Lei.

79 Não se propõe a criação de regras sobre esses valores; apenas se alerta sobre a necessidade de se estabelecerem meios de tributá-los. Da mesma forma, não se propõe a retirada de pró-labore, mas, simplesmente, a limitação dos mecanismos de elevação artificial dos respectivos pró-labores, que, por meio da dedução, reduziriam o resultado tributável da pessoa jurídica.

parcialmente, as receitas perdidas pela Seguridade Social com a extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e outras contribuições, bem como pela redução da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos.

3.2. Tributação da Renda da Pessoa Jurídica[80]

80 Consultar: HICKMANN, Clair e outros. Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

O sentido geral das propostas a seguir apresentadas, em relação ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), é o de eliminar as distorções estruturais presentes nos distintos regimes (Lucro Presumido e Lucro Real) e os benefícios fiscais injustificados, além do fortalecimento dos mecanismos de fiscalização e controle da Administração Tributária, de modo a aproximar as alíquotas efetivas das alíquotas estatutárias previstas em lei.

Propõe-se a reorganização da tributação sobre a renda da pessoas jurídicas de forma a promover uma maior desoneração das pequenas e médias empresas. Mais especificamente, no campo das alterações legais, recomenda-se a eliminação do regime de tributação pelo Lucro Presumido, exigindo-se que todas as empresas, exceto as enquadradas no Simples, sejam tributadas pelo regime de Lucro Real. Com isso, amplia-se a tributação direta e reduz-se a tributação indireta, uma vez que o IRPJ e a CSLL das empresas optantes do Lucro Presumido são diretamente transferidos para o consumo por serem calculados sobre o faturamento, não sobre o lucro efetivamente apurado.

Dados da Receita Federal de 2013 demonstram que apenas 3,07% das empresas eram tributadas pelo regime do Lucro Real, e somente este pequeno grupo estaria sujeito à tributação direta, ainda que represente mais de 78% da arrecadação total do IRPJ e da CSLL. Com a eliminação do regime de Lucro Presumido, teríamos um incremento de mais de 20% das empresas no regime do Lucro Real. As justificativas de que, no passado, havia dificuldades ou alto custo para determinação do lucro para as pequenas e médias empresas já não existem atualmente, em função da evolução tecnológica e da escrituração digital.

Em relação ao faturamento de cada regime de tributação, percebe-se que as empresas tributadas pelo Lucro Presumido pagam, em média, uma alíquota efetiva superior àquelas tributadas pelo Lucro Real e pelo Simples. Em 2012, o IRPJ e a CSLL das empresas optantes pelo Lucro Presumido representavam 3,79% do seu faturamento, enquanto que para as empresas do Lucro Real e do Simples esse percentual era, respectivamente, de 1,51% e de 0,97%.

A modalidade de tributação pelo Lucro Presumido fere o princípio da isonomia na medida em que empresas com distintas margens de lucro podem ser tributadas na mesma medida, enquanto empresas com lucros semelhantes podem ser tributadas desigualmente. Assim, sua extinção promoverá também maior justiça fiscal, pois a tributação incidirá sobre o efetivo lucro apurado e não sobre um percentual estimado do faturamento.

Espera-se também que a unificação dos dois regimes promova o aumento da formalização das operações comerciais de bens e serviços, pois um universo bem maior de empresas passará a exigir documentos fiscais para comprovação de suas despesas dedutíveis na apuração de seus lucros tributáveis, o que, por si só, já representa um importante estímulo à conformidade tributária. Junto com as mudanças propostas na tributação da folha e dos rendimentos das pessoas físicas, essa medida tende a estimular a contratação

de empregados com carteira de trabalho assinada, com garantia dos direitos trabalhista, em lugar dos falsos contratos de prestação de serviços autônomos.

Recomendações gerais

1. Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)

- Revogação da isenção dos lucros e dividendos distribuídos, instituída pela Lei n. 9.249/95, e criação de retenção de imposto na fonte, como antecipação do imposto devido, compensável na declaração de ajuste.

- Revogação do benefício fiscal dos juros sobre o capital próprio, instituído pela Lei n. 9.249/95.

- Instituição do Imposto de renda exclusivo na fonte sobre as remessas de lucros e dividendos remetidos ao exterior.

- Revogação da possibilidade de dedução/amortização do ágio pago pela empresa investidora introduzido na legislação do Imposto sobre a Renda pela Lei n. 9.532 de dezembro de 1997.

- Estabelecimento expresso, na legislação, da possibilidade de a Administração Tributária aplicar conceitos antielisão, tais como fraude, 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 considerar abusivos, afastar os seus efeitos fiscais.

- Restrição à tributação sobre os lucros das pessoas jurídicas a apenas dois regimes: Lucro Real e Simples, este destinado apenas às pequenas empresas.

- Instituição de medidas com vistas a restringir a utilização dos paraísos fiscais e jurisdições com regimes privilegiados, por empresas com domicílio no país.

- Em relação às empresas tributadas pelo Simples, propõe-se a redução das alíquotas pela isenção da parcela referente ao IRPJ e à CSLL. Propõe-se também que o limite do faturamento anual para opção pelo regime seja reduzido dos R$ 4,8 milhões para R$ 2,4 milhões. Ressalta-se que somente 5% das empresas do Simples têm faturamento superior a R$ 2,4 milhões.

2. Modulação da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real):

- Para compensar, parcialmente, as perdas de arrecadação, decorrente da redução da tributação sobre o consumo, propõe-se a modulação das alíquotas da CSLL-Lucro Real, majorando-as em relação às empresas com uso intensivo de tecnologia, e que geram poucos empregos, com alta lucratividade ou que produzam externalidades negativas – como, por exemplo, os juros abusivos praticados pelos bancos.[81]

81 CARNEIRO, Ricardo. Spreads e impostos. Brasil Debate, 31/8/2018. http://brasildebate.com.br/bancos-spreads-e-impostos-2/

3. Retenções do Imposto sobre a Renda

- A revogação dos dispositivos que desoneram os lucros e dividendos distribuídos e os juros sobre o capital próprio terá, por consequência, a necessidade de tributar

também as remessas de resultados aos sócios e acionistas residentes no exterior, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Esta tributação deve se dar de forma exclusiva na fonte com alíquota compatível com as praticadas internacionalmente, majorando-a sempre que o destinatário esteja localizado em paraíso fiscal ou jurisdição com regime especial.

3.3. Combater a evasão e elisão e restringir o uso dos paraísos fiscais[82]

A progressividade do sistema tributário também requer que o Brasil avance no debate e na adoção de medidas concretas sobre novas regras legais de combate à evasão e à elisão fiscal praticadas no comércio internacional de bens e serviços e que corroem as bases domésticas de tributação. Com a globalização, as operações entre empresas de um mesmo grupo econômico, transnacionais, representam mais de 60% das transações globais. O componente de serviços na economia e de produtos digitais permite que os negócios sejam efetuados a partir de locais distintos da localização física de seus clientes efetivos.

Esses fatores levaram à proliferação dos paraísos fiscais, jurisdições com tributação favorecida para permitir que as grandes corporações possam reduzir 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.

Neste contexto, a possibilidade de utilização dos paraísos fiscais constitui 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,[83] mas têm sido insuficientes, pois não enfrentam o problema de forma eficiente – até porque grande parte dos paraísos fiscais mais tradicionais encontram-se sob o controle dos países que propõem tais soluções.[84] O Brasil pode, no âmbito nacional, tomar algumas medidas para restringir a utilização dos paraísos fiscais.

Recomendações gerais

1. Proibir a aquisição governamental de bens e serviços de empresas que possuam subsidiárias localizadas em paraísos fiscais.

2. Vedar a concessão de benefícios fiscais a empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais.

3. Não autorizar concessões públicas para empresas que possuam subsidiárias em paraísos fiscais.

4. 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 a comprovação de toda a cadeia de negócios ou a apresentação da Declaração de Importação ou Exportação emitida pelo país simétrico ao da operação registrada no Brasil.

5. Exigir a retenção na fonte de Imposto sobre a Renda, 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. E

82 Consultar: HICKMANN, Clair. A reforma tributária no atual contexto internacional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

83 OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en.

84 Como exemplo, observe-se que os EUA possuem quatro dos mais importantes paraísos fiscais do mundo, que são os estados de Delaware, Nevada, Wyoming e Dakota do Sul. O Reino Unido tem sob sua proteção Bermudas, Ilhas Cayman e as Ilhas Virgens Britânicas. Consultar: John Christensen. Por que é tão difícil acabar com os paraísos fiscais? Entrevista para a BBC, 8/5/2016. https://www.bbc.com/portuguese/internacional/2016/05/160505_paraisos_fiscais_obstaculos_fim_rb

6. Instituir Imposto sobre Exportação Especial 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.

4. TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO

A progressividade do sistema tributário 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, propondo mudanças nos seguintes tributos:

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

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)[85]

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) foi criado no século XIX e aperfeiçoado pela Constituição de 1946, pelo Estatuto da Terra (1964) e pela CF-1988 que o previram como um imposto progressivo sobre a grande propriedade improdutiva e de caráter extrafiscal (instrumento do princípio múltiplo da função social da propriedade). Entretanto, essas atribuições jamais foram cumpridas e o ITR nunca teve seu potencial plenamente aproveitado, nem mesmo no tocante à arrecadação que representa 0,02% do PIB ou 0,1% da arrecadação tributária federal. Em 2015, o valor médio do ITR arrecadado foi de R$ 236,00 variando entre R$ 29,60 (pequenas propriedades) a R$ 2.151,60 (grandes propriedades). A baixa arrecadação do ITR deve-se, dentre outros fatores, ao caráter declaratório do valor do imóvel associado à falta de fiscalização, à impunidade e à ausência de um sistema cadastral único da propriedade rural.

85 Consultar: FARIAS, F. G; SILVA, R. P; LEITE, A. Z. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; DE CESARE, C.M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Recomendações gerais

1. A reforma tributária do ITR deve pautar-se pela observância do princípio múltiplo da Função Social da Propriedade garantido pela CF-1988 (art. 5º, XXIII, combinado com art. 186).

2. É preciso explorar o potencial arrecadatório do ITR, extremamente reduzido (0,02% do PIB ou 0,1% da arrecadação tributária federal) em razão de diversas disfunções que devem ser enfrentadas.

3. Estima-se que a arrecadação potencial do ITR pode subir de 0,02% para 1% do PIB (consultar Anexo 1). Entretanto, para efeito de estudo, ***adotou-se um cálculo***

mais conservador, abaixo do uso do limite inferior do preço de mercado das terras nuas. Nesse sentido, estimamos um potencial arrecadatório de R$ 19,0 bilhões, que corresponde a 0,32% do PIB.[86]

86 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 1.

4. Recomenda-se, especialmente, alterar a natureza declaratória do valor da terra nua, cotejando essa informação, obrigatoriamente, com dados que reflitam o valor real do mercado de terras.

5. É necessária a coordenação da função fiscalizadora, hoje fragmentada em várias legislações e competências administrativas. Recomenda-se, nesse sentido, o 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 (MT), Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Institutos federais, que estão presentes em todos Estados, também podem agir de forma cooperada com os Municípios.

6. A realização do potencial arrecadatório do ITR também requer a constituição de um Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CIR), 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 segurança jurídica da propriedade da terra; e o controle Social na constituição de cadastros georreferenciados.

7. As políticas fiscais devem apoiar a autonomia municipal e evitar a duplicação de esforços adotando ações compartilhadas de eficácia administrativa, universalidade, legalidade, segurança jurídica e controle social.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)[87]

87 Consultar: CARVALHO JR, P.H. Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; DE CESARE, C.M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

A arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) é baixa (0,5% do PIB), se comparada com a de vários países desenvolvidos (média de 1,5% do PIB) e com alguns países em desenvolvimento (como a África do Sul e Colômbia, com mais que 0,9% do PIB).

Em 2016, em 80% dos Municípios brasileiros, a arrecadação do IPTU como proporção do PIB ficou abaixo de 0,25%. Nas capitais estaduais, a arrecadação *per capita* variou de apenas R$ 19 (Macapá) a R$ 634 (São Paulo). Há elevada concentração das receitas em poucos Municípios: 14 deles detiveram mais de 50% de toda a arrecadação nacional deste imposto.

A baixa arrecadação decorre, sobretudo, de cadastros imobiliários desatualizados; falta de modernização da gestão e de recadastramentos periódicos; avaliações desatualizadas e, por consequência, baixos valores cobrados; elevado nível de isenção, superior a 50% em muitos Municípios; elevada taxa de inadimplência; falta de infraestrutura administrativa; e poucas políticas efetivas da cobrança da dívida ativa.

Recomendações gerais

1. Estima-se que a arrecadação do IPTU possa aumentar de 0,52% do PIB para 0,86% do PIB. Entretanto, neste estudo, adotou-se uma estimativa mais conservadora, da ordem 0,66% do PIB (acréscimo de receita de R$ 8,2 bilhões).

2. Para isso, é necessário que os Municípios recebam apoio administrativo com o propósito de modernizar a gestão do imposto, especialmente nos seguintes campos: atualização e modernização dos cadastros imobiliários, redução das isenções, atualização das Plantas Genéricas de Valores e ações voltadas para a redução da inadimplência.

3. Uma intervenção nacional no IPTU, de competência municipal, para implantação de uma lei regulamentadora necessita de permissão constitucional. Isso requer alterações da "Lei de Responsabilidade Fiscal" (LRF)[88] englobando um conjunto de exigências tais como:

- Os Municípios devem cadastrar todos os imóveis com serviço de eletricidade e água encanada e todas as unidades em ciclos máximos de seis anos, conforme diretriz do Ministério das Cidades;
- As isenções discricionárias do IPTU devem-se limitar em 20% das propriedades cadastradas;
- As Plantas Genéricas de Valores devem ser atualizadas em intervalos máximos de quatro anos, sendo permitida essa atualização por decreto municipal;[89] e

4. Instituição do protesto obrigatório da dívida ativa municipal nos cartórios. Para isso é necessário que seja criado um órgão nacional para cobrar a dívida ativa dos Municípios, o que facilitaria o cruzamento de bases cadastrais de diversos organismos, 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.

5. As regras e as garantias dos programas de modernização da administração tributária municipal (PMAT e PNAFM), executados pelo BNDES, devem ser mais flexíveis, pois, apesar de se ter provado altamente efetivo, o programa só tem atingido Municípios maiores. As garantias do programa poderiam ser limitadas à arrecadação própria alavancada.

88 Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.

89 Essa última alteração foi tentada pelo Projeto de Lei do Senado n. 277, de 2014 ("Altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal"), mas rejeitado 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.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)[90]

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 aos de Austrália e da 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.

Além disso, segundo dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF 2008-9), a distribuição da carga tributária é altamente regressiva entre seus contribuintes, onde o IPVA representou 2,78% da renda dos 40% mais pobres, mas apenas 0,56% da renda do 1% mais rico.

No entanto, medidas pontuais que aumentassem a base tributária poderiam ser revistas para deixar o imposto mais progressivo. As alíquotas geralmente variam de 2% a 4%, podendo ser seletivas conforme o tipo e a motorização do automóvel. Segundo jurisprudência do STF de 2008, o IPVA não pode incidir sobre aeronaves e embarcações, gerando uma perda

90 Consultar: CARVALHO JR, P.H. O Imposto sobre Propriedade de Veículos (IPVA). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissa*s / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

de receita anual estimada de R$ 1 a R$ 2 bilhões. Há insegurança jurídica quanto à legalidade de se aplicarem alíquotas progressivas para impostos sobre a propriedade.

Recomendações gerais

1. A carga tributária nacional do IPVA de 0,61% do PIB pode ser levemente aumentada para 0,63% do PIB pela inclusão de aeronaves e embarcações em seu campo de incidência. Além disso, sua progressividade pode ser melhorada mediante alíquotas progressivas por valor venal do automóvel. Devido ao crescimento da propriedade de carros e motos entre domicílios mais pobres, as alíquotas progressivas ou um desconto único no imposto a pagar dariam alívio fiscal a esta classe.

2. A legislação do IPVA deve ser nacionalizada de forma a se evitarem tanto a guerra fiscal como a evasão fiscal entre os Estados da Federação, cenário que pode piorar caso sejam aplicadas alíquotas progressivas.

3. 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 serem aplicadas alíquotas progressivas do IPVA pelas legislações estaduais, visto dois entendimentos conflitantes do STF em relação ao IPTU, em 1996, e ao ITCMD, em 2013.[91]

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)[92]

Os tradicionais "Impostos sobre a Transferência Imobiliária" 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. Outros países (Coreia do Sul, Austrália e Bélgica, por exemplo) tributam também outros tipos de transferências patrimoniais (como veículos, demais ativos mobiliários e até contratos financeiros e de arrendamento).

As nações que tributam exclusivamente a transferência de bem imóvel (Reino Unido, Portugal, Israel, Japão e Alemanha, por exemplo) conseguem uma arrecadação entre 0,3% e 0,5% do PIB. Em geral, as alíquotas são progressivas e superiores a 4% e, em alguns casos, são elevadas para coibir a especulação imobiliária (Coreia do Sul, China e Canadá, por exemplo).

No Brasil, a arrecadado do ITBI gira ao redor de 0,19% do PIB. No período recente, observa-se tendência de majoração das alíquotas do ITBI de 2% para 3%. Entretanto, a progressividade do ITBI está vedada pela Súmula 656/2011 do Supremo Tribunal Federal, o que requer uma reforma constitucional para a superação desse impasse.

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. O ITBI rural é fonte de receitas muito importante para Municípios com relevante setor de agronegócios na Região Centro-Oeste e no Estado do Tocantins. Além disso, os 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 Constitucional, que poderia ser realizada no âmbito da reforma tributária.

91 Consultar: CARVALHO JR, P.H. O Imposto sobre Propriedade de Veículos (IPVA). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

92 Consultar: CARVALHO JR, P.H. O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Recomendações gerais

1. Estima-se que a arrecadação do ITBI poderia aumentar ligeiramente se houver a progressividade das alíquotas do ITBI, com a delimitação nacional de um intervalo de variação, recomendando-se que seja entre 2% e 6%.

2. 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 próximos ao valor de mercado deveria ser estabelecido anualmente por decreto municipal, como forma de aumentar a sua transparência.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)[93]

93 Consultar: CARVALHO JR, P.H O Imposto sobre Herança. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Os impostos sobre heranças e doações dividem-se em duas categorias básicas: aqueles cobrados sobre o espólio do cedente, e aqueles incidentes sobre o valor recebido por cada destinatário da herança. Em outras palavras, na *causa mortis*, pode-se tributar o valor total da herança (espólio) ou o valor da propriedade recebido por cada herdeiro.

No caso do Brasil, o Código Tributário Nacional determina que a base de cálculo seja o quinhão herdado por cada herdeiro. 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 e na França (onde a alíquota marginal pode atingir 75%), a arrecadação atingiu, em média, 0,7% do PIB entre 2010 e 2016.

No Brasil, a participação média nesse período foi de 0,1 % do PIB. Uma das razões da baixa arrecadação do ITCMD no Brasil é a reduzida alíquota máxima (8%) legalmente autorizada, muito inferior às praticadas por países da OCDE, as quais, frequentemente, podem ultrapassar o patamar de 30%. Além de reduzida na comparação internacional, em 2017, apenas 10 unidades da Federação aplicavam alíquotas do ITCMD de 8%; 11 aplicavam alíquotas iguais ou inferiores a 4%; e seis aplicavam alíquotas máximas de 5% e 6%.

Recomendações gerais

94 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 3

95 Sobre esse ponto, consultar CARVALHO JUNIOR, Pedro H. B de. O Imposto sobre Heranças e Doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/.

1. Estima-se que a arrecadação do ITCMD possa aumentar de 0,11% para 0,31% do PIB,[94] embora aqui se tenha adotado estimativa mais conservadora (0,25% do PIB, um acréscimo de R$ 8,5 bilhões).

2. Para isso é necessário propor reforma constitucional ou alterar a Resolução do Senado Federal n. 9/1992, aumentando a alíquota máxima de 8% para, pelo menos, 20%, conforme recomendação do Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz) ou tratar as doações e heranças da mesma forma como são tratadas as demais rendas ou acréscimos patrimoniais.

3. Além disso, sugere-se a criação de dispositivo legal para harmonização das alíquotas, como forma de evitar competição tributária entre os Estados; harmonização dos limites de isenção sobre o quinhão herdado (R$ 50 mil), podendo-se aumentar esse limite no caso da herança do imóvel de residência;[95] e não diferenciação da tributação das heranças e das doações, como forma de evitar o planejamento tributário; criação de sistema mais eficiente de avaliação de imóveis.

4. O enquadramento como acréscimo patrimonial dos beneficiários do recebimento de doações e heranças é coerente e sugere a aplicação das regras vigentes para o Imposto sobre Renda ou a aplicação de regras que produzam efeitos semelhantes, em respeito ao princípio da isonomia. Nos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional, acréscimos patrimoniais de qualquer natureza constituem base para a incidência do Imposto sobre Renda. No entanto, tradicionalmente, as doações e heranças têm sido consideradas isentas deste tributo. Assim, tratar as doações e heranças com regras que produzam efeitos semelhantes aos que seriam obtidos pela tributação da renda, nada mais é do que preservar a isonomia de tratamento com qualquer outro tipo de acréscimo patrimonial.

5. Resumidamente, propõe-se que a incidência do ITCMD siga as mesmas regras de tributação da renda, ou alguma regra própria que produza efeito semelhante, mantendo-se, no entanto, sua competência com os Estados da Federação.

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)[96]

A tributação recorrente sobre a riqueza pessoal é uma forma de as receitas tributárias serem aumentadas de maneira eficiente e progressiva. Quase todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram um *Wealth Tax*, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido.

Historicamente, os 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. Em alguns países (Suíça, Luxemburgo, Uruguai e Colômbia, por exemplo) a arrecadação do *Wealth Tax* situou-se entre 0,7 e 1% do PIB em 2015.

No Brasil, o Imposto sobre Grandes Fortunas – aprovado pela CF-1988, mas não regulamentado – seria um importante instrumento redistributivo.

96 Consultar: CALIXTRE, A. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; CARVALHO JR, P.H; PASSOS, L. O Imposto sobre Grandes Fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Recomendações gerais

1. Instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), *vinculando sua receita para cobrir os gastos com o Salário Educação que deixaria de ser custeado pela folha de pagamento*, visa a reduzir a carga sobre o preço dos bens e serviços.

2. A base de cálculo do IGF deve compreender o patrimônio nacional e internacional de pessoas físicas residentes no país no que exceder a um determinado patamar de riqueza que atinja somente o topo da pirâmide social, bem como o patrimônio total no país de não residentes pessoas físicas.

3. Com alíquotas entre 1% e 3% sobre o patrimônio acima de R$ 10 milhões, o IGF poderia arrecadar um valor próximo de 0,63% do PIB, aproximadamente R$ 37,1 bilhões. O efeito progressivo dessa arrecadação é extremamente alto, *pois 72% da arrecadação adviriam apenas dos milionários com patrimônio acima de R$ 100 milhões*, cujo parâmetro de distribuição no cadastro do TSE é de apenas 0,01% de toda a população daquela base.[97]

97 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 2.

4. O que se tributa é a fortuna agregada que exceda um determinado limite, compreendendo todo o patrimônio (carros, aviões, casas, prédios, barcos, etc.), mesmo estando em nome de pessoas jurídicas, se for de uso das pessoas, estes bens devem ser computados nas fortunas pessoais.

5. Os valores efetivamente pagos com IPTU e IPVA podem ser deduzidos do cálculo do IGF como forma de estimular uma melhor tributação da propriedade pelos entes subnacionais.

5. TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES FINANCEIRAS[98]

O debate internacional sobre os Tributos sobre Transações Financeiras (TTF) ganhou impulso no início dos anos de 1970, por iniciativa do economista James Tobin. A conhecida "taxa Tobin" tinha por propósito regular o mercado de câmbio para evitar a ação de especuladores.

Após a crise financeira internacional de 2007-2008, essa ideia ganhou força com a campanha pela instituição, em 2010, da *Robin Hood Tax* e pelos ensaios do G20 para adotar o TTF no plano internacional. No momento, 33 países possuem 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 sobre operação financeira.

O Brasil é pioneiro nesse sentido, com a criação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) em 1966. Outra experiência importante ocorreu com a instituição, em 1997, da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), extinta em 2007 pelo Congresso Nacional.

98 Consultar: DOWBOR, L. Taxação dos fluxos financeiros: resgatar a produtividades dos nossos recursos. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; FERNANDES, C. G. Tributos sobre transações financeiras: peça-chave da reforma tributária. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Recomendações gerais

1. Criação da Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF), com alíquota de 0,38% e isenção para as classes sociais de menor renda.[99] Esses recursos serão destinados ao financiamento da Seguridade Social, afetado pela extinção de outros tributos (CSLL-Lucro presumido; Contribuição para o PIS/Pasep; e Cofins) e pela redução da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.

2. Como mencionado, o rigor na revisão das renúncias e no combate à sonegação poderia fazer surgir fontes de financiamento que supririam parte das alternativas propostas neste estudo. Essa mesma possibilidade de reequilíbrio entre receitas de naturezas diversas também é colocada no caso da Seguridade Social, cujo dispêndio (11,3% do PIB) é menor que a parcela capturada pelas renúncias e pela sonegação (12,8% do PIB). A recuperação desses valores abriria possibilidades concretas de se reduzirem as alíquotas de determinadas contribuições que financiam a Seguridade Social. Essa alternativa aplica-se, por exemplo, no caso de a sociedade optar por não recriar a polêmica Contribuição Social sobre a Movimentação Financeira (0,52% do PIB), aqui proposta – embora, como já ressaltado, se recomende que essa medida seja adotada ao menos com uma alíquota simbólica, para que funcione como instrumento auxiliar no controle e combate às operações ilícitas.

3. O novo desenho do sistema tributário não propõe mudanças no Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

99 Há diversas possibilidades de se estabelecer esse limite de isenção. Uma delas é o estabelecido um teto relacionado com o limite de isenção do imposto de renda. Outra possibilidade é estabelecer como limite o teto o do INSS (movimentações acima deste valor no mês estariam sujeitas a CSMF).

6. TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS[100]

A tributação indireta, que incide sobre o consumo, sempre teve centralidade na carga tributária brasileira. Entre 1946 e 1966, essa participação relativa cresceu gradativamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional; em 2015, atingiu 49,4% da carga tributária bruta, um patamar muito distante do praticado nos países desenvolvidos.

Nas últimas décadas o Brasil instituiu dois impostos específicos sobre o consumo, cobrados pelos governos estaduais[101] e municipais,[102] que se agregam aos cobrado pela União.[103] Segundo Souza (2018),[104] essa diversidade de tributos sobre o consumo contribui para um "sistema caótico, ultrapassado e oneroso", o que, aliado à complexidade da legislação, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária.

Atualmente, em tese, existe a possibilidade de os 5.570 Municípios editarem leis específicas sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), 27 governos estaduais podem fazer o mesmo com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o mesmo ocorrendo com a União no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e de outras contribuições específicas, como a Contribuição de 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 à legislação. Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2016)[105] aponta que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil textos normativos tributários, 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, o que acarreta elevadas taxas de contencioso, muito acima da média de outros países.

Recomendações gerais

1. Redução do caráter regressivo da tributação sobre bens e serviços:

- Extinção de sete tributos que incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, a saber:

  a) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

  b) Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep);

  c) Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lucro Presumido);

  d) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido);

  e) Cide-Combustíveis;

  f) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);

  g) Imposto sobre Serviços (ISS).

100 Consultar: SOUZA, J. M. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

101 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

102 Imposto sobre Serviços (ISS)

103 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e o Programa de Integração Social (PIS), dentre outros.

104 SOUZA, João M. de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. ; In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

105 Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da CF-1988, disponível em: https://ibpt.com

- A redução do valor de arrecadação de outros três tributos, a saber:

  a) Simples Nacional;

  b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);[106]

  c) Outras Contribuições previdenciárias;

- Para compensar parcialmente a queda de arrecadação decorrente das propostas anteriores, propõe-se a criação de quatro tributos, a saber:

  a) Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), substituindo o ICMS e o ISS;

  b) Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA), substituindo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, porém com carga tributária inferior a essas contribuições;

  c) Imposto sobre Exportação de Produtos Primários e Semielaborados;

  d) Tributo Ambiental que, eventualmente, pode vir a ser implantado como uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Ambiental) mais ampla que a Cide-Combustível, que seria extinta.

106 Há a possibilidade de o IPI ser incorporado ao IVA.

2. Implantação do IVA para "simplificar" a tributação

A abrangência e as características do IVA não escapam à controvérsia, como se vê nas distintas modulações presentes nos estudos e propostas em discussão na sociedade, especialmente no tocante às espécies tributárias que seriam extintas para dar lugar ao novo imposto.

Há, portanto, distintos desenhos do IVA (ou Imposto sobre Bens e Serviços-IBS), que variam de acordo com dois importantes componentes: simplificação e Estado Social.

Conforme o peso que se atribui a cada um desses componentes, tem-se um desenho mais fortemente inclinado à mera simplificação, ou outro desenho mais inclinado à defesa do Estado Social. Este estudo, como já fartamente demonstrado, busca a simplificação, mas submeteu esse componente a um propósito ainda maior: o da defesa dos instrumentos voltados para o bem-estar social.

Mas há um terceiro componente que também precisa ser prestigiado, porque alçado à condição de premissa da Reforma Tributária Solidária, que é o Federalismo Fiscal.

A necessidade de fortalecer o Pacto Federativo – que passa pela melhor distribuição da receita pública – impõe ao presente estudo o reconhecimento de que há outras possibilidades de desenho do IVA, que, sem questionar a competência estadual e distrital, atendem ao reclamo municipal pela perda de competência tributária resultante da extinção do atual ISS.

Essas possibilidades não são objeto deste estudo, mas merecem lugar e espaço para se apresentam ao debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira.

Uma vez ressaltado estes pontos centrais, recomenda-se que:

- O IVA terá legislação uniformizada e base de incidência ampla (sobre todos os bens e serviços) e será cobrado pelo princípio do destino, fechando-se o canal para a "guerra fiscal" travada entre os entes federativos.

- O IVA seja administrado, arrecadado e fiscalizado pelos governos estaduais que estabelecerão mecanismos de partilha com os respectivos Municípios sem que haja perdas de receitas para esses entes federados – *ponto crucial a ser aprofundado no debate democrático* – posto que, pela redistribuição das bases de incidência aqui propostas, eles terão acréscimo de receitas.

- O IVA deve contar com poucas alíquotas, isenções limitadas e benefícios restritos, com o produto de sua arrecadação destinando-se principalmente para os Estados consumidores. Ele 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.

- A base de cálculo deve ser o valor da operação, descontado o imposto pago nas operações anteriores, o que faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado.[107]

- Um IVA eficiente não deve impor restrição ao crédito dos valores pagos como imposto nas operações anteriores, salvo em casos restritos e específicos.

