

UM PASSO NECESSÁRIO, MAS INSUFICIENTE: SOBRE A PRIMEIRA FASE DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO GOVERNO LULA

Pedro Paulo Zahluth Bastos¹

Lucas Medina²

Rodolpho Sartori³

Resumo: A primeira fase da reforma tributária da presidência de Luís Inácio Lula da Silva foi aprovada em dezembro de 2023, trazendo louvável simplificação do sistema tributário e até algum impacto positivo no sentido da progressividade tributária visando a redução da desigualdade socioeconômica. Na introdução ao artigo, discutimos o motivo de falarmos em primeira e segunda fase da reforma e as vantagens e desvantagens em segmentá-la em uma primeira parte que tem por objeto a taxa sobre o consumo de bens e serviços e uma segunda parte que tratará da renda e do patrimônio e, portanto, mais diretamente da progressividade tributária. Também fazemos uma proposta que busca reparar uma das desvantagens da segmentação mediante a vinculação entre o aumento da carga tributária que resultará da possível aprovação da segunda parte para diminuir a carga tributária do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) que incide sobre o consumo de bens e serviços. Em seguida, o artigo apresenta as características fundamentais da primeira parte da reforma, levando em consideração um diagnóstico histórico-estrutural do sistema tributário brasileiro que foi reformado (item 2), a distribuição do IVA dual entre União, Estados e Municípios (item 3), e os impactos macroeconômicos da reforma (item 4). A conclusão lista aspectos potencialmente regressivos da primeira parte da reforma que devem ser avaliados em sua implementação e possivelmente reformados outra vez, além de lembrar que a segunda fase da reforma tributária é ainda mais importante que a primeira para assegurar maior justiça social no Brasil.

Palavras-chave: reforma tributária; IVA dual; simplificação tributária; progressividade tributária; regressividade tributária.

A NECESSARY BUT INSUFFICIENT STEP: ON THE FIRST PHASE OF THE LULA GOVERNMENT'S TAX REFORM

Abstract: Phase one of Luís Inácio Lula da Silva's presidency tax reform was approved in December 2023, bringing about a commendable simplification of the tax system and even some positive impact towards tax progressivity to reduce socio-economic inequality. In the introduction to the paper, we discuss the reason for referring to the first and second phases of the reform and the advantages and disadvantages of segmenting it into a first part, which is aimed at taxing the consumption of goods and services, and a second part, which will deal with income and wealth and, therefore, more directly with tax progressivity. We also make a proposal that seeks to repair one of the segmentation's disadvantages by linking the increase in the tax burden that will result from the possible approval of the second part to reducing the tax burden of the Value Added Tax (VAT) levied on the consumption of goods and services. The paper then presents the fundamental characteristics of the first part of the reform, considering a historical-structural diagnosis

¹ Professor do Instituto de Economia da Unicamp, onde coordena o Cecon (Centro de Estudos de Conjuntura e Política Econômica).

² Graduando em Ciências Econômicas no Instituto de Economia da Unicamp, Brasil.

³ Graduando em Ciências Econômicas no Instituto de Economia da Unicamp, Brasil.

of the Brazilian tax system that has been reformed (item 2), the distribution of the dual VAT between the Union, States, and Municipalities (item 3), and the macroeconomic impacts of the reform (item 4). The conclusion lists potentially regressive aspects of the first part of the reform that should be evaluated in its implementation and possibly reformed again. It also recalls that the second phase of the tax reform is even more important than the first to ensure greater social justice in Brazil.

Keywords: tax reform; dual VAT; tax simplification; tax progressivity; tax regressivity.

INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2023, foi aprovada a primeira fase da reforma tributária do governo do presidente Luís Inácio Lula da Silva. Podemos chamar de primeira fase porque ela se concentra nos impostos sobre consumo de bens e serviços, deixando para um segundo momento a reforma dos impostos sobre renda e patrimônio. A reforma criou um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de caráter dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS). A CBS irá substituir os impostos PIS, COFINS e IPI que tem competência federal. Já o IBS, de competência subnacional, substituirá o ICMS estadual e o ISS municipal. O argumento do governo para dividir a reforma em duas fases é que, assim, se evitam vetos cruzados, caso opositores de apenas uma das duas fases tivessem que vetar ambas se fossem apresentadas em bloco. Ademais, a mudança de alíquotas do imposto de renda, que é parte importante da segunda parte, não precisa de quórum constitucional como a primeira parte.

Aqueles que defendiam a discussão em bloco usavam dois argumentos. O primeiro argumento era que seria possível atender ao compromisso de preservar o valor da carga tributária (receita de impostos/PIB) mesmo que a alíquota média de impostos sobre consumo e serviços fosse reduzida na transição para o novo sistema, pois a perda de arrecadação com impostos indiretos seria compensada pelo ganho de arrecadação com impostos diretos. Assim, a alíquota mínima dos impostos sobre consumo de bens e serviços (muito elevada em comparação internacional antes da reforma) poderia ser muito menor depois da reforma caso a alíquota média sobre renda e patrimônio se tornasse maior. Uma alíquota menor sobre transações de bens e serviços seria interessante para as empresas porque reduziria custos e preços sem reduzir margens de lucro unitárias, mas aumentaria a taxa de lucro por estimular o crescimento da quantidade vendida por causa dos preços inferiores.

O segundo argumento vincula-se ao primeiro e defende que o empresariado é interessado em simplificar (e eventualmente reduzir) a tributação sobre transações de bens e serviços, mas não em modificar a tributação sobre renda e patrimônio. Afinal, a primeira reduz custos administrativos no pagamento de impostos e dá maior transparência aos custos fiscais ao homogeneizar regras tributárias entre estados e municípios. Contudo, a segunda tende a diminuir fortemente os privilégios tributários dos proprietários e acionistas que recebem lucros e dividendos de suas empresas e pagam impostos internacionalmente irrisórios sobre o patrimônio acumulado ou legado para herdeiros. Logo, se as vantagens de uma parte agradável da reforma forem obtidas sem o custo de aprovar também a parte desagradável, aprovar isoladamente a parte desagradável se torna muito mais difícil depois.

Durante os governos Temer e Bolsonaro, apresentar as duas partes da reforma tributária em um único bloco era a posição oficial do PT e de outros partidos de esquerda, que apresentaram o projeto de “Reforma Tributária Justa, Solidária e Sustentável” em outubro de 2019. Em artigo apresentando o projeto na revista do PT (Teoria e Debate), a ex-presidente Dilma Rousseff (2019), então presidenta do Conselho da Fundação Perseu Abramo, afirmou que:

A inversão do critério justo de tributação é flagrante na comparação do Brasil com os maiores países do mundo. Os impostos sobre renda e patrimônio representam quase 40% da arrecadação tributária dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que estão entre os mais ricos do mundo, enquanto no Brasil a taxação da riqueza representa apenas 22,7%. Já o imposto sobre consumo, que pesa mais sobre trabalhadores e a população pobre, representa 32,4% da arrecadação total dos países da OCDE, e quase 50% no Brasil. Esta diferença gritante sustenta a desigualdade no nosso país. A proposta de reforma tributária apresentada pela oposição, como alternativa ao projeto neoliberal em discussão no Congresso, enfrenta energeticamente esta injustiça, porque taxa mais a renda e menos o consumo. Impõe impostos à compra de bens de luxo, como iates, lanchas e helicópteros, que hoje são isentos de tributação; tributa grandes fortunas, lucros, dividendos e grandes heranças; cria novas faixas de Imposto de Renda para quem ganha mais; e diminui a cobrança de imposto sobre a compra de itens básicos, como alimentos e bens de consumo das famílias. (Rousseff, 2019)⁴

Ao contrário da estratégia preferida pelos partidos de oposição antes de 2023, a opção do terceiro governo Lula de fatiar a reforma pode se mostrar acertada caso a reforma da tributação sobre renda e patrimônio ocorra em 2024. É importante que as

⁴ O texto confunde taxação sobre renda e sobre riqueza: na verdade, 22,7% era então o peso da taxação sobre a renda como proporção da carga tributária total, onde o peso da taxação sobre patrimônio era de apenas 4,4%.

forças comprometidas com a redução da desigualdade no Brasil sejam capazes de ocupar posições na opinião pública de modo a defender sua importância e pressionar o Congresso Nacional, enfrentando o poderoso lobby empresarial que resistirá a uma reforma progressista depois de ter obtido a reforma que queria em 2023.

