



REVISTA ONECAT

Jul - Dez/ 2023
ISSN 2317-8523



PUBLICAÇÃO ELETRÔNICA SEMESTRAL DO
NÚCLEO DE ESTUDOS DE ECONOMIA CATARINENSE

ANO 12, NÚMERO 24

CAMINHOS E DESCAMINHOS PARA APROVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Um passo necessário, mas insuficiente: sobre a primeira fase da reforma tributária no Governo Lula | Pedro Paulo Zahluth Bastos, Lucas Medina e Rodolpho Sartori | Qual reforma tributária queremos? | Leandro Horie e Fausto Augusto Júnior | Qual reforma tributária? | Paulo Kliass | A agenda tributária brasileira à luz da nova institucionalidade fiscal: uma análise a partir da teoria monetária moderna | David Deccache

Realização:



UNIVERSIDADE FEDERAL
DE SANTA CATARINA



SUMÁRIO

EDITORIAL	1
------------------------	----------

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

Pedro Paulo Zahluth Bastos

Lucas Medina

Rodolpho Sartori	11
------------------------	----

QUAL REFORMA TRIBUTÁRIA QUEREMOS?

Leandro Horie

Fausto Augusto Júnior	38
-----------------------------	----

QUAL REFORMA TRIBUTÁRIA?

Paulo Kliass	61
--------------------	----

A AGENDA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DA NOVA INSTITUCIONALIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE COM BASE NA TEORIA MONETÁRIA MODERNA

David Deccache.....	77
---------------------	----

REVISTA NECAT

Revista semestral do Núcleo de Estudos de Economia Catarinense

Editor

Prof. Lauro Mattei – UFSC.

Comitê Editorial

Ivo Marcos Theis (FURB); Lauro Mattei (UFSC); Valdir Alvim (UFSC).

Conselho Editorial

André de Avila Ramos (UFSC); André Modenezi (UFRJ); André Moreira Cunha (UFGRS); Anthony Pereira (Kings College – Reino Unido); Fernando César de Macedo (Unicamp); Fernando A. M. Mattos (UFF); Ivo Marcos Theis (FURB); José Luis Oreiro (UnB); José Rubens Garlipp (UFU); Joshua Farley (Universidade de Vermont – EUA); Lauro Mattei (UFSC); Luiz Fernando Rodrigues de Paula (UFRJ); Maurício Amazonas (UnB); Milko Matijascic (IPEA); Nelson Delgado (UFRRJ); Paulo Sergio Fracalanza (Unicamp); Steven Helfand (Universidade da Califórnia – EUA); Valdir Alvim (UFSC).

Endereço

Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Socioeconômico, Departamento de Economia e Relações Internacionais. Campus Universitário, Trindade.
88040-900 – Florianópolis, SC, Brasil.

Revista NECAT – Núcleo de Estudos de Economia Catarinense – Ano 12, nº 24, Jul-Dez. Florianópolis, NECAT, 2023.

É permitida a reprodução desde que citada a fonte. Os artigos assinados são de inteira responsabilidade dos autores.

Página eletrônica: <http://revistanecat.ufsc.br/>

E-mail: necat.ufsc@gmail.com

EDITORIAL

CAMINHOS E DESCAMINHOS PARA APROVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Lauro Mattei¹

Logo após a Constituição de 1988 ficou evidente que o sistema tributário brasileiro era extremamente perverso, dada sua complexidade e suas características regressivas que penalizavam fortemente as camadas mais pobres da população. Assim, desde o início da década de 1990 o assunto foi pautado em diferentes fóruns de debates sobre o desenvolvimento nacional, porém sem nunca ter sido encaminhado de forma adequada².

Nesse cenário, observa-se a existência, além dos diversos tributos federais, de diferentes alíquotas de tributos estaduais, especialmente do ICMS, bem como milhares de alíquotas de ISS, tributo restrito ao âmbito municipal. Essa miscelânea tributária permitiu a existência de contradições e a criação de vantagens indevidas para segmentos sociais melhor estabelecidos, as quais contribuíram para as chamadas “guerras fiscais”. O resultado geral é que tudo isso gerou um sistema de tributação ineficiente e desigual, uma vez que se onera muito o consumo, porém quase nada a renda e o patrimônio dos segmentos sociais melhor posicionados economicamente.

A trajetória desse debate sofreu nova incursão em 2019, ano em que o Deputado Federal Baleia Rossi (MDB-SP) apresentou a Proposta de Emenda Constitucional que ficou denominada de PEC 45/2019. Tal proposta foi assessorada pelo Centro de Cidadania Fiscal, com redação do economista Bernard Appy³. Na essência, tal proposição buscava implementar uma substituição e/ou simplificação de tributos. Registre-se que no mesmo ano um conjunto de partidos de oposição, sob a liderança do Partido dos Trabalhadores (PT), apresentou uma proposta que procurava atacar as duas ordens do problema, ou seja, tanto a simplificação de tributos visando acabar com a regressividade

¹ Professor Titular com atuação no curso de Graduação em Economia e no Programa de Pós-Graduação em Administração, ambos da UFSC. Coordenador Geral do NECAT-UFSC e pesquisador do OPPA/CPDA/UFRRJ. Email: l.mattei@ufsc.br

² Registre-se que entre 1993 e 2023 o Capítulo Constitucional Tributário já sofreu 20 emendas, porém sem nunca ter sido alterado em sua essência: a desigualdade do sistema.