- O IVA, preferencialmente, deveria ter apenas uma alíquota, seguindo-se a tendência internacional, sendo necessário impor limites à criação indiscriminada de alíquotas, para não distorcer o tributo. Outra possibilidade é fixar alíquotas mínima e máxima e conferir liberdade para os governos estaduais para aplicar o tributo de acordo com suas necessidades.

- A legislação deve ser precisa. A competência legislativa deve ser exercida pelo Congresso Nacional, mas por iniciativa dos detentores da competência tributária (no caso, os Estados e o DF).

- 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.

- A unificação e harmonização das normas deveria ser competência de 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.

- O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deverá ser preservado apenas para cumprir a função de imposto seletivo, aplicado exclusivamente para tributar produtos não essenciais e naqueles que geram externalidades negativas. ***Outra possibilidade, em troca da maior seletividade do IPI, pode-se avançar no sentido da implantação do imposto seletivo nos moldes adotados pela União Europeia (Excise Duty)***.[108]

107 O ideal é que todos os componentes que agregam valor sejam descontados. Assim entrariam todos os insumos, inclusive agua, energia, transporte, etc. A dúvida é sobre os bens de capital, que poderiam estar isentos, logo não gerariam créditos; ou, se forem tributados, talvez devessem ser deduzidos proporcionalmente à vida útil. Isso depende da política de estímulo dos governos estaduais. Para o escopo deste trabalho, não cabe entrar neste nível de detalhamento.

108 Consultar: SOUZA, João Marcos de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissa*s / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

- No caso da União, o peso maior da tributação incidente sobre o consumo é dado pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, que representam uma fonte relevante de recursos para o financiamento da Seguridade Social. Dado o caráter regressivo dessas contribuições, incidentes sobre o faturamento, propõe-se sua substituição parcial por uma Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA), de base ampla, mas com alíquotas menores do que as atuais. O restante dos recursos necessários ao financiamento da Seguridade Social deve ser suprido por outras contribuições sociais de caráter relativamente mais progressivo.

3. Desoneração dos Consumidores de Baixa Renda[109]

- Como forma adicional para mitigar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo defende-se uma política fiscal que consiste na devolução às camadas de menor renda dos impostos que pagarem no seu consumo. O chamado "IVA-Personalizado" – que operaria como uma espécie de "Renda Básica Tributária" – consiste na devolução de todo ou parte do imposto para as famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade que estão inscritas no Cadastro Social Único do Governo Federal (Cadúnico). Com a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) é possível discriminar os consumidores e, ao mesmo tempo, quantificar o consumo familiar. A "personalização" do IVA apresenta vantagens em relação à prática recorrente de desoneração de produtos como a cesta básica e medicamentos.

- Esta proposta foi desenvolvida originalmente por Giovanni Padilha da Silva, colaborador da "Reforma Tributária Solidária". Após a publicação do seu artigo no trabalho anterior deste projeto,[110] ela passou a fazer parte da agenda de empresas de consultoria e quatro candidatos presidenciais manifestaram apoio à ideia.[111]

7. TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO[112]

A tributação da folha de pagamento é importante base de arrecadação de tributos no Brasil. Em 2016, ela representou 26,3% da arrecadação total e 8,52 % do PIB, segundo o critério utilizado pela Receita Federal.

A reforma tributária deve levar em consideração que a arrecadação decorrente da tributação da folha de pagamentos tende a ser corroída pela disseminação acelerada da robotização, da inteligência artificial e de formas "uberizadas" de organização do trabalho.

No plano interno, a corrosão da base salarial decorre da recém-aprovada reforma trabalhista, que 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, o que deverá reduzir a participação dos salários na economia; da liberalização da contratação de pessoas jurídicas na condição de empregados; e da exclusão de diversos pagamentos aos empregados da base de incidência das contribuições sociais.

Recomendações gerais

1. A queda da participação relativa da tributação da folha de pagamentos na arrecadação tributária total deverá ocorrer naturalmente nos próximos anos em decorrência de aspectos estruturais e de outros próprios da experiência brasileira recente, com

109 PADILHA DA SILVA, G. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

110 Consultar: SILVA, G. P. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

111 Como o Brasil alimenta a desigualdade? Carta Capital, 29/8/2018. https://www.cartacapital.com.br/sociedade/como-o-brasil-alimenta-a-desigualdade

112 Consultar: SCHERER, C; CASTRO, J.A. Tributação sobre a folha de pagamento. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

destaque para a reforma trabalhista. Essa tendência de redução deve ser compensada pela elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio.

2. Nesse cenário, o principal desafio é garantir os recursos necessários ao financiamento da Seguridade Social, em conjunto com o estímulo ao emprego de qualidade, e que assegurem ao trabalhador e a sua família condições dignas de vida.

3. Antecipando-se a esse movimento, recomendam-se as seguintes medidas:

- A redução da alíquota da contribuição patronal para a folha de pagamento de 20% para 14%, implicando uma redução de custos com este tributo para as empresas da ordem de 30%;

- A retirada da Contribuição para o Salário Educação do custeio da folha de pagamento, passando a ser financiado pelo Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) proposto neste estudo;

- Extinguir o financiamento público compulsório administrado por entidades privadas: o Sistema "S"[113] deixa de ser financiado pelas contribuições sociais sobre a folha de pagamentos;

- O FGTS deverá ser preservado nos moldes atuais, pois consiste numa espécie de "salário" do trabalhador na forma de uma poupança (patrimônio) que se constitui ao longo do tempo, não podendo ser tratado da mesma maneira que outras contribuições incidentes sobre os salários pagos, ainda que seja classificado como tributo.

8. EQUILÍBRIO FEDERATIVO[114]

O federalismo fiscal que emergiu da CF-1988 procurou promover um rearranjo no sistema para o fortalecimento de suas bases, concedendo maior autonomia fiscal e financeira aos Estados e Municípios. Entretanto, o processo de desconstrução federativa foi contínuo entre 1989 e 2017, resultando, numa "Federação em ruína", percebido pela progressiva perda de autonomia das esferas subnacionais decorrente de uma centralização no Estado Federal do poder de decisão sobre suas finanças.

Esse fato, combinado com o baixo crescimento econômico recente, agravou suas condições financeiras e enfraqueceu as bases da Federação, o que impõe a necessidade de se incluir na reforma tributária 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.

Recomendações gerais

1. A construção de um novo modelo de federalismo no país deve observar três princípios fundamentais: 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).[115]

113 Sesc, Senai, Senac, Senat, Senar, Sebrae, Sesi, Sescoop e Sest.

114 Consultar: OLIVEIRA, F.A e Chieza, R. A. Auge e declínio da Federação brasileira: 1988-2017. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; ARAÚJO NETO, P.L. Impactos das políticas tributárias da união no federalismo fiscal brasileiro. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; HORTA, A. Os estados na crise do federalismo fiscal brasileiro – perspectivas, assimetrias e tempestividade. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

115 REZENDE, Fernando. Conflitos federativos: esperanças e frustrações – Em busca de novos caminhos para a solução. Belo Horizonte: Fórum, 2016 (Coleção Fórum IRB).

2. Uma solução emergencial visando a resolver o problema no curto prazo da falência dos governos subnacionais é precondição para que se possa caminhar no sentido de redefinir o novo modelo de Federação.

3. Os Estados e Municípios podem contribuir de forma relevante para reduzir o caráter regressivo da tributação nacional, uma vez que a maior parte dos impostos sobre o patrimônio se encontra em seu campo de competência (caso do ITCD e do IPVA dos Estados; e do ITBI e do IPTU dos Municípios).

4. A revisão mais ampla do modelo federativo também requer 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 Adicionado (IVA), de base mais ampla, cobrado pelo princípio do destino.

5. Nessa construção, é necessário 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.

6. 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 resolver este problema que tem obstado as propostas de reforma do ICMS.

7. 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 ou um Fundo de Investimentos a ser constituído.

8. A existência de um inconsistente sistema de partilha dos tributos, que permaneceu praticamente intacto desde a reforma tributária de 1966, como ocorreu com o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), também contribui para as desigualdades federativas existentes, o mesmo ocorrendo com o *Fundo de Participação dos Municípios* (FPM), por exemplo, que propicia aos Municípios de pequeno porte desfrutar 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.

9. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL[116]

A reforma tributária deve considerar a tributação ambiental. Com o avanço do debate sobre os limites do crescimento, a questão ambiental passou a ganhar espaço no campo da política tributária, notadamente a partir dos anos 1990.

Os países europeus estão na vanguarda da tributação ambiental, sendo pioneiros os escandinavos, que fizeram a reforma no início da década de 1990. 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 (UE) advenha de tributos ambientais. Os esforços serão consideráveis, pois, em 2014 essa participação relativa média era de 6,3% do total.

116 Consultar: LEITE, A. Z; e outros. Reforma tributária ambiental: perspectivas para o sistema tributário nacional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

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 da tributação ambiental.

Recomendações gerais[117]

1. Criar um Tributo Ambiental que, eventualmente, pode vir a ser implantado como uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Ambiental) mais ampla que a Cide-Combustível que seria extinta.

2. O tributo incidiria sobre três grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas: *Emissão de Poluentes* (*CO2, SOx, NOx, H2S, N2O e HCl*); preço de produtos que causam danos ao meio ambiente; e extração de recursos naturais. Também 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 Ciência e Tecnologia: ampliar o Imposto Territorial Rural (ITR), ampliar a cobrança sobre o uso da água, adotar taxações progressivas no uso de agrotóxicos e rever subsídios prejudiciais ao meio ambiente.

10. TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL[118]

A reforma tributária deve aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio exterior como instrumento de política de desenvolvimento. Dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, destacam-se o Imposto sobre Importação e o Imposto sobre Exportação, tributos de natureza extrafiscal por excelência, que se prestam, basicamente, para a interferência governamental nos fluxos internacionais de comércio.

Em relação ao Imposto sobre Importação, o Brasil segue alinhado às diretrizes dos organismos internacionais, especialmente a Organização Mundial do Comércio (OMC).[119] Em relação a este tributo, tendo em vista que parte relevante do comércio internacional não mais decorre de operações de comércio normais, mas de transferências entre empresas de mesmo grupo econômico, é necessário analisar os efeitos da aplicação de alíquotas específicas, de forma subsidiária, complementar ou exclusiva para determinados tipos de produtos importados, que poderiam ser mais efetivas do que as alíquotas *ad valorem*.

O Imposto sobre 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.[120]

A imensa maioria dos produtos está sujeita à alíquota zero. Vários países praticaram e alguns continuam praticando a cobrança deste imposto sobre a exportação de produtos primários, especialmente matérias-primas, e produtos semielaborados, com vistas a estimular seu desenvolvimento.

No setor extrativo de recursos naturais não renováveis, o Imposto sobre Exportação poderia servir como fonte adicional de recursos públicos para utilização no fomento de atividades alternativas ao desenvolvimento econômico superveniente ao esgotamento

117 O detalhamento dessas recomendações encontra-se no Anexo 4.

118 Consultar: SANTOS, D. R. P. Tributação sobre comércio internacional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; CAMERA, R; e outros. Retomada da tributação sobre da tributação sobre produtos primários e semielaborados destinados à exportação. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

119 Consultar: SANTOS, D. R. P. Tributação sobre comércio internacional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

120 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.

das reservas. Além disso, por tratar-se de matérias primas, a cobrança do Imposto sobre Exportação serviria como estímulo à produção nacional. Da mesma forma, poderia servir de estímulo para atrair investimentos em atividades relacionadas à cadeia produtiva que utiliza estes produtos primários.

A cobrança de Imposto sobre Exportação da maior parte destes produtos produziria pouco efeito em termos de competitividade internacional, pois, na maior parte dos casos, os preços são definidos por cotações em bolsa de *commodities*. A cobrança de Imposto sobre Exportações de *Commodities* 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 para constituir um Fundo para Investimentos.

Outro ponto crítico que precisa ser revisto refere-se à extinção da cobrança do ICMS sobre a exportação dos produtos primários e semielaborados promovida pela Lei Complementar n. 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.

Recomendações gerais

1. A Implantação do Imposto 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. Esta medida deve estar vinculada a um programa nacional de desenvolvimento ou de agregação de valor à produção nacional, podendo, o produto de a sua arrecadação ser utilizado exclusivamente para constituição de um Fundo de Investimentos.

2. Utilização de alíquotas específicas, combinadas ou não com alíquotas *ad valorem*, para o Imposto sobre Importação para determinados tipos de produtos.

3. Criação de instrumentos que permitam à administração aduaneira o arbitramento das bases imponíveis de transações comerciais que envolvam empresas localizadas em paraísos fiscais, evitando-se que a utilização indiscriminada destas jurisdições, cujas operações normalmente carecem de substância econômica, anule os efeitos que a tributação deve produzir na equalização dos preços.

4. 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.

5. Recomenda-se que o Brasil passe a atuar de forma mais efetiva 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.

6. Como contraponto à "Lei Kandir", recomenda-se a retomada da tributação sobre exportação de produtos primários e semielaborados.

11. AMPLIAR RECEITAS SEM AUMENTAR O NÍVEL DE TRIBUTAÇÃO

A reforma do sistema tributário nacional deve fomentar ações que potencializem a arrecadação sem aumentar a tributação.

A reforma tributária é um dos mais importantes mecanismos para recompor a capacidade financeira do Estado. 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 o aperfeiçoamento e fortalecimento da administração tributária pela construção de um aparato fiscal adequado e eficaz no combate à sonegação.

Estima-se que as isenções fiscais concedidas somente pelo Governo Federal[121] e a sonegação fiscal[122] totalizem um montante aproximado de R$ 900 bilhões anuais (12,8% do PIB), que representa 64% do total da Receita Tributária anual arrecadada pela União (R$ 1,4 trilhão) e quase metade do total da Receita Tributária arrecadada pelos três níveis de governo (R$ 1,9 trilhão).

Portanto, não há sentido em falar em reforma tributária progressiva e solidária, sem que se enfrente o fato de que as isenções e a sonegação que beneficiam os mais ricos correspondem a quase metade do valor total arrecadado pelo país.

A redução desses fatores pode abrir brechas para ***uma redução mais substancial da tributação que incide sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento, bem como das fontes de financiamento da Seguridade Social***. Isso porque, a ampliação das receitas desses recursos (isenção e sonegação) poderia ser contrabalanceada pela redução de alíquotas ou não adoção de outros tributos.

11.1. Revisar as renúncias fiscais[123]

Além da ampliação da participação da tributação sobre a renda e o patrimônio na composição da carga e o aprofundamento dos gastos sociais progressivos, a justiça fiscal no Brasil também requer vencer os obstáculos de uma tributação mais efetiva livrando-a da captura pelas camadas mais privilegiadas.

A desoneração fiscal no Brasil constitui-se, historicamente, em poderoso instrumento de transferência de renda para os setores ricos da sociedade, acarretando perda significativa de receita que poderia ser empregada na construção de uma sociedade mais justa.

Entre 1966 e 2016, as desonerações fiscais tiveram peso expressivo no orçamento federal. 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 de 1990, ela caiu para 1,6% do PIB, em média; e, após a crise financeira internacional voltou a subir alcançando 4,67%, em 2016.

Silveira e Passos[124] apontam que os chamados "gastos sociais tributários", representam "mecanismos de capturas" da política fiscal pelas camadas mais ricas, percebidos em três frentes principais: a baixa tributação sobre os impostos patrimoniais, a Isenção de Tributação de Rendimentos das Pessoas Físicas situadas no topo da pirâmide social, ambas já referidas, e das demais renúncias fiscais federais (cerca de 80% do total) que totalizaram, em 2014, R$ 257 bilhões.

121 Consultar SILVEIRA, F.G. e PASSOS, L. Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22.

122 Consultar levantamento feito pelo grupo internacional *Tax Justice Network*, com base em dados de 2011 do Banco Mundial. http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-Fiscal-diz-estudo. Ver também estimativas do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz). http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exerc%C3%ADcio-de-2013

123 Consultar: GOULARTI. J. G. A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966-2016). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; SILVEIRA, F. G; PASSOS, L. Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; OCKÉ-REIS, C. O. Renúncia de arrecadação fiscal em saúde no Brasil. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Isso significa que, apenas o governo federal, todo ano abre mão e deixa de arrecadar cerca 23% do total de suas receitas. O impressionante montante de renúncias fiscais em 2015 (R$ 282 bilhões) é maior do que a soma de tudo o que foi gasto, na esfera federal, com Saúde (R$ 93 bilhões), Educação (R$ 94 bilhões), Assistência Social (R$ 71 bilhões), Transporte (R$ 14 bilhões) e Ciência e Tecnologia (R$ 6 bilhões) no ano de 2014.

Estranhamente a renúncia concedida pela isenção do Imposto sobre Renda dos lucros e dividendos distribuídos não é contabilizada nos relatórios de Gastos Tributários do Ministério da fazenda. Em 2016, os lucros e dividendos somaram mais de R$ 350 bilhões, o que teria produzido uma renúncia de aproximadamente R$ R$ 60 bilhões. Por outro lado, são contabilizados como Gastos Tributários o Simples Nacional e o Microempreendedor Individual (MEI), os quais poderiam ser considerados apenas como regimes diferenciados de tributação.

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 são difíceis de apurar, em virtude da falta de transparência e pouca disponibilidade dessas informações.

Recomendações gerais

1. Realizar amplo estudo sobre a totalidade das renúncias tributárias dos três níveis de governo com vistas a uma melhor classificação dos benefícios fiscais em função dos seus objetivos econômicos e sociais.

2. Avaliar a efetividade e a equidade dos principais programas e ações de governo que são subsidiadas pela sociedade.

3. Criar mecanismos que garantam total transparência sobre os benefícios fiscais e os beneficiários permitindo o acompanhamento da sociedade sobre os resultados esperados e obtidos de cada renúncia. Isso significa estruturar sistemas de avaliação dos incentivos concedidos, de seus custos e benefícios para a economia e a sociedade, o que hoje praticamente inexiste nos órgãos responsáveis por sua administração. Dessa forma, os incentivos terminam adquirindo o caráter de direito adquirido, continuando a existir, mesmo quando os motivos e objetivos que levaram à sua criação já foram atingidos.

4. Condicionar a concessão e renovação dos benefícios fiscais à prévia manifestação da administração tributária e dos órgãos públicos responsáveis pelo controle do setor envolvido.

5. Traçar metas de revisão dessas renúncias, num prazo máximo de cinco anos. Por hipótese, se ao cabo desse processo for possível revisar, redefinir ou encerrar 50% desses valores, isso significa uma ampliação da receita governamental, apenas Federal, da ordem de R$ 140 bilhões anuais, o que representa, por exemplo, quase quatro anos da economia esperada pela proposta de Reforma da Previdência.

6. Essa iniciativa não pode restringir-se à esfera federal, e deve também contemplar o "gasto tributário" dos governos estaduais e municipais.

7. Espera-se que as mudanças propostas na tributação da folha, a criação da Contribuição Social sobre o Valor Adicionado em lugar de tributos sobre o faturamento e

124 SILVEIRA, F.G. e PASSOS, L. Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22.

a redução do limite de enquadramento do Simples contribuam significativamente para diminuir as renúncias fiscais.

11.2. Administração tributária: modernização e combate à sonegação[125]

A recomposição da capacidade financeira do Estado também requer que a reforma tributária fortaleça a gestão administrativa pela construção de um aparato fiscal adequado para ampliar a arrecadação e tornar-se eficaz no combate à sonegação de tributos.

A última apuração do Grupo *Tax Justice Network*, com dados do Banco Mundial, revelou que o Brasil é vice-campeão mundial em sonegação de impostos (13,4% do PIB). Perdemos apenas para a Rússia (14,2% do PIB). Em valor, a evasão fiscal no Brasil em 2011 foi de US$ 280 bilhões, só atrás dos EUA, de US$ 337 bilhões. Mas o valor da sonegação norte-americana corresponde a somente 2,3% do respectivo PIB.[126]

Não bastassem os altos níveis de sonegação, a fragilidade dos instrumentos coercitivos e de cobrança conduz ao monumental estoque da Dívida Ativa da União que, em 2016, chegou a R$ 1,8 trilhão, superando a arrecadação federal anual do mesmo ano, que foi de R$ 1,274 trilhão.

Soma-se a este cenário um sistema de solução do contencioso administrativo que acumula mais de 10% do PIB em litígios em várias instâncias que só produzem coisa julgada contra o Estado, já que não afastam a possibilidade de os autuados recorrerem à via judicial após terem sido vencidos nos tribunais administrativos.

Estudos revelam que apenas 135 pessoas físicas e jurídicas devem mais de R$ 370 bilhões ao fisco.[127] O mais grave é que recuperação desse dinheiro, quando possível, é muito lenta. Segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, somente 1% da dívida é resgatado anualmente.

O enfrentamento dessas questões requer o aperfeiçoamento e fortalecimento da administração tributária. Muitas reformas tributárias trataram a política tributária e a Administração Tributária (AT) 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 mesma, principalmente se entre tais objetivos estiver o de tornar o sistema mais justo.

Uma ampla reforma da administração tributária é perfeitamente possível num contexto de ampla alteração do sistema tributário. Uma reforma tributária de caráter progressivo 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.

É indispensável que se desenvolva uma estratégia adequada ao processo de reforma, com a participação ampla e democrática de todos por ela interessados, direta ou indiretamente.

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, com justiça.

125 Consultar: SIQUEIRA, M. L; e outros. Nova administração tributária para novo sistema tributário. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; SCHIER, A. C. R; e SOUZA, J. M. A institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no Estado Democrático de Direito e a garantia dos direitos fundamentais. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/; RIBAS, L. M; DECARLI, G. L. O processo administrativo tributário: relevância na edificação da ordem justa. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

126 No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo. *Valor Econômico*, 9/11/2013. http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo

127 No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo. *Valor Econômico*, 9/11/2013. http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo

Recomendações gerais

1. 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, sem 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 somente por tributos.

2. Reorganização do contencioso administrativo, com o fortalecimento da 1ª Instância (Delegacias de Julgamento ou similares nas esferas subnacionais) e definição de um novo papel para o Conselho de Contribuintes (Tribunal administrativo para julgamento dos litígios tributários). Em primeiro lugar, não há motivação legal para se constituir um conselho paritário entre autoridades fiscais e contribuintes, quando o sistema constitucional 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 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Conselho de Contribuintes no âmbito federal (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, uma clara prevalência do interesse privado sobre o interesse público.

3. 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-1988, 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.

4. 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 podem-se sujeitar as anistias a situações extraordinárias também previstas em Lei.

5. Transformação da Declaração de Compensação (DCOMP) ou similar nas esferas subnacionais – que atualmente extingue o crédito tributário –, em Solicitação de Compensação, atribuindo-lhe os efeitos de suspender a 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.

6. Estabelecimento de obrigatoriedade de manifestação fundamentada da AT, com efeito vinculante, sobre os efeitos econômicos e fiscais da concessão de benefícios fiscais, como condição para a referida concessão.

7. Estabelecimento de metas de redução efetiva da sonegação para as AT, utilizando-se indicadores baseado em mensurações do "gap tributário" ou em outra metodologia equivalente.

8. Adoção de modelos de gestão de pessoas adequados ao setor público, que se coadune com as diretrizes do Novo Serviço Público, e o estabelecimento de uma política remuneratória perene, que valorize os servidores do fisco e lhes permita maior estabilidade financeira.

9. Criminalização das condutas evasivas, com a revogação dos dispositivos legais da Lei n. 9.249/95 (que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia) e da Lei n. 10.684, de 30 de maio de 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 ser desperdiçada.

10. É fundamental que se promova uma alteração maior na Lei n. 8.137/90, de forma a converter o crime de sonegação em crime de conduta, não de resultado, como interpretado atualmente. O pagamento do tributo sonegado poderia no máximo produzir a atenuação da pena, na esfera criminal, nunca sua extinção, como ocorre atualmente.

11. Os programas de educação fiscal devem ser fortalecidos nos três níveis da Federação, como um elemento importante de legitimação social da tributação e de estimulo a um maior protagonismo social tanto na justa configuração do sistema tributário quanto no controle sobre os gastos públicos.

12. 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.

13. O Processo Administrativo tributário é o mecanismo que promove efetividade às garantias fundamentais do contribuinte, concorrendo para o aprimoramento da ordem jurídica. Passados trinta anos da promulgação da CF-1988, 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. 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.

14. Será preciso avançar no debate sobre a complexa questão 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 CF-1988.

15. Parte-se do pressuposto de que a institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição da chamada Lei Orgânica da Administração Tributária (PEC n. 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. Há, entretanto, outros desafios a serem enfrentados, que dizem respeito à efetivação e aprimoramento dos mecanismos democráticos de controle do desempenho e dos atos da Administração Tributária.

PARTE 2

O NOVO DESENHO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Este capítulo apresenta os resultados de um exercício de redistribuição das bases de incidência da tributação brasileira (redução das bases regressivas e elevação das progressivas) realizado com o objetivo de propor um desenho mais justo. O ponto de partida foram as recomendações de mudanças sugeridas no tópico anterior. Aqui, elas foram detalhadas e estimou-se o impacto financeiro de cada uma– o que é inédito na literatura disponível sobre o tema.

O propósito maior deste exercício de simulação é demonstrar que não existem barreiras técnicas para que o Brasil tenha um sistema tributário mais progressivo e mais alinhado com a experiência internacional, reforçando o equilíbrio federativo e preservando o Estado Social inaugurado na CF-1988.

Os resultados desse exercício são apresentados nas seguintes seções:

- ***Mais progressividade: redistribuição das bases de incidência da tributação:***
  Tributação da renda da pessoa física; Tributação da renda da pessoa jurídica; Retenções do Imposto sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas; Tributação do patrimônio; Tributação das transações financeiras; Tributação de bens e serviços e da folha de salários.

- ***Financiamento da proteção social.***

- ***Equilíbrio federativo.***

- ***Comparação com a OCDE.***

- ***Carga tributária potencial e efetiva.***

- ***Redução da desigualdade da renda.***

Mais uma vez, é importante reafirmar que não se propõe a apresentar uma "solução" acabada de reforma tributária, mas realizar um exercício de redistribuição das bases de incidência que resulte em um desenho fiscal mais justo que o atual, com o propósito de apresentar subsídios técnicos para o debate democrático, sendo que, a configuração que resultou das simulações realizadas é apenas uma dentre diversas outras possibilidades de se alcançar o mesmo objetivo.

1. MAIS PROGRESSIVIDADE: REDISTRIBUIÇÃO DAS BASES DE INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO

Analisando os "grandes números" que resultaram desse exercício de simulação de redistribuição das bases de incidência, conclui-se que a progressividade é possível, na medida em que não há restrição técnica para:

- Elevação de R$ 253,7 bilhões das receitas da tributação sobre a renda e redução de R$ 231,7 bilhões da receita da tributação sobre bens e serviços (Figura 8).

- Elevação de R$ 73,0 bilhões da tributação sobre o patrimônio e redução de R$ 78,7 bilhões da tributação sobre a folha de pagamento.

Mais especificamente, as simulações mostram que é tecnicamente possível:

- Quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação da renda, patrimônio e transações financeiras de R$ 472 bilhões para R$ 830 bilhões, um incremento de R$ 357 bilhões;

- Em contrapartida, reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento em R$ 310 bilhões. Essas receitas podem cair de R$ 1,439 trilhão para R$ 1,129 trilhão.

FIGURA 8 – AUMENTO DA PROGRESSIVIDADE PELA MUDANÇA DA BASE DE INCIDÊNCIA: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL	PROPOSTA	DIFERENÇA
	R$	R$	R$
Renda (1)	352.305,41	606.084,14	253.778,73
Patrimônio	85.696,86	158.699,55	73.002,69
Transações Financeiras	34.686,30	65.380,84	30.694,54
Total	**472.688,57**	**830.164,53**	**357.475,96**
Bens e Serviços	957.923,80	726.126,34	(231.797,46)
Folha de Salários	482.003,11	403.263,25	(78.739,86)
Total	**1.439.926,91**	**1.129.389,59**	**(310.537,32)**
Outros	15.567,38	15.567,38	0
TOTAL	**1.912.615,48**	**1.959.554,12**	**46.938,64**

Nota (1) Inclui a o acréscimo de arrecadação na rubrica de Imposto sobre Renda Retido na Fonte – Não Residentes de, pelo menos, 0,12% do PIB, aproximadamente R$ 6,9 bilhões.

A configuração da tributação com caráter mais progressivo pode alterar-se da seguinte forma:

- A participação relativa do Imposto sobre a Renda no total da arrecadação tributária pode subir de 18,27% para 30,69% (de 5,97% do PIB para 10,27% do PIB) (Figura 9);

- A participação relativa da tributação sobre o patrimônio pode elevar-se de 4,44% para 8,03% do total da arrecadação tributária (de 1,45% do PIB para 2,69% do PIB);

- A participação relativa da tributação sobre transações financeiras pode crescer de 1,80% para 3,31% do total da arrecadação (de 0,59% do PIB para 1,11% do PIB).

Em contrapartida, pode-se reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos:

- A participação relativa da tributação de bens e serviços pode cair de 49,68% para 36,76% do total da arrecadação tributária (de 16,23% do PIB para 12,30% do PIB);

- A participação relativa da folha de salários pode declinar de 25,0% para 20,42% do total da arrecadação tributária (de 8,16% do PIB para 6,83% do PIB).

FIGURA 9 – AUMENTO DA PROGRESSIVIDADE PELA MUDANÇA DA BASE DE INCIDÊNCIA: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM % DA ARRECADAÇÃO E DO PIB
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

BASES DE INCIDÊNCIA	PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO E NO PIB				DIFERENÇA	
	ATUAL		PROPOSTA			
	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB	% ARRECADAÇÃO	% PIB
Renda	18,27	5,97	30,69	10,27	12,41	4,30
Patrimônio	4,44	1,45	8,03	2,69	3,59	1,24
Bens e Serviços	49,68	16,23	36,76	12,30	(12,92)	(3,93)
Folha de Salários	25,00	8,16	20,42	6,83	(4,58)	(1,33)
Transações Financeiras	1,80	0,59	3,31	1,11	1,51	0,52
Outros	0,81	0,26	0,79	0,26	(0,02)	0,00
TOTAL	**100,00**	**32,66**	**100,00**	**33,46**	**0,00**	**0,80**

A seguir, passamos a detalhar como esses números foram apurados.

1.1. Tributação da renda da Pessoa Física

É possível duplicar a arrecadação da tributação sobre a renda da pessoa física de R$ R$ 154,2 bilhões para R$ 339,1 bilhões (de 2,61% do PIB para 5,74% do PIB).

Esse incremento de R$ 184,8 bilhões pode ser obtido, principalmente, por mudanças no IRPF (acréscimo de R$ 156,7 bilhões) e, em menor medida, pela criação de uma Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF) (ou, eventualmente, de um Adicional de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física) (acréscimo de R$ 28,1 bilhões) que visa a compensar, parcialmente, a perda de recursos vinculados à Seguridade Social, decorrente da extinção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep) proposta neste estudo (Figura 10).