De todo modo, deve-se registrar que a primeira parte da reforma também tem algum efeito na desconcentração da renda. Afinal, assim como é possível ser mais progressivo nos impostos indiretos, nem toda complexidade é progressiva e necessária. Por exemplo, no que tange à desconcentração regional da renda, a mudança para taxaço no local de consumo (e não na produção) tem dois efeitos positivos:

1) reduz as isenções oferecidas sobre lucros de pessoas jurídicas ao reduzir a guerra fiscal, favorecendo os beneficiários de serviços públicos – por conta da maior arrecadação em um cenário de Lei de Responsabilidade Fiscal para estados e municípios – e desfavorecendo as empresas que apenas extraem rendas tributárias por meio da ameaça de deslocalização;

2) aumenta a taxaço nos estados pobres que consomem a produção concentrada no centro-sul, particularmente serviços financeiros, às custas de estados e municípios que centralizam produção como São Paulo e sua capital, ou seja, reduz o privilégio fiscal associado ao “colonialismo interno”.

Quanto à racionalidade instrumental do sistema, há também um ganho distributivo potencial: a redução da complexidade desnecessária (e não progressiva) tende a diminuir os rendimentos de firmas de contabilidade e advogados tributaristas, transferindo lucros para empresas produtoras e potencialmente transferindo redução de custos para preços (a depender do padrão de concorrência de cada ramo).

Ademais, a equalização de alíquotas foi combinada com benefícios para populações de menor renda, como restituição (cashback) de impostos na conta de luz e gás, criação de uma cesta básica nacional com peculiaridades regionais e imposto zero, alíquotas reduzidas (60% menores do que a alíquota de referência do IVA)⁵ para absorventes íntimos, insumos para pessoas com deficiência, saúde/medicamentos, educação, transporte público, produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais

⁵ Como veremos, o IVA, ou Imposto de Valor Agregado, será dual, por ser composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) que substitui os impostos PIS, COFINS e IPI que tem caráter federal, e pelo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de caráter subnacional, que substituirá o ICMS estadual e o ISS municipal.

nacionais, atividades desportivas, comunicação institucional, e atividades artísticas e culturais nacionais. Microempresas também serão beneficiadas. Por sua vez, para contribuintes de faixas de renda mais alta, haverá impostos para bens de luxo que não eram tributados, como jatinhos, iates e jet-ski, assim como a tributação será maior para cigarros e bebidas na incidência do chamado Imposto Seletivo.

Por outro lado, armas e munições adquiridos por privados foram excluídos deste Imposto Seletivo; houve ampliação na isenção de impostos para entidades religiosas, permitindo que quaisquer organizações (inclusive comerciais) ligadas a igrejas também não paguem tributos; enquanto o conjunto de produtos agropecuários, pesqueiros, aquícolas e extrativistas vegetais, bem como insumos do agro e da aquicultura (independentemente da destinação interna ou externa da produção) entram no regime de alíquotas reduzidas, potencialmente elevando a concentração de renda de grandes proprietários rurais (GOBETTI, 2024).

O número de exceções e a defasagem da discussão da reforma sobre impostos diretos faz com que a alíquota do IVA seja uma das maiores do mundo, provavelmente 27,5% depois das necessárias regulamentações de matérias infraconstitucionais. Duas travas sobre a elevação da carga tributária foram criadas:

Em 2030, a CBS será reduzida se a receita com CBS e IS como proporção do PIB, medida em 2027 e 2028, for maior que a média da arrecadação do PIS/Pasep, Cofins e IPI de 2012 a 2021, na proporção do PIB. Em 2035, a CBS e o IBS serão reduzidos se a receita com CBS, IBS e IS, proporcional ao PIB, medida entre 2029 e 2033, for maior que a média da arrecadação com PIS/Pasep, Cofins, IPI, ISS e ICMS de 2012 a 2021, na proporção do PIB. (Agência Senado, 2023)

Consideramos essas travas insuficientes porque se limitam a evitar o aumento da carga tributária, sem se preocupar em melhorar a distribuição dessa carga para diminuir a desigualdade socioeconômica brasileira. Ironicamente, a alíquota estimada de 27,5% para o IVA vai incidir sobre uma variedade imensa de bens e serviços de consumo popular, mas é igual à alíquota marginal máxima do imposto de renda de pessoas físicas no Brasil, que incide desde pessoas que recebem pouco mais de três salários-mínimos até quem recebe quatrocentos salários-mínimos mensais, ampliando a desigualdade por causa do privilégio tributário para cidadãos de alta renda.

Por causa da desigualdade tributária no Brasil, a criação de travas sobre a carga gerada pelo IVA não pode ser repetida para limitar o ganho potencial com a reforma tributária sobre renda e patrimônio, na segunda fase da reforma tributária em 2024.

Afinal, em comparação internacional, o que se obtém no Brasil com impostos sobre renda e patrimônio é irrisório tanto como proporção do PIB como da carga tributária. Logo, a melhoria da distribuição de renda no Brasil passa necessariamente pela elevação de alíquotas sobre a renda e o patrimônio dos mais ricos e pela cobrança de impostos sobre lucros e dividendos distribuídos. Afinal, seis brasileiros têm uma riqueza equivalente ao patrimônio dos 100 milhões mais pobres do país. Os 5% mais ricos detêm a mesma fatia de renda dos demais 95% (Oxfam, 2017, p. 30). Contudo, o sistema tributário é favorável aos super-ricos: em dados de 2015, “pessoas que ganham 320 salários mínimos mensais pagam uma alíquota efetiva de imposto... similar à de quem ganha cinco salários mínimos mensais, e quatro vezes menor em comparação com declarantes de rendimentos mensais de 15 a 40 salários mínimos” (idem, p. 41).

Embora a política de isenção de imposto de renda até a faixa de dois salários-mínimos implementada pelo terceiro governo Lula e a isenção sobre produtos da cesta básica possa favorecer os pobres, apenas a tributação progressiva de renda e patrimônio pode reduzir a taxa sobre a classe média de modo significativo. Logo, em princípio não deve haver o mesmo compromisso de manter a carga tributária sobre taxa de renda e patrimônio como se teve sobre a tributação de impostos sobre consumo de bens e serviços.

A despeito da desigualdade tributária brasileiro, os super-ricos vão certamente financiar lobistas e políticas para resistir à tributação justa sobre renda e patrimônio, alinhada à experiência da OCDE. Se for o caso, é preciso oferecer uma isenção ainda maior do imposto de renda nas faixas mais pobres da população, de modo a ampliar a coalizão favorável à progressividade tributária.

Além disso, para reforçar essa coalizão progressista, fazemos uma nova proposta de redução da carga tributária sobre consumo de bens e serviços. Propomos que a alíquota do IVA possa ser reduzida caso o aumento da arrecadação com impostos diretos com a segunda fase da reforma tributária exceda quatro pontos percentuais (4 p.p.) do PIB. O crescimento de 4 p.p. do PIB levaria o peso de impostos sobre a renda e a propriedade no Brasil, cuja média foi de 8,6% do PIB no período 2010-2022, para um nível de 1 p.p. do PIB inferior à média dos países da OCDE, hoje em 13,5% do PIB (OLIVEIRA, 2023; CARVALHO JR., 2022).