³ Atualmente Secretário Extraordinário da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda.

como a implementação de regras sobre a questão da renda e do patrimônio dos diferentes segmentos sociais.

O fato é que o debate sobre esse assunto no Congresso Nacional (CN) ficou praticamente paralisado durante todo o período da pandemia (2020-2022), somente retornando com maior vigor durante o primeiro semestre de 2023. Assim, em junho/23 o Grupo de Trabalho (GT) da Câmara Federal (CF) aprovou uma proposta básica para ser discutida e deliberada pelo plenário dos deputados. De maneira sintética, tal documento continha os seguintes pontos: criação de um novo sistema de tributação IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) que deveria substituir 5 tributos (IPI, PIS COFINS, ICMS e ISS) e ser cobrado no local de consumo visando acabar com a dupla tributação (origem e destino). Em termos de alíquotas, foi previsto uma alíquota padrão e outra diferenciada para atender casos específicos, como da saúde. Além disso, foram previstas algumas exceções, como são os casos da Zona Franca de Manaus e o funcionamento do Simples com as regras atuais, ao mesmo tempo em que alguns setores teriam regimes fiscais específicos. Para contornar os possíveis desequilíbrios, o Grupo de Trabalho também propôs o mecanismo do “Cashback”, ou seja, da devolução de parte dos impostos pagos. Por fim, previu-se também a cobrança de impostos sobre veículos aquáticos.

A partir desses distintos mecanismos, o Grupo de Trabalho da CF esperava o fim da guerra fiscal; a desoneração das exportações porque o tributo seria cobrado apenas no consumo; a ampliação da transparência sobre o valor que estará sendo pago de tributo em cada produto; uma maior segurança jurídica e a expansão do crescimento econômico, dado que a simplificação tributária proposta eliminaria os custos das empresas.

No mês de julho de 2023, após intensos debates, a CF aprovou uma reforma tributária com base no documento do GT, porém com pequenas alterações. No dia 06.07.2023, em votação em segundo turno, 375 deputados votaram a favor da reforma proposta pelo relator Aguinaldo Ribeiro (Deputado do PP-Paraíba), enquanto outros 113 deputados votaram contra a proposta e apenas três deputados optaram pela abstenção. Na essência, o documento aprovado pela CF indica que os tributos federais, estaduais e municipais (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) serão substituídos por dois tributos sobre o valor agregado (IVAs) com a seguinte configuração:

1º) Contribuição sobre Bens e Serviços (**CBS**): imposto sob gestão federal que irá unificar 3 tributos atuais (IPI, PIS e COFINS);

2º) Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): tributo com gestão compartilhada entre estados e municípios visando unificar o ICMS (estadual) e o ISS (municipal).

De forma genérica, esse modelo aprovado está sendo chamado de IVA Dual porque buscará compatibilizar diversos tributos com distintas competências (federal, estadual e municipal).

Além dessa estrutura geral, foram aprovados diversos outros aspectos que integram a Reforma Tributária:

a) **Fase de transição:** a Câmara Federal aprovou que o período de transição durará sete anos, compreendendo o período entre 2026 e 2032, sendo que a partir de 2033 os cinco impostos mencionados anteriormente deixarão de existir. No ano de 2026 iniciará a transição dos impostos federais, enquanto em 2029 iniciará a transição do ICMS e ISS, período em que serão testadas as bases tributárias visando calcular as alíquotas, tanto da CBS quanto do IBS.

b) **Alíquotas:** o texto aprovado na CF não estabeleceu os valores de cobrança dos IVAs, porém indicou que caberia ao Senado Federal (SF) a fixação de alíquotas de referência, as quais orientariam as cobranças no período de transição nas três esferas governamentais. Para tanto, se prevê que os patamares estabelecidos pelo SF deverão ficar em vigor até que leis federal, estadual ou municipal definam as alíquotas sob responsabilidade de cada ente federado. De todo modo, o texto informa que as alíquotas dos dois novos tributos deverão espelhar a carga tributária existente atualmente. Desta forma, estimou-se que a alíquota do futuro IVA deverá ficar em aproximadamente 25%.

c) **Conselho Federativo:** o texto da CF também instituiu o Conselho Federativo, com a responsabilidade de centralizar a arrecadação do futuro IVA que substituirá o ICMS e o ISS. Após muitos debates, chegou-se ao consenso que tal conselho terá a seguinte composição: 27 conselheiros que representarão os estados e o Distrito Federal (um representante por unidade federativa); 14 representantes a serem eleitos pelos municípios; e 13 representantes eleitos pelos municípios, porém com peso do voto ponderado pelo número de habitantes.

d) **Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR):** a proposta aprovada na CF prevê a criação desse fundo que terá como objetivo reduzir as desigualdades regionais e com previsão para começar a ser implementado a partir de 2029. Inicialmente o mesmo receberá um aporte de R\$ 8 bilhões, valor que deverá ser aumentado progressivamente

até 2032. A partir de 2033 o Governo Federal deverá destinar R\$ 40 bilhões por ano ao FDR.

e) **Cesta Básica Nacional de Alimentos:** a proposta também incluiu a criação de uma cesta básica de alimentos de abrangência nacional e com isenção de tributos. Ou seja, as alíquotas para os IVAs federal, estadual e municipal serão zeradas para os produtos que farão parte da referida cesta. Caberá a uma lei complementar dos produtos destinados à alimentação humana que farão parte da referida cesta.

f) **Cashback:** a proposta aprovada pela CF prevê o mecanismo de devolução de impostos para um público específico (famílias de baixa renda), cujo objetivo é “reduzir as desigualdades de renda”. Da mesma forma que no caso anterior, tal proposição será regulamentada por meio de uma lei complementar.