FIGURA 10 – ARRECADAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

PESSOA FÍSICA	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)	148.794,81	2,52	305.502,87	5,17	156.708,06	2,65
Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF)	-	-	28.174,99	0,48	28.174,99	0,48
Contribuição sobre Concursos e Prognósticos	5.422,13	0,09	5.422,13	0,09	-	-
TOTAL	**154.216,94**	**2,61**	**339.100,00**	**5,74**	**184.883,06**	**3,13**

A seguir, detalha-se a apuração dos valores do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e da Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF) (ou Adicional de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

No caso do IRPF, o acréscimo de R$ 156,7 bilhões resulta da combinação de duas mudanças: revogação das diversas modalidades de isenção das altas rendas[128] e implantação de nova tabela progressiva para o IRPF, detalhadas a seguir.

Revogar a Isenção sobre as Altas Rendas

Propõe-se que a tributação das altas rendas passe a seguir o princípio da capacidade contributiva, pela adoção das seguintes medidas:

- Revogação da isenção do imposto sobre as rendas provenientes dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas;[129]
- Revogação da permissão da dedução dos juros sobre o capital próprio do lucro tributável;[130]
- Tributação de todos os rendimentos recebidos, independente da origem, na tabela progressiva única;[131]
- Manutenção da retenção de imposto na fonte como forma de antecipação do Imposto sobre a Renda;
- Tributação exclusiva na fonte para remessas de lucro e dividendos ao exterior, com alíquotas majoradas quando o beneficiário final esteja domiciliado em paraíso fiscal;
- Criação de limites de despesas dedutíveis nas pessoas jurídicas referentes a retiradas de pró-labore.[132]

Nova tabela progressiva do IRPF

A combinação das propostas anteriores com a implantação de nova tabela para o IRPF resulta em incremento de arrecadação, sobretudo pela incorporação das rendas isentas e não tributadas na mesma tabela de alíquotas progressivas. Mesmo com seu fortalecimento em termos arrecadatórios, a nova tabela promoveria uma substancial desoneração para contribuintes das faixas inferiores de renda, incluindo micro e pequenos empresários.

A Figura 11 apresenta a proposta de nova tabela de alíquotas incidentes de forma isonômica sobre todos os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, onde se destaca que:

- Os declarantes com renda de até quatro Salários-mínimos (SM)[133] serão isentos de tributação;
- Acima de 4 até 15 SM: serão desonerados por alíquotas progressivas (entre 7,5% e 22,5%) inferiores a atual (27,5%);

128 É importante ressaltar que a isenção aos contribuintes que estão no topo da pirâmide da distribuição de renda é o aspecto mais crítico, sobretudo por seus efeitos regressivos. Entretanto, também há isenções na tributação de lucros e dividendo para pessoas físicas em pior situação econômica relativa, o que também deve ser combatido em apreço ao princípio da isonomia no tratamento das rendas dos contribuintes.

129 Revogação do art. 10 da Lei n. 9.249/95.

130 Revogação do art. 9º da Lei n. 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 art. 9º da mesma Lei.

131 Ressalvam-se as doações e heranças que permanecem isentos do IRPF e são tributados apenas pelo ITCMD, de competência estadual.

132 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.

133 O salário-mínimo foi utilizado apenas para manter a referência com a fonte dos dados da Receita Federal do Brasil (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, Dirf/2015). Nesse sentido, não se está propondo a indexação da tabela progressiva do IRPF com o salário-mínimo. Os reajustes da tabela poderão manter a relação como salário-mínimo, seguir a correção da inflação, ou outro critério de atualização a ser estabelecido.

- Acima de 15 a 40 SM: não serão afetados, mantendo-se a alíquota atual (27,5%);

- Acima de 40 a 60 SM: serão onerados pela alíquota de 35%; e

- Acima de 60 SM: serão onerados pela alíquota de 40%.

FIGURA 11 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF
BASE 2015

FAIXA DE SALÁRIO-MÍNIMO MENSAL	ALÍQUOTA (%)	LIMITE INFERIOR DO SALÁRIO-MÍNIMO (R$)	LIMITE SUPERIOR DO SALÁRIO-MÍNIMO (R$)	PARCELA A DEDUZIR (R$)
Até 4	0%	-	37.824,00	-
Mais de 4 a 7	7,5%	37.824,00	66.192,00	2.836,80
Mais de 7 a 10	15,0%	66.192,00	94.560,00	7.801,20
Mais de 10 a 15	22,5%	94.560,00	141.840,00	14.893,20
Mais de 15 a 40	27,5%	141.840,00	378.240,00	21.985,20
Mais de 40 a 60	35,0%	378.240,00	567.360,00	50.353,20
Mais de 60	40,0%	567.360,00	-	78.721,20

A distribuição das alíquotas por faixas de rendimentos dos contribuintes constantes na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) de 2015, mostra com mais exatidão o caráter redistributivo da nova tabela proposta. Destaque-se que, do total de 27.518.844 declarantes (Figura 12):

- 38,56% (10.611.125 declarantes) serão isentos (renda de até quatro SM mensais);

- 48,70% (13.401.596) serão desonerados por alíquotas progressivas (de 7,5% a 22,5%), inferiores à alíquota atual (27,5%) (acima de quatro, a 15 SM mensais);

- 10,02% (2.756.552) não serão afetados e estarão sujeitos à mesma alíquota atual (acima de 15 a 40 SM mensais);

- 1,42% (389.811) serão onerados com a alíquota (35%), superior à atual (acima de 40 a 60 SM mensais);

- 1,31% (359.760) serão onerados com alíquota (40%), superior à atual (acima de 60 e acima de 320 SM mensais).

Em suma, *38,55% dos declarantes ficariam isentos do IRPF, 48,70% seriam desonerados e 10,02% manteriam a alíquota atual. A tabela progressiva elevaria a tributação para apenas 2,73% dos declarantes, cerca de 750 mil contribuintes, que recebem mais de 40 SM mensais.*

Quando analisamos as rendas de forma segregada, percebemos que o acréscimo de arrecadação se dá principalmente pela incorporação das rendas isentas e não tributadas na mesma tabela de alíquotas progressivas (Figura 13). Note-se que até a faixa "mais de 10 a 15 SM mensais", haverá redução na tributação da ordem de R$ 11 bilhões. Note-se, também, que as rendas do trabalho somente serão mais tributadas do que atualmente a partir de ganhos superiores a R$ 378.240,00 por ano (faixa "mais de 40 a 60 SM mensais") que corresponde a apenas 2,7% dos declarantes.

FIGURA 12 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: DISTRIBUIÇÃO DAS ALÍQUOTAS E POTENCIAL ARRECADATÓRIO
BASE 2015

FAIXA DE SALÁRIO-MÍNIMO MENSAL	ALÍQUOTA (%)	QUANTIDADE DE DECLARANTES	% DO TOTAL DE DECLARANTES	QUANTIDADE DE DECLARANTES (ACUMULADO)	% DE DECLARANTES (ACUMULADO)
Até 1/2	0,00	1.301.366	4,73	1.301.366	4,73
Mais de 1/2 a 1	0,00	573.674	2,08	1.875.040	6,81
Mais de 1 a 2	0,00	1.227.268	4,46	3.102.308	11,27
Mais de 2 a 3	0,00	3.278.035	11,91	6.380.343	23,19
Mais de 3 a 4	0,00	4.230.782	15,37	10.611.125	38,56
Mais de 4 a 5	7,50	3.173.086	11,53	13.784.211	50,09
Mais de 5 a 7	7,50	4.339.708	15,77	18.123.919	65,86
Mais de 7 a 10	15,00	3.352.450	12,18	21.476.369	78,04
Mais de 10 a 15	22,50	2.536.352	9,22	24.012.721	87,26
Mais de 15 a 20	27,50	1.180.520	4,29	25.193.241	91,55
Mais de 20 a 30	27,50	1.086.611	3,95	26.279.852	95,50
Mais de 30 a 40	27,50	489.421	1,78	26.769.273	97,28
Mais de 40 a 60	35,00	389.811	1,42	27.159.084	98,69
Mais de 60 a 80	40,00	142.916	0,52	27.302.000	99,21
Mais de 80 a 160	40,00	141.451	0,51	27.443.451	99,73
Mais de 160 a 240	40,00	32.329	0,12	27.475.780	99,84
Mais de 240 a 320	40,00	13.753	0,05	27.489.533	99,89
Mais de 320	40,00	29.311	0,11	27.518.844	100,00
TOTAL		**27.518.844**	**100,00**		

FIGURA 13 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: DISTRIBUIÇÃO DAS ALÍQUOTAS E POTENCIAL ARRECADATÓRIO
BASE 2015

FAIXA DE SM MENSAL	LIMITE INFERIOR DO SM (R$)	ALÍQUOTA (%)	DIFERENÇA ARRECADAÇÃO (R$)	DIFERENÇA ARRECADAÇÃO SOBRE O TRABALHO (R$)	DIFERENÇA ARRECADAÇÃO SOBRE O CAPITAL (R$)	IMPOSTO DEVIDO TOTAL (R$)
Até 1/2	0	0%	0	0	0	0
Mais de 1/2 a 1	4.728	0%	0	0	0	0
Mais de 1 a 2	9.456	0%	-1	-1	0	0
Mais de 2 a 3	18.912	0%	-3	-3	0	0
Mais de 3 a 4	28.368	0%	(425)	(425)	0	0
Mais de 4 a 5	37.824	7,50%	(1.439)	(1.439)	0	0
Mais de 5 a 7	47.280	7,50%	(2.124)	(2.593)	469	3.450
Mais de 7 a 10	66.192	15,00%	(4.006)	(5.340)	1.334	8.246
Mais de 10 a 15	94.560	22,50%	(3.346)	(7.341)	3.995	19.901
Mais de 15 a 20	141.840	27,50%	615	(4.264)	4.879	20.524
Mais de 20 a 30	189.120	27,50%	7.439	(2.692)	10.131	36.352
Mais de 30 a 40	283.680	27,50%	8.574	(440)	9.014	27.746
Mais de 40 a 60	378.240	35,00%	14.958	1.065	13.893	35.564
Mais de 60 a 80	567.360	40,00%	12.333	1.812	10.522	21.902
Mais de 80 a 160	756.480	40,00%	27.914	4.304	23.609	40.240
Mais de 160 a 240	1.512.960	40,00%	14.061	1.896	12.165	18.294
Mais de 240 a 320	2.269.440	40,00%	9.045	1.217	7.828	11.530
Mais de 320	3.025.920	40,00%	78.536	10.620	67.916	97.483
			162.131	-3.623	165.754	341.234

Ressalva-se que a base de cálculo considerada nesta simulação corresponde ao total dos rendimentos, incluindo rendimentos isentos e não tributáveis, exceto aqueles decorrentes de doações e heranças. O valor estimado de arrecadação do IRPF (R$ 305 bilhões) (Figura 10) é inferior ao valor resultante da simulação (R$ 341 bilhões) (Figura 13), pois aplicamos um fator de redução de 20% sobre o acréscimo de receita.

Dentre os rendimentos isentos incluídos na base de cálculo há alguns que talvez devessem permanecer isentos, como parcela isenta dos aposentados com mais de 65 anos, indenizações por rescisão de contrato de trabalho, FGTS, transferência patrimoniais decorrentes de meação, restituições de IRPF e recuperação de prejuízos em Renda Variável, IR de

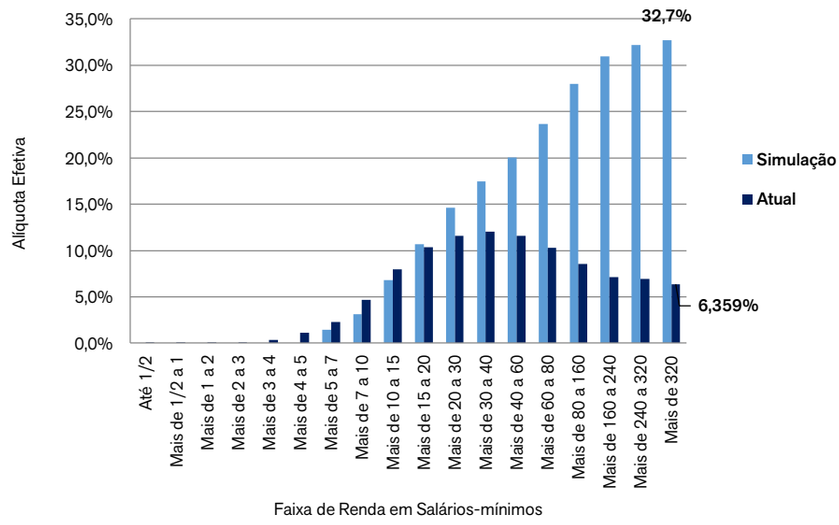
anos anteriores, por exemplo, poderiam permanecer isentos. Estas parcelas, no entanto, representam, aproximadamente, 12% do total dos rendimentos isentos e sua não segregação da base de cálculo não compromete o resultado final, já que o valor estimado de acréscimo do IRPF está reduzido em 20%.

Quando comparamos as alíquotas efetivas atuais com as alíquotas efetivas projetadas, percebemos que até a faixa de mais de 10 a 15 salários-mínimos, as alíquotas efetivas projetadas são inferiores as alíquotas atuais. A partir da faixa seguinte, as alíquotas efetivas projetadas passam a ser superiores, seguindo uma curva efetivamente progressiva, diferentemente das alíquotas atuais que, a partir da faixa de 30 a 40 salários-mínimos começam a cair (Figuras 14 e 15).

FIGURA 14 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: ALÍQUOTAS EFETIVAS REAIS POR RENDA MÉDIA ANUAL (ATUAL E PROJETADA)
BASE 2015

FAIXA DE SALÁRIO MÍNIMO-MENSAL	LIMITE INFERIOR SALÁRIO-MÍNIMO (R$)	ALÍQUOTA EFETIVA TOTAL (ATUAL)	ALÍQUOTA EFETIVA (PROJETADA)
Até 1/2	-	0,01%	0,00%
Mais de 1/2 a 1	4.728,00	0,00%	0,00%
Mais de 1 a 2	9.456,00	0,00%	0,00%
Mais de 2 a 3	18.912,00	0,00%	0,00%
Mais de 3 a 4	28.368,00	0,33%	0,00%
Mais de 4 a 5	37.824,00	1,16%	0,00%
Mais de 5 a 7	47.280,00	2,30%	1,42%
Mais de 7 a 10	66.192,00	4,65%	3,13%
Mais de 10 a 15	94.560,00	7,97%	6,83%
Mais de 15 a 20	141.840,00	10,35%	10,67%
Mais de 20 a 30	189.120,00	11,61%	14,60%
Mais de 30 a 40	283.680,00	12,07%	17,47%
Mais de 40 a 60	378.240,00	11,60%	20,02%
Mais de 60 a 80	567.360,00	10,32%	23,63%
Mais de 80 a 160	756.480,00	8,57%	27,99%
Mais de 160 a 240	1.512.960,00	7,16%	30,94%
Mais de 240 a 320	2.269.440,00	6,93%	32,16%
Mais de 320	3.025.920,00	6,36%	32,72%

FIGURA 15 – TABELA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DO IRPF: ALÍQUOTAS EFETIVAS REAIS POR RENDA MÉDIA ANUAL (ATUAL E PROPOSTA/SIMULAÇÃO)
BASE 2015

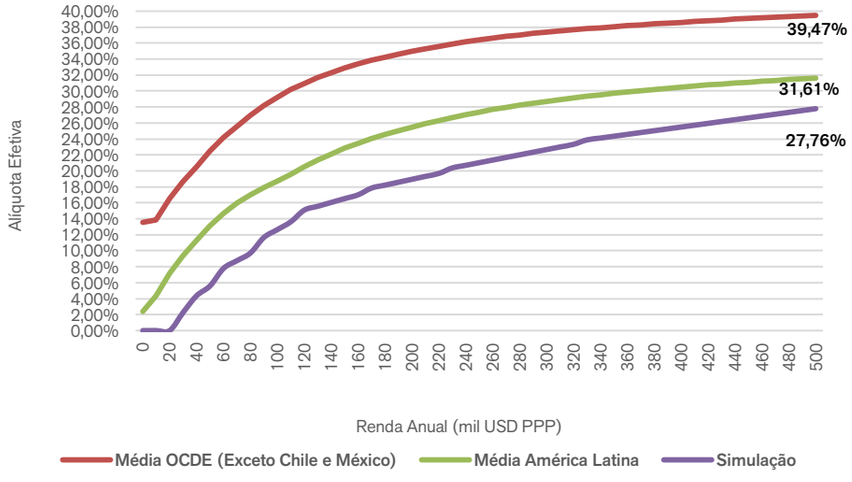


O crescimento constante das alíquotas efetivas é essencial para a redução das desigualdades. Isso fica evidente na medição do coeficiente de Gini antes e depois da tributação. A desigualdade de renda dos declarantes do IRPF é de 0,64 antes da tributação. Após a tributação e considerando que o valor arrecadado é igualmente distribuído entre os declarantes, o coeficiente de Gini cai para 0,53, ou seja, uma queda de 18%.

Comparando as alíquotas efetivas da projeção com as alíquotas efetivas observadas na OCDE e na América Latina, percebemos que, mesmo com todas as modificações estruturais propostas, as nossas alíquotas efetivas ainda ficarão abaixo da média da OCDE e da América Latina para todas as faixas de renda.

No Brasil, a alíquota efetiva da proposta/simulação (27,76%) corresponde à faixa de renda de aproximadamente R$ 1 milhão por ano; na média dos países da OCDE, a alíquota efetiva já está em 39,39% para rendas superiores a R$ 1,00 milhão por ano (Figura 16).

FIGURA 16 – SIMULAÇÃO/PROPOSTAS DE ALÍQUOTAS EFETIVAS TEÓRICAS SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS
RENDA ANUAL (MIL US$ PPC)
BRASIL E PAÍSES SELECIONADOS



Elaboração própria com dados da Receita Federal e da OCDE (2018) http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#pit

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE ALTAS RENDAS DA PESSOA FÍSICA (CSPF)

A Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF), ou Adicional de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, tem o propósito de suprir, parcialmente, as receitas perdidas pela Seguridade Social com a extinção da PIS/Cofins. A adoção da CSPF insere-se no esforço de deslocar parte da tributação indireta para bases de incidência direta e de ampliar a diversidade das fontes de financiamento da seguridade social.

A proposta deste estudo é a criação da CSPF com alíquota de 7,5%, incidindo sobre a renda das pessoas físicas superior a R$ 1,2 milhão por ano (0,7% do total de declarantes do IRPF). Estima-se que essa medida tenha um potencial de arrecadação da ordem de R$ 28,1 bilhões.

Para o cálculo desta estimativa, foram utilizados os dados das Declarações de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas de 2015, que apontam que os contribuintes com rendas mensais superiores da R$ 1,2 milhão correspondem à cerca de 200 mil pessoas, cuja renda total anual é de aproximadamente R$ 540 bilhões. Aplicando-se a alíquota de 7,5%, daria um valor potencial de R$ 40 bilhões. A estimativa apresentada, no entanto, foi calculada considerando um fator de redução de 30%, o que resultou no acréscimo de R$ 28 bilhões.

1.2. Tributação da Renda Pessoa Jurídica

A tributação incidente sobre a renda das pessoas jurídicas é dividida em dois grupos. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Lucro Presumido e do Lucro Real. Este estudo propõe:

- **A extinção da modalidade do Lucro Presumido, agrupando-se os dois regimes na modalidade do Lucro Real.**

  Observe-se que o Lucro Presumido é contabilizado no grupo de tributos sobre bens e serviços, uma vez que incide sobre um percentual do faturamento, enquanto o Lucro Real é contabilizado no grupo de tributos sobre a renda, pois incide sobre o lucro contábil efetivamente apurado.

- **A modulação das alíquotas da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL--Lucro Real)**

  A modulação proposta eleva as alíquotas nos setores com elevado emprego de tecnologia e baixa utilização de mão de obra; nas empresas "cujo índice de rotatividade da força de trabalho supera o índice médio da rotatividade do setor",[134] e em segmentos com elevados níveis de lucratividade (como os bancos que praticam juros abusivos), ou que produzam externalidades negativas elevando a pressão sobre os gastos públicos.

  Essa medida justifica-se para compensar, parcialmente, a perda de receitas da Seguridade Social decorrente, como mencionado, da extinção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep) e da redução em 30% da alíquota da contribuição patronal incidente sobre a folha de pagamento. A extinção do IRPJ e da CSLL que incidem sobre o Lucro Presumido acarreta uma redução da arrecadação sobre bens e serviços de R$ 46,8 bilhões (Figura 17).

134 Art. 239, § 4º da CF-1988.

FIGURA 17 – ARRECADAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA – LUCRO PRESUMIDO: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES, % DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA E % DO PIB
VALORES DE 2015

PESSOA JURÍDICA	ATUAL			PROPOSTA			DIFERENÇA		
	R$	% CT	% PIB	R$	% CTB	% PIB	R$	% CTB	% PIB
IRPJ-LUCRO PRESUMIDO	30.396,84	1,58	0,51	0	0	0	(30.396,84)	(1,58)	(0,51)
CSLL-LUCRO PRESUMIDO	16.430,20	0,85	0,28	0	0	0	(16.430,20)	(0,85)	(0,28)
TOTAL	**46.827,04**	**2,43**	**0,79**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**(46.827,04)**	**(2,43)**	**(0,79)**

Por outro lado, a unificação dos dois regimes promoverá um reforço do IRPJ e da CSLL que incidem sobre o Lucro Real, acarretando um acréscimo de receitas de R$ 61,9 bilhões (Figura 18). Com a modulação da CSLL, estima-se uma elevação na arrecadação deste tributo. ***Assim, o acréscimo de tributos sobre a pessoa jurídica (decorrente do aumento da tributação no Lucro Real e da redução da tributação sobre bens e serviços) será de R$ 15,1 bilhões.***

FIGURA 18 – ARRECADAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DA PESSOA JURÍDICA – LUCRO REAL: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES, % DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA E % DO PIB
VALORES DE 2015

PESSOA JURÍDICA	ATUAL			PROPOSTA			DIFERENÇA		
	R$	% CT	% PIB	R$	% CTB	% PIB	R$	% CTB	% PIB
IRPJ-LUCRO REAL	70.686,80	3,67	1,19	91.947,89	4,66	1,56	21.261,09	0,99	0,36
CSLL-LUCRO REAL	39.205,19	2,03	0,66	79.897,77	4,05	1,35	40.692,58	2,01	0,69
TOTAL	**109.891,99**	**5,70**	**1,85**	**171.845,66**	**8,71**	**2,91**	**61.953,67**	**3,00**	**1,05**

A seguir, detalha-se a apuração dos valores do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real).

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Devido à diferença das alíquotas efetivas do IRPJ e CSLL, em relação ao faturamento, entre as empresas optantes do lucro real e presumido, tudo indica que a unificação dos dois regimes produza uma pequena redução da arrecadação destes tributos.

Além disso, com a proposta de revogação da isenção dos lucros e dividendos distribuídos, é provável que o fenômeno da "pejotização" seja reduzido e, por conseguinte, uma parte das pessoas jurídicas atualmente tributadas pelo lucro presumido deixe de existir. Assim, deve ocorrer uma pequena redução no valor arrecadado de IRPJ e CSLL desse regime. Em contrapartida, é provável que ocorra a migração para contratos assalariados com carteira que trariam repercussões positivas na arrecadação de contribuições sobre a folha de pagamento e de IRPF.

Ainda que se estime uma redução da receita total (Lucro Real + Lucro Presumido) do IRPJ de R$ 101,0 bilhões (situação atual) para R$ 91,9 bilhões (situação proposta), a arrecadação pode ser potencializada pela adoção de várias medidas, dentre as quais:

- Revogação da isenção dos lucros e dividendos distribuídos, instituída pela Lei n. 9.249/95, e instituição da retenção de imposto na fonte, como antecipação do imposto devido, compensável na declaração de ajuste;

- Revogação do benefício fiscal dos juros sobre o capital próprio, instituído pela Lei n. 9.249/95;

- Revogação do incentivo fiscal da dedução amortização do ágio pago pela empresa investidora, introduzido na legislação do Imposto sobre a Renda pela Lei n. 9.532/97;

- Estabelecimento expresso na legislação da possibilidade de a Administração Tributária aplicar conceitos tais como: fraude legal, 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; e

- Instituição de medidas com vistas a restringir a utilização dos paraísos fiscais e jurisdições com regimes privilegiados, por empresas com domicílio no país (ver Parte 1).

CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL-LUCRO REAL)

A eliminação do regime de Lucro Presumido, como proposto, reduz a arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido) em 0,28% do PIB. Essa queda, somada à extinção do PIS/Cofins, reduzirá as receitas da Seguridade Social.

Para compensar, parcialmente, essas perdas de arrecadação, propõe-se a modulação das alíquotas da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real), majorando-as nos setores que possuem elevada utilização de tecnologia e baixa utilização de mão de obra; nas empresas "cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor",[135] e em segmentos com altos níveis de lucratividade (como os bancos que praticam juros abusivos).

135 Art. 239, § 4º da CF-1988.

Com os cálculos realizados, estima-se[136] que essa medida tenha o potencial de elevar a receita da CSLL de R$ 55,6 bilhões (Lucro Real + Lucro Presumido) para R$ 79,8 bilhões, um acréscimo de arrecadação da ordem de 0,41% do PIB.

136 Pretende-se ajustar as alíquotas de forma diferenciada para estes setores, a exemplo do que já existe para o setor financeiro, esperando-se um incremento de 0,41% do PIB.

1.3. Retenções do imposto sobre a renda não alocáveis nas Pessoas Físicas e Jurídicas

A revogação dos dispositivos que desoneram os lucros e dividendos distribuídos e os Juros de Capital Próprio terá como consequência a tributação das remessas de resultados aos sócios e acionistas residentes no exterior, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Segundo dados do Banco Central do Brasil, em 2017, a remessa de lucros ao exterior representou US$ 17,8 bilhões (aproximadamente R$ 50 bilhões).

Com a aplicação de uma alíquota média de 20%, daria uma arrecadação potencial de R$ 10,68 bilhões. Estima-se um acréscimo de arrecadação na rubrica de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – Não Residentes de, pelo menos, 0,12% do PIB, aproximadamente R$ 6,9 bilhões (arrecadação sobe de R$ 88 bilhões, 1,49% do PIB, para R$ 95 bilhões, 1,61% do PIB).

1.4. Tributação do patrimônio

Adotando-se parâmetros conservadores,[137] os exercícios realizados neste estudo indicam que as receitas da tributação sobre o patrimônio podem mais que duplicar, passando de R$ 85,6 bilhões para R$ 158,6 bilhões, um incremento de R$ 73,0 bilhões (de 1,45% do PIB para 2,69% do PIB) (Figura 19).

137 Consultar: Anexo 1 – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); Anexo 2 – Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); Anexo 3 – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD).

FIGURA 19 – ARRECADAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES E EM % DO PIB
VALORES DE 2015

TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	-		37.193,97	0,63	37.193,97	0,63
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	1.104,97	0,02	19.093,90	0,32	17.988,93	0,30
Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD)	6.468,65	0,11	15.002,96	0,25	8.534,31	0,14
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	36.257,11	0,61	37.307,11	0,63	1.050,00	0,02
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	30.759,50	0,52	38.994,97	0,66	8.235,47	0,14
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	11.106,63	0,19	11.106,63	0,19	-	0,00
TOTAL	**85.696,86**	**1,45**	**158.699,55**	**2,69**	**73.002,69**	**1,24**

Os tributos que apresentam maior potencial de crescimento de receitas, por ordem decrescente, são:[138]

- Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) (incremento de R$ 37,1 bilhões, 0,63% do PIB), proposta neste estudo para financiar o Salário Educação.
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): incremento de R$ 17,9 bilhões (0,30% do PIB).
- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU): incremento de R$ 8,2 bilhões (0,14% do PIB).
- Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD): incremento de R$ 8,5 bilhões (0,14% do PIB).
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA): incremento de R$ 1 bilhão (0,02 do PIB).

138 As estimativas que se seguem baseiam em análises apresentadas no livro anterior, resumidas na Parte 1 e detalhadas nos anexos deste livro.

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

Com alíquotas entre 1,0% e 3,0% sobre o patrimônio acima de R$ 10 milhões, a instituição do IGF poderia arrecadar um valor próximo de 0,63% do PIB, aproximadamente R$ 37,1 bilhões.[139]

139 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 2.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Estima-se que a arrecadação potencial do ITR pode subir de 0,02% para 1% do PIB. Entretanto, adotou-se um cálculo mais conservador (0,32% do PIB), utilizando valores de base de cálculo abaixo do limite inferior do preço de mercado das terras nuas.[140]

140 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 1.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)

Estima-se que seja possível elevar a arrecadação do IPTU de 0,52% para 0,66% do PIB, pelo enfrentamento de um conjunto de questões relacionadas à Administração Tributária (ver Parte 1).

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)

Estima-se[141] que a arrecadação do ITCMD possa aumentar de 0,11% do PIB para 0,25% do PIB. Para isso é necessário alterar a Resolução do Senado Federal n. 9/1992, aumentando a alíquota máxima de 8% para, pelo menos, 20%, ou tratar as doações e heranças da mesma forma como são tratadas as demais rendas ou acréscimos patrimoniais. A estimativa deste estudo foi feita considerando tratamento isonômico das doações e heranças com as demais rendas e acréscimos patrimoniais.

141 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 3.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)

As receitas do IPVA no Brasil representaram 0,61% do PIB em 2016, sendo a sexta maior do mundo numa amostra de países do FMI, não havendo, portanto muito espaço para aumento da carga tributária do IPVA pelo aumento da alíquota. No entanto, medidas pontuais, como a adoção de alíquotas progressivas, ou que aumentem a base tributária incluindo em seu campo de incidência aeronaves e embarcações podem elevar a arrecadação do IPVA de 0,61% para 0,63% do PIB.[142]

142 Consultar: CARVALHO JR, P.H. O Imposto sobre Propriedade de Veículos (IPVA). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

1.5. Tributação das transações financeiras

Estima-se que a receita das transações financeiras pode subir de R$ 34,6 bilhões para R$ 65,3 bilhões, um acréscimo de R$ 30,6 bilhões (0,52% do PIB) (Figura 20).

FIGURA 20 – TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES FINANCEIRAS: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015

TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)	5,25	0,00	-	0,00	(5,25)	0,00
Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF)	-	-	30.699,79	0,52	30.699,79	0,52
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	34.681,05	0,59	34.681,05	0,59	-	0,00
TOTAIS	**34.686,30**	**0,59**	**65.380,84**	**1,11**	**30.694,54**	**0,52**

Esse incremento seria obtido pela criação da Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF), dado que não se propõem mudanças no Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Com alíquota de 0,38% (mesma alíquota da antiga CPMF), a CSMF isentará as classes de menor poder aquisitivo.[143] A reinstituição da tributação incidente sobre a movimentação financeira tem por objetivo suprir, parcialmente, a redução de receitas da Seguridade Social decorrente extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e da redução da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.

143 Como mencionado, há diversas possibilidades de se estabelecer esse limite de isenção. Uma delas é estabelecer-se um teto relacionado com o limite de isenção do imposto de renda. Outra possibilidade é estabelecer como limite o teto o do INSS (movimentações acima deste valor no mês estariam sujeitas a CSMF).