Escolhemos quatro pontos percentuais ainda que saibamos que os lobistas e advogados da preservação da desigualdade brasileira vão reclamar se a taxaço sobre renda e propriedade chegarem a nível próximo, mas ainda 1% do PIB menor do que nos países da OCDE. Muitos dos lobistas e advogados da preservação da desigualdade participaram do governo Fernando Henrique Cardoso ou o apoiaram, assim como o fizeram com Antonio Palocci, lamentando sua substituição por Guido Mantega como Ministro da Fazenda em março de 2006. Contudo, esquecem de lembrar que, entre 1996 e 2002, nos governos de Cardoso, “a carga tributária passou de 26,1% do PIB, em 1996, para 32,2% do PIB, em 2002, um aumento de 6,1 pontos percentuais (pp) do PIB em seis anos.” (MP, 2015, p. 2). Ademais, durante a gestão de Antonio Palocci, “a carga tributária aumentou 2,2 pp do PIB em apenas dois anos, isto é, de 31,4% do PIB, em 2003, para 33,6% do PIB, em 2005” (idem, ib.). Contudo, entre 2006 e 2014, durante o mandato de Guido Mantega na Fazenda, “a arrecadação de impostos, taxas e contribuições do Estado brasileiro... (ficou) relativamente estável entre 33% e 34% do PIB” (idem, p. 1).

Assim, a elevação de quatro pontos percentuais do PIB é menor do que o aumento da carga tributária ocorrido no período entre 1996 e 2005, de 7,5 pontos percentuais do PIB, e que foi concentrada em impostos e contribuições regressivos, ao contrário do que propomos aqui. Tal elevação não precisa ser feita de modo homogêneo entre todas as faixas de renda e patrimônio. Pelo contrário, o aumento das alíquotas sobre altas rendas e patrimônios deve vir acompanhada de uma isenção ainda maior do imposto de renda nas faixas mais pobres da população, além de uma elevação do número de faixas de maneira a elevar a progressividade. Ademais, se o aumento da carga através de tributação direta superar 4 p.p. do PIB, o excedente deve permitir reduzir a alíquota do IVA.

Tal proposta tem duas vantagens. Primeiro, recria um dos incentivos políticos para aprovação de reforma progressista dos impostos direitos sobre renda e patrimônio que se perdeu com a divisão da reforma em duas fases, dado o interesse empresarial em um IVA com alíquota menor e a resistência a impostos diretos com alíquotas maiores. Segundo, incentiva o aumento da progressividade do sistema não só porque oferece um novo estímulo político para que as alíquotas dos impostos diretos sejam maiores, mas também porque, nesse caso, compensa parte desse aumento com a redução das alíquotas dos impostos indiretos, o que também aumenta a progressividade do sistema. Afinal,

como se sabe impostos indiretos tem alíquotas únicas que, afora exceções, independem da renda e do patrimônio do contribuinte, representando uma proporção menor da renda e do patrimônio quanto maiores estes forem.

Em outro texto, detalharemos essa proposta alternativa. Neste texto, nos limitamos, no item 2, a apresentar um histórico do sistema tributário brasileiro, para que se possa entender melhor os motivos de reformá-lo. No item 3, discutimos a reforma tributária aprovada em 15 de dezembro de 2023 e, no item 4, estudos sobre seus impactos, antes das conclusões.

1. HISTÓRICO BRASILEIRO

O histórico recente da tributação no Brasil é bastante peculiar. A última reforma tributária ocorrida no país foi em 1966, durante a ditadura militar. A reforma promovida por Roberto Campos não teve caráter igualitário ou redistributivo e não conseguiu ser primorosa para eficiência econômica. Deste modo, a prioridade tributária passou a ser a acumulação de capital, impedindo taxações relevantes sobre renda e patrimônio e sem criar um imposto único que simplificaria e melhoraria o funcionamento do sistema. O que de fato ocorreu foi a criação de três impostos principais, de incidência sobre bens e serviços: o Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, de competência estadual; e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal. O IPI e o ICM eram cobrados na origem, ou seja, na localidade do produtor, enquanto o ISS era um imposto de cunho cumulativo.

O cerne do problema dos impostos indiretos é o seu impacto negativo para as questões de produtividade e eficiência das cadeias produtivas. Um imposto cobrado na origem significa que o ônus vai para quem produziu o bem ou serviço e não, necessariamente, para quem ou onde ele foi consumido. Sua arrecadação retorna para onde foram produzidos, favorecendo esses locais, em detrimento de onde é realizado o consumo. Isso estimula a guerra fiscal, ou seja, isenções que visam atrair investimentos às custas da carga tributária e da eficiência econômica. Por sua vez, a característica de cumulatividade do imposto, então típica do ISS, significa que sua incidência se dá sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das empresas, impedindo a identificação do montante de imposto repassado ao preço final pelo consumidor, independentemente da quantidade de etapas produtivas. Em suma, é um imposto pouco transparente, que

geralmente incorre em sobreposição ao longo da cadeia, gerando um efeito em cascata de aumento dos preços no bem final.

A partir da Constituição de 1988, as funções dos entes federativos para com a população se alteraram sobremaneira ao que era na Ditadura. A Constituição Cidadã, em resposta aos períodos de repressão e centralização política vividos até 1985, apresentou um caráter social-democrata, com intuito de criar um Estado de bem-estar social brasileiro, de formato universalista, em contrapartida às rotas neoliberais que vinham sendo traçadas pelos países centrais (FAGNANI, 2005).

Para tanto, os tributos brasileiros passam por um novo processo de descentralização das receitas, visando favorecer os estados e municípios, almejando maior autonomia dos entes. Novas funções foram atribuídas ao Estado brasileiro, principalmente à União, como a seguridade social e políticas públicas. No caso da Seguridade Social, um capítulo específico foi reservado para este âmbito na Constituição de 1988, permitindo que contribuições sociais e econômicas - que têm a cumulatividade como característica - financiem a seguridade. Desde a década de 1990, as contribuições passaram a ser cada vez mais utilizadas pela União, pois não são repartidas com os estados e municípios e não precisam respeitar o princípio da anuidade a que os impostos são submetidos (OLIVEIRA; BIASOTO JR., 2015)

A partir desta estrutura, criada na reforma de 1966 e remodelada com a Constituição de 1988, surgem os problemas tributários que a reforma de 2023, pautada pela PEC45/2019, tenta combater. Todos os governos pós-Constituição de 1988 aproximaram-se do tópico da reforma tributária de alguma forma, mas nenhum deles conseguiu concretizá-la, apesar de alterações pontuais terem sido feitas desde então. O caráter imediatista das mudanças promovidas pelos governantes, geralmente visando ajustes de arrecadação e de resultado primário, não conseguiram gerar uma coesão tributária no país e, por consequência, conseguiram aumentar a degeneração dos tributos brasileiros (ORAIR; GOBETTI, 2019)

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (“Reforma Tributária – Perguntas e Respostas”, 2023) aponta que, desde a promulgação da Constituição, mais de 460.000 normas tributárias foram editadas por municípios, estados e federação. Além disso, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), criado em 1996 pela Lei Kandir, tem 27 legislações diferentes – uma para cada estado, mais o distrito

federal. O ISS, por sua vez, tem 5.570 legislações distintas, pois os municípios têm autonomia para definir suas alíquotas. Isso pode gerar sobreposição de impostos e contribuições sociais e econômicas, que por si só tem caráter cumulativo. Já o PIS e a COFINS apresentam, atualmente, mais de 100 hipóteses de alíquota zero e mais de 20 regimes especiais.

Por consequência, o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, precisa dedicar muito tempo para organizar e pagar suas obrigações tributárias. Somados aos problemas teóricos e estruturais do sistema tributário brasileiro, brechas foram abertas para exceções, benefícios fiscais e vantagens a fortes grupos de interesse, gerando um sistema de tributos assimétrico, sem coesão interna e com margem para a chamada “guerra fiscal”. Municípios o fazem através de isenções do ISS enquanto estados buscam atrair empresas ou investimentos por meio de isenções de seu ICMS, transferindo para o estado de destino um crédito que não foi tributado.