g) **Isenções tributárias:** a proposta aprovada sugere um conjunto de bens (medicamentos específicos, dispositivos médicos para pessoas com deficiências, produtos hortícolas, etc.) que poderão ser isentos da cobrança dos IVAs. Todavia, tal proposição também deverá ser definida em lei complementar.

h) **Imposto do “pecado”:** aprovada a criação de um imposto seletivo, de competência da União, sobre bens e serviços prejudiciais à saúde coletiva e ao meio ambiente (em especial cigarros e bebidas alcoólicas). A regulamentação será definida posteriormente.

i) **Imposto sobre renda e patrimônio:** foi instituída a cobrança de IPVA para jatinhos, iates e lanchas, uma vez que pelo sistema atual esses equipamentos não pagavam qualquer tributo. Não estarão incluídos neste tributo barcos de transportes de passageiros, barcos voltados à pesca industrial, artesanal científica ou de subsistência. Além disso, a pedido da Confederação Nacional dos Municípios, foi autorizada a atualização, por parte das administrações municipais, do cálculo do IPTU com base em critérios definidos em lei.

j) **Tratamentos diferenciados:** a proposta aprovada na CF prevê que alguns tipos de produtos e serviços poderão receber tratamento especial. Neste caso, destacam-se combustíveis e lubrificantes, compras governamentais, cooperativas e serviços de hotelarias, parques de diversão e temáticos, restaurantes, aviação regional, planos de assistência à saúde, serviços financeiros, concursos de prognósticos (loterias).

k) **Contribuições para infraestrutura:** a pedido dos governadores do MT, MS, GO e PA consta do texto aprovado a possibilidade de instituição de uma contribuição sobre produtos primários e semielaborados que são produzidos nos respectivos estados. Tais contribuições serviriam para realização de investimentos em obras de infraestrutura e habitação nos respectivos estados.

l) **Isenção de tributação à entidades religiosas:** o lobby da bancada religiosa da Câmara Federal impôs aos governos federal, estadual e municipal a proibição de qualquer imposto sobre atividades realizadas em templos religiosos de qualquer culto, proibição extensiva também às organizações assistenciais e beneficentes que estejam vinculadas às entidades e templos religiosos.

Após a aprovação da proposta pela CF, emergiram distintas avaliações desse processo. Marcos Lisboa, professor de Economia do INSPER-SP, viu com bons olhos a proposta aprovada uma vez que ela propicia mais benefícios para os segmentos sociais mais vulneráveis porque, segundo ele, é mais eficaz transferir renda por meio de políticas públicas e cuidar dos mais pobres do que tentar redistribuir renda por meio de tributação sobre o consumo. Por isso, entende que falta um próximo passo que é a tributação progressiva sobre lucros e salários dentro da lógica de que “quem ganha mais tem que pagar alíquotas maiores”.

Já José Roberto Afonso, economista e professor do Instituto Brasileiro de Direito Público, afirma que é importante alterar imposto sobre o consumo, mas isso não é suficiente. Para ele, o erro consiste em ficar olhando apenas para alterar o passado⁴ e praticamente não se observar o futuro. Além disso, é essencial rever a questão da tributação sobre contribuição previdenciária, do Sistema S, bem como separar o que é remuneração de um trabalhador e remuneração de um empresário capitalista.

Após a aprovação da Reforma Tributária na CF, a proposta passou a tramitar por um longo período no Senado Federal (SF), momento em que sofreu diversas alterações, conforme sintetizaremos na sequência, chamando atenção que a nova proposta recebeu apoio, em 08.11.2023, de apenas 53 senadores, representando 4 a mais do número mínimo necessário. Como a matéria aprovada na CF em julho/23 sofreu alterações no SF, a nova proposta deveria passar novamente pela CF, uma vez que qualquer teor de mudança constitucional precisa ser idêntico nas duas casas legislativas do país.

⁴ Autor informa que o passado significa o sistema tributário brasileiro instituído em 1965.

No geral, o SF manteve a aprovação da criação dos IVAs conforme deliberação da CF, porém com diversas alterações. O Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica foi ampliado para os estados do Acre, Rondônia e Roraima, além do Amazonas, cujo disciplinamento será definido por lei complementar. Foram redefinidas diversas alíquotas de tributos para a fase de transição, destacando-se que em 2026 o IVA Federal (CBS) terá alíquota de 0,9%, enquanto o IVA compartilhado entre estados e municípios (IBS) terá alíquota de 0,1%, patamar que será igual também no ano de 2027 e que terá elevação paulatina até o ano de 2032, uma vez que em 2033 tanto o ICMS e o ISS serão extintos. Ao mesmo tempo, em 2027 será extinto o IPI, tributo que dará lugar para a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE), cuja finalidade é manter a competitividade da Zona Franca de Manaus. Além disso, no texto aprovado pelo SF foi inserido um mecanismo que dará maior percentual de tributos arrecadados com o IBS para os estados e municípios que aumentarem suas arrecadações ao longo do tempo.

O SF manteve também a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos isentos de impostos. Todavia, criou uma “cesta básica estendida” composta por alimentos com redução de 60% em suas alíquotas. Além disso, manteve o “casback”, porém com acréscimo de que a devolução também seja obrigatória no fornecimento de energia elétrica à população beneficiada pelo programa e no gás de cozinha.