1.6. Tributação de bens e serviços e da folha de pagamentos

Com a adoção das propostas de reforma aqui apresentadas, essas receitas podem cair de R$ 1,439 trilhão para um patamar próximo de R$ 1,129 trilhão (Figura 21).

O déficit da arrecadação dos tributos sobre bens e serviços (R$ 232 bilhões), bem como sobre a folha de pagamentos (R$ 78,7 bilhões) será compensado pela maior tributação sobre a renda e o patrimônio, ampliando a progressividade sistêmica.

FIGURA 21 – REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES E EM % DO PIB
VALORES DE 2015 E ESTIMADOS

TRIBUTOS	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS	957.923,80	16,23	726.126,34	12,30	(231.797,46)	(3,93)
TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO	482.003,11	8,16	403.263,25	6,83	(78.739,86)	(1,33)
TOTAL	**1.439.926,91**	**24,39**	**1.129.389,59**	**19,13**	**(310.537,32)**	**(5,26)**

TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

A redução de cerca de R$ 231 bilhões na tributação de bens e serviços é resultado de propostas de reforma que contemplam a extinção de determinados tributos, a redução de alíquotas praticadas em outros e a criação de novos tributos menos regressivos.

Redução da Complexidade da Tributação

Para reduzir o caráter regressivo e complexidade da tributação propõe-se, em primeiro lugar, a extinção de sete tributos que incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, acarretando uma redução de receitas da ordem de R$ 734,8 bilhões (Figura 22).

FIGURA 22 – TRIBUTOS A SEREM EXTINTOS
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

TRIBUTOS	R$
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	(190.293,05)
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)	(39.825,13)
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ-Lucro Presumido)	(30.396,84)
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido)	(16.430,20)
Cide-Combustíveis	(3.271,18)
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	(396.513,09)
Imposto sobre Serviços (ISS)	(58.083,52)
TOTAL	**(734.813,01)**

Em segundo lugar, propõe-se alterações que promovem a redução do valor de outros três tributos, resultando em queda de arrecadação de cerca de R$ 67,8 bilhões (Figura 23).

FIGURA 23 – TRIBUTOS COM REDUÇÃO DE VALOR
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

TRIBUTOS	ATUAL (R$)	PROPOSTA (R$)	DIFERENÇA R$
Simples Nacional	51.425,81	25.712,91	(25.712,90)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	47.607,74	23.637,51	(23.970,23)
Outras Contribuições previdenciárias (faturamento, rural, clubes)	22.156,65	3.959,91	(18.196,74)
TOTAL	**121.190,20**	**53.310,33**	**(67.879,87)**

Em terceiro lugar, para compensar parcialmente a queda de arrecadação (R$ 803 bilhões), propõe-se a criação quatro tributos, que podem gerar receitas da ordem de R$ 570,8 bilhões (Figura 24).

FIGURA 24 – TRIBUTOS A SEREM CRIADOS
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

TRIBUTOS	R$
Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)	124.263,82
Tributo Ambiental	23.615,22
Imposto sobre Exportação (incidência sobre produtos primários e semielaborados)	9.750,00
Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)	413.266,38
TOTAL	**570.895,42**

O déficit da arrecadação dos tributos sobre bens e serviços (R$ 231 bilhões), bem como sobre a folha de pagamentos (R$ 78,7 bilhões) será compensado pela maior tributação sobre a renda e o patrimônio, ampliando a progressividade sistêmica.

Detalhamento das Mudanças Propostas

A seguir, detalha-se a apuração dos valores da tributação sobre bens e serviços para os três entes federativos, conforme sintetizado na Figura 25.

FIGURA 25 – REDUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES E EM % DO PIB
VALORES DE 2015 E ESTIMATIVAS

TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
TRIBUTOS FEDERAIS	**460.205,59**	**0,08**	**269.738,36**	**0,05**	**(190.467,23)**	**(0,03)**
Simples Nacional	51.425,81	0,87	25.712,91	0,44	(25.712,91)	(0,44)
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) – Lucro Presumido	30.396,84	0,51	0	0	(30.396,84)	(0,51)
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Presumido	16.430,20	0,28	0	0	(16.430,20)	(0,28)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	47.607,74	0,81	23.637,51	0,40	(23.970,23)	(0,41)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	190.293,05	3,22	0	0	(190.293,05)	(3,22)
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)	39.825,13	0,67	0	0	(39.825,13)	(0,67)
Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)	0	0	124.263,82	2,10	124.263,82	2,10
Tributo Ambiental (1)	0	0,00	23.615,22	0,40	23.615,22	0,40
Cide Combustíveis	3.271,18	0,06	0	0	(3.271,18)	(0,06)
Imposto sobre Importação	38.870,02	0,66	38.870,02	0,66	0	0,00
Imposto sobre Exportação	99,34	0,00	99,34	0,00	0	0,00
Imposto sobre Exportação sobre Produtos Primários e Semielaborados	0	0	9.750,00	0,17	9.750,00	0,17
Outras Contribuições previdenciárias (faturamento, rural, clubes)	22.156,65	0,38	3.959,91	0,07	(18.196,74)	(0,31)
Outras Contribuições Sociais e Econômicas	14.515,03	0,25	14.515,03	0,25	0	0,00
Taxas Federais	5.314,60	0,09	5.314,60	0,09	0	0,00
TRIBUTOS ESTADUAIS	**425.580,56**	**0,07**	**442.333,85**	**0,07**	**16.753,29**	**0,28**
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	396.513,09	6,72	0	0	(396.513,09)	(6,72)
Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)	0	0	413.266,38	7,00	413.266,38	7,00
Outros Tributos Estaduais	29.067,47	0,49	29.067,47	0,49	0	0,00
TRIBUTOS MUNICIPAIS	**72.137,65**	**0,01**	**14.054,13**	**0,00**	**(58.083,52)**	**(0,98)**
Imposto sobre Serviços (ISS)	58.083,52	0,98	0	0,00	(58.083,52)	(0,98)
Outros Tributos Municipais	14.054,13	0,24	14.054,13	0,24	0	0,00
TOTAL	**957.923,80**	**16,23**	**726.126,34**	**12,30**	**(231.797,46)**	**(-3,93)**

Simples Nacional

Estima-se que as receitas do Simples Nacional teriam queda de cerca de R$ 25,7 bilhões (0,43% do PIB), em primeiro lugar, pela redução do limite de faturamento das empresas enquadradas nesse regime dos atuais R$ 4,8 milhões para R$ 2,4 milhões anuais – o que ainda manteria no Simples a maior parte das empresas tributadas por este regime. As demais empresas passariam a ser tributadas pelo Lucro Real.

Em segundo lugar, a queda estimada de receita decorre da proposta de reduzir a carga tributária do Simples, concedendo isenção ou não incidência do IRPJ e da CSLL, o que permitiria reduzir sua alíquota efetiva. Em relação ao Simples, portanto, a tributação sobre a renda se daria apenas na distribuição dos Lucros.

Eliminação do Lucro Presumido: impactos no IRPJ e na CSLL

A eliminação do regime de Lucro Presumido proposta nesse documento extingue o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – Lucro Presumido) atualmente calculado sobre o faturamento. Esta medida implica redução da tributação sobre bens e serviços da ordem de R$ 46,8 bilhões (0,79% do PIB).

Extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Em função do seu caráter regressivo, propõe-se a extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que representa uma perda de receitas da ordem de R$ 230 bilhões (3,9% do PIB). A consequente queda de arrecadação afeta diretamente o financiamento da Seguridade Social, razão pela qual, propõe-se a criação de novas contribuições sociais, explicitadas ao longo deste documento, que tornam o sistema tributário relativamente mais progressivo.

Redução da incidência do IPI apenas para produtos especiais

Estima-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deva ter retração de receitas da ordem de R$ 23,9 bilhões (0,41% do PIB), em função da sua utilização mais seletiva, o que reduz de forma expressiva seu campo de incidência. Ressalta-se que o IPI é um potente instrumento tributário de função regulatória e conta com uma legislação consolidada e jurisprudência pacificada ao longo de cinco décadas de existência. Trata-se de um imposto indireto cujo caráter regressivo pode ser atenuado por uma aplicação mais elástica do princípio da seletividade.

Como se trata de subsídios técnicos ao debate sobre a reforma tributária, além da maior seletividade do IPI, também há possibilidade de avançar no sentido da maior proximidade com impostos seletivos tradicionais como, por exemplo, os Impostos Especiais de Consumo (*Excise Duty*) adotados pela União Europeia.[144]

Caso se faça a opção pelo IPI, propõe-se a limitação do seu campo de incidência para as operações com produtos industrializados que devam sofrer maior oneração, de acordo com as diretrizes das políticas ambientais, de saúde pública, de comércio exterior e outras de interesse nacional. Dito de outro modo, a proposta é enfatizar o seu papel de seletividade inibir o consumo ou a utilização de determinados produtos em razão das políticas de interesse público (fumo, bebidas alcoólicas, alimentos açucarados e automóveis, por exemplo). Ou seja, a maior parte dos produtos industrializados será desonerada deste tributo.

144 Consultar: SOUZA, João Marcos de. Tributos sobre consumo: novo modelo para um Brasil mais justo. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

Criação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA)

Para os governos estaduais e municipais, a principal mudança na tributação sobre o consumo é a substituição do atual ICMS e do ISS, pelo Imposto sobre o Valor

Adicionado (IVA), com incidência no destino, seguindo tendência internacional em relação aos tributos sobre bens e serviços. Este seria um tributo de base ampla, de preferência com uma alíquota diferenciada.

O valor estimado de arrecadação para este tributo é 7% do PIB, inferior ao somatório dos ICMS e do ISS. Atualmente o ICMS representa 6,72% e o ISS representa 0,98% (total de 7,7 % do PIB). A redução da arrecadação destes tributos poderia se dar pela desoneração de operações com bens considerados essenciais, tais como combustíveis e energia elétrica, e atende ao propósito de redução da carga geral sobre o consumo. Veremos mais adiante que estas reduções são totalmente compensadas com outros ajustes que preservam e até aumentam da capacidade financeira dos Estados e dos Municípios.

Desoneração das camadas de baixa renda

Como forma adicional de mitigar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo, sugere-se a adoção de política fiscal que consiste na devolução de todo ou parte do imposto para as famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade que estão inscritas no Cadastro Social Único do Governo Federal (Cadúnico).

Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)

Em substituição à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, propõe-se a criação de uma Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA) destinada ao financiamento da Seguridade Social, com carga tributária menor do que a dessas que se propõe extinguir, que incidiria sobre a mesma base de cálculo do IVA e, a exemplo desse tributo, poderá, também, estar sujeita ao critério da seletividade de acordo com a essencialidade dos bens ou serviços. A criação dessa Contribuição tem por finalidade recompor parcialmente as receitas da Seguridade Social reduzidas em decorrência da extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Tributo Ambiental

A luz da experiência internacional, as propostas buscam uma nova relação entre tributação e meio ambiente no Brasil. Nesse sentido, propõe-se a criação de um Tributo Ambiental que, eventualmente, pode vir a ser implantado como uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) mais ampla que a Cide-Combustível que seria extinta. Esse imposto incidiria sobre três grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas: a emissão de poluentes; o preço de produtos que causam danos ao meio ambiente; e a extração de recursos naturais. Estima-se que esse tributo tenha potencial arrecadatório de cerca de R$ 23 bilhões (0,40% do PIB).[145]

145 O detalhamento da apuração desses valores encontra-se no Anexo 3.

Imposto sobre Exportação de Produtos Primários e Semielaborados

Propõe-se a instituição de Imposto sobre Exportação de Produtos Primários e Semielaborados, com alíquotas moduladas em função da cotação dos preços internacionais. A experiência internacional aponta que a utilização do imposto sobre exportação de produtos primários constitui importante instrumento para promoção de políticas de desenvolvimento nacional. A modulação das alíquotas permite a retenção pelo Estado

de parte da renda da exportação desses produtos em períodos de sobrevalorização dos preços internacionais, que pode ser utilizada para a constituição de um fundo de investimentos voltado para o desenvolvimento nacional. Estima-se que é possível arrecadar no mínimo 0,17% do PIB com este tributo, considerando uma alíquota média de 5% sobre o valor das exportações de produtos primários.[146]

146 As exportações de *commodities* representam cerca de 65% do valor total das exportações brasileiras. Em 2015, as exportações totalizaram cerca de US$ 191 bilhões, das quais U$ 124 bilhões seriam de *commodities*. Considerando uma alíquota hipotética de 5%, seria possível arrecadar mais de R$ 18 bilhões. A estimativa apresentada é conservadora, de aproximadamente R$ 9,7 bilhões de arrecadação, tendo em vista que nem todos os produtos estariam sujeitos a sua incidência; e que as alíquotas seriam moduladas em função do nível de valorização dos preços internacionais.

TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

A expectativa de mudanças estruturais nas relações de trabalho em função da incorporação das novas tecnologias, associada à tendência de desregulamentação, impõe-nos o desafio de prever uma gradativa substituição de fontes vinculadas à base salarial por outras fontes que incidem sobre a renda e o patrimônio.

Além disso, têm sido recorrentes as críticas relacionadas aos encargos sociais no Brasil, hoje em torno de 27% do custo da folha. Ainda que este nível de tributação sobre a folha não esteja fora dos padrões internacionais, há estudos que apontam uma melhora nos níveis salariais por medidas que produzam alguma desoneração destes custos. Neste cenário, propõe-se, cumulativamente:

- Desonerar a contribuição patronal sobre a folha de pagamento em 30% (redução da alíquota da contribuição de 20% para 14%), que representa uma redução de custos para as empresas da ordem de R$ 41,5 bilhões;

- Retirar do custeio da folha de pagamento a Contribuição para o Salário Educação, que passa a ser financiado pelo Imposto sobre Grandes Fortunas proposta neste documento (redução de custos de cerca de R$ 18,6 bilhões);

- Retirar do custeio da folha de pagamento as contribuições sociais destinadas ao Sistema "S",[147] posto que são recursos públicos de natureza compulsória administrados por entidades privadas (redução de custos para as empresas da ordem de R$ 18,7 bilhões).

147 Sesc, Senai, Senac, Senat, Senar, Sebrae, Sesi, Sescoop e Sest.

Com a adoção desse conjunto de medidas – que traz substancial redução de custos para as empresas – a receita da tributação da folha de salário cairia de R$ 482,0 bilhões para R$ 403,2 bilhões (de 8,16 para 6,83 % do PIB), uma redução de R$ 78,7 bilhões (Figura 26).

FIGURA 26 – TRIBUTAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES E ESTIMATIVAS
VALORES DE 2015

TRIBUTOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO	ATUAL		PROPOSTA		DIFERENÇA	
	R$	% PIB	R$	% PIB	R$	% PIB
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	**326.488,39**	**0,06**	**284.940,71**	**0,05**	**(41.547,68)**	**(0,01)**
Empregador	218.590,04	3,70	177.042,36	3,00	(41.547,68)	(0,70)
Empregado	96.372,05	1,63	96.372,05	1,63	0,00	0,00
Autônomo	11.495,82	0,19	11.495,82	0,19	0,00	0,00
INSS – Outras Receitas	30,48	0,00	30,48	0,00	0,00	0,00
OUTROS	**155.514,72**	**2,63**	**118.322,54**	**2,00**	**(37.192,18)**	**(0,63)**
FGTS	118.322,54	2,00	118.322,54	2,00	0,00	0,00
Outros (Salário Educação, Sistema S, PIS-Folha e Pasep)	37.192,18	0,63	0	0,00	(37.192,18)	(0,63)
TOTAL	**482.003,11**	**8,16**	**403.263,25**	**6,83**	**(78.739,86)**	**(1,33)**

É provável que essa medida produza efeitos arrecadatórios adicionais não mensurados, pois a redução da tributação da folha pode estimular a formalização do emprego e a filiação previdenciária, além da conversão de contratos de Pessoas Jurídicas em contratos assalariados.

2. FINANCIAMENTO DA PROTEÇÃO SOCIAL

O esforço de reduzir o caráter regressivo da tributação de bens e serviços e da folha de pagamentos implica uma perda de receita da Seguridade Social da ordem de R$ 306,2 bilhões, assim distribuídos (Figura 27):

- R$ 16,4 bilhões: extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Presumido.
- R$ 190,2 bilhões: extinção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
- R$ 39,8 bilhões: extinção da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)
- R$ 41,5 bilhões da redução da Contribuição patronal sobre a folha de pagamentos.
- R$ 18,2 bilhões de Outras Contribuições Previdenciárias.

FIGURA 27 – EXTINÇÃO E REDUÇÃO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
EM R$ MILHÕES E ESTIMATIVAS
VALORES DE 2015

TRIBUTOS	R$
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Presumido	(16.430,20)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	(190.293,05)
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)	(39.825,13)
Outras Contribuições previdenciárias (faturamento, rural, clubes)	(18.196,74)
Contribuição patronal sobre a folha de pagamento	(41.547,68)
TOTAL	**(306.292,80)**

Para compensar essa perda de arrecadação, propõe-se que a reconfiguração das bases de arrecadação dê-se pela criação de novos tributos mais progressivos e pelo aperfeiçoamento dos demais, com acréscimo de arrecadação estimado em R$ 223,8 bilhões (Figura 28):

- Criação da Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF), ou Adicional de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, cuja arrecadação estimada é de cerca de R$ 28,2 bilhões;
- Modulação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) baseada no Lucro Real (receita adicional de R$ 40,6 bilhões);
- Criação da Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA) (estimativa de R$ 124,2 bilhões);
- Criação da Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CPMF) (estimativa de R$ 30,7 bilhões).

FIGURA 28 – CRIAÇÃO DE FONTES PROGRESSIVAS PARA A SEGURIDADE SOCIAL
EM R$ MILHÕES E ESTIMATIVAS
VALORES DE 2015

TRIBUTOS	R$
Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF)	28.174,99
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real)	40.692,58
Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)	124.263,82
Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF)	30.694,54
TOTAL	**223.825,93**

As simulações apresentadas nas figuras anteriores apontam para um déficit de R$ 82,5 bilhões entre as receitas estimadas e as receitas atuais das Contribuições Sociais. As premissas das propostas apresentadas neste trabalho, no entanto, são totalmente incompatíveis com qualquer mecanismo de desvinculação de receitas, como a Desvinculação das Receitas da União (DRU), que retira 30% dos recursos destinados ao financiamento da Seguridade para outras finalidades. Ressalta-se que, em decorrência da DRU, o orçamento disponível para a Seguridade Social é inferior ao valor total da arrecadação.

Nesse sentido, é necessário revogar a DRU para contar novamente com esses recursos como parte do Orçamento da Seguridade Social. Estima-se que um montante de R$ 85,7 bilhões deixaria de ser desviado da Seguridade Social para outras finalidades (Figura 29).

Esse montante resulta da aplicação do percentual da DRU de 30%, em vigor, sobre os valores arrecadados, em 2015, de todas as contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social, exceto as do empregador sobre a folha de pagamento e as dos segurados do Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

FIGURA 29 – DIFERENÇA DE ARRECADAÇÃO BRUTA E LÍQUIDA (DRU) DA SEGURIDADE SOCIAL
EM R$ MILHÕES E ESTIMATIVAS
VALORES DE 2015

TRIBUTOS	LIQUIDO (COM DRU)	BRUTO (SEM DRU)	DIFERENÇA
	R$	R$	R$
TRIBUTOS SOBRE A RENDA	**32.865,76**	**44.627,32**	**11.761,56**
Contribuição sobre Concursos e Prognósticos	5.422,13	5.422,13	0,00
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real)	27.443,63	39.205,19	11.761,56
TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	**194.740,52**	**268.705,03**	**73.964,51**
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido)	11.501,14	16.430,20	4.929,06
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	133.205,14	190.293,05	57.087,91
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)	27.877,59	39.825,13	11.947,54
TOTAL	**561.254,12**	**646.980,19**	**85.726,07**

Comparando as receitas atuais disponíveis para a Seguridade Social e deduzindo o valor da DRU, haveria um acréscimo de receitas no valor de R$ 3,3 bilhões, passariam de R$ 561,2 bilhões (valor líquido atual) para R$ 564,5 bilhões (Figura 30).

Ressalta-se, no entanto, que o financiamento da Seguridade não se restringe às receitas das contribuições devendo ser complementado com recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 195 da CF-1988.

Maior Progressividade das Fontes de Financiamento da Seguridade Social

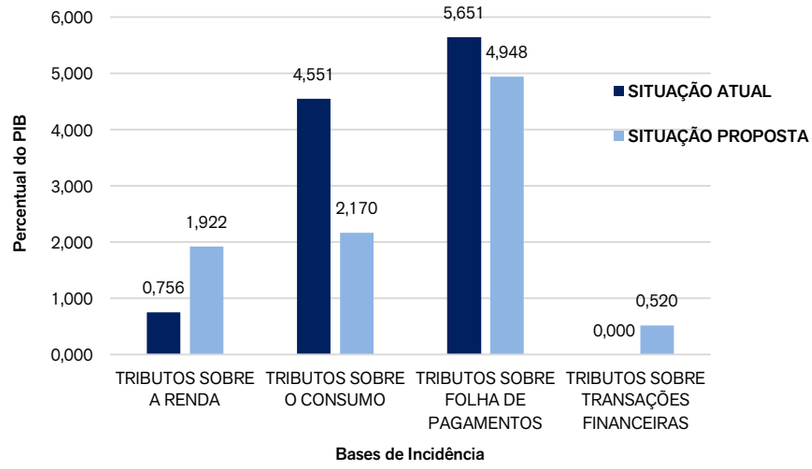
É tecnicamente possível preservar as bases de financiamento da Seguridade Social, ampliando-se a sua progressividade, mediante a elevação das receitas que incidem sobre a renda (de 0,75% para 1,92% do PIB) e sobre as transações financeiras (de zero para

0,59% do PIB) e redução das que gravam o consumo (de 4,55% para 2,71% do PIB) e a folha de pagamentos (de 5,65% para 4,94% do PIB) (Figura 31).

FIGURA 30 – FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM R$ MILHÕES
VALORES DE 2015

TRIBUTOS	ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL		
	ATUAL	PROPOSTA	DIFERENÇA
	R$ LÍQUIDO (com DRU)	R$	R$
TRIBUTOS SOBRE A RENDA	**32.865,76**	**113.494,89**	**80.629,13**
Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF)	0	28.174,99	28.174,99
Contribuição sobre Concursos e Prognósticos	5.422,13	5.422,13	0,00
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real)	27.443,63	79.897,77	52.454,14
TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	**194.740,52**	**128.223,73**	**(66.516,79)**
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido)	11.501,14	0	(11.501,14)
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	133.205,14	0	(133.205,14)
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)	27.877,59	0	(27.877,59)
Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)	0	124.263,82	124.263,82
Outras Contribuições previdenciárias (faturamento, rural, clubes)	22.156,65	3.959,91	(18.196,74)
TRIBUTOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO	**333.642,59**	**292.094,91**	**(41.547,68)**
Empregador	218.590,04	177.042,36	(41.547,68)
Empregado	96.372,05	96.372,05	0,00
Autônomo	11.495,82	11.495,82	0,00
INSS – Outras Receitas	7.184,68	7.184,68	0,00
TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	**5,25**	**30.699,79**	**30.694,54**
Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF)	5,25	30.699,79	30.694,54
TOTAL	**561.254,12**	**564.513,32**	**3.259,20**

FIGURA 31 – FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM % DO PIB
VALORES DE 2015 E ESTIMADOS



Observe-se que a maior progressividade das fontes de financiamento da Seguridade Social pode ser obtida mesmo com a CSVA, que continua a incidir sobre o consumo, mas passa a ter menor caráter regressivo em função da sua não cumulatividade e da observância do critério da essencialidade.

Além dos recursos do Orçamento da Seguridade Social, o financiamento do Sistema Único de Saúde continua a ser feito também por recursos fiscais dos três entes federativos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 29/00 e, posteriormente, pela Emenda Constitucional n. 86/15.

A Educação preserva as suas fontes fiscais vinculadas pela CF-1988 para os três níveis de governo, seguindo-se uma tradição introduzida pela Constituição de 1934, complementadas pelo Salário Educação, que deixa de ser financiado pela contribuição sobre a folha de pagamento e passa a ser integralizado pelo Imposto sobre Grandes Fortunas proposto neste documento.

O FGTS é preservado para financiar a habitação popular, o saneamento e a mobilidade urbana que deve ser complementado por recursos fiscais da União, dos Estados e dos Municípios.

3. EQUILÍBRIO FEDERATIVO

A reorganização proposta nas bases tributárias interfere diretamente na competência tributária dos entes federados, bem como na distribuição dos recursos. Assim, uma das principais preocupações deste estudo, além de preservar as fontes de financiamento para a seguridade social, foi de manter o mesmo nível de participação entre os entes na arrecadação total.

Não se discutiu, no entanto, os efeitos que as modificações propostas podem produzir na distribuição entre os entes de mesmo nível. Em relação a esta questão é importante ressaltar que as mudanças estruturais aqui sugeridas só podem ser aplicadas levando-se em conta a necessidade de previsão de um período de transição, assim como de criação de mecanismos de compensação para eventuais perdas de receitas. A tributação do IVA pelo critério do destino, certamente produzirá alguma perda inicial de arrecadação para os Estados produtores. No entanto, estima-se que este modelo, combinado com uma tributação geral mais progressiva seja efetivamente um fator de ampliação da eficiência e aceleração do crescimento econômico.

Também, do ponto de vista de um melhor equilíbrio federativo, há que se redefinir os critérios de repartição que efetivamente contribuam para a redução das desigualdades regionais, tanto em nível estadual como municipal. O critério da arrecadação *per capita* associado a critérios que privilegiem a distribuição dos recursos em função dos níveis de responsabilidades de cada ente devem ser considerados.

As Figuras 32 e 33 mostram o resultado obtido após a repartição das receitas, considerando os mesmos critérios de repartição atualmente em vigor, mas com pequenas modificações, expostas adiante.

Observa-se que a participação dos entes federados na arrecadação total ficou pouco alterada em relação à situação atual. A União teria uma redução de receitas de 0,09% do PIB; os Estados e o DF teriam um acréscimo de 0,58% do PIB; e os Municípios, um acréscimo de 0,30% do PIB. Em relação à participação na arrecadação total, os Estados e Municípios teriam um pequeno aumento; e a União, uma ligeira redução.

FIGURA 32 – EQUILÍBRIO FEDERATIVO SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM % DO PIB E DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (CTB)
VALORES DE 2015 E ESTIMADOS

	SITUAÇÃO ATUAL			PROPOSTA			DIFERENÇA		
ENTE	UNIÃO	ESTADOS/ DF	MUNICÍPIOS	UNIÃO	ESTADOS/ DF	MUNICÍPIOS	UNIÃO	ESTADOS/ DF	MUNICÍPIOS
% PIB	18,83	8,22	5,61	18,74	8,80	5,91	(0,09)	0,58	0,30
% Carga tributária bruta	57,65	25,17	17,18	56,03	26,31	17,66	(1,63)	1,14	0,49

FIGURA 33 – EQUILÍBRIO FEDERATIVO SITUAÇÃO ATUAL E SITUAÇÃO PROPOSTA
EM % DO PIB (VALORES DE 2015 E ESTIMADOS)

TRIBUTOS	SITUAÇÃO ATUAL			SITUAÇÃO PROPOSTA		
	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS
	% PIB	% PIB	% PIB	% PIB	% PIB	% PIB
TRIBUTOS SOBRE A RENDA	**3,36**	**1,28**	**1,33**	**6,01**	**2,13**	**2,13**
Pessoa Física						
Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)	1,26	0,62	0,64	2,54	1,32	1,32
Contribuição Social sobre Altas Rendas da Pessoa Física (CSPF)				0,48		
Contribuição sobre Concursos e Prognósticos	0,09			0,09		
Pessoa Jurídica						
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ-Lucro Real)	0,6	0,29	0,31	0,76	0,4	0,4
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Real)	0,66			1,35		
Outros						
Retenções do Imposto Sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas	0,75	0,37	0,38	0,79	0,41	0,41
TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	**0,01**	**0,72**	**0,72**	**0,79**	**0,51**	**1,39**
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)				0,63		
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	0,01		0,01	0,16		0,16
Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD)		0,11			0,25	
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)		0,61			0,25	0,38
Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)			0,52			0,66
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)			0,19			0,19
TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	**6,44**	**6,22**	**3,56**	**3,74**	**6,17**	**2,39**
Simples Nacional	0,29	0,29	0,29	0,13	0,15	0,15
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ-Lucro Presumido)	0,26	0,13	0,13			
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL-Lucro Presumido)	0,28					
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	0,32	0,26	0,23	0,16	0,13	0,11
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	3,22					
Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/Pasep)	0,67					
Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA)				2,10		
Cide-Ambiental				0,12	0,14	0,14
Cide-Combustíveis	0,03	0,02	0,01			
Imposto sobre Importação (II)	0,66			0,66		
Imposto sobre Exportação (IE)						
Imposto sobre Exportação de produtos primários e semielaborados				0,17		
Outras Contribuições previdenciárias (faturamento, rural, clubes)	0,38			0,07		
Outras Contribuições Sociais e Econômicas	0,25			0,25		
Taxas Federais	0,09			0,09		
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)		5,04	1,68			
Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) (estadual)					5,25	1,75
Outros Tributos Estaduais		0,49			0,49	
Imposto sobre Serviços (ISS)			0,98			
Outros Tributos Municipais			0,24			0,24
TRIBUTOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTOS	**8,16**			**6,83**		
Empregador	3,7			3		
Empregado	1,63			1,63		
Autônomo	0,19			0,19		
INSS - Outras Receitas				0		
Outros						
FGTS	2.00			2,00		
Outros (Salário Educação, Sistema S, PIS-Folha de Pagam e Pasep)	0,63			0		
TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES FINANCEIRAS	**0,59**			**1,11**		
Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)	0			0		
Contribuição Social sobre Movimentação Financeira (CSMF)	0			0,52		
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	0,59			0,59		
OUTROS TRIBUTOS	**0,26**			**0,26**		
TOTAL	**18,83**	**8,22**	**5,61**	**18,74**	**8,8**	**5,91**

As principais modificações na estrutura das repartições deram-se pela elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio e pela redução da tributação sobre o consumo. Com isso, aumenta-se a parcela de repartição via FPM e FPE. Tendo em vista que as propostas promovem uma redução da tributação sobre bens e serviços, propomos uma elevação de 1% para o FPE. Assim, da arrecadação do IR e do IPI, 22,5% seriam destinados aos Estados e DF.

Em relação às competências diretas dos Estados e DF e dos Municípios, as modificações mais substanciais propostas são a unificação do ICMS e do ISS no IVA, incidindo no destino. Assim os Municípios e o DF perderiam competência sobre o ISS, mas a unificação de bases num único tributo tenderia a aumentar o volume de arrecadação, sobretudo pelo alinhamento das alíquotas e ampliação da base. Em relação a este ponto, será necessário aprofundar estudos no sentido de redefinir os critérios de repartição do IVA, já que ele passa a incorporar tributo que era de competência municipal.