Destarte, Orair e Gobetti (2018) apontam que, além da alta complexidade tributária brasileira derivada das várias regras e alíquotas diferentes, o sistema tornou-se altamente ineficiente e regressivo. Os impostos brasileiros sobre bens e consumo são superiores à média da OCDE, assim como os impostos sobre empresas. Entretanto, os impostos sobre renda no Brasil são menores que ao padrão OCDE, enquanto os tributos sobre folha são semelhantes. Isso demonstra que a tributação brasileira onera bastante o consumo, o que por si só já é regressivo, pois taxa igualmente o consumo de pessoas com diferentes poderes aquisitivos, e pouco onera a renda e o patrimônio, que têm maior poder redistributivo.

Diante do exposto, Orair e Gobetti (2018) caracterizam bem a tributação brasileira. Para os autores, a tributação brasileira pode ser caracterizada como: (i) tendo um viés anticrescimento, visto que a literatura contemporânea indica que tributação sobre pessoa jurídica é a mais penosa ao crescimento econômico enquanto a tributação sobre propriedade é a menos danosa ao crescimento; (ii) fonte de conflitos federativos, em razão da incidência dos impostos sobre bases móveis (consumo e serviços) se faz por parte dos estados e cidades, promovendo a famigerada “guerra fiscal”; (iii) volátil em relação às finanças públicas, pois como grande parte da arrecadação incide sobre a produção industrial e lucro das empresas, gera-se um efeito arrecadatório pró-cíclico; e (iv) regressiva quanto à distribuição de renda, pois dada a composição dos tributos

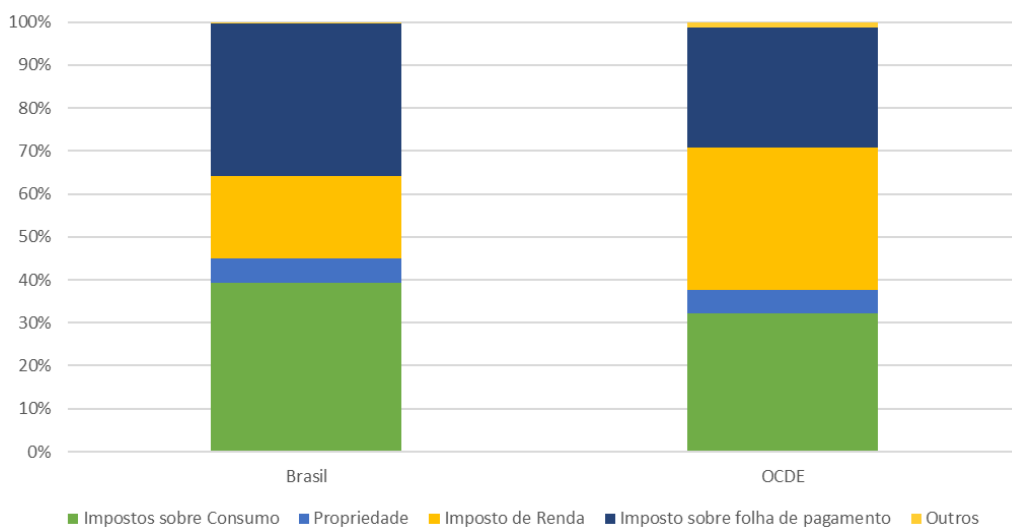
arrecadados, a taxaço em consumo e produ o tendem a penalizar, proporcionalmente, os mais pobres.

Ademais, vale ressaltar que a complexidade da tributa o brasileira inibe investimentos externos, gera litigiosidade e insegurança jurídica e deteriora o ambiente de negócios. O relatório Doing Business (2020), que busca mensurar qualitativamente o ambiente de negócios nos países, ranqueou o Brasil na posi o geral de 109 (sendo 1 a melhor coloca o e 190 a pior), e no que tange aos impostos, o Brasil se encontra na posi o 124. O levantamento aponta que uma empresa de médio porte brasileira gasta 1.500 horas anuais para gerir seus impostos, enquanto o padrão América Latina e Caribe são 317,1 horas.

Neste sentido, nota-se que o Brasil deixou de olhar a tributa o de um papel relevante na política econ mica, no crescimento econ mico e na distribui o de renda, observando-a como um grande  nus aos agentes, priorizando impostos sobre consumo e serviços e deixando de lado t picos como eficiência e progressividade de lado (OLIVEIRA; BIASOTO JR., 2015). Segundo dados do IBRE/FGV (2022) e da OCDE (2023), comprova-se que o Brasil tem uma estrutura tributária que peca mais pela composi o do que pela carga. Em 2020, os impostos brasileiros representaram 30,97% do PIB brasileiro, enquanto a média dos países que compõe a OCDE apontava para 34,11%, entretanto este dado não representa as diferenças tributárias efetivamente.

O gráfico abaixo ajuda a elucidar a diferença na composi o dos impostos entre Brasil e OCDE:

Gráfico 1 – Composi o dos impostos Brasil e OCDE (2020)



Fonte: Dados (FGV/IBRE, 2023) e OCDE (2023). Elabora o própria.

Os impostos sobre serviço e consumo, no caso brasileiro, representaram 40% da carga tributária do país, enquanto na OCDE, ocuparam aproximadamente 32% da carga deste grupo de países. Essa diferenciação já demarca a regressividade na tributação brasileira quando comparada aos países desenvolvidos. Quanto à tributação sobre propriedade, a OCDE tributa uma porcentagem maior quando comparado ao PIB, na casa de 1,85%, mas representa um valor um pouco menor em relação ao total da tributação, totalizando 5,66%. A porcentagem da tributação brasileira sobre propriedade, frente ao total, se manteve em torno de 5,7%. Isso se justifica pela maior carga tributária média da OCDE.

Há outras diferenças na composição tributária da OCDE em relação ao Brasil: a OCDE tributa a renda de pessoas físicas e jurídicas, neste caso o lucro, num valor próximo a 11% do PIB, representando 33% da tributação total. Em contrapartida, o Brasil tributa 5,89% do PIB, sendo referente a 19,02% da tributação total. Por fim, os impostos em folha de pagamento também são diferentes: o Brasil ocupa aproximadamente 35% da sua carga tributária com este padrão de imposto e a OCDE 27,9%. Ao Brasil, este tipo de tributação representa 11,05% do PIB e para a OCDE, 9,67%.

Evidencia-se, portanto, que os tributos em solo brasileiro são regressivos por tributar excessivamente o consumo e serviços por meio de tributação indireta. Ademais, na OCDE, o padrão de tributação sobre renda é maior, destacando-se que a prioridade é a tributação de pessoa física e não jurídica, diferentemente do que ocorre no Brasil. No país, os lucros das empresas são mais tributados do que a renda dos proprietários, e a tributação sobre a folha de pagamento é bastante elevada. Como lucros e dividendos distribuídos das empresas para pessoas físicas não são taxados, enquanto os salários são tributados na fonte pagadora, o sistema tributário brasileiro sobrecarrega trabalhadores assalariados – sobretudo de classe média – na renda e no consumo, enquanto subtributa proprietários do capital.

2. A PEC 45/2019

Agora com diagnóstico da situação tributária brasileira apresentada, pode-se apresentar quais são as principais alterações que a reforma tributária da PEC45 irá promover na tributação sobre consumo brasileira. Em primeiro ponto, o intuito da reforma é manter a carga tributária no mesmo valor em que se encontra hoje em dia (entre 32% e

33% do PIB). Além disso, de modo geral, a reforma de impostos indiretos tem alguns objetivos claros: retirar a cumulatividade do sistema tributário brasileiro e aderir ao modelo de Impostos Sobre Valor Adicionado (IVA); aumentar a base de incidência, trazendo uma alíquota uniforme; melhorar a distribuição das receitas tributárias com alterações nas regras de partilha entre estados e municípios e taxando no destino e não mais na origem, eliminando a guerra fiscal; melhorar a operacionalização da tributação brasileira, tornando-a mais simples; facilitar investimentos e exportações desonerando-os; promover a incidência de impostos sobre as importações, no intuito de tributar de modo uniforme os serviços (inclusive os digitais) que são importados; permitir o Cashback (restituição de impostos) em casos específicos para famílias de menor renda; e institucionalizar a preocupação com o meio ambiente⁶.