Além disso, foi estabelecido o corte de 60% dos impostos para 13 setores de atividades: serviços de educação, serviços de saúde, dispositivos médicos (fórmulas nutricionais, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiências, etc.), produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, serviços de transporte coletivo de passageiro rodoviário e metroviário de caráter urbano e metropolitano, alimentos destinados ao consumo humano e sucos sem adição de açúcares e conservantes, produtos de higiene pessoal e de limpeza consumidos por famílias de baixa renda, produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura, insumos agropecuários e aquícolas, produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas, além de bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional. Segundo o parecer aprovado pelo SF, a manutenção desses benefícios deverá ser avaliada a cada cinco anos.

Do ponto de vista dos tratamentos diferenciados, o SF manteve a maior parte da lista aprovada na CF, porém com exclusão das compras governamentais e inclusão das

atividades esportivas desenvolvidas pelas Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs) e a produção de hidrogênio verde. Da mesma forma que na condição anterior, a definição desses benefícios será regulamentada por lei complementar, além de se manter a possibilidade de tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas.

Com relação ao “Imposto do Pecado” aprovado na CF, o relator no Senado manteve o mesmo teor, porém com acréscimo de tributos sobre armas e munições, exceto nos casos quando o armamento for destinado à administração pública. Já em relação aos temas da tributação da renda e do patrimônio o SF manteve a proposta original, com acréscimo da cobrança progressiva do Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD) no domicílio da pessoa falecida, isentando-se de cobrança quando houver doações para instituições sem fins lucrativos e com relevância pública e social.

Também foi aprovada a criação de um fundo de compensação para compensar pessoas físicas e jurídicas que perderam benefícios fiscais já concedidos e que eram garantidos até 2032, além de determinar que a União compense, a partir de 2026, eventuais perdas de arrecadação dos estados e municípios devido ao novo sistema tributário do país.

Quanto à gestão do IBS (IVA compartilhado por estados e municípios), o SF introduziu a nomenclatura de Comitê Gestor do IBS no lugar de Câmara de Conselho Federativo aprovado na CF. Não houve alteração na composição original, porém se alterou as regras para as tomadas de decisões do Comitê. Assim, as deliberações serão tomadas ao atingirem cumulativamente os votos nos estados (maioria absoluta de seus representantes e de representantes que correspondam a mais de 50% da população do país, na CF era 60%) e nos municípios pela maioria absoluta de seus representantes. Além disso, o SF alterou a forma de indicação da presidência, pois o escolhido deverá ter notório conhecimento de administração tributária, além de ser aprovado por, no mínimo, 41 senadores da república.

Além disso, mais dois pontos mereceram destaque na proposta aprovada pelo SF. Por um lado, foram mantidas as proibições de tributações sobre templos religiosos, apenas com a inclusão dos serviços prestados pelos correios que também não poderão ser tributados. Por outro, foram adotados novos mecanismos para manutenção e estímulo da Zona Franca de Manaus diante da eminente extinção do IPI, como é o caso da criação de uma nova contribuição (CIDE) sobre importação ou comercialização de bens que

recebam incentivos. Finalmente, ao atender demandas das montadoras, o SF abriu a possibilidade da adoção de linhas de crédito presumido para incentivar a produção de veículos elétricos e flex.

Diante desse conjunto de alterações aprovados pelo SF, a proposta de reforma tributária teve de retornar para aprovação da CF. E tal fato ocorreu no dia 15.12.2023 com apoio de 365 deputados em votação de segundo turno, enquanto outros 118 votaram contrariamente ao projeto de reforma. Nesse dia fez-se um acordo entre as duas casas visando impedir que a proposta tivesse de ser reanalisada novamente pelo SF. Tal acordo entre a CF e o SF foi embasado na retirada dos seguintes pontos da proposta dos senadores:

- a) Retirada da proposição da criação da CIDE para manter a competitividade da Zona Franca de Manaus;
- b) Suprimida a proposta de criação de uma “cesta básica estendida de alimentos” com impostos reduzidos;
- c) Suprimida a regra que premiava os estados que arrecadassem mais tributos durante o período de transição da reforma (2026-2032);
- d) Excluído o item que isentava os tributos de importação de combustíveis na Zona Franca de Manaus.

A partir desse conjunto de alterações que fazem parte do pacote de medidas tributárias, caberá ao Senado Federal regulamentar esse processo por meio das chamadas “leis complementares”. De um modo geral, pode-se dizer que houve um grande avanço para o país com a aprovação da reforma após mais de trinta anos de debates. Todavia observou-se que politicamente ocorreu uma polarização durante todo o processo, sendo que a oposição minoritária ao projeto reformador é composta praticamente pelos mesmos representantes que, ainda em 2019, dominavam o governo central e apresentaram a proposta que acabou ganhando novos contornos posteriormente. Isso demonstra que o mantra de outrora do “Brasil acima de todos” nem sempre condiz com a prática adotada nos tempos atuais. Além disso, deve-se registrar, também, o peso dos lobbies de diversos setores econômicos que impuseram uma nova conotação à proposta original do grupo de trabalho da Câmara Federal.

Visando contribuir com esse importante debate que está em curso no país e que envolve os mais distintos agentes econômicos, sociais e políticos, a Revista NECAT

apresenta um conjunto de artigos sobre o tema da Reforma Tributária aprovada ao final de 2023 com o objetivo de evidenciar os diferentes contornos desse debate. Registre-se que os artigos que estão sendo publicados na presente edição foram sendo produzidos e submetidos ao longo das discussões que ocorreram nas duas casas legislativas do país.