Outra modificação relevante consiste na potencialização da tributação patrimonial. Os Estados e DF serão beneficiados por um novo modelo de tributação das heranças e doações e os Municípios, pelo aperfeiçoamento do IPTU. Além disso, a potencialização da arrecadação do ITR representará um acréscimo substancial de arrecadação para os Municípios. Em relação a este tributo, propõe-se modificar a atual forma de repartição, para 40% para a União e 60% para os Municípios.

O tributo ambiental (ou Cide-Ambiental, proposto neste estudo em substituição à Cide--Combustível) seria repartido entre os três entes na proporção de 35% para os Municípios, 35% para os Estados e 30% para a União.

A proposta de cobrança de Imposto sobre Exportação de Produtos Primários e Semielaborados está atrelada à ideia de constituição de um Fundo de Investimento, que poderia incorporar também uma parte do IPI seletivo (ou do imposto seletivo clássico, adotado nos países europeus) e parte do ITR, e que deve ficar à disposição dos três entes federados.

A Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CSVA) apresenta um demonstrativo da distribuição de receitas após a repartição antes das reformas e a projeção a partir da implantação das propostas apresentadas aqui.

4. COMPARAÇÃO COM A OCDE

Como mencionado, as duas diretrizes centrais que guiaram os exercícios realizados neste trabalho foram a ampliação da progressividade e a aproximação da tributação brasileira, em seus diversos componentes, da média dos 34 países que compõem a OCDE, inclusive no que diz respeito à carga tributária como proporção do PIB.

A Figura 34 mostra essa comparação no tocante à participação relativa dos tributos no PIB, ressalvando que se adotou o mesmo critério adotado pela OCDE que considera o *imposto incidente sobre veículos automotores como tributo que incide no consumo, ao contrário do Brasil que considera o IPVA como tributo sobre o patrimônio.* Com a adoção desse critério para efeitos de comparação, há ligeiro aumento da receita sobre o consumo e redução da arrecadada no patrimônio. As simulações realizadas apontam que:

- A tributação sobre a renda subiria de 5,97% do PIB para 10,27% do PIB (situação proposta), um patamar próximo da média da OCDE (11,50% do PIB).

- A tributação sobre o patrimônio passaria de 0,84% do PIB para 2,06% do PIB, ficando ligeiramente acima da média da OCDE (1,90% do PIB), mas distante de diversos países, como os EUA (10,3%) e o Reino Unido (12,6%), por exemplo.

- A tributação sobre o consumo pode declinar de 16,23% do PIB para 12,93% do PIB, um pouco acima da média da OCDE (10,90% do PIB).

FIGURA 34 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB, CONSIDERANDO-SE O IPVA COMO TRIBUTO QUE INCIDE SOBRE O CONSUMO
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015 E % DO PIB

BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL		PROPOSTA		OCDE
	R$	% PIB	R$	% PIB	% PIB
Renda	352.305,41	5,97	614.349,47	10,27	11,50
Patrimônio (1)	49.439,75	0,84	121.392,44	2,06	1,90
Consumo	994.180,91	16,84	749.626,35	12,93	10,90
Outros	532.256,79	9,02	516.393,09	8,20	9,70
TOTAL	**1.928.182,86**	**32,66**	**2.049.747,02**	**33,46**	**34,00**

Nota: (1) Adotou-se o mesmo critério adotado pela OCDE, que considera o imposto incidente sobre veículos automotores como tributo que incide no consumo.

A Figura 35 mostra essa comparação no tocante à participação relativa dos tributos no PIB, considerando-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil. As simulações realizadas apontam que:

- A tributação sobre a renda subiria de 5,97% do PIB para 10,27% do PIB, um patamar próximo da média da OCDE (11,50% do PIB).

- A tributação sobre o patrimônio passaria de 1,45% do PIB para 2,69% do PIB, ficando acima da média da OCDE (1,90% do PIB) – mas, ainda bem distante de diversos países, como mencionado.

- A tributação sobre o consumo pode declinar de 16,23% do PIB para 12,30% do PIB, um pouco acima da média da OCDE (10,90% do PIB).

- Estima-se que a carga tributária efetiva passaria de 32,66 % do PIB para 33,46% do PIB, um pouco abaixo da média da OCDE (34,00% do PIB).

FIGURA 35 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015

BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL		PROPOSTA		OCDE
	R$	% PIB	R$	% PIB	% PIB
Renda	352.305,41	5,97	606.084,14	10,27	11,50
Patrimônio (1)	85.696,86	1,45	158.699,55	2,69	1,90
Consumo	957.923,80	16,23	712.319,24	12,30	10,90
Outros	532.256,79	9,02	468.644,09	8,20	9,70
TOTAL	**1.928.182,86**	**32,66**	**1.945.747,03**	**33,46**	**34,00**

Nota (1): Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil.

A Figura 36 mostra essa comparação no tocante à participação relativa dos tributos na arrecadação total, considerando-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio. As simulações realizadas apontam que:

- A participação relativa da tributação sobre a renda na arrecadação total pode elevar-se de 18,27% para 30,69%, um percentual muito próximo da média da OCDE (34,10%).

- A participação relativa da tributação sobre o patrimônio passaria de 4,44% para 8,03%, um pouco acima da OCDE (5,80%).

- A participação relativa da tributação sobre o consumo pode declinar de 49,68% para um patamar próximo de 36,76%, ainda acima da média da OCDE (32,40%).

FIGURA 36 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015

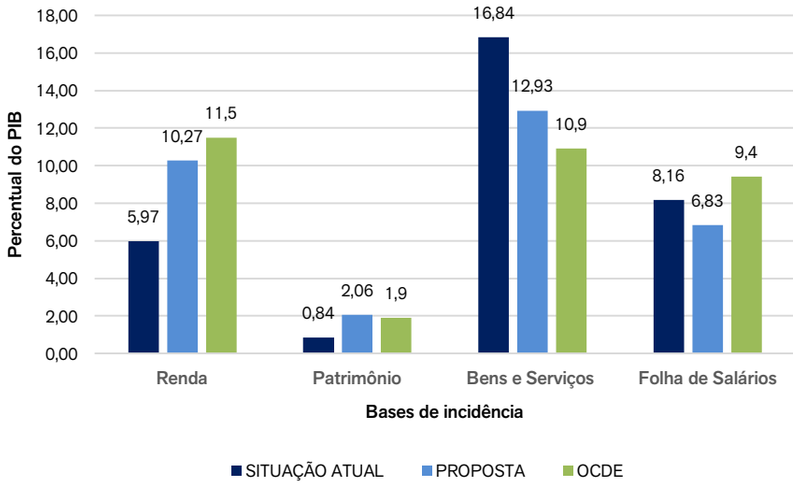
BASE DE INCIDÊNCIA	ATUAL		PROPOSTA		OCDE
	R$	% CTB	R$	% CTB	% CTB
Renda	352.305,41	18,27	606.084,14	30,69	34,10
Patrimônio (1)	85.696,86	4,44	158.699,55	8,03	5,80
Consumo	957.923,80	49,68	726.126,34	36,76	32,40
Outros	532.256,79	27,60	468.644,09	24,52	27,70
TOTAL	**1.928.182,86**	**100,00**	**1.975.121,50**	**100,00**	**100,00**

Nota (1): Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio.

A Figura 37 mostra a evolução observada nas principais bases de incidência entre a situação atual e a proposta, bem como a comparação com a média da OCDE, no tocante a participação relativa no PIB.[148] Fica muito claro que o conjunto de propostas apresentadas leva a uma aproximação bastante significativa da estrutura do sistema tributário brasileiro àquela observada na média dos países da OCDE. O aumento da tributação sobre a renda e a diminuição da tributação sobre o consumo são os componentes que mais afetam esta tendência.

148 Aqui, para efeito de comparação, considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil.

FIGURA 37 – INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM % DO PIB (1)
COMPARATIVO DA SITUAÇÃO ATUAL, SITUAÇÃO PROPOSTA E MÉDIA DA OCDE
VALORES DE 2015



Nota (1) Considerou-se o IPVA como tributo que incide sobre o patrimônio, critério adotado pelo Brasil.

5. CARGA TRIBUTÁRIA POTENCIAL E EFETIVA

As modificações propostas neste estudo foram projetadas para produzir um determinado nível de arrecadação tributária. No entanto, é necessário considerar que a arrecadação efetiva de cada tributo é diferente e menor do que a arrecadação potencial que o novo desenho constitucional e legal seria capaz de produzir. Isso se deve a uma série de fatores, dentre os quais os mecanismos de evasão fiscal, planejamentos tributários, comportamento da economia e outros elementos não previsíveis neste exercício.

Por outro lado, os valores e percentuais atualmente praticados e utilizados na comparação com os valores potenciais estimados, são valores efetivamente arrecadados. A carga tributária efetiva no Brasil (32,66% do PIB) é bem menor que a carga potencial que deve estar próxima de 40% do PIB, caso todos os tributos fossem arrecadados em sua potencialidade.[149]

149 Observe-se que a estimativa de sonegação divulgada pelo Sinprofaz é de aproximadamente 25% da carga tributária.

As simulações realizadas neste estudo, e que serviram de base para o cálculo das projeções de arrecadação efetiva, apresentadas acima, apontam para uma carga tributária potencial de 36,39% do PIB, após a implantação de todas as modificações propostas. Esta carga potencial seria assim composta: Tributação sobre a Renda, 11,36%; Tributação sobre o Patrimônio, 3,53%; Tributação sobre o Consumo, 13,02%; Tributação sobre a Folha de Salários, 6,83%; e Tributação sobre as Transações Financeiras, 1,39%.

Para a projeção da arrecadação efetiva, no entanto, levamos em conta os diversos fatores citados anteriormente e ajustamos as estimativas a partir da adoção de um fator de redução, resultando numa carga tributária efetiva projetada de 33,46% do PIB. Assim, para os tributos novos ou para aqueles que tenham sido modificados de forma mais relevante, consideramos razoáveis os seguintes ajustes na estimativa de arrecadação potencial:

- IRPF e Contribuição Social sobre Altas Rendas: margem de 20% de redução em relação ao acréscimo potencial;[150]
- CSLL e IPVA: margem de 30% de redução em relação ao acréscimo potencial estimado;
- Retenções do Imposto sobre a Renda não alocáveis nas pessoas físicas e jurídicas, Imposto sobre Exportação e CSMF; margem de 35% de redução em relação ao acréscimo potencial estimado;
- ITR: margem de 60% de redução em relação ao acréscimo potencial estimado.
- ITCMD, IPTU, Cide-Ambiental: margem de 50% de redução em relação ao acréscimo potencial estimado;
- CSVA: margem de 10% de redução; e
- IGF: margem de 10% de redução.

150 Esta redução se justifica também por uma possível opção de se manterem algumas isenções. As simulações foram feitas considerando a incorporação de todos os rendimentos isentos e não tributáveis, exceto doações e heranças, na mesma tabela progressiva. No entanto, é justificável a manutenção de algumas das isenções atualmente existentes, como a restituição do IR, parcela isenta de aposentados com mais de 65 anos, prejuízos de renda variável, dentre outros.

As margens de redução aqui propostas são relativamente conservadoras, e sua efetividade dependerá de uma série de medidas de natureza operacional. Sabe-se que cargas tributárias progressivas exigem aparatos administrativos e instrumentos coercitivos bem mais complexos para sua implantação do que cargas tributárias mais regressivas.

Crescimento, crise fiscal e carga tributária

O propósito de aproximar a tributação brasileira da média dos países que compõem a OCDE requer um ligeiro aumento da carga tributária efetiva como proporção do PIB, posto que, ao contrário do senso comum, a carga tributária do Brasil (32,4 % do PIB em 2015) não é elevada na comparação internacional, sendo inferior à observada na média dos países que integram a OCDE (34,1% do PIB) (Figura 38).

FIGURA 38 – CARGA TRIBUTÁRIA COMO PROPORÇÃO DO PIB
PAÍSES DA OCDE E BRASIL
2014

PAÍSES	CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL EM % DO PIB
DINAMARCA	50,9
FRANÇA	45,2
BÉLGICA	44,7
FINLÂNDIA	43,9
ITÁLIA	43,6
ÁUSTRIA	43,0
SUÉCIA	42,7
NORUEGA	39,1
ISLÂNDIA	38,7
HUNGRIA	38,5
LUXEMBURGO	37,8
ESLOVÊNIA	36,6
ALEMANHA	36,1
GRÉCIA	35,9
PORTUGAL	34,4
REPÚBLICA CHECA	33,5
ESPANHA	33,2
ESTÔNIA	32,9
REINO UNIDO	32,6
BRASIL	**32,4**
NOVA ZELÂNDIA	32,4
ISRAEL	31,1
ESLOVÁQUIA	31,0
CANADÁ	30,8
IRLANDA	29,9
TURQUIA	28,7
SUÍÇA	26,6
ESTADOS UNIDOS	26,0
COREIA	24,6
CHILE	19,8
MÉDIA OCDE	**34,1**

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017). Carga Tributária no Brasil 2016 – Uma Análise por Tributos e Bases de Incidência da Receita Federal do Brasil. http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf

Manutenção do patamar da carga tributária efetiva

A despeito desses fatores relevantes, a carga tributária **foi mantida no mesmo nível nesse exercício técnico**, que se restringiu neste momento a propor, apenas, a redistribuição das bases de incidência da tributação. Essa opção foi adotada propositalmente para manter coerência em relação ao nosso argumento central de que é tecnicamente factível desenhar um modelo tributário mais justo, ainda que sem aumentar a carga tributária.

Entretanto, não seria tecnicamente adequado – e tornaria o exercício analítico aqui proposto praticamente inexequível – adotar-se o patamar da carga tributária verificado no triênio 2015-2017, pois ele reflete uma das mais agudas recessões econômicas da história. Assim, se considerou como parâmetro a média verificada entre 2005 e 2011 (33,48% do PIB), excluindo-se os anos atípicos de 2009 e 2010.

Gradualismo e carga tributária

Essa carga tributária média do período considerado (33,48% do PIB) não seria alcançada de imediato, pois uma série de mudanças, especialmente na tributação sobre o

patrimônio, não pode ser implantada de chofre, em função das resistências políticas e das dificuldades para se criarem mecanismos operacionais e administrativos necessários para que essas mudanças tenham efetividade.

Da mesma forma, as mudanças na tributação sobre a renda, bens e serviços e folha de pagamentos também requerem um período de transição, durante o qual podem ser realizadas "calibragens", de modo a manter a carga tributária inalterada, caso seja o interesse da sociedade.

Subentende-se, portanto, que a implantação do novo modelo seria feita em etapas. A primeira é a reestruturação do IRPF, seguida pelo IRPJ e, posteriormente, pela redução da tributação sobre o consumo e sobre a folha de pagamentos. Após o cumprimento dessas etapas pode-se avançar no sentido da tributação sobre o patrimônio e sobre as grandes fortunas. Portanto, são avanços graduais que podem ser "calibrados" para se manter o patamar da carga tributária efetiva.

6. REDUÇÃO DA DESIGUALDADE DE RENDA[151]

151 O aprofundamento técnico deste tema encontra-se no Anexo 5.

152 Consultar: SILVEIRA, F. G. Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social. Brasília: ESAF; Tesouro Nacional, 2012 (XVII Prêmio Tesouro Nacional – 2012).

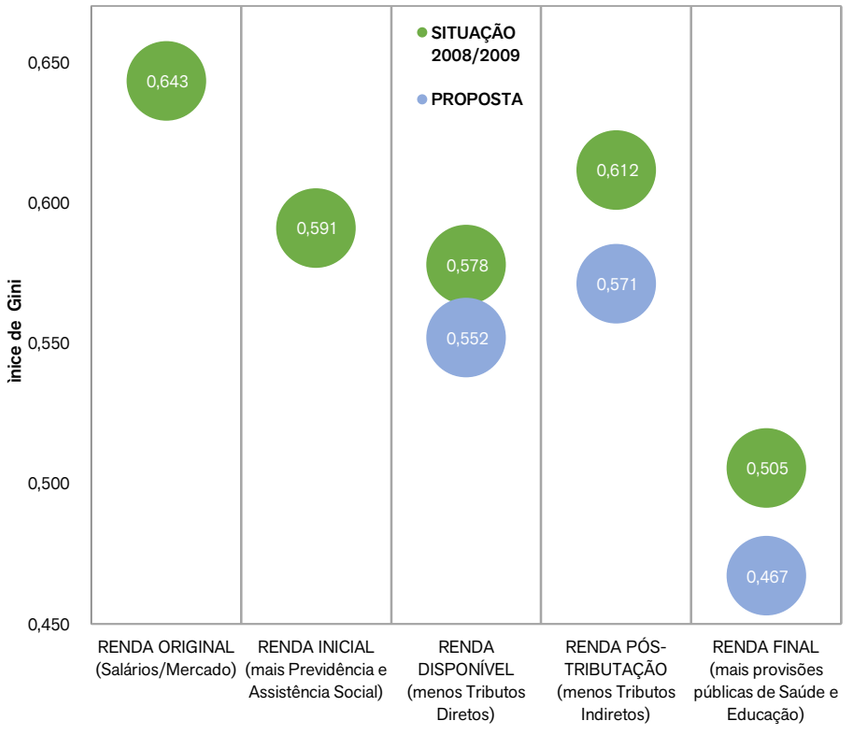
Finalmente, a quinta perspectiva do novo desenho do sistema tributário brasileiro proposto neste estudo diz respeito à redução da desigualdade da renda. A avaliação dos impactos distributivos da tributação e do gasto social se ampara nas etapas da renda familiar, com cada etapa contemplando um dos principais instrumentos da política fiscal:[152]

- **Renda original** (Renda de mercado);
- **Renda inicial** (Renda Original *mais* as transferências monetárias da previdência e assistência sociais);
- **Renda disponível** (Renda Inicial *menos* tributos diretos);
- **Renda após a tributação** (Renda disponível *menos* tributos indiretos); e
- **Renda final** (Renda após a tributação *mais* provisão pública de saúde e educação).

As estimativas dos efeitos redistributivos com as mudanças na base de incidência da tributação propostas no âmbito desse estudo – elevação da tributação direta e redução da indireta – fazem-se sentir nas alterações dos coeficientes de Gini da renda disponível e da renda após a tributação indireta (Figura 39). Comparando-se a situação de 2008/2009 com a situação proposta, observe-se que:

- **Renda Disponível:** o coeficiente de Gini cai de 0,578 (situação atual) para 0,552 (proposta), um padrão similar ao que se reporta pela OCDE para os efeitos da tributação direta. Fica patente que o efeito da tributação direta nos coloca no grupo daqueles países que têm na tributação um importante instrumento de justiça distributiva; e
- **Renda após a tributação indireta:** o coeficiente de Gini cai de 0,612 (atual) para 0,571 (proposta), um ganho distributivo (6,6%) de grande magnitude, similar ao efeito resultante de se ter toda a população ocupada com, no mínimo, o ensino médio.

FIGURA 39 – COMPORTAMENTO DO COEFICIENTE DE GINI DECORRENTE DAS TRANSFERÊNCIAS MONETÁRIAS PÚBLICAS, DA TRIBUTAÇÃO DIRETA, DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E DA PROVISÃO PÚBLICA
BRASIL
SITUAÇÃO 2008-09 E SITUAÇÃO PROPOSTA



Sistema tributário progressivo é possível

Em síntese, com as mudanças aqui propostas *o sistema tributário brasileiro deixa de ser regressivo e passa a ser progressivo, pois a desigualdade da renda declina mesmo após a tributação indireta (em relação à renda inicial), ao contrário da situação atual em que ela aumenta*:

- **Situação atual:** o coeficiente de Gini eleva-se de 0,591 para 0,612; e
- **Situação proposta:** o coeficiente de Gini declina de 0,591 para 0,571.[153]

Na situação atual, o aumento de desigualdade produzido pela tributação indireta é maior que a redução produzida pela tributação direta. Com a proposta, essa situação se inverte, ou seja, o efeito da tributação direta de redução das desigualdades supera o efeito produzido pela tributação indireta. Esse ganho distributivo da proposta de reduzir o Gini da renda pós-tributação de 0,612 para 0,571 é de grande magnitude e ***similar ao efeito resultante de ter-se toda a população ocupada com, no mínimo, o ensino médio.***

153 Há uma redução expressiva, portanto, do efeito concentrador da tributação indireta, pois se hoje resulta de um aumento do Gini entre a Renda Disponível e a Renda Pós-Tributação (3,4 pontos de Gini x 100), a proposta atenua o impacto concentrador dos tributos indiretos (para 1,9 pontos de Gini x 100).

PARTE 3

AMPLIAR RECEITAS SEM AUMENTAR O NÍVEL DE TRIBUTAÇÃO

Como mencionado,[154] há dois mecanismos crônicos e históricos de transferência de renda para as camadas mais privilegiadas que não podem ser ignorados no debate sobre a tributação brasileira, pois seu enfrentamento caminha na mesma direção da progressividade e da recomposição da capacidade financeira do Estado.

A revisão da política de incentivos fiscais e o aperfeiçoamento e fortalecimento da administração tributária pela construção de um aparato fiscal adequado e eficaz no combate à sonegação e à elisão fiscal têm, necessariamente, de ser incluídos nos debates e nas propostas de reforma tributária.

Não há sentido em falar em reforma tributária progressiva, sem que se enfrente o fato de que parcela substantiva dos recursos fiscais (cerca de 12,85% do PIB) é transferida para as camadas mais ricas pela isenção e pela prática de sonegação de tributos.

A redução desses dois fatores *pode abrir brechas para a redução mais substantiva da tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento, de caráter regressivo, sem que haja aumento da carga tributária*, pois o aumento da receita proveniente da revisão das isenções fiscais e do combate à sonegação pode reverter-se em redução proporcional da tributação que incide sobre o consumo.

É verdade que com as mudanças aqui propostas, especialmente no que diz respeito à extinção de tributos (PIS/Pasep, Cofins, entre outros), parcela considerável dessas isenções deixará de existir. Da mesma forma, com a extinção do ICMS e a criação do IVA, parte significativa dos benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal também serão extintos.

O suposto consenso de que o problema fiscal brasileiro é o excesso de gastos primários (não financeiros) não se sustenta à luz da constatação de que os três níveis de governo poderiam aumentar em 50% as suas receitas, se revisassem as isenções e combatessem a sonegação, sempre premiada com novos programas de refinanciamentos.

O discurso dominante de que sem a Reforma da Previdência "o Brasil quebra", também não se sustenta à luz da realidade escancarada por esses dados.

Desta forma, não faz sentido falar em reforma tributária progressiva, sem que se enfrente o fato de que metade da carga tributária total do país é transferida para as camadas abastadas, uma desordem estranha ao próprio liberalismo econômico clássico, que tem por cláusula pétrea a livre concorrência em igualdade de condições entre os agentes econômicos.

Como já mencionado, a redução das isenções e da sonegação possibilitaria reduzir ainda mais a tributação sobre o consumo, evitando-se a criação de determinadas fontes de financiamento da Seguridade Social, mantendo-se o mesmo nível de tributação.

154 Ver Parte 1 (item 11).

conclusões:

BENEFICIAR AS EMPRESAS E A MAIORIA DOS BRASILEIROS É POSSÍVEL

Como mencionado, dentre os principais objetivos deste trabalho está a demonstração de que é possível modificar a estrutura do sistema tributário brasileiro no sentido da maior progressividade.

Argumentou-se que é tecnicamente factível quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação da renda, patrimônio e transações financeiras e reduzir significativamente a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento.
Além da maior progressividade, as propostas apresentadas também contribuem para o restabelecimento e fortalecimento das bases do equilíbrio federativo e para a manutenção do patamar de financiamento da Proteção e da Seguridade Social, com fontes de receita menos regressivas.

A maioria da população será beneficiada com a nova tabela progressiva do Imposto sobre a Renda

A nova tabela progressiva do IRPF beneficia a quase totalidade dos 27 milhões de declarantes do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF):

- 38,5% dos declarantes ficariam isentos do IRPF, 48,7% seriam desonerados e 10% manteriam a alíquota atual de 27,5%. A tabela progressiva elevaria a tributação para apenas 2,73% dos declarantes, cerca de 750 mil contribuintes, que recebem mais de 40 salários-mínimos mensais.

As empresas do Simples serão beneficiadas pela isenção ou pela não incidência de tributos sobre a renda

Propõe-se a reorganização da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas de forma a promover uma maior desoneração das pequenas e médias empresas. A redistribuição de bases de incidência da tributação também trará vantagens para mais de 70% das empresas (tributadas pelo regime do Simples Nacional), que terão suas alíquotas efetivas diminuídas, pela isenção ou não incidência do IRPJ e CSLL.

As médias empresas serão beneficiadas pela redução do Imposto sobre a Renda

Recomenda-se a eliminação do regime de tributação pelo Lucro Presumido (contabilizado como incidente sobre o consumo por ser calculado sobre o faturamento), exigindo-se que todas as empresas, exceto as enquadradas no Simples, sejam tributadas pelo regime de Lucro Real (hoje, apenas 3,0% das empresas são tributadas por esse regime e respondem por mais de 78% da arrecadação total do IRPJ e da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL).

A unificação dos regimes de Lucro Presumido e Lucro Real deve promover alguma redução na arrecadação total do IRPJ, pois as empresas hoje tributadas pelo Lucro Presumido deverão ter alguma redução da tributação, quando passarem para o regime de Lucro Real. Além disso, por conta da revogação da isenção sobre lucros e dividendos distribuídos, estima-se que deverá haver alguma redução na quantidade de empresas do regime de Lucro Presumido.[155]

Espera-se que a unificação dos dois regimes promova o aumento da formalização das operações comerciais de bens e serviços entre as empresas, pois uma maior quantidade de empresas necessitará de documentos fiscais para comprovar suas despesas dedutíveis na apuração de seus lucros tributáveis, o que representa um importante estímulo à conformidade tributária.

A incorporação do Lucro Presumido no regime do Lucro Real também significará um fator importante de justiça fiscal, pois, sendo tributadas pelo lucro e não pelo faturamento, o tratamento tributário tende a ser mais isonômico.

Com a reconfiguração da tributação das pessoas jurídicas, haverá uma redução do IRPJ em aproximadamente R$ 9 bilhões. É verdade que as grandes empresas terão acréscimo de tributação na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que incide sobre o regime de Lucro Real (R$ 24,2 bilhões) (Ver item 1.2. Tributação da pessoa jurídica).

As médias e as grandes empresas serão beneficiadas pela redução dos tributos que incidem sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamento

O acréscimo de tributação da na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) será mais que compensado pela redução dos tributos cumulativos que incidem sobre o consumo (R$ 246 bilhões), bem como ao que incidem sobre a folha de pagamentos (R$ 78,7 bilhões).

Todos os brasileiros e empresários serão beneficiados pela redução da tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos

A redução da tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos, além das medidas voltadas para a "simplificação" do sistema trará benefícios a todos os brasileiros e empresários, pois essas medidas reduzem a cumulatividade dos impostos, gravam menos a renda das camadas de menor poder aquisitivo, melhoram a situação financeira das empresas; têm impactos redistributivos que implicam queda da desigualdade de renda, elevam a eficiência econômica e criam condições favoráveis para fomentar o crescimento da economia.

Tratamento Isonômico entre rendas

Ao contrário da situação atual, com a adoção das propostas deste estudo haveria tratamento isonômico entre as rendas e respeito aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, abrigados no art. 153[156] da CF-1988, segundo a qual o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei". Em outras palavras, o IRPF deve incidir sobre todas as rendas, de todas as pessoas e em proporção mais elevada dos que possuem maior capacidade contributiva.

155 Se, por um lado, as alíquotas efetivas em relação ao faturamento das empresas do lucro real são menores que as do lucro presumido, o que sugere uma redução na arrecadação total, por outro, quando todas as empresas forem lucro real, espera-se que haja maior nível de formalização das operações, pois todas as empresas, em tese, deverão contabilizar seus custos, o que, caso ocorra de fato, pode promover um aumento na arrecadação.

156 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) § 2º O imposto previsto no inciso III:
I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O fortalecimento da Federação

As propostas também restabelecem e fortalecem as bases do equilíbrio federativo, concedendo maior autonomia fiscal e financeira aos Estados e Municípios. Ao contrário do que tem sido debatido em outros fóruns, propõe-se que o IVA seja administrado, arrecadado e fiscalizado pelos governos estaduais que estabelecerão mecanismos de partilha com os respectivos Municípios, sem que haja perdas de receitas para esses entes federados, posto que, pela redistribuição das bases de incidência aqui apresentada, eles terão acréscimo de receitas.

A preservação do Estado Social com fontes de financiamento mais progressivas para reduzir as desigualdades

Os estudos também têm o mérito de manter o atual patamar de financiamento da Proteção e da Seguridade Social e, adicionalmente, ampliar a progressividade das suas fontes de receita. Além do financiamento da Previdência Social, da Assistência Social e da Saúde, esses recursos também devem financiar o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). O financiamento do Sistema Único de Saúde continua a ser feito também por recursos fiscais dos três entes federativos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 29/00 e, posteriormente, pela Emenda Constitucional n. 86/15. A Educação preserva as suas fontes fiscais vinculadas pela CF-1988, complementadas pelo Salário Educação, que deixa de ser financiado pela contribuição sobre a folha de pagamento e passa a ser integralizado pela Contribuição sobre Grandes Fortunas proposta neste documento. O FGTS é preservado para financiar a habitação popular, o saneamento e a mobilidade urbana que deve ser complementado por recursos fiscais da União, dos Estados e dos Municípios.

Sistema tributário progressivo é possível

Como mencionado, com as mudanças propostas, o sistema tributário brasileiro deixa de ser regressivo e passa a ser progressivo, pois *a desigualdade de renda cai mesmo após a incidência dos tributos indiretos, enquanto que, na situação atual, ela aumenta.*

É possível reduzir ainda mais a tributação sobre o consumo

O estudo alerta para que a revisão criteriosa das renúncias fiscais e o decisivo combate à sonegação não sejam negligenciadas, pois esses recursos, transferidos para as camadas mais abastadas representam um montante próximo da tributação sobre bens e serviços e dos dispêndios da Seguridade Social. Nesse sentido, o rigor na revisão das renúncias e no combate à sonegação poderia constituir fontes de financiamento que supririam parte das alternativas propostas neste estudo.

Em suma, as propostas trazem vantagens para o sistema tributário brasileiro em seu conjunto, pois evitam a cumulatividade, ampliam a progressividade e caminham no sentido da simplificação. Além disso, elas aproximam a tributação nacional dos padrões praticados pelas nações que compõem a OCDE, bem como combatem a desigualdade de renda e, por consequência, contribuem para a melhoria da eficiência do sistema econômico. Conclui-se que não há limitação técnica para ampliar a progressividade do sistema tributário.

especial:

A VISÃO DE MARC MORGAN, AUTOR CONVIDADO

PERSPECTIVAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL[157]

MARC MORGAN
Pesquisador do World Inequality Lab, Paris School of Economics & L'Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales

É possível construir um sistema tributário para o Brasil que seja mais bem adequado aos princípios de equidade e eficiência? Ou esse propósito só seria realizável quando o país alcançar um nível avançado de desenvolvimento? Estas são algumas das desafiantes questões que motivam este artigo. Elas são complementares à iniciativa do movimento "Reforma Tributária Solidária, Menos Desigualdades, Mais Brasil", cujo primeiro livro *A Reforma tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas* representa um ponto de referência para o entendimento dessas questões, tendo sido elaborado pelos mais competentes especialistas no assunto.[158]

Essa iniciativa é complementada pelo presente livro, *A Reforma Tributária Necessária – Justiça Fiscal é Possível: Subsídios para o Debate Democrático sobre o Novo Desenho da Tributação Brasileira (Documento Completo)* que também será, certamente, uma publicação de referência, ao possibilitar que muitas das propostas oferecidas ganhem maior aprofundamento analítico no Brasil.