Segundo Angelis (2016), o IVA tende a eliminar o efeito em cascata (cumulatividade), que nada mais é que a incidência sucessiva de imposto a cada transação ao longo das cadeias produtivas, sem o direito de compensação aos contribuintes. A tributação em cascata distorce a formação de preços, encarece o processo produtivo e estimula a tomada de decisões menos eficientes por parte das empresas e dos contribuintes. Com isso, destaca-se que os impostos cumulativos não são neutros em relação à atividade econômica, gerando ineficiência dentro de toda a cadeia, e tanto mais quanto mais extensa for a cadeia. Esta é a grande diferença para o Imposto Sobre Valor Agregado, que tende a ser um imposto que propicia altos volumes de receita, sem interferir na conformação das estruturas produtivas, dos fluxos de comércio e dos preços relativos. Deste modo, este padrão de tributação recai apenas sobre o consumo, e não repetidas vezes antes de chegar aos preços.

O grupo de impostos que compõe a tributação sobre consumo de bens e serviços (PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS) será substituído por um IVA Dual e por um Imposto Seletivo. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) irá substituir os impostos PIS, COFINS e IPI que tem competência federal. Já o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de competência subnacional, substituirá o ICMS estadual e o ISS municipal. Ademais, um Imposto Seletivo, de âmbito federal, será criado para incidir sobre produtos que prejudicam a saúde e/ou meio ambiente e não poderá ser favorecido pelos regimes do IBS

⁶ O artigo 145, parágrafo terceiro, da Emenda Constitucional (BRASIL, 2023) discorre: “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

ou do CBS. O IVA Dual que será aplicado pela reforma tem algumas características: base ampla de incidência sobre todos os bens e serviços; não cumulatividade plena, ou seja, aproveitamento integral dos créditos e ressarcimento ágil; imposto cobrado e recebido no local do consumo (destino); imposto “por fora”, o que gerará maior transparência ao sistema; legislação uniforme, garantindo mesmo padrão de funcionamento para o país todo, diferentemente do que ocorre hoje e com tudo isso, um sistema de apuração de impostos simples.

O modelo de IVA, por meio da PEC, colocará uma alíquota padrão de tributação para IBS e CBS, mas irão existir regimes favorecidos, os quais irão pagar 40% da alíquota padrão. Os bens e serviços que farão parte dos regimes favorecidos da Reforma Tributária são: agronegócio e alimentos; cultura e esporte; educação; saúde; transporte rodoviário, ferroviário e hidroviário de passageiros; outros. Além dos regimes favorecidos, haverá regimes específicos (o modelo de apuração difere do IVA, mas não necessariamente é um regime de novos benefícios tributários) para determinados bens e serviços como: como combustíveis e lubrificantes; operações com bens imóveis; serviços financeiros; sociedades cooperativas; planos de assistência à saúde; concursos de prognósticos; compras governamentais; serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, bares, restaurantes e aviação regional.

Objetivo desta sessão foi trazer um diagnóstico sobre a situação da tributária brasileira e compreender as razões para a necessidade de uma Reforma Tributária, além de expor os aspectos centrais e a essência da reforma. Agora, a intenção é partir para aspectos mais específicos das alterações: a nova distribuição da arrecadação para com os entes federativos e os regimes especiais de tributação.

Como já dito, além de alterar a tributação sobre consumo por meio da criação de um IVA Dual, a Reforma Tributária busca enfrentar problemas federativos como a nova partilha das receitas provindas dos tributos, o período de transição para os novos impostos tanto em nível federal quanto em nível estadual e municipal e a composição de fundos de compensação para garantir o mínimo de perdas possível para os entes. Todos esses pontos serão abarcados na próxima sessão do artigo.

2.1. COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

A unificação e simplificação dos impostos estaduais e municipais será acompanhada da criação do Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços (CGIBS). Esse

conselho será responsável por recolher, distribuir e regulamentar sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e prevê em sua composição, representantes de todos os estados, municípios e Distrito Federal. Ademais, está prevista sua independência técnica, administrativa, financeira e orçamentária, tendo seu financiamento proveniente de um percentual da arrecadação de cada ente federativo.

Por ser parte fundamental da repartição federativa, é necessário se deter na análise do funcionamento do Comitê para não haver conclusões precipitadas. A composição da instância máxima de deliberação terá representatividade paritária dos entes, por meio de cinquenta e quatro membros. Dos cinquenta e quatro, vinte e sete representam os estados e o DF, e o restante, os municípios. Dentre os vinte e sete representantes municipais, catorze são eleitos com base nos votos de cada município, tendo eles pesos iguais, e treze são eleitos com base nos votos ponderados pelas respectivas populações. Para qualquer aprovação do Comitê, será necessária a maioria absoluta dos representantes municipais, dos representantes estaduais e dos representantes dos estados que detém mais de 50% da população do país.

Em relação às suas competências, o Comitê terá três funções primordiais: editar regulamento único para os entes e padronizar a interpretação e aplicação da legislação do IBS; arrecadar, compensar e distribuir o produto da arrecadação para os estados, municípios e Distrito Federal; e julgar e decidir conflitos administrativos. Está previsto o controle externo do Comitê pelos tribunais de contas estaduais e municipais, além da fiscalização, lançamento, cobrança e representação jurídica serem realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias dos respectivos entes.

No que diz respeito à arrecadação, o CGIBS reterá um montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração e distribuirá esse montante ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado o creditamento. Regras de distribuição, regime de compensação, critérios de definição de destino e forma e prazo de ressarcimento de créditos acumulados serão definidos posteriormente por Lei Complementar.

2.2. ARRECADAÇÃO ESTADUAL

Apesar da centralização da arrecadação municipal e estadual em um novo órgão, um dos principais objetivos da reforma é minimizar os impactos arrecadatórios nesses

entes. Diante disso, a arrecadação estadual sofre algumas mudanças, a começar pela cobrança do IBS, que substituirá o ICMS, uma das três fontes de arrecadação tributária⁷.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem duas grandes novidades: a possibilidade de alíquotas diferenciadas mediante ao impacto ambiental do veículo e a inclusão de novos veículos na base de incidência. O imposto incidirá sobre veículos terrestres, aquáticos e aéreos, abarcando os bens de classes mais ricas, como iates e jatos particulares e tendo como exceção os aviões agrícolas e com operadores certificados para prestação de serviços a terceiros, embarcações de serviço de transporte, barcos pesqueiros, plataformas aquáticas de movimentação autônoma e tratores e maquinário agrícola.

Sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), haverá a substituição da alíquota máxima fixa por uma progressiva em relação ao valor do quinhão, do legado ou da doação, e a previsão de cobrança sobre bens localizados no exterior, desde que o *de cuius* tenha tido domicílio no país ou que o herdeiro tenha. Além disso, o imposto não incidirá sobre doações para instituições sem fins lucrativos, com finalidade social, organizações beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos. Os critérios de determinação de ação social serão definidos por lei complementar.

Além das receitas tributárias, os Estados recebem recursos federais. Do que compete à União entregar, a cota-parte do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) mantém a proporção anterior: 21,5% da arrecadação dos dois impostos, destinados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE). Soma-se também 10% do produto arrecadado com produtos industrializados e da produção, comercialização e extração de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, de maneira proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados de cada estado. Ademais, 29% da arrecadação da contribuição sobre a intervenção no domínio econômico, referentes ao financiamento de programas de infraestrutura de transporte e ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público. Fora as cotas-parte, os estados arrecadam por meio de outros dois impostos que incidem sobre o patrimônio, os quais têm alterações previstas na PEC.

⁷ As fontes das receitas tributárias dos estados compreendem o IPVA, ITCMD e o IBS, que substitui o ICMS.