O primeiro artigo, intitulado “Um passo necessário, mas insuficiente: sobre a primeira fase da Reforma Tributária no Governo Lula” e de autoria de Pedro Paulo Zahluth, Lucas Medina e Rodolpho Sartori, apresenta e analisa o que denominam de primeira fase da reforma considerando a importância de se observar esse processo a partir de distintas dimensões que contemplam não apenas o tema da taxa sobre o consumo de bens e serviços, mas também os assuntos relativos à renda e patrimônio, os quais não foram contemplados no processo atual. Após explicar os mecanismos que compõem a reforma aprovada pelo Congresso Nacional (denominada de primeira fase), os autores concluíram que os aspectos potencialmente regressivos da primeira fase precisam ser avaliados durante a implementação e possivelmente revistos, destacando-se que a segunda fase é mais relevante porque ela eleva a possibilidade de se aumentar a justiça social no país.

O segundo artigo, intitulado “Qual Reforma Tributária Queremos?” e de autoria Leandro Horie e Fausto Augusto Júnior, debate a relevância da questão tributária no país à luz das perspectivas do movimento sindical. Inicialmente é mostrado que o sistema tributário brasileiro regressivo impõe um custo maior àqueles segmentos sociais com menor poder aquisitivo. Para explorar melhor essas contradições, os autores lançaram mão de uma análise comparativa entre o sistema existente no Brasil com aqueles existentes nos países desenvolvidos, procedimentos que segundo os autores permitiria visualizar os melhores caminhos que o país teria para se chegar a uma tributação mais equânime e que privilegiasse os salários em detrimento da especulação financeira.

O terceiro artigo, intitulado “Qual Reforma Tributária?” e de autoria de Paulo Kliass, resgata a importância do debate tributário na agenda política e econômica do país, destacando que um conjunto de interesses contraditório acaba limitando o leque de alternativas a serem debatidas e aprovadas pelo Congresso Nacional. Segundo o autor, isso é relevante para se compreender a escolha feita para se alterar o sistema tributário do país, cuja marca é o elevado grau de regressividade. Decorre daí a escolha pelo caminho da simplificação dos tributos via unificação dos diferentes impostos sobre o consumo de

bens e serviços. Com isso, o autor concluiu que se avançou pouco em temas cruciais que poderiam efetivamente provocar mudanças estruturais na essência do ambiente tributário do país.

O quarto artigo, intitulado “A agenda tributária brasileira à luz da nova institucionalidade fiscal: uma análise com base na Teoria Monetária Moderna” e de autoria de David Deccache, procura mostrar as dificuldades enfrentadas pela agenda da reforma tributária no Brasil. Utilizando-se de conceitos da Teoria Monetária Moderna (TMM), o autor mostra como as atuais restrições fiscais obstruem o planejamento harmônico das reformas necessárias. Para tanto, apresenta-se uma agenda mais abrangente que não se limita apenas à correção de tributos sobre os mais ricos, mas que também inclua uma redução dos impostos sobre as camadas mais pobres da população, além de aumentos nos gastos sociais como caminhos para melhorar a renda dos segmentos mais vulneráveis, o que abriria caminhos para a construção de uma sociedade mais justa.



Neste sentido, a Revista NECAT apresenta mais esse número dedicado ao debate nacional relativo à Reforma Tributária. Na verdade, essa edição representa a continuidade dos trabalhos que o NECAT/UFSC vem realizando há tempos no sentido de mostrar a conexão existente entre o debate realizado no âmbito do país e suas ramificações no estado de Santa Catarina.

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 energicamente 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 sobre 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 diretos 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

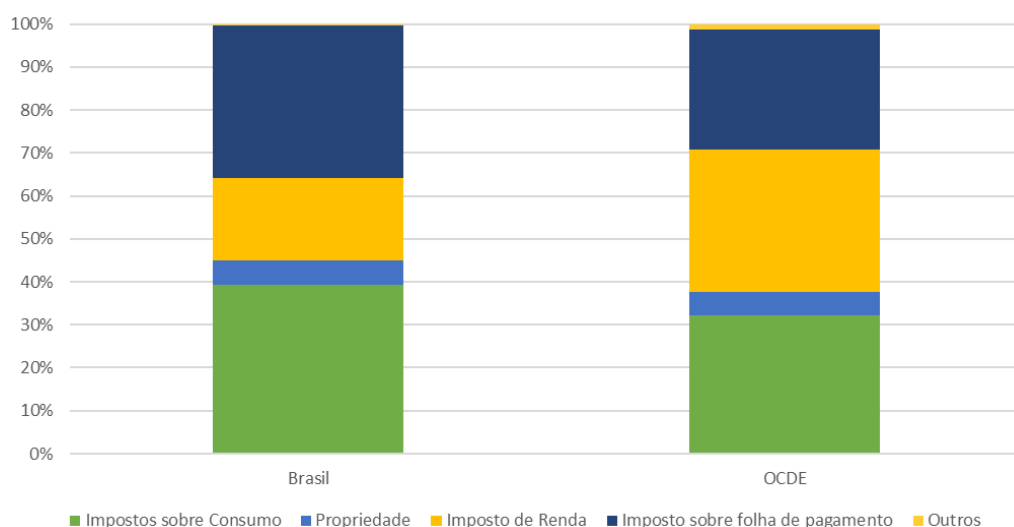
arrecadados, a taxaço em consumo e produço tendem a penalizar, proporcionalmente, os mais pobres.