Não há dúvidas sobre a alta importância da reforma tributária no Brasil. São comuns os argumentos sobre a baixa qualidade dos serviços públicos e a alta carga tributária do Brasil, pelo menos entre os grupos pertencentes às "classes médias" e às camadas mais pobres.

Neste contexto, seria desejável que surgissem novas formas de pensar, de maneira mais genérica, sobre os problemas relativos às políticas governamentais e, mais especificamente, sobre a política tributária. Pelo entendimento das funções e potencialidades dos impostos, assim como seu impacto no nível de equidade e desenvolvimento econômico, uma semente pode ser plantada para mudança mais profunda.

Uma vez que se tenham contextualizado as implicações do momento atual, pode-se avançar no debate para melhor entender se a perpetuação da atual situação no Brasil é mesmo desejável para a maioria da população.

Tributação é assunto frequentemente encoberto mais por emoções que por reflexão racional, baseadas em pontos de julgamento com vagas referências. As pessoas são inclinadas a generalizar a partir da própria situação pessoal, sem considerar a sociedade como um todo. Compreender isso é crucial para atingirmos algum senso de equidade.

Como então imaginar um sistema tributário mais redistributivo, se desconsiderarmos a posição econômica da sociedade? E como este sistema poderia melhorar a prosperidade material de todos? Essas são importantes questões para se levar em consideração na elaboração da reforma tributária brasileira.

157 Artigo traduzido por 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.

158 *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

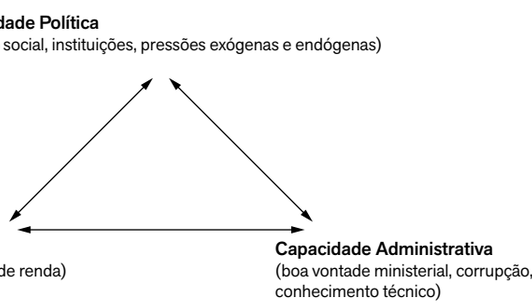
Aprender a tributar efetivamente requer um entendimento das condições necessárias para sua realização. Em artigo no começo dos anos 1960, o economista britânico Nicholas Kaldor forneceu maior esclarecimento com relação ao potencial de arrecadação tributária em países em desenvolvimento.[159] Kaldor destacou três fatores que determinam a capacidade dos países para tributar eficientemente (o que é intemporal em sua relevância), os quais, analisados conjuntamente, fornecem o alicerce necessário para uma reforma tributária bem-sucedida.

159 KALDOR, N. (1963). "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?" *Foreign Affairs*, Vol. 41, N. 2 (Jan, 1963), pp. 410-419.

Estes elementos inter-relacionados são representados no Quadro 1. Primeiro e acima de tudo, um país deve ter capacidade tributária. Ela é dependente do padrão das forças econômicas que levam à geração de renda e, sobretudo, à distribuição dessa renda, que alimenta aquela base tributária. Particularmente para países em desenvolvimento, a questão distributiva se sobrepõe às considerações sobre os valores de renda média – a renda *per capita* é indicador insuficiente para explicar se existem rendas substanciais em uma sociedade, para o propósito de mobilizar receitas.

O segundo elemento a considerar quando pensamos sobre o potencial dos impostos e a reforma tributária seria a capacidade administrativa. Isto tem relação com a estrutura organizacional da classe política e do serviço público. Essa capacidade determina o nível de eficiência com o qual a arrecadação tributária ou a reforma tributária pode ser efetivada, incluindo a boa vontade ministerial (no qual se incluem medidas de fiscalização e controle da corrupção), bem como a competência técnica dos servidores públicos. Capacidade tributária e capacidade administrativa não podem, só elas, determinar uma reforma tributária. Como Kaldor mesmo reconhece, esse fator chave se desloca para capacidade política (ou "o equilíbrio do poder político", de acordo com as palavras do autor). Esta capacidade é mais institucionalmente e culturalmente enraizada que a capacidade administrativa, visto que representa um contrato social entre diferentes membros da sociedade. Esse contrato, no entanto, não é imune às pressões exógenas (influências externas que podem reformulá-lo) ou às pressões endógenas (mecanismos próprios de alteração do contrato social que acarretam sua estabilidade no decorrer do tempo).

QUADRO 1 – O TRIPÉ DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE KALDOR



Fonte: KALDOR, N. (1963). "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?" *Foreign Affairs*, Vol. 41, N. 2 (Jan, 1963), pp. 410-419. Elaboração do autor.

Com relação aos impostos, dois objetivos mais amplos podem ser associados a eles. O primeiro seria recuperar o gasto público que foi feito por uma emissão monetária governamental de forma a manter a estabilidade dos preços. Por retirar moeda de circulação, os impostos podem controlar a inflação.[160] A segunda função dos impostos, por modi-

160 Para governos que não emitem sua própria moeda, como os países da zona do Euro, os impostos são necessários para custear o gasto público, porque eles não podem gerar sua própria moeda através dos seus bancos centrais para gastar antes de o imposto ser arrecadado. Para países que podem emitir moeda, como o Brasil, basta haver receita arrecadada quando a economia está funcionando em sua plena capacidade, caso o governo, por exemplo, almeje construir a infraestrutura que ainda seja necessária. Neste caso, os impostos seriam usados para transferir parte da utilização total dos recursos do setor privado para o setor público (MITCHELL, W. F., WRAY, L. R., & WATTS, M. (2016). Modern Monetary Theory And Practice: An Introductory Text. Centre for Full Employment and Equity).

ficar os preços relativos, é incentivar ou desincentivar o comportamento dos indivíduos, seja através de impostos sobre a renda ou riqueza, ou sobre o consumo. Em relação aos primeiros, eles podem regular o montante de renda recebida ou as propriedades controladas pelos indivíduos. Então, os impostos podem definir os limites socialmente aceitáveis e economicamente desejáveis dos níveis de renda, tornando-se custoso tolerar-se nível de renda socialmente excessivo e economicamente improdutivo.

DESIGUALDADE E TRIBUTAÇÃO

Este seria o segundo objetivo dos impostos, possuindo uma relação próxima com a desigualdade. Isto ocorre devido a incentivos que são gerados pela tributação de diferentes níveis de renda a diferentes alíquotas. Por exemplo, se os recebedores de alta renda não modificarem seu comportamento remuneratório quando enfrentarem alíquotas mais altas do Imposto sobre a Renda, o estado não somente arrecadará mais receitas, mas também reduzirá a desigualdade pós-tributação.

No entanto, se os indivíduos forem incentivados a empreender um menor nível de remuneração, então o estado arrecadará menos receitas, mas a desigualdade antes da tributação também será reduzida. Evidentemente, os grupos de maior renda podem manter sua remuneração intacta, por escolherem elidir impostos através de brechas legais ou evadir impostos diretamente através de *offshores*, o qual não traria nenhum efeito no nível de desigualdade ou na arrecadação tributária. Eles também podem simplesmente optar por trabalhar menos. Por isso, a elaboração de um sistema tributário deve sempre ponderar estes comportamentos potenciais. Não obstante, manter o incentivo ao trabalho tem a ver com outros fatores, não exclusivamente com o sistema tributário, sendo relacionado mais fortemente com a atividade econômica e com as aspirações pessoais dos indivíduos.

A evasão e a fraude fiscal, por outro lado, são muito mais conectadas com a estrutura do sistema tributário, através das regras de penalidade fiscal, o tamanho da base tributária e a extensão da neutralidade tributária (“a equidade horizontal”) entre tipos diferentes de renda. O mesmo se aplica para negociações salariais no contexto de uma empresa, porque os impostos podem alterar significativamente a remuneração líquida e o empenho nas negociações de remuneração pelos executivos das empresas.

O Brasil é um caso notável de alta desigualdade da renda que coexiste com fraco papel regulador do Imposto sobre a Renda. Há clara separação dos tipos de renda para fins tributários no país. São as fontes de rendimento recebidas as que mais importam para determinar a alíquota do Imposto sobre a Renda.[161] E a separação dos tipos de renda para fins tributários pode ter implicações importantes para o nível de desigualdade antes dos impostos. Isto porque alíquotas altas e horizontalmente uniformes geram uma situação mais difícil para os indivíduos que tenham que barganhar aumentos em suas remunerações.[162]

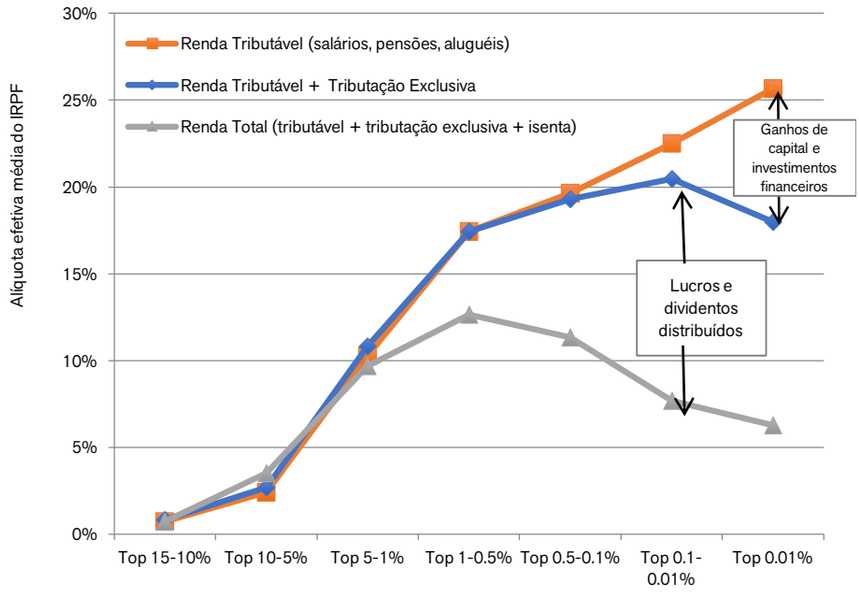
A Figura 1 mostra as diferentes alíquotas efetivas médias aplicadas em diferentes tipos de renda no Brasil em 2015. A falta de neutralidade tributária entre diversas formas de renda é evidente, sendo que as oriundas de ganhos de capital e de investimentos financeiros estão sujeitas a um menor sistema de alíquotas, ou são mesmo isentas, no caso dos dividendos recebidos pelos acionistas de empresas. Além disso, com a existência de uma tabela do Imposto sobre a Renda bastante restrita perante as rendas tributáveis (variando de 7,5% a 27,5%), aliada a uma baixa alíquota efetiva média total (devido às isenções de

161 MORGAN, M. (2017). “Income Inequality, Growth and Elite Taxation in Brazil: New Evidence Combining Survey and Fiscal Data, 2001–2015.” IPC-IG Working Paper, n. 165. Brasília: International Policy Centre for Inclusive Growth.

162 PIKETTY, T., E. SAEZ, and S. STANTCHEVA. (2014). “Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities.” *American Economic Journal: Economic Policy* 6(1): 230–271.

importantes categorias de renda pertencentes ao topo), há poucas restrições para os altos executivos negociarem mais agressivamente rendimentos mais elevados, na forma de dividendos ou salários. Isto explica em grande escala as diferenças de renda substanciais que existem no Brasil.

FIGURA 1 – ALÍQUOTA EFETIVA MÉDIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA ENTRE AS CLASSES DE MAIOR RENDA
BRASIL
2015



Fonte: Morgan (2017)[146]

Fundamentalmente, a separação fiscal da renda pode influenciar as formas de remuneração escolhidas pelas elites detentoras do capital, vinculando o sistema tributário às decisões que têm importantes implicações macroeconômicas. Isso pode ser avaliado a partir de decisões dos proprietários de empresas (os acionistas), se recebem os lucros distribuídos (os dividendos); se realizam o ganho de capital futuro; se vendem suas ações futuramente; ou se optam por esquemas de bonificações/recompras, em vez de acumular riqueza mediante lucros retidos para o reinvestimento produtivo nas próprias firmas.

No caso brasileiro, os detentores de capital pagam menos imposto em lucros distribuídos e esquemas de bônus acionários (são completamente isentos), que acumulando lucros na própria empresa (seja por ganho de capital, tributado a 15%), seja por investimentos em capital fixo que ampliam a renda salarial dos trabalhadores (tributada a uma alíquota máxima de 27,5%). A transferência dos lucros para o capital financeiro, seja mediante fundos acionários privados, ou títulos governamentais, é negócio lucrativo para as classes de renda mais alta, devido à alta taxa de juros e ao regime de tributação mais favorável para este tipo de renda. Consequentemente, dentro dos incentivos vigentes, o sistema brasileiro de Imposto sobre a Renda abre a porta para formas distintas de extração de renda pelas elites, a acumulação de papéis financeiros e a cultura de curto prazo de "maximização do valor acionário". O principal desafio é formular um sistema de Imposto sobre a Renda que incentive o investimento produtivo em ativos reais e que prevaleça sobre os lucros distribuídos ou sobre a aquisição de ativos financeiros.

A relação entre desigualdade e tributação pode também ser feita de uma perspectiva macroeconômica. A concentração da renda tem efeitos adversos na demanda de uma economia, porque ela aumenta a poupança (famílias de alta renda têm maior taxa de poupança), resultando em aumento da volatilidade do gasto das famílias. Esta volatilidade pode ainda ser ampliada por uma queda do emprego dentro do ciclo econômico, por uma fraca proteção das leis trabalhistas, e por uma baixa tributação da renda.

Consequentemente, um sistema tributário mais progressivo poderia aproveitar a alta propensão a poupar das famílias mais ricas e canalizar recursos para projetos de investimentos tão necessários para o Brasil. Isso poderia ser alcançado com uma maior tributação dos indivíduos que consomem parcela relativamente menor de sua renda, e tributação menor para os de renda mais baixa, que têm maior propensão a consumir, aumentando sua renda (diretamente mediante transferências monetárias, ou indiretamente mediante investimentos e leis trabalhistas mais inclusivas), fornecendo um estímulo dinâmico na economia. Caso contrário, o excesso de poupança criará um círculo vicioso em direção ao mercado financeiro, aumentando a participação do setor financeiro e das rendas financeiras, aumentando ainda mais a desigualdade, dado que a renda continuará sendo transferida, das famílias com baixa taxa de poupança, para famílias com alta taxa de poupança, aumentando, consequentemente, a taxa de poupança e assim por diante.

Um expressivo setor financeiro pode ter efeito depressivo no consumo e investimento. Isto porque mercados especulativos (mercados com preço de ativos crescentes) fornecem alternativas mais lucrativas ao investimento produtivo, como, por exemplo, os investimentos financeiros, que são mais líquidos que os investimentos reais e fornecem um retorno mais rápido. Os investimentos em capital produtivo (fábricas, equipamentos, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e tecnologias, treinamento, etc.) são mais arriscados, porque demandam grande comprometimento financeiro por um longo período de tempo. Consequentemente a tendência é de este investimento ser empreendido pelo governo, especialmente em períodos de incerteza ou expectativa de retração econômica, considerando-se que governo que emite moeda pode suportar mais facilmente os riscos envolvidos.[163] Um sistema tributário progressivo e orientado para o desenvolvimento econômico regularia mais efetivamente as rendas de modo a desconcentrá-las, incentivaria o investimento privado e canalizaria recursos para projetos públicos de infraestrutura, mesmo se a economia estiver operando em sua plena capacidade ou abaixo dela.

163 MAZZUCATO, M. (2013). *The Entrepreneurial State – Debunking Public vs. Private Sector Myths*, Anthem Press.

PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

A discussão que apresento aqui pode ser vista como modelo aproximado de um sistema tributário mais progressivo para o Brasil, que pode alcançar os objetivos destacados anteriormente. Considero, principalmente, dois tipos de impostos diretos, pelos quais uma "revolução fiscal" democrática pode ser iniciada: a taxação da renda e a taxação das heranças. Faço também breve reflexão sobre as implicações de se criarem outros tipos de tributos que estão sendo atualmente debatidas.

Tributação da Renda

O sistema tributário brasileiro é muito complexo e pouco transparente. É repleto de brechas e exceções que beneficiam rendas que são desigualmente distribuídas, como os diferentes tipos de renda de capital. No geral, como mostra a Figura 1, o Imposto

sobre a Renda de pessoa física se torna regressivo a partir da classe do 1% mais ricos da população. Isso torna o sistema profundamente injusto, assim como economicamente ineficiente, como explicado anteriormente. Neste caso, uma reforma tributária pontual, como tributar dividendos exclusivamente na fonte a 15% ou incluí-los na atual tabela progressiva do IRPF conjuntamente com a renda salarial, pouco significaria, além de desperdiçar a oportunidade de reformar completamente o sistema brasileiro (apesar de ambas as propostas aumentarem a arrecadação e reduzirem a desigualdade).[164]

Uma reforma mais completa pode ser pensada, começando com o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). O atual IRPF pode ser substituído por um novo e abrangente Imposto sobre a Renda pessoal, substituindo o atual IRPF, as contribuições sociais incidentes sobre os salários (incluindo as contribuições previdenciárias dos servidores públicos e do RGPS) e outros tributos. Como ilustração deste modelo sugerido, uma simplificada e abrangente tabela do Imposto sobre a Renda para o Brasil é apresentada na Tabela 1.[165] Este novo imposto seria aplicado sobre rendas do trabalho e do capital, seguindo uma tabela progressiva. No entanto, quatro importantes características devem ser notadas.

Primeiro, a tabela progressiva se aplicaria à renda total, definida em múltiplos de salário-mínimo, no lugar de uma faixa monetária pré-definida (como no atual IRPF). Por ancorar diretamente as rendas da tabela progressiva ao valor do salário-mínimo, o sistema do Imposto sobre a Renda poderia calibrar a distribuição mais facilmente, pois o valor do salário-mínimo seria ajustado no decorrer do desenvolvimento do país.

TABELA 1 – NOVO IMPOSTO ABRANGENTE SOBRE A RENDA PESSOAL COMO PROPOSTO (1) (2)

RENDA MENSAL MÉDIA (MÚLTIPLOS DE SALÁRIO-MÍNIMO)	ALÍQUOTAS EFETIVAS	IMPOSTO MENSAL DEVIDO (EXEMPLO PARA 2018) R$
1	2%	R$ 19
2,5	10%	R$ 239
5	15%	R$ 716
20	25%	R$ 4.770
100	50%	R$ 47.700
250	65%	R$ 155.025

Nota 1 – A tabela se aplica a valores definidos como múltiplos de salário-mínimo mensal. Ela é expressa em alíquota efetiva (não em alíquotas marginais), aplicada à renda total individual. As rendas intraescala seriam tributadas progressivamente, já que a alíquota efetiva evolui continuamente com a renda (por exemplo: um indivíduo que receba 12,5 salários mínimos, o que seria ponto médio entre 5 e 20 salários-mínimos, sofreria uma alíquota efetiva de 20%, ou seja, o ponto médio entre 15% e 25%). O imposto seria cobrado mensalmente na fonte pelo empregador ou instituição financeira. A alíquota efetiva a ser aplicada dependeria da renda anual efetivamente recebida depois das deduções para dependentes e gastos com instrumentos de trabalho (seriam feitos ajustes no começo do ano fiscal subsequente).

Nota 2 – Esta tabela substituiria completamente a atual tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF sobre a renda tributável, com alíquotas marginais de 7,5% a 27,5%), as contribuições previdenciárias (que variam de 8% a 11% para empregados e 5% a 20% para autônomos e empregadores) e os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (13º salário, ganhos de capital, juros de instituições financeiras, etc.). Todos esses tributos seriam eliminados assim como as isenções sobre a renda. O novo imposto também pode englobar todas as demais contribuições previdenciárias dos sistemas públicos, inclusive dos entes subnacionais.

Segundo, a tabela progressiva seria expressa em alíquotas efetivas, no lugar de alíquotas marginais (como ocorre no atual IRPF). Consequentemente, não haveria nenhum "efeito de mudança de faixa", pelo qual a alíquota marginal produz saltos no pagamento tributário que resultam em agrupar certos níveis de renda. A eliminação da alta alíquota marginal no começo da distribuição também removeria o estímulo à informalidade. Com tabela do Imposto sobre a Renda expressa em alíquotas efetivas, o montante do imposto pagável cresceria com a renda, de modo mais suave. O mecanismo também traz o benefício de aumentar a transparência, informando-se o quanto de fato se paga, o

164 GOBETTI, S.W. & ORAIR, R.O. (2016). "Taxation and distribution of income in Brazil: new evidence from personal income tax data." International Policy Centre for Inclusive Growth Working Paper Number 136.

165 Uma aplicação deste tipo de imposto no contexto francês pode ser vista em LANDAIS, C., PIKETTY, T., & SAEZ, E. (2011). Pour une révolution fiscale: Un impôt sur le revenu pour le 21ème siècle. Seuil.

que é complexo e pouco transparente em sistemas de alíquotas marginais. De fato, uma alíquota "legal" máxima de 65% não é novidade na história brasileira, tendo existido como a alíquota marginal máxima do Imposto sobre a Renda no começo da década de 1960 e depois por volta da década de 1980.[166]

Terceiro, o novo imposto substituiria completamente as variadas contribuições sociais e previdenciárias existentes no Brasil (inclusive as estaduais e municipais), tornando o sistema mais simples e transparente. Não há razão para que os pagamentos das contribuições previdenciárias sejam apenas limitados às rendas salariais. Neste caso, um percentual da receita do novo imposto poderia ser vinculado, através de uma legislação específica, para gastos sociais e previdenciários (como as aposentadorias, pensões e seguro-desemprego) seguindo o mesmo esquema das atuais contribuições sociais. Similarmente, as parcelas transferidas para os governos estaduais e municipais poderiam ser legisladas dentro do novo sistema, de acordo com regras claras decididas democraticamente.

Quarto, mediante a ampliação da tabela do Imposto sobre a Renda, tributando-se as rendas a partir de um salário-mínimo, o novo imposto poderia atingir uma parcela maior da população (aproximadamente 70%) e abrangeria quase todo tipo de renda – diferente, nisso, do atual sistema do IRPF, que atinge cerca de 20% da população e é restrito a 60% da renda pessoal considerada tributável pela Receita Federal, consistindo em 35% da mesma renda apurada pelas contas nacionais. Abrangendo mais pessoas em um sistema unificado, com neutralidade tributária entre diferentes tipos de renda, a divisão entre os "de dentro" e "de fora" do sistema, ou entre contribuições sociais e o Imposto sobre a Renda pessoal, seria reduzida. Isto se aproximaria ao princípio, praticado por décadas em países escandinavos, de dar participação no sistema tributário, ao maior número possível de pessoas, para engrenar seus interesses para o bom funcionamento do sistema.[167]

O novo imposto seria cobrado mensalmente na fonte pelo empregador ou instituição financeira em nome do contribuinte, de acordo com a renda recebida da instituição pagadora. Considerando que o Imposto sobre a Renda efetivo depende da renda anual efetivamente recebida pelos indivíduos (depois de certas deduções acordadas como, por exemplo, as previstas para dependentes ou gastos de "livro caixa" de trabalhadores autônomos), o ajuste poderia ser feito no começo do ano fiscal subsequente, na conta bancária do contribuinte. Esse processo seria facilitado pela Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof), programa específico de monitoramento usado pela Receita Federal, que cruza dados das declarações pessoais de renda com as informações financeiras fornecidas pelos bancos sobre todas as operações financeiras executadas pelos seus clientes.

Do meu ponto de vista, esse sistema de Imposto sobre a Renda abrangente é preferível ao sistema dual, no qual trabalho e capital são tributados por alíquotas diferentes. Os atuais sistemas duais costumam aplicar menores alíquotas para as rendas de capital em relação às rendas salariais, apesar de, no passado, ter sido comum que se aplicassem maiores alíquotas sobre rendimentos de investimentos (mediante uma sobretaxa) como foi o caso dos Estados Unidos e do Reino Unido. Independentemente do que seja predominante atualmente, a distinção entre renda do trabalho e renda de capital não é facilmente realizada para as maiores rendas. O sistema abrangente favorece um tratamento igualitário das rendas apropriadas pela população, de modo a evitar um comportamento minimizador da tributação, mecanismo que não é igualmente acessível a todos.

A reforma do Imposto sobre Renda da Pessoa Física não pode perder conexão com as mudanças no Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica, sendo este parte de um sistema

166 A tabela progressiva apresentada na Tabela 1 é apenas um exemplo ilustrativo. Diferentes alíquotas e faixas de renda podem ser aventados. Idealmente, usando dados abrangentes de rendas dos registros do Imposto sobre a Renda e contribuições sociais, podem-se simular os efeitos destas reformas no orçamento e no nível de desigualdade, como realizado em LANDAIS, C., PIKETTY, T., & SAEZ, E. (2011). Pour une révolution fiscale: Un impôt sur le revenu pour le 21ème siècle. Seuil. http://www.revolution-fiscale.fr/

167 Esta estratégia requer suporte, conectada com o lado do gasto e dos serviços públicos da política fiscal, assegurando um gasto universal aliado à alta qualidade dos serviços públicos. Mas essas questões estão fora do escopo do presente artigo.

geral de Imposto sobre a Renda. Com as contribuições previdenciárias do INSS e outras sendo absorvidas por um novo imposto abrangente da renda pessoal, várias contribuições sobre os salários e folha de salários seriam abolidas, tais como as contribuições previdenciárias dos trabalhadores, a CSLL, PIS/Cofins, Salário Educação, Sistema S, etc. O seguro para acidente de trabalho e o FGTS poderiam ser mantidos ou reconfigurados. A meta global seria simplificar o Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica e inverter o movimento dos trabalhadores autônomos na direção da "pejotização".[168]

A maior complementariedade da tributação sobre a renda pessoal e da renda das empresas certamente ajudaria a evitar isso. Como descrito acima, um Imposto sobre a Renda pessoal horizontalmente uniforme e verticalmente justo, ajustaria melhor as características do sistema tributário, removendo arbitrariedades e comportamentos que geram a erosão da base tributária, como a "pejotização" e outros fenômenos que se beneficiam da vantagem das isenções atuais. Com a expansão do Imposto sobre a Renda da pessoa física, seria viável uma redução da contribuição patronal (atualmente em 20% da folha de salários), ou ao menos, aplicar a contribuição sobre a folha até o limite do teto previdenciário, como proposto por Gobetti e Orair (2018).[169] Isso poderia ser um mecanismo de transição de curto prazo, antes de eventualmente se expandir mais profundamente a base de contribuições e integrá-las ao novo Imposto sobre a Renda pessoal.

Com relação às alíquotas aplicadas nos lucros das empresas, poderia ser aventado um sistema progressivo efetivo similar ao imposto da renda pessoal, com alíquotas variando de 5% a 30% sobre o rendimento bruto antes de depreciação, abrangendo todas as empresas do atual regime separado de Imposto sobre a Renda. Uma dedução poderia ser aplicada para incentivar o reinvestimento dos lucros em capital fixo ou humano (fábricas, equipamentos, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e tecnologias, treinamento e reciclagem, etc.), no lugar de investimentos em ativos financeiros.

O valor total deste reinvestimento poderia ser deduzido do valor tributável para o Imposto sobre a Renda das empresas.[170] Alternativamente, no caso de não haver essa dedução, poderia ser aplicada uma sobretaxa sobre os investimentos feitos pelas empresas em ativos financeiros. Por exemplo, a alíquota superior do Imposto sobre a Renda das empresas seria reduzida para 25%, porém sujeita a um adicional de 15% a ser aplicado sobre a parcela dos lucros reinvestidos no mercado financeiro. O desenvolvimento de uma estrutura produtiva inclusiva onde o emprego e a renda fossem repartidos com mais equidade seria um objetivo maior. Um percentual do valor deste reinvestimento poderia ser deduzido do lucro líquido tributável para o Imposto sobre a Renda das empresas. Alternativamente, no caso de não haver essa dedução, poderia ser aplicada uma sobretaxa sobre os investimentos feitos pelas empresas em ativos financeiros. Por exemplo, a alíquota superior do Imposto sobre a Renda das empresas seria reduzida para 25%, porém sujeita a um adicional de 15% a ser aplicado sobre a parcela dos lucros reinvestidos no mercado financeiro (o que aumentaria a alíquota máxima para 40%, no caso do reinvestimento total dos lucros em ativos financeiros). O desenvolvimento de uma estrutura produtiva inclusiva onde o emprego e a renda fossem repartidos com mais equidade seria um objetivo maior.

Tributação da Propriedade Herdada

Dado que muita da riqueza privada é determinada pelo esforço da coletividade (a fixação da taxa de juros pelo banco central, os efeitos da urbanização na valorização do preço da terra, o investimento público em novos produtos e tecnologias que se torna privati-

168 GOBETTI, S.W. & ORAIR, R.O. (2018). "Reforma Tributária: Princípios Norteadores e Propostas Para Debate". In: De Negri, J.A., B.C. Araújo, R. Bacelette (eds.) *Desafios da Nação: Artigos de Apoio*, volume 2.

169 GOBETTI, S.W. & ORAIR, R.O. (2018). "Reforma Tributária: Princípios Norteadores e Propostas Para Debate". In: De Negri, J.A., B.C. Araújo, R. Bacelette (eds.) *Desafios da Nação: Artigos de Apoio*, volume 2

170 Se o valor do reinvestimento exceder o valor tributável, o excesso pode ser transferido para dedução nos anos subsequentes (KALECKI, M. 1946. "Three Ways to Full Employment", in *The Economics of Full Employment*, Basil Blackwell, Oxford, 1946).

zado, a influência do trabalho coletivo no valor de capital das empresas, etc.), faz sentido tributar a riqueza, especialmente quando ela é passada por gerações. As heranças podem ser um poderoso acelerador da desigualdade não meritória e destruir os valores meritocráticos. Democracias liberais avançadas, como os Estados Unidos e o Reino Unido, entenderam isto, aplicando altas alíquotas em espólios (heranças) transferidas entre gerações (as alíquotas marginais atingiam entre 70% e 80% sobre as grandes heranças, na maior parte da segunda metade do século XX). O economista liberal britânico John Stuart Mill avançou a ideia de uma tributação progressiva sobre a herança ainda no século XIX, dizendo que "deveria ser criado um imposto sucessório altamente progressivo sobre todas as heranças que excedessem a certo valor mínimo, o qual teria o objetivo de ajudar, e não eliminar, o esforço pessoal".[171]

Alguma forma de tributação sobre heranças e doações inter-vivos existe ou já existiu na maioria dos países. O Brasil não é exceção. O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) foi introduzido no país pela Constituição de 1891 e regulamentado em 1898, com alíquotas entre 0,5% e 22% de acordo com o grau de parentesco (no Distrito Federal, por exemplo, esse intervalo foi aumentado para entre 3% e 38% em 1940 e entre 2% e 65% em 1962).[172] O ITCMD sofreu várias alterações no decorrer do tempo, mas a mais importante foi a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 (durante o período ditatorial) que restringiu o imposto apenas a imóveis e fixou a alíquota em 2%.