Além das mudanças na incidência dos impostos, os estados poderão contar com dois fundos: o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais (FCBF). A criação do FCBF é justificada pelo fim da “guerra fiscal”. Para as empresas não arcarem com a revogação de seus benefícios fiscais dada a extinção do ICMS, a União aportará um total de R\$160 bi para o fundo entre 2025 e 2032. Caso o valor seja insuficiente, os recursos serão complementados e, se houver eventual saldo no fim de 2032, ele será transferido ao FNDR.

O FNDR tem como intuito reduzir as desigualdades regionais e sociais a partir da realização de obras de infraestrutura, fomento de atividades produtivas e incentivo a inovações científicas e tecnológicas. Os recursos serão entregues aos estados de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados a partir dos critérios de população, com peso de 30% e pela participação no Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, com peso de 70%. O financiamento será federal e contará com aportes permanentes, a começar em 2029, com R\$8 bilhões. Até 2033, a cada aporte, haverá um acréscimo de R\$8 bi, e a partir de 2033, os aportes terão acréscimo de R\$2 bi. A partir de 2043, os aportes anuais serão de R\$60 bilhões. Todos os aportes não serão considerados nos resultados primários do Novo Arcabouço Fiscal. Por fim, cabe ressaltar que os estados terão autonomia de decisão acerca da aplicação dos recursos e os critérios de distribuição serão posteriormente definidos por lei complementar.

2.3. ARRECADAÇÃO MUNICIPAL

Os municípios, assim como os estados, dispõem em seus orçamentos receitas de impostos próprios e cotas-parte. Em linhas gerais, os municípios recebem o produto arrecadado pelo Imposto de Renda (IR), no total de 25,5% do total destinado para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), 50% do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, 50% do IPVA e 25% do ICMS. A cota-parte do ICMS é creditada a partir dos seguintes critérios: 65%, no mínimo, na proporção de valor adicionado no consumo, sendo o conceito definido por lei complementar; e os 35% restantes de acordo com a legislação de cada estado, tendo 10% desse valor destinação obrigatória, considerando o nível socioeconômico dos estudantes, baseado na melhoria nos indicadores de aprendizagem e aumento da equidade.

A alteração propõe a manutenção da cota-parte do IR, dos 50% do IPVA de base mais ampla e do ITR e dos 25% sobre o ICMS e o IBS. Até 2033, ano de extinção do ICMS, os critérios de transferência se manterão, ao passo que, para o IBS, os critérios de creditamento das parcelas da receita serão: 80% na proporção da população, 10% baseado nos indicadores de aprendizagem e equidade, 5% com base em indicadores de preservação ambiental e 5% em montantes iguais para os municípios do estado. Ademais, os municípios poderão contar com um quarto do valor total do IS destinado aos estados, seguindo os critérios de transferência do ICMS.

2.4. REGIMES DIFERENCIADOS

A PEC45 prevê alguns regimes especiais para determinados setores da economia. Estão previstas alíquotas diferenciadas para o IBS e CBS, isenções e até reduções em 100% dos tributos. Os critérios específicos para cada setor serão determinados, posteriormente, por Lei Complementar e cada ente federativo terá que readequar suas alíquotas com base na fixada pelo Senado para não haver diminuição da arrecadação, visto que, a princípio, a alíquota dos tributos será a mesma para os estados e municípios.

Estão previstos um regime específico para: operações que envolvem compartilhamento da estrutura de telecomunicação, serviços de transporte coletivo intermunicipais e interestaduais, serviços de saneamento, concessão de rodovias, operações de tratados ou convenções internacionais, serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, agências de turismo e viagens, aviação regional, bares e restaurantes. As sociedades cooperativas poderão optar por um regime específico, desde que não impacte sua competitividade. Os serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde e concursos de prognósticos terão alíquotas diferenciadas. Por fim, os tributos sobre combustíveis e lubrificantes incidirão somente uma única vez.

Os regimes diferenciados preveem uma redução de 60% do IBS e da CBS, havendo hipóteses de isenção ou redução em 100% do valor. A redução de 60% está prevista para: serviços de educação e saúde; serviços de transporte público rodoviário e metroviário, podendo ter isenção; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza; produtos e insumos agropecuários e aquícolas; produtos pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; produções artísticas, culturais,

jornalísticas e audiovisuais nacionais; atividades desportivas; comunicação institucional; e bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

Além da redução de 60% do valor, os regimes que podem dar 100% de redução são: dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; produtos hortícolas, ovos e frutas; serviços prestados pelas instituições científicas, tecnológicas e de inovação (ICT) sem fins lucrativos; compra automóveis por pessoas com deficiência, com transtorno do espectro autista ou por taxistas; e atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística. Para serviços de educação superior vinculados ao Prouni, haverá a redução de até 100% da CBS. Por fim, a reforma propõe a criação de uma Cesta Básica de alimentos, que terá as alíquotas dos impostos zeradas e o objetivo de garantir a alimentação saudável para a população. A lista de alimentos componentes da Cesta será definida por Lei Complementar. Cabe ressaltar, por fim, que os regimes diferenciados poderão ser reavaliados pelo seu custo-benefício a cada cinco anos.

3. IMPACTOS

Agora com as características da Reforma tributária bem especificadas, é válido trazer algumas referências de estudos sobre os resultados que as alterações derivadas da Reforma podem trazer em termos de divisão de receitas tributárias, crescimento econômico e impacto positivo sobre a diminuição da desigualdade social.

3.1. IMPACTOS MACROECONÔMICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

As estruturas da Reforma já foram bem explicitadas e explicadas, assim como as justificativas teóricas que apontam para a necessidade de grandes alterações no sistema tributário brasileiro. Agora se faz necessário revisitar a literatura para tentar compreender quais são os impactos macroeconômicos que as mudanças tributárias podem trazer. Neste intuito, o estudo de Domingues & Freire (2020) tem grande valia por apresentar projeções de impactos macroeconômicos, distributivos e setoriais da Reforma baseada na PEC45/2019.

O intuito aqui, entretanto, não é fazer um estudo do modelo utilizado pelos autores, mas sim buscar compreender os resultados que são encontrados pela simulação. Deste modo, se faz necessário apenas delimitar minimamente a modelagem utilizada e depois analisar seus resultados. Os autores utilizam um modelo de Equilíbrio Geral Computável feito com base em dados das Contas Nacionais do IBGE de 2015 e o modelo possui 11 tipos de família divididas por classes de renda de acordo com a POF de 2018. Além disso, o consumo do governo é exógeno, os estoques se acumulam de acordo com a variação da produção e investimento e estoque de capital são associados a taxas esperadas de retorno e depreciação do estoque de capital.

O modelo considera que IPI, ICMS, ISS, PIS, COFINS, que em 2015 somaram R\$713 bilhões, serão substituídos (sem aumento da carga tributária, ou seja, o novo imposto ocupará a mesma proporção em relação ao PIB que os 5 anteriores) pelo IBS. Ademais, na simulação foram considerados impostos seletivos sobre fumo, bebidas e combustíveis fósseis. A construção dos cenários englobou 4 possibilidades: Padrão (que não engloba impostos seletivos e nem ganho de produtividade); Base (com impostos seletivos, mas sem ganho de produtividade); Cenário (A) (com impostos seletivos e com ganhos conservadores de produtividade); Cenário (B) (com impostos seletivos e com ganhos otimistas de produtividade).

O Cenário (A) será nosso principal parâmetro de interesse por englobar ganhos de produtividade mais modestos, visando não superestimar as possibilidades positivas da Reforma.

Gráfico 2 – Impacto da reforma da PEC 45 sobre atividade setorial e o índice de custo de insumos

	Padrão	Base	Cenário A	Cenário B
Atividade setorial (var. %)				
Agropecuária	3,32	3,43	10,58	18,19
Indústria	8,38 *	8,06	16,65	25,69
Serviços	2,5	2,72	10,1	18,02
Custos dos insumos (var.%)				
Agropecuária	-12,01	-10,89	-13,34	-15,59
Indústria	-8,4	-8	-9,01	-11,19
Serviços	-8,62	-8,22	-10,44	-12,6

Fonte: Domingues e Freire (2020). Elaboração Própria.