Ademais, vale ressaltar que a complexidade da tributação 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 posição geral de 109 (sendo 1 a melhor colocação e 190 a pior), e no que tange aos impostos, o Brasil se encontra na posição 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 tributação de um papel relevante na política econômica, no crescimento econômico e na distribuição de renda, observando-a como um grande ônus aos agentes, priorizando impostos sobre consumo e serviços e deixando de lado tópicos 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 composição 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 composição dos impostos entre Brasil e OCDE:

Gráfico 1 – Composição dos impostos Brasil e OCDE (2020)



Fonte: Dados (FGV/IBRE, 2023) e OCDE (2023). Elaboração 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 providas 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 cujus* 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 taxaação 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/>>.

QUAL REFORMA TRIBUTÁRIA QUEREMOS?¹

Leandro Horie²

Fausto Augusto Júnior³

Resumo: O presente artigo busca debater os aspectos relevantes da questão tributária no Brasil pela ótica do movimento sindical e do acúmulo recente do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) sobre o tema. Entre as principais questões abordadas, destaca-se a regressividade do sistema tributário, centrado na tributação indireta (impostos sobre o consumo) e no qual aqueles que tem maior poder aquisitivo não são os que mais pagam impostos, em desacordo com o princípio da “capacidade contributiva”. O artigo explora as diferenças entre a estrutura tributária do Brasil e a dos chamados países “desenvolvidos”, onde os impostos diretos são dominantes, e termina analisando os caminhos desejados para se avançar em relação a uma tributação mais equânime no país, que privilegie a produção e os salários em vez da especulação financeira, rentismo e grandes fortunas.

Palavras-chave: estrutura tributária; injustiça fiscal; distribuição de renda; tributos diretos; tributos indiretos.

WHAT KIND OF TAX REFORM DO WE WANT?

Abstract: This article discusses the relevant aspects of the tax system in Brazil from the perspective of the union movement and the recent efforts of the Inter-Union Department of Statistics and Socioeconomic Studies (DIEESE) on tax reform. Among the main issues, the regressiveness of the tax system stands out, concentrated on consumption taxes and in which the richest population is not responsible for the majority of tax collection, in disagreement with the principle of "contributory capacity" to pay of taxes. The article points out the differences between Brazil's tax structure and that of countries considered "developed", where direct taxes (on income and assets) are dominant, and ends by analyzing the desired paths to move towards more equitable taxation in the country, which favors production and job creation over financial speculation, rent-seeking and large fortunes.

Keywords: tax structure; tax injustice; income distribution; direct taxes; indirect taxes.

INTRODUÇÃO

Quando nos referimos ao sistema tributário de um país, estamos falando de um conjunto de normas legais que financiam a atividade realizada pelo Estado.

¹ As opiniões aqui contidas não necessariamente refletem os posicionamentos institucionais das entidades nos quais os autores são vinculados.

² Economista e mestre pelo Instituto de Economia da Universidade de Campinas (IE-Unicamp), onde atualmente faz doutorado. Técnico do DIEESE e professor da Escola DIEESE de Ciências do Trabalho nos cursos de extensão e pós-graduação na área de Economia e Políticas Públicas. E-mail: leandro@dieese.org.br.

³ Sociólogo e mestre pelo Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo (FFLCH-USP) e doutor pela Faculdade de Educação da USP. Diretor técnico do DIEESE. Professor da Escola DIEESE de Ciências do Trabalho. E-mail: fausto@dieese.org.br.

A cobrança de tributos sempre esteve presente na história das sociedades. As regras de cobrança, assim como suas motivações, no entanto, se transformaram no decorrer dos séculos e, nos dias de hoje, a arrecadação de impostos é essencial para a existência e manutenção de um Estado democrático e de direitos.

A formação dos Estados Nacionais e as crescentes demandas sociais incrementaram as necessidades por recursos para financiá-las. No mundo desenhado após a Segunda Guerra Mundial, as políticas públicas de “Welfare State”⁴ se voltaram para o atendimento das necessidades sociais e econômicas da população, que por sua vez foram (e ainda são) financiadas por toda sociedade. Para isso, desenvolveram-se instrumentos que permitiram tributar mais a população em melhor situação econômica, diferenciando-as da parcela de menor renda, dentro de sistemas democraticamente acordados e no qual o princípio da “capacidade contributiva” era a referência, no qual havia respeito aos limites econômicos de cada cidadão para que cada um contribuísse segundo as suas possibilidades.

No caso brasileiro, apesar de maior espaço de tempo, a visão de acesso a direitos sociais como condição ao pleno exercício da cidadania foi uma construção social crescente, que se destacou ao fim do regime militar e se consolidou na Constituição Federal de 1988 (CF 88), tornando universal um conjunto de políticas sociais, como saúde, educação e seguridade social, em detrimento de uma visão meramente assistencialista e excludente que vigorava até então. Para o financiamento dessas políticas, foi estabelecido um conjunto de instrumentos capazes de sustentá-las de modo solidário, da mesma forma que ocorre nos países desenvolvidos. Porém a dinâmica posterior à promulgação da CF 88 fez com que o funcionamento das políticas e o seu financiamento se distanciasse das demais experiências do mundo: há no Brasil políticas públicas semelhantes ao “Estado de Bem-Estar Social” dos países centrais, mas com uma estrutura de financiamento incompleta⁵, o que, além de gerar subfinanciamento do sistema, também não permite colocar em prática a “justiça tributária”, que faria com que aqueles que mais podem (os “mais ricos”) pagassem mais. O sistema tributário brasileiro acaba não somente tornando o financiamento das políticas públicas mais voláteis, como também é regressivo e que perpetua a desigualdade social (que deveria atuar para reverter).