O ITCMD passou a ter o seu formato atual a partir da CF-1988, permanecendo sobre competência estadual, mas incidindo sobre qualquer espécie de herança e doação (a base de cálculo foi ampliada novamente) e cobrado por cada estado de acordo com seus próprios sistemas de alíquotas.[173] A única interferência federal é que a alíquota máxima estadual não pode exceder 8%, considerada muito baixa para padrões atuais e históricos internacionais.[174] Não há cláusula específica para que o imposto seja progressivo (aumentando conforme o valor da herança ou doação recebida), embora cada vez mais Estados venham adotando sistema progressivo, com alíquotas marginais que variam de 1% a 8% (atualmente, 15 dos 27 Estados aplicam sistema progressivo e dez Estados aplicam a alíquota máxima de 8%). O ITCMD tem representado, em média, menos de 1% das receitas estaduais.

Em minha opinião, das propostas a serem exploradas nesta área, a mais atraente seria reformar o atual ITCMD em um imposto amplo e progressivo sobre o recebimento de capital em vida, similar àquele idealizado por Atkinson (2015).[175]

A Tabela 2 mostra um esquema ilustrativo do como este imposto poderia ser utilizado para o caso brasileiro. Seria um imposto sobre o montante acumulado de heranças e doações recebidos no decorrer da vida (receitas de capital), onde o imposto a ser aplicado dependeria do valor dessas transferências vitalícias. Isso significa que "cada legado ou doação recebida por um indivíduo seria cadastrado na data de início do imposto, e o imposto a pagar seria determinado pela soma recebida até a presente data".[176]

De forma similar à proposta de reforma do Imposto sobre a Renda, a escala de valores do capital (das heranças e doações) seria ancorada por múltiplos do salário-mínimo, com a tabela do imposto sobre heranças sendo expressa em alíquotas efetivas, como no caso do Imposto sobre a Renda abrangente, garantindo uma suave progressão do imposto cobrado, de acordo com o capital acumulado das heranças e doações recebidas (ver a Nota 2 da Tabela 2, como exemplo).

171 EKELUND Jr, R. B., & WALKER, D. M. (1996). "J.S. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered." *History of Political Economy*, 28(4), 559-581, quote p. 578.

172 Art. 5º do Decreto-lei n. 2.224 de 1940 e art. 76 da Lei n. 4.191 de 1962. Nesta última lei, o limite de isenção foi definido como cinco vezes o salário-mínimo do Distrito Federal.

173 CARVALHO Jr., P.H.B. (2018). O Imposto sobre Herança. In: E. Fagnani (ed). *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. São Paulo: ANFIP, FENAFISCO, PPS, p. 457-74.

174 No entanto, o limite de isenção aplicado pelos estados também é muito baixo para padrões internacionais e não há diferenciação da tributação de acordo com o grau de parentesco. Desde 2015, o indicador de arrecadação do ITCMD pelo PIB no Brasil é o maior entre países em desenvolvimento, mas com reduzido impacto na desigualdade (Ibid).

175 ATKINSON, A.B. (2015). I*nequality: What Can be Done?* Harvard University Press.

176 ATKINSON, A.B. (2015). I*nequality: What Can be Done?* Harvard University Press, página 194.

TABELA 2 – IMPOSTO SOBRE HERANÇAS (IMPOSTO SOBRE CAPITAL RECEBIDO EM VIDA), COMO PROPOSTO [1] [2]

CAPITAL ACUMULADO RECEBIDO (MÚLTIPLOS DO SALÁRIO-MÍNIMO ANUAL)	ALÍQUOTA EFETIVA	IMPOSTO DEVIDO (EXEMPLO PARA 2018)
5	20%	R$ 11.448
25	30%	R$ 85.860
50	45%	R$ 257.280
200	65%	R$ 1.488.240
1.000	70%	R$ 8.013.600
2.500	75%	R$ 21.465.000

Nota 1 – Essa tabela seria imposta pelo governo federal como uma tabela mínima a ser aplicada pelos Estados da Federação. Os Estados continuariam a arrecadar o imposto e poderiam aplicar alíquotas maiores (mas não poderiam modificar as faixas ou aplicar alíquotas menores). A tabela se aplicaria a múltiplos do salário-mínimo acumulados no decorrer do ano (o salário-mínimo mensal multiplicado por 12). Ela seria expressa em alíquotas efetivas (não em alíquotas marginais), aplicadas sobre o valor de todas as heranças e doações inter-vivos recebidas durante a vida do contribuinte Os valor de capital intraescala seria tributado progressivamente, já que a alíquota efetiva evolui continuamente com este (por exemplo, uma transferência de 125 salários-mínimos, ou seja, o ponto médio entre 50 e 200 salários-mínimos, sofreria uma alíquota efetiva de 55%, ou seja, o ponto médio entre 45% e 65%).

Nota 2 – Esta tabela substituiria completamente as atuais tabelas estaduais, como um mínimo aplicável. Cada espólio ou doação recebido por um indivíduo seria cadastrado desde o início da tributação e o imposto cobrado seria determinado pela montante recebido até a data. Poderia ser considerada uma isenção para a transferência do imóvel residencial usado como residência principal do herdeiro As transferências entre cônjuges e parceiros civis também não seriam tributadas. Como um exemplo, suponha um indivíduo que receba R$ 50.000 de herança de uma tia no primeiro ano. Este valor estaria abaixo do limite de isenção pela tabela aplicada em 2018 (5 x salário-mínimo anual = 5 x R$ 11.448 = R$ 57.240), sobre o qual nenhum imposto seria cobrado. Suponha que em cinco anos, o mesmo indivíduo receba uma doação de R$ 100.000, o que leva ao valor total recebido acumulado em vida de R$ 150.000 (um valor vitalício total de 13 salários-mínimos anuais) e, consequentemente, a referida doação de R$ 100.000, ele seria tributado em 24%. O imposto seria lançado apenas uma única vez sobre o valor de cada transmissão. No entanto a alíquota efetiva seria determinada com base no total de heranças e doações acumuladas em vida.

As isenções podem ser relacionadas às propriedades transferidas entre cônjuges ou parceiros civis, e à transferência do imóvel residencial usado como a residência principal do herdeiro. Em casos onde a propriedade residencial é vendida, o valor recebido estaria sujeito ao imposto. Com relação às transferências de terras e imóveis, um cadastro determinaria o valor de mercado da terra, e as transferências poderiam ser isentas ou tributadas de acordo com o uso da terra pelos herdeiros. Quando a quantia envolvida for substancial, poderia ser introduzida uma provisão a ser paga na forma de participação acionária com o estado recebendo um dividendo anual.

O imposto sobre heranças ainda seria arrecadado pelos Estados, com esta tabela de alíquotas servindo como tabela mínima a ser aplicada por todo o território nacional. A tabela mínima escolhida parte do princípio que, considerando-se um mesmo valor do salário-mínimo, uma tributação maior deveria ser aplicada para valores recebidos na forma de heranças e doações, do que para valores recebidos na forma de salários ou investimento de capital. Tal sistema incentivaria a transferência de propriedade mobiliária em pequenas quantias para mais beneficiários, o que controlaria melhor a transmissão (perpetuação) da desigualdade de uma geração para a outra. Com relação às heranças de capital de empresas (empresas familiares ou outras companhias na forma de quotistas), o novo imposto sobre transmissão de capital incentivaria diretamente a diluição da propriedade em pequenas quotas participativas. Caso contrário, o governo poderia receber diretamente o capital destas empresas como forma de pagamento do imposto, e posteriormente ofereceria essa participação aos trabalhadores das firmas a preços subsidiados. Isso ajudaria a expandir a propriedade do capital através da população.

Outros Impostos: Imposto Anual sobre Grandes Fortunas?

A discussão da tributação de heranças frequentemente traz à tona a questão de um imposto recorrente sobre a riqueza (o Imposto sobre Grandes Fortunas). Muitos dos seus proponentes acreditam que um imposto recorrente (anual) sobre a propriedade da

riqueza seria mais desejável que um imposto não recorrente (aplicado de uma só vez) sobre as heranças. Embora seja razoável pensar assim, a proposta anterior, de um imposto anual sobre o recebimento acumulado em vida de heranças e doações, traz uma característica mais recorrente, e as doações seriam abrangidas em sua totalidade e rastreadas pela Dimof. Não obstante, há argumentos válidos a favor de se introduzir um imposto sobre a riqueza líquida (deduzindo-se as dívidas do capital). Dentre esses argumentos deve-se destacar o alto e persistente nível de desigualdade no Brasil e o nível significativo de riqueza privada mantida internamente.

Um imposto anual sobre capital também pode ser pensado para financiar juros sobre a dívida nacional, nos casos em que um aumento na dívida nacional, proveniente de gastos deficitários, não expande a renda nacional suficientemente para cobrir o crescente montante de juros. Além disso, a implantação de um imposto sobre a riqueza seria meio transparente e democrático de rastrear e avaliar diretamente a distribuição de riqueza entre a população (mesmo que a experiência internacional mostre que a arrecadação do imposto seja geralmente muito baixa). Logo, uma proposta a ser debatida seria a introdução de um imposto anual sobre a riqueza líquida que exceder a um determinado valor, com alíquotas marginais baseadas em padrões internacionais, e com poucas isenções (por exemplo, cinco alíquotas, começando com 0,5% e progressivamente aumentando em valores de 0,25%, até atingir 1,5%). Com as grandes fortunas sendo avaliadas, uma provisão para o pagamento poderia ocorrer na forma de uma participação acionária no valor dos ativos (imóveis, capital de empresas, etc.).[177]

Tema sempre levantado nos debates sobre impostos sobre a propriedade –, quer seja sobre a riqueza, quer seja sobre a herança – é a evasão e a elisão fiscal. No entanto, a Receita Federal já disponibiliza o registro dos ativos financeiros (que são os mais suscetíveis de terem impostos evadidos), conhecendo-se os proprietários e as jurisdições destes ativos financeiros pessoais declarados no IRPF. Este programa de monitoramento poderia inclusive ser expandido para cobrir todos os ativos financeiros de propriedade privada. Para maior efetividade, o Brasil deveria cooperar com autoridades estrangeiras para pôr um fim na evasão fiscal internacional. O Brasil deveria certamente apoiar a proposta de um compartilhamento internacional automático da informação bancária a ser incentivado por possíveis sanções comerciais através de coalizões regionais (países da América Latina, Europa, América do Norte etc.) contra países que não cooperem, e verificado por um "cadastro financeiro mundial", sob a supervisão de uma organização internacional pública.[178]

Esta iniciativa seria facilitada pela criação de um imposto global sobre o capital, retido na fonte (por exemplo, pelo FMI) em nome de cada país. A alíquota do imposto deveria ser ao menos igual a mais alta alíquota do imposto sobre a riqueza observada entre os países, por exemplo, 3%. Ele agiria como uma restrição efetiva contra a falta de transparência fiscal, considerando que o imposto só seria restituído para os proprietários do capital se eles reportarem estes ativos nas declarações fiscais de seus países de origem, permitindo que os países preservem sua soberania fiscal.[179] Para países que já tenham imposto recorrente sobre a riqueza, seus contribuintes seriam restituídos pela diferença entre o que é retido na fonte pelo FMI (ou outra organização internacional), e o que é devido às autoridades fiscais em seus países de origem. No caso, os cidadãos não sujeitos a nenhuma tributação sobre a riqueza seriam restituídos completamente a 3%.[180] Um imposto global sobre o capital poderia motivar países que atualmente não têm imposto progressivo sobre a riqueza, como Brasil, a implementá-lo, sem temer uma fuga de capital.

177 Se o objetivo é criar um imposto sobre capital para o serviço da dívida nacional, faria sentido levar em conta o capital líquido das empresas e pessoas (excluindo as ações detidas por indivíduos, para evitar a dupla tributação sobre o capital das empresas). Como Michal Kalecki destacou na década de 1940, uma vez que tal imposto sobre o capital seria pago de todas as formas de riqueza, o consumo agregado dos capitalistas e a lucratividade do investimento não seriam afetados. Assim, o imposto não afetaria a produção e o emprego, quando há aumento da dívida nacional para financiar o pleno emprego de recursos (KALECKI, M. 1946. "Three Ways to Full Employment", in *The Economics of Full Employment*, Basil Blackwell, Oxford, 1946).

178 World Inequality Report 2018, Harvard University Press and ZUCMAN, G. (2015). The Hidden Wealth of Nations. University of Chicago Press. Um cadastro financeiro internacional identificaria os proprietários e jurisdições de todos os ativos globais em circulação, permitindo que a administração tributária verifique se seus contribuintes têm reportado honestamente todos os seus ativos financeiros inscritos neste cadastro.

179 Esta cláusula de restituição também seria um empecilho contra o uso de trustes e fundações, para esconder identidades individuais.

180 ZUCMAN, G. (2015). The Hidden Wealth of Nations. University of Chicago Press.

REDUZINDO A DEPENDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

O principal enfoque deste artigo foi a tributação direta, como evidenciado pelas propostas apresentadas. No entanto, com o aumento da importância da tributação direta, a dependência da tributação indireta poderia ser reduzida, especialmente a que recai sobre as famílias mais pobres. A tributação indireta no Brasil é conhecida por ser fragmentada, altamente complexa e regressiva.[181] Valeria realmente a pena discutir a proposta de introdução de um moderno Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) federal.[182] Sob este cenário, seria desejável simplificar o sistema de tributação indireta, fundindo ou substituindo os atuais impostos indiretos por IVA unificado e mais transparente, abrangendo todos os produtos, sem isenções ou tratamentos preferenciais, e com reduzido número de alíquotas.

181 SILVEIRA, F.G.; REZENDE, F; AFONSO, J.R. & FERREIRA, J. (2013). "Fiscal equity: distributional impacts of taxation and social spending." Working Paper 115, International Policy for Inclusive Growth, Brasília.

182 Para mais informações, consultar GOBETTI, S.W. & ORAIR, R.O. (2018). "Reforma Tributária: Princípios Norteadores e Propostas Para Debate". In: De Negri, J.A., B.C. Araújo, R. Bacelette (eds.) *Desafios da Nação: Artigos de Apoio*, volume 2.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As perspectivas da reforma tributária apresentada neste artigo e neste livro têm acima de tudo a intenção de abrir espaços para ideias e debates no Brasil, onde o tema torna-se cada vez mais relevante. As propostas esboçadas devem ser vistas como projeto para sistema tributário socialmente mais justo e eficiente. É importante encarar as reformas como parte de um projeto maior, de política fiscal. Uma revolução fiscal mais completa integraria nesta equação o lado do gasto público na *política fiscal*. Apesar de o gasto fiscal estar fora do escopo deste artigo, é crucialmente importante e não pode ser negligenciado. Como destacado, os impostos são ferramentas para estabilizar preços, regular níveis de renda e riqueza e redirecionar recursos para o investimento no futuro.

É necessário pensar a estrutura da reforma tributária e como seus objetivos são propagados. Cabe ao debate oferecer uma visão de como uma sociedade pode funcionar. Se os cidadãos concordarem com esta forma de visão avançada e adequarem suas condutas favoravelmente, não há razão para acreditar que essas reformas de longo alcance não possam ser bem-sucedidas. Claro que a transição é difícil, considerando que o país ainda está em desenvolvimento e possui alta desigualdade. Nicholas Kaldor fez este tipo de análise, para verificar se a tributação realmente progressiva só seria aplicável quando um país já alcançou um avançado estágio de desenvolvimento. A resposta pode ser encontrada em seu "tripé de reforma fiscal", apresentado no Quadro 1. Mesmo com baixo nível de desenvolvimento econômico, países com alta concentração de recursos têm sempre capacidade tributária – algo que os indicadores nacionais de renda média não revelam. Consequentemente, as escolhas que o país enfrenta estão localizadas nos outros dois vértices do triângulo – criar capacidade administrativa para execução e cobrança fiscal; e fomentar a capacidade política para fazer com que as mudanças aconteçam.

Assim se explica por que a desigualdade é, afinal, escolha política: porque a desigualdade depende de fatores que são "escolhidos". Não significa que a solução seja fácil. A boa notícia é que o Brasil tem relativamente alto grau de capacidade administrativa (um serviço público bem pago e capacitado, possuindo as mais modernas técnicas de análise tributária). A questão daqui para frente é melhorar o cumprimento das leis tributárias para enfrentar a elisão e evasão fiscal, característica predominante em economias menos avançadas, como o Brasil.

Outro fator que inibe o desenvolvimento desta frente é a informalidade. Sendo uma característica dos países em desenvolvimento, cerca de um terço da força de trabalho encontra-se no setor informal – e, logo, excluída de boa parte do alcance tributário e

dos benefícios sociais. No entanto, a proposta feita por um novo imposto abrangente da renda pessoal poderia atrair mais trabalhadores para a formalidade (com a sua demanda sendo direcionada pelo investimento público), considerando que o novo sistema removeria os efeitos das mudanças das faixas e das altas alíquotas marginais na base inferior da distribuição.

No entanto, de acordo com Kaldor, o elemento central para colocar as coisas em prática numa democracia é o poder político. "O problema que ainda precisa ser resolvido é como obter esta mudança no equilíbrio de poder, que é necessário para evitar revoluções, mas sem ter de passar por uma revolução?"[183] Para Kaldor, esse feito dependeria do grau da aversão à instabilidade pelas classes dominantes e do poder político e econômico que controlem, de maneira geral. O poder econômico é canalizado mediante o "poder instrumental", que é o poder exercido pelas instituições que influenciam as opiniões – como a mídia, "*think-tanks*" patrocinados, fundações, financiamento das campanhas, etc. O poder econômico opera mediante o "poder estrutural", que é a influência indireta que indivíduos, grupos ou setores têm sobre o processo de decisão governamental, pelo controle do investimento e do emprego. Portanto, o poder estrutural deriva da posição econômica que os agentes têm em uma determinada sociedade. Em economias capitalistas, os agentes do setor privado tendem a ter forte poder estrutural, especialmente se eles forem ligados a setores que contribuem com parcela relevante do PIB; se geram parcela significativa do nível do emprego; ou se mantêm conexões com outros setores que podem aumentar o impacto das suas decisões de investimento.[184]

183 KALDOR, N. (1963). "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?" Foreign Affairs, Vol. 41, N. 2 (Jan, 1963), pp. 410-419.

184 FAIRFIELD, T. (2015). Private Wealth and Public Revenue. Cambridge University Press.

Seguindo as lições históricas de países desenvolvidos, onde as elites renunciaram a uma boa parte dos seus privilégios em prol de uma futura estabilidade social, as classes dominantes no Brasil poderiam aprender a adquirir "uma tendência para valorizar os seus interesses de longo prazo?"[185] Haveria algo que distinguiria os capitalistas brasileiros (e latino-americanos de uma forma mais geral) dos demais? Os capitalistas brasileiros não precisariam do desenvolvimento do resto da sociedade para atender seus interesses de longo prazo?

185 KALDOR, N. (1963). "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?" *Foreign Affairs*, Vol. 41, N. 2 (Jan, 1963), pp. 410-419.

Fora todos os mecanismos imagináveis para mudar a estrutura vertical de uma sociedade, a tributação progressiva parece ser uma das mais pacíficas e democráticas. Ao longo do século XX, ela se tornou um dos pilares centrais dos movimentos e partidos sociais democráticos no hemisfério ocidental. A perpetuação da situação brasileira só aumenta as tensões sociais, alimentando a ascensão de transições e regimes violentos. De muitas maneiras, a Segunda Guerra Mundial serviu como um ponto de inflexão para a socialdemocracia, que visava a prevenir novo movimento de ascensão do fascismo.

Construir uma visão democrática inclusiva da economia é o primeiro passo a ser dado no grande caminho do desenvolvimento sustentável para muitos países, como o Brasil. O livro *A Reforma Tributária Necessária – Justiça Fiscal é Possível: Subsídios para o Debate Democrático sobre o Novo Desenho da Tributação Brasileira (Documento Completo)* contribui, ao fazer exatamente isso, em relação à reforma tributária.

anexos:

NOTAS TÉCNICAS

ANEXO 1
IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Na experiência internacional, a tributação sobre a propriedade imobiliária rural e urbana responde por uma arrecadação média em torno de 1 % do PIB. No caso brasileiro, a arrecadação do IPTU é de 0,5% do PIB e do ITR de apenas 0,02% do PIB (ou 0,1% da arrecadação tributária federal). Para efeito deste estudo, estamos considerando o potencial de arrecadação de 1% do PIB. Essa estimativa baseia-se, sobretudo, na constatação de que o valor médio do ITR é ridiculamente muito baixo. Em 2015, o valor médio do ITR arrecadado foi de R$ 236,00. A baixa arrecadação do ITR deve-se, especialmente, ao seu caráter autodeclaratório sem qualquer cotejamento com preço de terras praticado no mercado, o que produz uma base de incidência profundamente subavaliada. Além da mudança no sistema de avaliação, o potencial de arrecadação do ITR poderia ser alcançado por um conjunto de medidas apontadas anteriormente (Ver Parte 1).

A estimativa de arrecadação potencial do Imposto Territorial Rural (ITR) foi obtida por meio de uma estimação do Valor de Terra Nua (VTN) total para todo o território brasileiro, com base em dados geográficos de uso de terra e pesquisas de preço de imóveis rurais, em conjunto com uma estimativa do Grau de Utilização dos Imóveis[186] por meio de informações da Receita Federal do Brasil. O valor final da arrecadação foi obtido aplicando uma alíquota média[187] baseada na distribuição fundiária nacional dos imóveis rurais.

186 O Grau de Utilização (GU) é que define qual alíquota deve ser aplicada.

187 A alíquota média foi calculada a partir das alíquotas em vigor. Para efeito desta projeção, foram adotadas as próprias alíquotas atuais do ITR.

Dimensionamento da Área

Para a determinação do Valor de Terra Nua (VTN – base de cálculo do ITR) total dos imóveis rurais em território brasileiro, foi utilizado um conjunto de informações sobre uso do território, desagregados a nível municipal, obtido da base de dados MAPBIOMAS (disponível em http://mapbiomas.org/). Essas informações são obtidas por identificação por imagem de satélite do território brasileiro e discriminam a utilização do solo por tipo de atividade (agricultura, pastagens, florestas, etc.), permitindo a determinação precisa do tamanho da área efetivamente utilizada no Brasil. Segundo esses dados, o total da área efetivamente utilizada na atividade rural em 2016 foi de 269 milhões de hectares, sendo 38 milhões dedicados à agricultura, 150 milhões para pastagens e os 79 milhões restantes divididos entre agricultura e pastagens, sem uma identificação exata.

Complementando a estimativa inicial, foram utilizados dados, segregados em nível de Municípios, da Declaração do Imposto Territorial Rural (DITR), da Receita Federal do Brasil, obtidos por meio da Lei de Acesso à Informação. Segundo essas informações, a área tributável total de todos os imóveis declarados no Brasil foi de 458 milhões de hectares, enquanto a área aproveitável (obtida deduzindo da área tributável as benfeitorias instaladas) foi de 438 milhões de hectares. Já a área utilizada na atividade rural, com base nas declarações do ITR foi de 289 milhões de hectares, um valor bastante próximo ao encontrado pela base do MAPBIOMAS, com identificação por imagem de satélite. O Grau de Utilização (área utilizada dividida pela área aproveitável) estimado para o total do território brasileiro foi de 61%.

Estimativa do Valor da Terra Nua

Para obter uma estimativa do Valor da Terra Nua (VTN) dos imóveis em território brasileiro foram utilizados dados do Relatório de Análise do Mercado de Terras n. 78 da consultoria FNP/Informa Economics, de setembro de 2017. Esta pesquisa divide o território brasileiro em 133 regiões homogêneas, e apresenta estimativas de preços de terra nua para diferentes tipos de atividades rurais para cada região. Com base nessa pesquisa foi possível obter, para cada região, um intervalo de preços, do mínimo ao máximo, das atividades agrícolas e pastoris, além de uma estimativa de preço para as terras não aproveitadas em atividades rurais. Multiplicando os preços por hectare pela área utilizada em cada atividade, foi possível obter uma estimativa do VTN mínimo e máximo para cada uma das 133 regiões do país. No total, o VTN mínimo encontrado para o total do território brasileiro foi de R$ 2,6 trilhões, um valor mais de 3 vezes superior ao VTN total declarado à Receita Federal. Considerando uma estimativa média de preço o VTN estimado sobe para R$ 3,7 trilhões, o que sugere que o principal fator para a insignificante arrecadação do ITR é a subestimação do valor da terra na declaração do ITR. Considerando a média de preços por região, o VTN médio por hectare para todo o território brasileiro seria de R$ 8.117,63. Este valor contrasta significativamente com o VTN médio declarado pelos contribuintes para a Receita Federal, que foi de R$ 1.804,20. Ou seja, na média, os valores declarados estariam quase cinco vezes abaixo do valor de mercado estimado.

Cálculo do ITR estimado

Com base nos dados da DITR foi estimado o Grau de Utilização (GU) para cada região, o que possibilita a aplicação da alíquota correta do ITR – quanto maior o GU, menor a alíquota. Porém, além do GU, a alíquota do ITR depende do tamanho da propriedade – quanto maior a área maior a alíquota. Portanto é preciso combinar o GU com a área da propriedade para determinar a alíquota aplicável. Para estimar as alíquotas incidentes foram utilizadas informações sobre a distribuição fundiária fornecidas pelo Incra. A Figura 1 apresenta, para o território brasileiro, o número de imóveis cadastrados e a área total (em hectares) categorizados por módulos fiscais (MF).

FIGURA 1 – IMÓVEIS CADASTRADOS E ÁREA TOTAL SEGUNDO MÓDULOS FISCAIS
BRASIL
2017

MÓDULOS FISCAIS	NÚMERO DE IMÓVEIS CADASTRADOS	PROPORÇÃO DE IMÓVEIS CADASTRADOS	ÁREA TOTAL (HA)	PROPORÇÃO DE HECTARES	MÉDIA DE HECTARES POR IMÓVEL
Mais de 0 a 0.5 MF	2,567,015	44.52%	21,907,675.09	4.20%	8.53
Mais de 0.5 a menos de 1 MF	1,239,636	21.50%	32,917,469.12	6.31%	26.55
De 1 a 2 MF	913,443	15.84%	46,264,600.69	8.87%	50.65
Mais de 2 a 3 MF	329,495	5.71%	28,505,356.00	5.46%	86.51
Mais de 3 a 4 MF	182,430	3.16%	23,335,136.86	4.47%	127.91
Mais de 4 a 5 MF	101,327	1.76%	17,717,984.81	3.40%	174.86
Mais de 5 a 6 MF	67,169	1.16%	14,256,475.06	2.73%	212.25
Mais de 6 a 10 MF	153,276	2.66%	47,745,512.89	9.15%	311.50
Mais de 10 a 15 MF	81,357	1.41%	41,515,708.94	7.96%	510.29
Mais de 15 a 20 MF	38,394	0.67%	28,238,540.87	5.41%	735.49
Mais de 20 a 50 MF	69,550	1.21%	101,255,661.09	19.40%	1,455.87
Mais de 50 a 100 MF	16,918	0.29%	57,004,441.86	10.92%	3,369.46
Mais de 100 a 200 MF	4,975	0.09%	30,818,040.72	5.91%	6,194.58
Mais de 200 a 400 MF	1,167	0.02%	14,037,879.26	2.69%	12,029.03
Mais de 400 a 600 MF	216	0.00%	4,794,328.12	0.92%	22,195.96
Mais de 600 MF	174	0.00%	11,522,307.62	2.21%	66,220.16
TOTAL	**5,766,542**	**100.00%**	**521,837,119.00**	**100.00%**	**90.49**

Fonte: Incra.

Os módulos fiscais são unidades de medida expressas em hectares, fixadas para cada município.[188] A última coluna apresenta uma estimativa da área média dos imóveis em cada categoria, que será utilizada para a definição da alíquota imputável para cada categoria de imóvel. De acordo com os dados do Incra, os imóveis cadastrados representam 521 milhões de hectares, o que representa 61% do território brasileiro. Considerando que em cada categoria de módulo fiscal a alíquota incidente é a alíquota correspondente ao tamanho médio do imóvel, e considerando também como homogênea a distribuição fundiária brasileira,[189] obtém-se a seguinte tabela de alíquotas efetivas por Grau de Utilização (Figura 2).

188 Para definição do módulo fiscal de cada município, são considerados o conceito de propriedade familiar, o tipo de exploração predominante no município, a renda obtida com a exploração predominante e outras explorações existentes no município que, embora não predominantes, sejam significativas em função da renda ou da área utilizada.

189 Essa premissa foi adotada em função da indisponibilidade de dados atuais em nível municipal sobre a estrutura fundiária brasileira.

FIGURA 2 – ALÍQUOTAS EFETIVAS POR GRAU DE UTILIZAÇÃO (GU)
BRASIL
2017

TAMANHO DO IMÓVEL	PROPORÇÃO DA ÁREA	ALÍQUOTA (GU > 80%)	ALÍQUOTA (80% > GU > 65%)	ALÍQUOTA (65% > GU > 50%)	ALÍQUOTA (50% > GU > 30%)	ALÍQUOTA (30% > GU)
Até 50 hectares	10.51%	0.03%	0.2%	0.4%	0.7%	1%
De 50 a 200 hectares	22.20%	0.07%	0.4%	0.8%	1.4%	2%
De 200 a 500 hectares	11.88%	0.1%	0.6%	1.3%	2.3%	3.3%
De 500 a 1.000 hectares	13.37%	0.15%	0.85%	1.9%	3.3%	4.7%
De 1.000 a 5.000 hectares	30.33%	0.3%	1.6%	3.4%	6%	8.6%
Mais de 5.000 hectares	11.72%	0.45%	3%	6.4%	12%	20%
Alíquota Efetiva		0.19%	1.13%	2.41%	4.33%	6.52%

Aplicando a alíquota efetiva média correspondente ao Grau de Utilização (GU) para cada região do país, considerando o valor médio do VTN, a estimativa total de arrecadação do ITR para 2016 seria de R$ 61,8 bilhões totalizando 0,99% do PIB, um montante 55 vezes maior que a arrecadação obtida em 2016, que foi de R$ 1,126 bilhão (2016).

O quadro abaixo exemplifica a metodologia de cálculo para cada uma das 133 regiões, considerando o GU correspondente a cada região. A alíquota média efetiva já considera a distribuição proporcional das áreas das propriedades de acordo com a premissa da homogeneidade da distribuição fundiária.[190]

190 Outra possibilidade de cálculo seria distribuir toda a área aproveitada em imóveis com GU = 100% e o restante em imóveis com GU = 0%, o que não altera de forma significativa o resultado final da simulação, resultando em R$ 61.083.344.701 utilizando o VTN médio.