Os resultados macroeconômicos no Cenário A que computam os ganhos de produtividade no longo prazo (15 anos) já se mostram fortemente positivos, todos em termos reais: crescimento do 12% do PIB; 12,55% do Consumo das Famílias; 20,30% do

Investimento; e 11,68% das exportações. Os autores destacam que a expansão da atividade econômica advém da queda de custos que seria alcançada com a Reforma, derivada do fim da cumulatividade na tributação brasileira que somada à queda dos custos do capital, gerariam aumento do investimento. As exportações também passariam por forte aumento derivado tanto da queda geral de custos quanto da isenção tributária prevista pelo IBS.

Em âmbito setorial, os impactos também são expressivos: todos os setores saem beneficiados com altos ganhos de atividade.

Gráfico 3 – Resultados Macroeconômicos – Carga Tributária Neutra

Variável (var. % real)	Padrão	Base	Cenário A	Cenário B
PIB	3,99	4,14	12	20
Consumo das Familiais	1,14	1,49	12,55	24,21
Investimento	16,64	16,39	20,3	25,02
Exportações	6,05	6,09	11,68	17,42

Fonte: Domingues e Freire (2020). Elaboração Própria.

A indústria é o setor que mais se beneficia da reforma (com crescimento de 16,65%), seguida da agropecuária (crescendo 10,58%) e depois os serviços (aumentando 10,10%). Esse resultado é significativo, porém não surpreendente: atualmente a tributação sobre bens industriais é mais elevada que de outros setores. Além disso, como se sabe, a indústria depende fortemente de investimentos (que atualmente não cobrem a depreciação do setor) em ativos fixos (como máquina, equipamentos, barracões) que em geral dependem de grande dispêndio de capital próprio e financiamentos.

Por fim, a reforma também traz impactos positivos sobre bem-estar das famílias em termos de desigualdade de renda e consumo.

Gráfico 4 – Impacto de Bem-Estar domiciliar da Reforma Tributária, por tipo de domicílio e simulação (variação equivalente em % da renda por domicílio)

Renda domiciliar	Padrão	Base	Cenário A	Cenário B
0-1 s.m.	3%	3,20%	10,20%	17,50%
1-2 s.m.	2,80%	3%	10,10%	17,40%
2-3 s.m.	2,70%	2,90%	10,00%	17,40%
3-5 s.m.	2,50%	2,70%	9,80%	17,30%
5-6 s.m.	2,30%	2,50%	9,60%	17,10%
6-8 s.m.	2%	2,20%	9,40%	17%
8-10 s.m.	1,80%	2,00%	9,30%	16,90%
10-15 s.m.	1,40%	1,70%	9,00%	16,70%
15-20 s.m.	1,10%	1,30%	8,50%	16,20%
20-30 s.m.	0,60%	1,00%	8,40%	16,30%
Acima de 30 s.m.	0,20%	0,60%	8,10%	16,10%
Média	1,90%	2,10%	9,30%	16,90%

Fonte: Domingues e Freire (2020). Elaboração Própria.

A partir dos resultados da simulação presente em Domingues e Freire (2020) pode-se afirmar que no Cenário A todas as faixas de família saem ganhando com a reforma, mas as famílias de menor renda são mais beneficiadas que aquelas de altas rendas. Desde a primeira faixa (0-1 s.m.) até a sexta faixa (6-8 s.m.) todas têm ganhos acima da média, demonstrando a capacidade distributiva que uma reforma sobre tributos indiretos pode apresentar.

3.2. A NOVA PARTILHA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS

Além de impactos sobre o potencial de crescimento da economia brasileira, a Reforma Tributária também se propõe a acabar com a Guerra Fiscal e tornar a divisão das receitas tributárias mais equânime, ou seja, cidades que respondem por maior população devem ter preferência no recebimento de receitas. Não é isso que ocorre hoje em dia principalmente pelo fato de cada estado poder decidir sua alíquota e por não haver uma definição cabal sobre cobrança em origem ou destino.

Em recente estudo de Gobetti e Monteiro (2023), os autores buscam estimar os impactos redistributivos da Reforma tributária. É válido pontuar que como a Reforma ainda não fora aprovada e votada em todas as instâncias quando o estudo foi publicado (em agosto), os parâmetros podem se alterar, mas de toda forma, este estudo nos ajuda a compreender o cerne dos efeitos trazidos pelas mudanças. Em sua modelagem, os autores consideram algumas hipóteses: 60% de redução para muitos itens da cesta básica; imunidade recíproca entre governos; nova repartição da cota-parte do IBS, sendo 85% pelo nível de população, 5% padrão e o restante derivado do desempenho na educação; utilizam cenários de impacto mínimo, conservador e otimista da reforma sobre o PIB.

A transição para estados e municípios será gradual sendo completada num período de 50 anos. Neste período, as receitas serão distribuídas de duas formas: uma parcela decrescente vai seguir os percentuais de participação de cada cidade e estado no bolo tributário, seguindo a média entre 2024 e 2028; a outra parcela passará a ser distribuída de acordo com o princípio de destino, e os novos critérios de rateio da cota-parte será principalmente orientado pela quantidade de pessoas que vive no local. Seguindo este modelo, em 5 anos 90% do IBS estará distribuído pela antiga regra e 10% já estarão adaptados às novas regras, e a partir disso, 2pp em cada ano irão para seguir a regra nova, chegando em 50 anos com a tributação apenas em destino. Ademais, a

Reforma prevê a criação de um Fundo de 3% da receita livre do IBS que será funcional para amenizar perdas relativas de alguns municípios, mas a receita per capita não pode ultrapassar 3 vezes a média nacional.

Segundo Gobetti e Monteiro (2023) a grande maioria das cidades sai vencedora com a reforma, pois atualmente um dos grandes problemas do regime tributário brasileiro é o fato de que existem diferenças exorbitantes de receitas per capita entre os municípios mais ricos e os mais pobres. O intuito da reforma é conseguir equilibrar melhor essas distribuições de receitas, visando beneficiar maior contingente populacional.

O Brasil tem 5570 municípios, e este gráfico retirado de Gobetti e Monteiro 2023 expõe que no pior dos cenários, no recorte de 20 anos, 820 cidades terão perdas de receitas com a Reforma quando comparado ao cenário sem Reforma. Entretanto, em um cenário otimista, no recorte de 20 anos, o número de cidade perdedoras é de 80. Ou seja, pela estimativa do estudo, as cidades perdedoras (no cenário mais negativo possível) não representam 15% dos municípios brasileiros.

Gráfico 5 – Número de casos em que a receita municipal seria menor que a projetada sem a reforma, para diferentes cenários econômicos

UF	Qt. Municípios	Impacto mínimo (+4%)			Impacto conservador (+12%)			Impacto otimista (+20%)		
		Ano 20	Ano 30	Ano 50	Ano 20	Ano 30	Ano 50	Ano 20	Ano 30	Ano 50
AC	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0
AL	102	3	3	5	0	3	3	0	0	3
AM	62	11	13	14	1	6	10	1	1	6
AP	16	3	3	3	1	3	3	1	1	3
BA	417	31	32	34	5	26	31	5	5	26
CE	184	8	10	10	1	7	8	1	1	8
ES	78	36	41	45	0	25	35	0	0	26
GO	246	65	70	75	8	43	61	7	8	49
MA	217	13	13	13	1	11	13	0	1	11
MG	853	94	100	107	19	80	91	15	18	82
MS	79	40	45	47	7	34	40	4	6	35
MT	141	59	63	73	12	49	59	6	11	50
PA	144	12	13	14	1	11	12	1	1	11
PB	223	7	8	8	0	6	7	0	0	6
PE	184	11	12	12	1	8	10	1	1	8
PI	224	11	12	12	1	11	11	1	1	11
PR	399	24	31	35	3	16	24	3	3	18
RJ	92	30	33	35	8	22	30	5	8	24
RN	167	17	17	17	4	14	17	1	4	14
RO	52	19	21	23	1	14	17	1	1	15
RR	15	4	5	5	0	2	3	0	0	3
RS	497	84	94	104	11	58	80	6	11	62
SC	295	96	114	121	14	70	94	7	12	75
SE	75	8	9	9	0	7	8	0	0	7
SP	645	134	149	162	27	96	125	14	26	102

Fonte: Gobetti e Monteiro (2023).