⁴ Coloca-se aqui “nuances” porque mesmo no que se convencionou chamar de “Welfare State”, no século XX, há diferenciações muito mais acentuadas do que o país ou o “nome” pode sugerir. Para mais consultar CONTENTO & WOLF (2016).

⁵ Há inúmeros dispositivos na Constituição, mas até hoje falta regulamentação para questões como, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas.

Por isso, o debate atual sobre a reforma tributária (inclusive já com a aprovação da chamada “primeira fase”) iniciado em 2023 é muito oportuno no Brasil. Não se pode deixar de registrar que se trata de uma discussão permeada de interesses, em que diferentes atores da sociedade possuem visões diversas, não coincidentes, sobre a distribuição do financiamento da carga tributária. No caso dos trabalhadores e trabalhadoras, devido à estrutura tributária injusta, uma suposta “neutralidade” (ou seja, manter a estrutura de quem se arrecada) no debate lhes é prejudicial, já que a manutenção do *status quo* tributário significa perpetuação da “injustiça tributária”, situação em que são agudizadas a má distribuição de renda e o estímulo à especulação e sonegação; por isso trabalhadores e trabalhadoras se contrapõem à posição hegemônica do empresariado e da grande imprensa. Expor este ponto de vista é fundamental, em meio a um processo que não deixa de ser uma disputa de classes, abarcando diferentes concepções de mundo.

Este artigo visa refletir sobre a “visão” de um ator social importante, que é o movimento sindical brasileiro, a partir do acúmulo recente do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), instituição que lhes subsidia.

O texto, após uma visão diagnóstica sobre o sistema tributário brasileiro, procura mostrar os comparativos internacionais, nos quais fica evidente nossa “injustiça tributária”, que faz com que os mais pobres paguem proporcionalmente mais impostos. Posteriormente, trata aspectos envolvidos no debate recente, como os incentivos fiscais e a reforma tributária aprovada em fins de 2023. O artigo também inclui a apresentação de pontos que deveriam ser contemplados por uma reforma tributária e que não necessariamente foram.

Existe na grande imprensa, e mesmo em boa parte do debate acadêmico, muito da visão hegemônica do empresariado de que há excesso de impostos e de que eles seriam um dos principais “culpados” por aquilo que chamam de “custo Brasil”. Procuramos, com esse artigo contrabalançar essa concepção, salientando desde sempre que o debate, sob nosso ponto de vista, deve ser permeado por uma visão solidária do financiamento das políticas públicas brasileiras e pelo imenso legado que elas possuem como marco civilizatório do país no pós-Constituição de 1988.

1. ALGUNS CONCEITOS

Há três formas de financiamento do Estado: emissão de moeda, endividamento e geração de receitas próprias via tributos. Os impostos, taxas e contribuições arrecadados devem

ser considerados o “preço da cidadania”: são eles que vão financiar políticas públicas que (deseja-se) sejam universais, independentemente do tamanho da contribuição individual. Outra visão é a de que a arrecadação de tributos tem como objetivo principal satisfazer, através do Estado, necessidades coletivas que não podem e/ou não devem ser atendidas pelo setor privado. O sistema tributário, por sua vez, é o conjunto de normas hierarquicamente organizadas versando sobre a matéria tributária, ou seja, sobre como se arrecada impostos, taxas, contribuições, entre outros.

Um primeiro aspecto importante para o funcionamento de um sistema tributário justo é a observância do princípio da “capacidade contributiva”, segundo o qual deve haver isonomia na tributação, tratando de forma desigual os desiguais de maneira que haja uma tributação proporcionalmente justa entre todas as pessoas conforme sua condição econômica. Dito de outra forma, tributando de forma proporcional e equânime todas as pessoas, segundo a respectiva da renda, o que significa que se arrecada mais em termos absolutos de quem possui mais renda e pode pagar mais. Além disso, um sistema tributário precisa também atender aos princípios de legalidade (mediante lei) e tipicidade, que é a descrição de como e quem se tributará (MARIA & LUCHIEZI Jr., 2010).

Os tipos de tributos se dividem basicamente em:

- Impostos: instituídos por lei e recolhidos ao Fisco sem contrapartida específica do Estado;
- Taxas/tarifas: somente podem ser cobradas se associadas a uma ação do Estado;
- Contribuições de melhoria: valorização que o Estado, por meio de um serviço, proporciona a um bem imóvel;
- Contribuições sociais: financiamento da política de seguridade social e das demais do Estado de bem-estar brasileiro (na CF 88 foram criadas algumas para financiamento da seguridade social, como a Cofins).

A base de incidência da carga tributária também é importante. Ela se divide conforme descrito a seguir:

- Direta: incide diretamente sobre a pessoa, dando-lhe tratamento específico, conforme sua capacidade contributiva. Exemplo: imposto de renda (IR), imposto sobre herança, imposto sobre lucros e dividendos, sobre ganhos de capital;
- Indireta: embutido no preço do produto. Com dois contribuintes: o de direito (empresário, que recolhe) e o consumidor (quem paga, de fato). A arrecadação ocorre pelo ato de

aquisição de um produto, independentemente de quem compra ser rico ou pobre. Exemplo: imposto sobre consumo de produtos e serviços.