FIGURA 3 – ITR – ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO
BRASIL
2017

Nº REGIÃO	ESTADO/REGIÃO	GRAU DE UTILIZAÇÃO (%)	ALÍQUOTA	ITR ESTIMADO R$
1	RS	46%	4,33%	3.181.404.486
4	RS	61%	2,41%	942.584.110
8	SC	19%	6,52%	2.662.012.927
21	SP	6%	6,52%	1.186.740.874
25	SP	100%	0,19%	57.387.148
27	SP	100%	0,19%	33.837.467
65	MT	88%	0,19%	68.478.839
69	GO	100%	0,19%	245.586.881
72	GO	15%	6,52%	19.551.493.418
92	AL	100%	0,19%	2.505.842
96	PE	76%	1,13%	101.752.798
99	PB	100%	0,19%	4.659.393
121	PA	67%	1,13%	133.307.207
125	RO	33%	4,33%	1.297.318.552
130	AM	5%	6,52%	112.831.102
133	AP	17%	6,52%	105.627.105
TOTAL				**61.825.687.431**
% do PIB				**0,99%**

No caso de um cálculo mais conservador com o uso do limite inferior do preço de mercado das terras nuas, usando como referência as áreas de menor potencial produtivo, estimamos um potencial arrecadatório de R$ 35 bilhões, relativo a 0,60% do PIB, o que demonstra o enorme potencial fiscal e extrafiscal desse tributo. ***Mesmo assim, no âmbito deste estudo, pelas dificuldades políticas da implantação das mudanças propostas, estimamos a arrecadação de 0,32% do PIB.***

ANEXO 2
IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)[191]

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 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 de 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 apresentação das distintas propostas de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) estão bem documentadas e analisadas em Carvalho (2011).[192] Desde a promulgação da CF-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.

191 Baseado em: CALIXTRE, A.B. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão n. 27. Plataforma de Política Social. 2018; CALIXTRE, A.B. Nas fronteiras da desigualdade brasileira: reflexões sobre as décadas de 1990 e 2000. Fundação Friedrich Ebert. 2014; 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).

192 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).

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),[193] "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 está 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 é 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 a 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 à 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 do 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.

De todo modo, as conexões entre fluxos e estoques na economia estão veladas pelo impedimento de acesso às bases declaratórias de pessoa física e jurídica do Imposto sobre Renda. Enquanto não acessarmos esta base, continuará a haver uma base patrimonial que, até o momento, permanece ignorada pelos interessados no tema.

Trata-se do cadastro do Tribunal Superior Eleitoral, 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.[194]

193 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).

194 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 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.

Diante desse cenário maior, quando se utilizam os dados extraídos do Cadastro Eleitoral de Candidatos do TSE para estimar, a partir de seus parâmetros, 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 1).

FIGURA 1 – ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO DO IGF (PESSOA FÍSICA) 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	PARÂMETRO TSE	POPULAÇÃO POTENCIAL COM A IRPF	ALÍQUOTA IGF	ARRECADAÇÃO R$	TOTAL
2,5 a 5	3.380.432,31	0,00308	85.992	1,00%	2.906.901.352,02	47.465.065.294,65
5 a 10	6.833.101,38	0,00106	29.583	1,25%	2.526.795.476,56	
10 a 20	13.814.330,02	0,00042	11.642	1,50%	2.412.396.451,39	
20 a 40	27.234.079,51	0,00018	5.118	1,75%	2.439.220.331,31	
40 a 100	59.343.089,46	0,00009	2.475	2,00%	2.937.482.928,27	
100+	563.658.744,94	0,0001	2.700	2,25%	34.242.268.755,11	

Fonte: TSE e IRPF. Elaboração André Calixtre.

Os dados 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 (CALIXTRE, 2018)[195] 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 grande patrimônio em favor da maioria da população.

Com alíquotas entre 1% e 3% sobre o patrimônio acima de R$ 10 milhões, a aplicação do IGF teria um potencial arrecadatório de 0,7% do PIB, aproximadamente R$ 47,6 bilhões. Entretanto, neste estudo, adotou-se um parâmetro mais conservador de 0,63% do PIB, aproximadamente R$ 37,1 bilhões.

O efeito progressivo desta arrecadação é extremamente alto, pois 72% da arrecadação adviriam apenas dos multimilionários com patrimônio acima de R$ 100 milhões, cujo parâmetro de distribuição no cadastro do TSE é de apenas 0,01% de toda a população daquela base.

195 CALIXTRE, A.B. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão n. 27. Plataforma de Política Social. 2018.

ANEXO 3
IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)

A alíquota marginal do imposto sobre herança e doações no Brasil (8%) é muito inferior à de outros países desenvolvidos, onde, frequentemente, pode ultrapassar o patamar de 30%. Em 2018, apenas 10 unidades da Federação aplicavam a alíquota máxima de 8%. As demais unidades aplicavam alíquotas que variam entre 2% e 5% (incluindo os Estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que representaram 47% do PIB brasileiro).

Com isso a arrecadação nacional atingiu somente 0,12% do PIB em 2016. Estima-se que a arrecadação do ITCMD possa aumentar de 0,11% do PIB para 0,31% do PIB, embora, neste estudo adotou-se uma estimativa mais conservadora de 0,25% do PIB.

Para isso é necessário alterar a Resolução do Senado Federal n. 9/1992, aumentando a alíquota máxima de 8% para, pelo menos, 20%, conforme recomendação do Consefaz (Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação) ou tratar as doações e heranças da mesma forma como são tratadas as demais rendas ou acréscimos patrimoniais. Além disso, sugere-se a criação de dispositivo legal para harmonização das alíquotas, como forma de evitar competição tributária entre os Estados; harmonização dos limites de isenção sobre o quinhão herdado (R$ 50 mil); não diferenciação da tributação das heranças e das doações por menor alíquota ou limite de isenção, como forma de evitar o planejamento tributário; criação de um sistema mais eficiente de avaliação de imóveis.

O enquadramento como acréscimo patrimonial dos beneficiários do recebimento de doações e heranças é coerente e sugere a aplicação das regras vigentes do Imposto sobre Renda a aplicação de regras que produzam efeitos semelhantes, em respeito ao princípio da isonomia. A legislação do Imposto sobre Renda historicamente tem tratado este tipo de acréscimo patrimonial como sendo rendimento isento, o que acaba sendo utilizado, com muita frequência como instrumento de planejamento tributário.

Assim, propõe-se que a incidência do ITCMD siga as mesmas regras de tributação da renda, ou alguma regra própria que produza efeito semelhante, mantendo-se, no entanto, sua competência com os Estados da Federação. A legislação nacional deve estabelecer limites na competência dos Estados para promover variações nas alíquotas e nas faixas de isenção. Se o beneficiário for pessoa física, a tabela progressiva do IRPF é a referência, com variações definidas pelos Estados, respeitados os limites nacionais. O valor das doações a pessoas jurídicas deve ser tributado pelo ITCMD, aplicando-se a mesma regra a que está sujeito o Lucro Real.

Utilizando os dados declarados de doações e heranças constantes nos Grandes Números da DIPF/2015 é possível estimar o valor da arrecadação do ITCMD caso fosse adotada a mesma regra de tributação sobre a renda das pessoas físicas. O quadro abaixo apresenta um resumo do cálculo do valor do ITCMD por faixa de valor das heranças e doações declaradas.

A alíquota efetiva média para o ITCMD ficaria em torno de 26% do valor das heranças e doações. Para avaliar se o valor do ITCMD está coerente com o nível de renda de cada uma das faixas, comparamos o valor do imposto com a renda média de cada faixa, resultando que o ITCMD corresponderia a uma alíquota efetiva média de 14,6%, com progressividade de alíquotas de 0,5% até 21,4%. O valor total de arrecadação estimada corresponde a 0,4% do PIB.

A aplicação desta proposta exigiria a implantação de alguns ajustes operacionais especialmente nos casos de heranças de pequeno valor ou únicos imóveis residenciais de baixo valor, que poderiam ter tratamentos especiais. Além disso, determinados acréscimos patrimoniais originados de herança ou doação de bens de alto valor, mas reduzida liquidez, poderiam gerar valores de tributos incompatíveis com a capacidade de pagamento do contribuinte no curto prazo. Assim, propõe-se a criação de regras especiais de parcelamento para situações deste tipo.

FIGURA 1 – ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO DO ITCMD
BRASIL
2016

FAIXA DE DOAÇÕES E HERANÇAS (R$)	QUANTIDADE DE DECLARANTES	RENDIMENTOS TOTAIS PARA DECLARANTES (R$)	DOAÇÕES E HERANÇAS (MILHÕES) (R$)	DOAÇÕES E HERANÇAS POR DECLARANTE (R$)	ALÍQUOTA MARGINAL (%)	PARCELA A DEDUZIR (R$)	IMPOSTO DEVIDO POR DECLARANTE (R$)	IMPOSTO DEVIDO TOTAL (R$)	IMPOSTO HERANÇA POR RENDIMENTO TOTAL (%)
Até 50 mil	108.335	95764	2.671	24.653	0	-	-	-	
De 50 a 100 mil	85.050	154093	4.648	54.648	10	4.728	737	63	0,00
De 100 a 200 mil	54.896	243711	5.762	104.962	20	12.766	8227	452	0,50
De 200 a 300 mil	25.000	358624	4.396	175.824	25	19.858	24098	602	3,40
De 300 a 400 mil	14.362	462984	3.471	241.671	27,50	24.586	41874	601	6,70
De 400 a 500 mil	9.556	574489	2.900	303.424	27,50	24.586	58856	562	9,00
De 500 a 600 mil	6.758	671215	2.491	368.640	27,50	24.586	76790	519	10,20
De 600 a 800 mil	8.072	824946	3.691	457.310	35	52.954	107105	865	11,40
De 800 a 1 milhão	4.955	1041194	2.855	576.195	35	52.954	148715	737	13,00
De 1 a 1,2 milhão	3.484	1224190	2.523	724.143	40	81.322	208336	726	14,30
De 1,2 a 1,4 milhão	2.281	1412997	1.854	812.904	40	81.322	243840	556	17,00
De 1,4 a 1,6 milhão	1.757	1664016	1.670	950.412	40	81.322	298843	525	17,30
De 1,6 a 1,8 milhão	1.355	1827381	1.490	1.099.614	40	81.322	358524	486	18,00
De 1,8 a 2 milhões	1.061	1974566	1.200	1.131.442	40	81.322	371255	394	19,60
De 2 a 2,5 milhões	1.945	2324040	2.686	1.381.156	40	81.322	471141	916	18,80
De 2,5 a 3 milhões	1.147	2854538	1.928	1.680.945	40	81.322	591056	678	20,30
De 3 a 3,5 milhões	798	3457119	1.546	1.937.115	40	81.322	693524	553	20,70
De 3,5 a 4 milhões	586	3708360	1.250	2.132.379	40	81.322	771630	452	20,10
De 4 a 4,5 milhões	444	4366408	1.084	2.442.032	40	81.322	895491	398	20,80
De 4,5 a 5 milhões	359	4688816	1.030	2.869.828	40	81.322	1066610	383	20,50
Acima de 5 milhões	2.835	21524821	33.249	11.728.071	40	81.322	4609907	13069	22,70
Total	**335.036**		**84.395**					**23537**	

ANEXO 4
TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

As novas propostas buscam uma relação mais bem resolvida entre tributação e meio ambiente no Brasil, com as seguintes características.

Criação de um Tributo Ambiental (Cide-Ambiental)

Instituição de um Tributo (Cide-Ambiental) que incida sobre três grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas.

1. A Emissão de Poluentes (CO2, SOx, NOx, H2S, N2O e HCl)

- 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 relação às alíquotas, os países desenvolvidos têm utilizado um valor em torno de US$ 20,00/ton 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/ton. Segundo relatório do Observatório do Clima (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 CO2 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).

2. 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 desestimular o comércio dos produtos mais nocivos. 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).

3. Tributação da extração de recursos naturais

- A atividade de extração de recursos naturais apresenta peculiaridades que não existem nas demais atividades econômicas e talvez a mais relevante seja o caráter finito dos recursos. Ou seja, extrair um recurso não renovável significa eliminar esta possibilidade para as gerações futuras. O art. 225 da CF-1988, que inaugura o capítulo sobre o Meio Ambiente, atribui ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as gerações presentes e futuras e nada é mais emblemático, do ponto de vista da preservação e sustentabilidade ambiental do que o esgotamento de uma reserva natural. Além disso, dada a rigidez locacional das reservas, essas atividades acabam muitas vezes interferindo no equilíbrio socioambiental de muitas comunidades.

- Ressalte-se que a previsão de Cide-Ambiental para a atividade extrativa não substitui a obrigação de incorporação nos projetos minerários dos custos relacionados e a responsabilidade dos empreendedores com a reparação dos danos ambientais produzidos pelas atividades, nem substitui a cobrança da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) que possui natureza distinta.

Mudanças em tributos e preços públicos

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 Ciência e Tecnologia. 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.

- **Ampliar a cobrança sobre o uso da águ**a – 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.

- **Adotar taxações progressivas no uso de agrotóxicos** – Considerando as diferentes toxicidades, com vistas à redução no uso e incentivo à transição dos sistemas agrícolas com foco na produção de alimentos saudáveis para a população.

- **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.

ANEXO 5
REDUÇÃO DA DESIGUALDADE DE RENDA

Estimando os impactos distributivos da Reforma Tributária Solidária[196]

196 Elaborado por Fernando Gaiger Silveira.

Os efeitos distributivos de impostos e gastos sociais dependem de dois fatores conjugados. De um lado, o quão progressivo é a incidência dos tributos ou a prevalência (alocação) dos gastos, denominando-se progressivo o que beneficia os mais pobres. Ou seja, são progressivos os tributos cuja incidência é proporcionalmente maior entre os ricos e, no caso dos gastos, quando se beneficia proporcionalmente mais os mais pobres.

O outro componente diz respeito ao peso do tributo ou do gasto na renda, determinando o quanto profundo será o efeito redistributivo. Exemplificando, políticas pouco progressivas podem ter maior efeito que intervenções mais progressivas a depender do volume de recursos que cada uma movimenta. No caso dos tributos indiretos, que são eminentemente regressivos, os seus efeitos são mais presentes no caso brasileiro pelo peso que apresentam frente a renda.

Silveira e Passos (2107)[197] estimaram o peso dos gastos sociais monetários e em espécie e dos tributos diretos e indiretos na renda, bem como o chamado coeficiente de concentração que qualifica a progressividade ou regressividade do tributo ou do benefício. Com base nessas estimativas, calculou-se o impacto das propostas de redistribuição de bases de incidência dos tributos aqui apresentadas. Vale sublinhar que as estimativas não abarcam todos os tributos e gastos, concentrando-se naqueles de melhor apuração e cuja incidência/prevalência na renda das famílias permitem estimativas mais fidedignas. Assim, as estimativas referem-se ao Imposto sobre Renda de Pessoa Física, as contribuições do trabalhador para a previdência, os impostos sobre propriedade e veículo (IPTU, ITR, SPU e IPVA), o ICMS, o Pis-Cofins, o ISS, o IPI e a Cide.

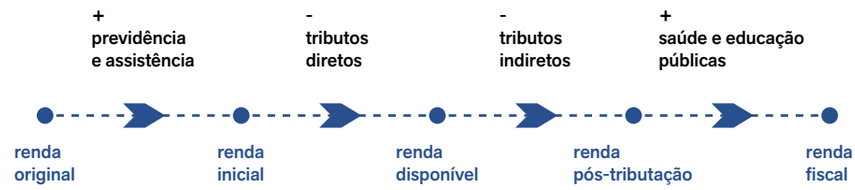
197 SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L. Impactos distributivos da tributação e do gasto social – 2003 e 2008. In: Afonso, J. R.; Lukic, M. R.; Orair, R.; Silveira, F. G (orgs.). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.

Em razão de não se contar com os novos coeficientes de concentração que a proposta pode implicar, os efeitos aqui avaliados concentram-se nas alterações relativas ao peso na renda dos tributos diretos e indiretos. Não há dúvida que a progressividade do IRPF aumentará, assim como a do IPTU. Nessa direção, alterou-se, de modo conservador, os coeficientes de concentração desses dois impostos. No que concerne aos indiretos não há razão para alterações no grau de regressividade.

A avaliação dos impactos distributivos da tributação e do gasto social se ampara nas etapas da renda familiar, com cada etapa contemplando um dos principais instrumentos da política fiscal: as transferências monetárias (previdência e assistência sociais), os tributos diretos, os tributos indiretos e a provisão pública de saúde e educação.

Na Figura 1 esse esquema de etapas da renda encontra-se ilustrado, com a renda de mercado sendo a auferida junto ao mercado de trabalho ou nas relações privadas e comerciais. Somando-se a essa renda, as transferências previdenciárias, assistências e de amparo ao trabalhador se tem a renda inicial. Ao se descontarem os tributos diretos, chega-se à renda disponível que é os recursos que as famílias efetivamente contam para realizar seu orçamento. A dedução dos tributos indiretos e soma da provisão pública são exercícios estilizados ou virtuais, com a renda pós-tributação sendo o resultado da subtração das estimativas da incidência da tributação indireta na renda disponível. Por fim, quando se somam à renda pós-tributação os valores estimados da provisão pública em saúde e educação tem-se a renda final.

FIGURA 1 – ESTÁGIOS DA AÇÃO FISCAL E AS RENDAS RESULTANTES – ETAPAS DE RENDA



Dado que a proposta versa sobre mudanças na tributação, a avaliação se volta aos estágios entre a renda inicial e a renda pós tributação, cujos resultados comparando o que hoje se assiste e o que se propõe encontram-se ilustrados na Figura 2

Como se pode notar, a redução do coeficiente de Gini da renda pós-tributação cai 6,6%. Os dados de 2008/2009 mostram que a política tributária implica concentrar a renda, pois o coeficiente de Gini da renda pós-tributação (quando se descontam os tributos) de 0,612 é superior ao da renda inicial (que contempla os ganhos no mercado e as transferências previdenciárias e assistenciais) de 0,591.

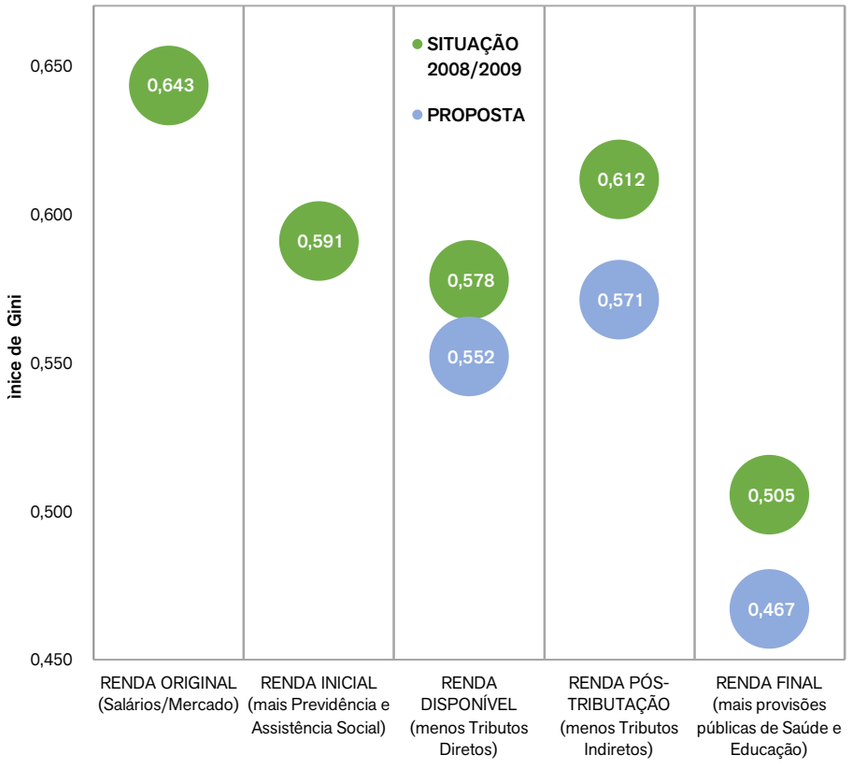
Com a proposta a política tributária passa a ter por resultado final uma queda do Gini, que diminui para 0,571 na renda pós- tributação. Vale notar, ainda, que a queda do Gini entre a renda inicial e a disponível (que desconta os tributos diretos) de 0,591 para 0,552 é similar ao que se reporta pela OCDE para os efeitos da tributação direta.

Em termos concretos, com a proposta, tem-se uma redução de 3,9 pontos de Gini, similar aos quatro pontos para a média dos países da OCDE.
Esse ganho distributivo da proposta de reduzir o Gini da renda pós-tributação de 0,612 para 0,571 (4,1 pontos de Gini x 100) ou, como apontado, uma redução de 6,6%, que é de grande magnitude e similar ao efeito resultante de ter-se toda a população ocupada com, no mínimo, o ensino médio.

A Tabela 1, que apresenta além dos valores do coeficiente de Gini para cada uma das renda, mostra os impactos da tributação em termos de pontos do Gini x 100. Fica patente, mais uma vez, que a variação do Gini entre a renda inicial e a renda disponível, ou seja, o efeito da tributação direta nos coloca no grupo daqueles países que têm na tributação um importante instrumento de justiça distributiva.

Mostra ainda uma redução expressiva do efeito concentrador da tributação indireta, pois se hoje resulta de um aumento o Gini entre a renda disponível e a renda pós-tributação de 3,4 pontos de Gini x 100, a proposta atenua o impacto concentrador dos tributos indiretos para 1,9 pontos de Gini x 100.

FIGURA 2 – COMPORTAMENTO DO COEFICIENTE DE GINI DECORRENTE DAS TRANSFERÊNCIAS MONETÁRIAS PÚBLICAS, DA TRIBUTAÇÃO DIRETA, DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E DA PROVISÃO PÚBLICA
BRASIL
SITUAÇÃO 2008-09 E SITUAÇÃO PROPOSTA



Por último, nosso sistema tributário passa a ser progressivo com o Gini entre a renda inicial e a renda depois da tributação se reduzindo em pontos de Gini x 100 enquanto o atual sistema tributário aumenta o Gini x 100 em 2,1 pontos.

TABELA 1 – COMPORTAMENTO DO COEFICIENTE DE GINI E DECORRENTE DAS TRANSFERÊNCIAS MONETÁRIAS PÚBLICAS, DA TRIBUTAÇÃO DIRETA, DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E DA PROVISÃO PÚBLICA NO QUADRO ATUAL E COM A PROPOSTA E DOS GANHOS DISTRIBUTIVOS DE CADA UMA DAS AÇÕES FISCAIS
BRASIL
SITUAÇÃO 2008/09 E SITUAÇÃO PROPOSTA

ESTÁGIOS DE RENDA	ATUAL	PROPOSTA
Renda mercado	0,643	0,643
Renda inicial	0,591	0,591
Renda disponível	0,578	0,552
Renda pós- tributação	0,612	0,571
EM PONTOS DE GINI X 100		
Efeito total (renda pós-tributação x mercado)	-3,1	-7,2
Efeito tributos (renda pós-tributação x inicial)	2,1	-2,0
Efeito direto (renda disponível x inicial)	-1,3	-3,0
Efeito indireto (renda pós-tributação x disponível)	3,4	1,9

Fonte: Reforma Tributária Solidária (simulações) e 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.

QUADRO-SÍNTESE DAS ALTERAÇÕES DA RTN E SEUS REFLEXOS SOBRE AS ESTIMATIVAS DE SILVEIRA & PASSOS (2017)[1]

TRIBUTOS	MUDANÇAS PROPOSTAS	TRIBUTOS EM SILVEIRA & PASSOS (2017)	MUDANÇAS APLICADAS ÀS ESTIMATIVAS DE SILVEIRA & PASSOS (2017)
IPRF	Duplicação de seu peso na renda Criação da Contribuição Social sobre Altas Rendas Incremento da progressividade com aplicação da tabela progressiva do IRPF a todos os rendimentos e criação de novas alíquotas superiores	**IMPOSTO DE RENDA** **OUTROS DIRETOS**	% renda pós-tributação (φ_h) duplicada para o Imposto sobre Renda e para os Outros Diretos Coeficiente de Concentração (C_h) do Imposto sobre Renda de 0,8744 para 0,9500 Coeficiente de Concentração (C_h) dos outros diretos de 0,6779 para 0,8744
IPTU E ITR	Duplicação de seu peso na renda	**IPTU (ABRANGE ITR E OUTROS SOBRE IMÓVEIS)**	% renda pós-tributação (φ_h) duplicada para o IPTU Coeficiente de Concentração (C_h) do Imposto sobre Renda de 0,4958 para 0,6116 (Gini da renda pós-tributação)
ICMS E ISS	Grosso modo, não há alterações no ICMS quanto à participação na renda. Altera-se para o IVA que, na realidade, tem um aumento de R$ 397 bilhões para R$ 413 bilhões em valores de 2015. Incorporação do ISS ao novo tributo	**ICMS E ISS**	Sem alterações no ICMS Extinção do ISS
PIS/Cofins	Criação da CSVA com a redução de cerca de 50% – de R$ 230 bilhões para R$ 110 bilhões em valores de 2015	**PIS/Cofins**	% na renda pós-tributação (φ_h) reduzida pela metade para o Pis-Cofins
IPI	Redução pela metade do valor – de R$ 48 bilhões para R$ 24 bilhões em valores de 2015	**IPI**	% renda pós-tributação (φ_h) duplicada para o IPI
CIDE-COMBUSTÍVEIS	Extinção com a criação de outra Cide com maior amplitude Previsão de arrecadação da Cide-Ambiental de R$ 23,6 bilhões frente aos R$ 3,2 bilhões da Cide-Combustíveis	**CIDE-COMBUSTÍVEIS**	Não se alterou nem a participação nem o coeficiente de concentração pela dificuldade de operacionalizar essas mudanças

(1) 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 (org.). Tributação e desigualdade. Belo Horizonte: Ed. Letramento, 2017.

expediente

ANFIP

Presidente
Floriano Martins de Sá Neto

Vice-presidente Executiva
Sandra Tereza Paiva Miranda

Vice-presidente de Assuntos Fiscais
Vanderley José Maçaneiro

Vice-presidente de Política de Classe
Luiz Cláudio de Araújo Martins

Vice-presidente de Política Salarial
Marluce do Socorro da Silva Soares

Vice-presidente de Assuntos da Seguridade Social
Décio Bruno Lopes

Vice-presidente de Aposentadorias e Pensões
José Avelino da Silva Neto

Vice-presidente de Cultura Profissional e Relações Interassociativas
Dejanira Freitas Braga

Vice-presidente de Serviços Assistenciais
Ariovaldo Cirelo

Vice-presidente de Assuntos Jurídicos
Eucélia Maria Agrizzi Mergár

Vice-presidente de Estudos e Assuntos Tributários
Cesar Roxo Machado

Vice-presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro
Carlos José de Castro

Vice-presidente de Finanças
Jorge Cezar Costa

Vice-presidente de Planejamento e Controle Orçamentário
Valdenice Seixas Elvas

Vice-presidente de Relações Públicas
Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

Vice-presidente de Assuntos Parlamentares
Ilva Maria Franca Lauria

Vice-presidente de Comunicação Social
Ilma Pelizon dos Santos

Vice-presidente de Tecnologia da Informação
Paulo Correia de Melo

FENAFISCO

Presidente
Charles Alcantara – PA

Vice-presidente
Fabiano Dadam Nau – SC (Licenciado)

Diretor Administrativo e Financeiro
Liduíno Lopes de Brito – CE

Diretor para Assuntos Parlamentares e Relações Institucionais
Pedro Lopes de Araújo Neto – RN

Diretor de Formação Sindical e Relações Intersindicais
Francelino das Chagas Valença Junior – PE

Diretora de Comunicação
Marlúcia Ferreira Paixão – BA

Diretora Jurídica e de Defesa Profissional
Gabriela Vitorino de Sousa – GO

Diretor de Aposentados e Pensionistas
Celso Malhani de Souza – RS

Diretor para Assuntos Técnicos
Ronaldo Oliveira da Silva – MA

Secretário Geral
José Roberto Ferreira de Souza – RR

FUNDAÇÃO ANFIP

DIRETORIA EXECUTIVA

Diretora Presidente
Aurora Maria Miranda Borges

Diretor Administrativo Financeiro
Onésimo Staffuzza

Diretora de Eventos, Cursos e Publicações
Janira dos Santos Gomes

Diretora de Estudos, Planejamento e Projetos
Edna Cordeiro Rosa

2º Suplente
Odilon Neves Junior

3ª Suplente
Neiva Renck Maciel

CONSELHO FISCAL
Genésio Denardi – Presidente
Paulo José Vieira da Silva – Relator
Givanildo Aquino da Silva – Membro
José de Carvalho Filho – 1º Suplente
Teresinha Fernandes Meziat – 2ª Suplente

CONSELHO CURADOR
Floriano Martins de Sá Neto – Presidente
Sandra Tereza Paiva Miranda – Secretária
Luiz Mendes Bezerra – Membro
Maria Inez Rezende dos Santos Maranhão – Membro
Cesar Roxo Machado – Membro
Décio Bruno Lopes – Membro
Luiz Cláudio de Araújo Martins – Membro
Amauri Soares de Sousa – 2º Suplente
Carlos José de Castro – 3º Suplente
Marluce do Socorro da Silva Soares - 4ª Suplente

A Reforma Tributária Necessária

A tributação brasileira está na contramão de outros países capitalistas relativamente menos desiguais. No Brasil, a tributação é extremamente regressiva, porque incide sobre o consumo, não sobre a renda e a propriedade das classes abastadas. Não é verdade que a nossa carga tributária seja elevada, na comparação internacional. Mas é fato que temos a maior carga tributária, em todo o mundo, a incidir sobre o consumo, repassada aos preços das mercadorias, onde captura proporção maior da renda dos pobres e parcela menor da renda dos ricos.

Será utópico aspirar a que a tributação sobre a renda no Brasil se aproxime do patamar da Itália e do Japão? Será fabulação insistir em que a tributação sobre o patrimônio alinhe-se com a praticada na Espanha e na Bélgica? Será fantasia irrealizável projetar a tributação sobre o consumo em padrões semelhantes aos que se verificam em Portugal?

Do ponto de vista técnico, não há nenhuma limitação para a realização desses ideais. Essa é a conclusão de mais de quarenta especialistas reunidos por mais de um ano com o intuito de responder essas indagações, após terem concluído um amplo diagnóstico sobre a quase totalidade dos problemas crônicos da tributação brasileira. Nesse novo estudo, esses especialistas afirmam que:

"É tecnicamente possível que o Brasil tenha sistema tributário mais justo e alinhado com a experiência dos países mais igualitários, preservando o equilíbrio federativo e o Estado Social inaugurado pela Constituição de 1988".

Tributação progressiva é possível e as simulações mostram que se pode quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação da renda, patrimônio e transações financeiras e, em contrapartida, reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos quase na mesma proporção. Esse desenho permite que o sistema tributário brasileiro deixe de ser regressivo e passe a ser progressivo.

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-62102-30-1
9 788562 102301