A partir disso, Gobetti e Monteiro (2023) demonstram que os municípios que se beneficiam da Reforma são em geral municípios mais pobres, sendo eles grandes ou

pequenos e por consequência absorvem maior população. Já aqueles municípios que podem ter perdas são em geral cidades detentoras de refinarias ou hidrelétricas por conta de receberem altas receitas de ICMS derivadas do rateio atual com base no VAF. Por fim, os autores concluem que ao menos 60% dos estados e 82% dos municípios se beneficiam das reformas, e estes valores podem aumentar levando em efeitos sobre o PIB e indiretamente sobre o bolo de receitas tributárias.

Evidentemente a Reforma Tributária tende a ter efeitos positivos para a distribuição de receitas entre os entes federativos e mais especificamente em relação aos municípios, como aponta o estudo. Porém, além desse olhar mais distante levando em conta apenas o ganho de receitas, deve-se pensar no ganho de bem-estar das pessoas. Cidades pobres que atendem maior quantidade da população devem ter receitas maiores pois tem mais requisitos para atender, deste modo, o aumento das receitas pode (e deve) representar maior capacidade de investimento dos estados e municípios para que o bem-estar e a qualidade de vida da população seja amplificada.

4. CONCLUSÃO

A reforma da tributação sobre o consumo é necessária em seus próprios termos, como pretendemos apontar nesse artigo. No futuro, contudo, será importante revisar seus aspectos regressivos, como listado pelo auditor fiscal Bruno Carvalho de Paula (2023):

1) a imunidade tributária para faculdades privadas, redes de televisão, sites de notícia e quaisquer outras entidades ligadas às igrejas, complicada em si mesma por causa da concorrência espúria conferida no mercado educacional e comunicacional, ademais abre a possibilidade de fraudes na forma de criação de igrejas apenas para efeitos de redução de impostos em atividades diferentes do culto religioso;

2) no imposto sobre herança, a criação da figura da imunidade das doações e heranças para instituições sem fins lucrativos, o que pode servir para driblar a taxa efetiva se não for bem regulada;

3) no IPVA, a possibilidade de criação de empresas de transporte ou de pesca de fachada que podem servir como empresas de fachada para isentar os jatinhos e iates de seus donos;

4) autorização para registro de empréstimos não-financeiros, que podem servir como fachada para elevar o custo financeiro presumido e reduzir o valor adicionado sobre o qual incidiria o IVA;

5) ausência de previsão e precaução contra a possibilidade de fracionamento do faturamento de uma grade propriedade rural entre diversas pequenas empresas de fachada, tendo em vista a isenção de produtores rurais de menor porte;

6) ao invés de uso generalizado de cashback para consumidores pobres, o recurso à redução de alíquotas para produtos de necessidade popular não assegura necessariamente o repasse da redução do custo tributário para os preços e, portanto, para os consumidores mais pobres, ao invés de elevar a margem de lucro das empresas;

7) existência de contradições entre a cobrança de impostos seletivos sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio-ambiente, de um lado, e a proibição de tributar insumos agrícolas como agrotóxicos, alimentos perigosos, armas e outros bens e serviços relacionados à segurança, medicamentos que causam vícios, de outro.

De todo modo, necessária em seus próprios termos, a reforma tributária sobre o consumo é insuficiente para o objetivo de financiar o gasto público com maior progressividade tributária. Para essa finalidade, propomos que a elevação da tributação sobre renda e patrimônio, na segunda fase da reforma, chegue pelo menos a até 4 p.p. do PIB para aproximar a carga com tais impostos do nível da OCDE. Isso levaria a carga no Brasil a um nível ainda 1 p.p. do PIB inferior ao nível da OCDE até que elevações maiores da carga ativassem nossa segunda proposta: que elevações superiores a 4 p.p. do PIB levassem a reduções compensatórias das alíquotas do IVA, justificada por motivos que discutimos acima.⁸

⁸ É digno de nota que a proposta de elevação de 4 p.p. do PIB está em patamar inferior à proposta feita pelo estudo que inspirou a proposta dos partidos de oposição, inclusive o PT, chamada de “Reforma Tributária Justa, Solidária e Sustentável”, apresentada como Emenda Substitutiva Global nº 178 à PEC 45/2019. No estudo, lê-se o seguinte: “A participação relativa do imposto de renda no total da arrecadação tributária pode subir de 18,27% para 30,69% (de 5,97% para 10,27% do PIB). A participação relativa da tributação do patrimônio pode elevar-se de 4,44% para 8,03% do total da arrecadação tributária (de 1,45% 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% para 1,11% do PIB). Em contrapartida, pode-se reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos, mitigando-se o caráter regressivo do sistema: 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% 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% para 6,83% do PIB).” (Fagnani, 2018, p. 32).

É fundamental, agora, que os movimentos sociais, partidos e instituições comprometidos com a redução das desigualdades de renda e patrimônio no Brasil realizem amplo trabalho pedagógico para mostrar à população que a segunda fase da reforma tributária é ainda mais importante que a primeira para assegurar maior justiça social no Brasil.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Reforma tributária de ponta a ponta (08 nov. 2023) [<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>].

ANGELIS, Â. **O Imposto Sobre o Valor Agregado e o ICMS no Estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos**. Campinas: UNICAMP, 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Evolução Recente da Carga Tributária Federal, 11 nov. 2015. **Ministério do Planejamento**, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/4bh0Yks>>.

BRASIL. Reforma Tributária – Perguntas e Respostas. **Assessoria Especial de Comunicação Social**, Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas>>. Acesso em: 20 out. 2023.

CARVALHO JR., P. H. B. O Sistema Tributário dos Países da OCDE e as Principais Recomendações da Entidade: Fornecendo Parâmetros para a Reforma Tributária no Brasil. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Diretoria de Estudos Internacionais, Nota Técnica 54, 2022.

FAGNANI, E. **Política Social no Brasil (1964-2002)**. Campinas: UNICAMP, 2005.

FAGNANI, E. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FGV/IBRE. Carga Tributária no Brasil: 1990-2022. **Observatório de Política Fiscal**, 5 jul. 2023. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2022>>. Acesso em: 20 out. 2023.

GOBETTI, S. W. Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF (Parte 2). **Observatório de Política Fiscal**. Disponível em: <<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-0>>. 2024.

OLIVEIRA, F. A.; BIASOTO JR., G. **A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação:** Texto para Discussão, N° 260. Campinas: IE-Unicamp, 2015.

OLIVEIRA, J. M. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Carta de Conjuntura Número 60 — Nota de Conjuntura 1 — 3° trimestre, 2023.

ORAIR, R. O.; GOBETTI, S. W. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma Análise das Propostas de Criação de Um Novo Imposto Sobre o Valor Adicionado para o Brasil:** Texto para Discussão, N° 2530. Rio de Janeiro: IPEA, 2019.

OECD. **Tax revenue (indicator)**. doi: 10.1787/d98b8cf5-en. Acesso em: 20 out. 2023.

OXFAM. **A Distância Que Nos Une – Um Retrato das Desigualdades Brasileiras**, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/3Sesqqd>>.

ROUSSEFF, D. **A reforma tributária da oposição**. 2019. Disponível em: <<https://fpabramo.org.br/2019/10/09/a-reforma-tributaria-da-oposicao/>>.