Quando se afirma que determinado sistema tributário é regressivo ou progressivo, faz-se um juízo de valor sobre a incidência da base tributária, se ela segue os preceitos de progressividade na tributação segundo capacidade contributiva ou não.

Sistema tributário regressivo é aquele que arrecada proporcionalmente mais daqueles com menor capacidade contributiva como, por exemplo, em sistemas tributários muito focados em impostos sobre o consumo ou tributação indireta, já que esse ato independe da renda pessoal, o que dificulta a estratificação das pessoas pela sua renda/patrimônio e, dessa forma, tem menor poder de diferenciação da capacidade contributiva de cada pessoa. Por exemplo, uma pessoa pobre ou rica compra o mesmo arroz e assim paga o mesmo imposto em termos absolutos; mas como há uma diferença de renda entre as pessoas, o valor total do tributo do arroz para a população pobre é muito mais representativo sobre sua renda total do que para a população de maior renda, no qual proporcionalmente o valor absoluto do imposto pesa muito menos.

Um sistema tributário progressivo, por sua vez, é aquele que, respeitando os princípios de legalidade, obtém sucesso em tributar proporcionalmente aquelas pessoas com maior capacidade contributiva, ou seja, mais ricas. Nesses sistemas tributários geralmente há predomínio da chamada tributação direta, com maior participação de impostos sobre renda, lucros e patrimônio e menos sobre o consumo, com maior participação de tributação, por exemplo, sobre heranças, propriedades, ações e ganhos financeiros, entre outros, que permite diferenciar mais adequadamente as pessoas segundo sua renda/patrimônio pessoal.

Por fim, especificamente sobre um imposto progressivo, é importante destacar que ele unicamente pode ser insuficiente para tributar de forma eficiente; portanto, a progressividade tributária parte do pressuposto de que há predomínio de tributação direta, mas esta também deve ter uma tipicidade que permita maior eficiência possível na tributação segundo a capacidade contributiva.

2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONTRADIÇÕES

Um diagnóstico rápido sobre o sistema tributário brasileiro indica que ele não proporciona “justiça fiscal” nem respeita o princípio constitucional da “capacidade contributiva”. Apesar da estrutura de incidência relativamente simples, possui muitas exceções

que acabam proporcionando inúmeros subterfúgios para o pagamento de menos impostos⁶ e permitindo diversas interpretações legais, o que o torna, na prática, muito mais complexo do que é em teoria. Além disso, não tem transparência suficiente, como, por exemplo, no que diz respeito a incentivos fiscais e isenções, sem dispor de dados públicos de avaliação nem de retorno e eficiência.

Sumariamente, o sistema tributário brasileiro pode ser diagnosticado como:

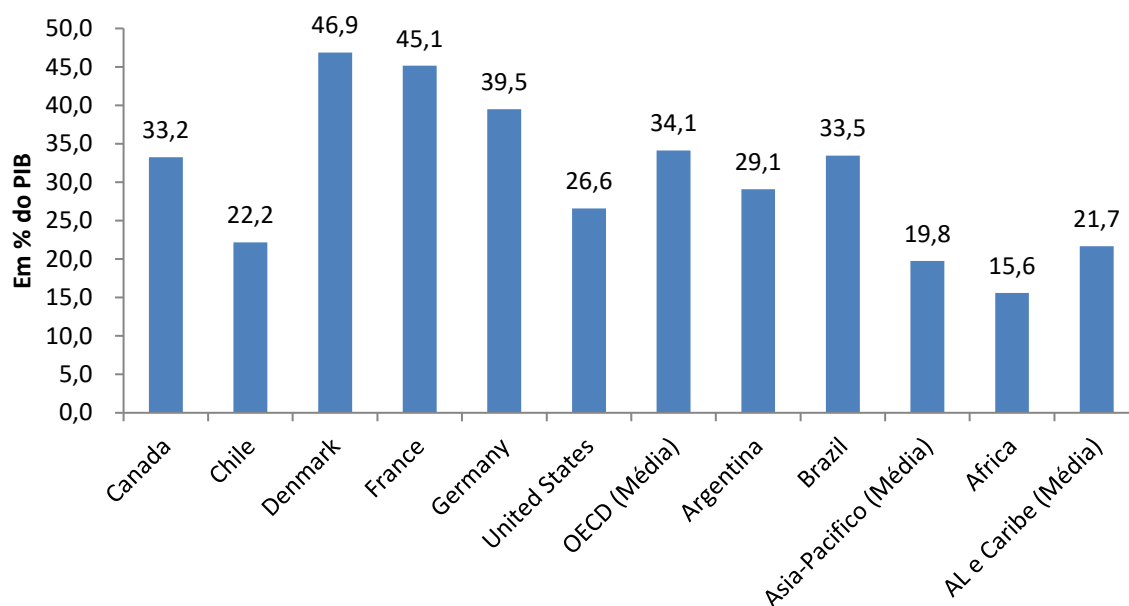
- Regressivo: a tributação indireta é maior do que a tributação direta, o inverso do que ocorre nos países centrais, onde a carga tributária é mais focada em renda e patrimônio do que em consumo;
- Alto grau de complexidade (5.568 municípios e 27 UFs). Há divergências e exceções/isenções que geram judicializações excessivas e abrem espaço para “guerra fiscal” entre unidades da federação;
- Efeito de “cascata”, ou seja, tributação em mais de uma etapa da cadeia produtiva do mesmo imposto;
- Subtributação, que gera subfinanciamento de muitas políticas públicas;
- Grande sonegação (o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Carf, tinha em fins de 2023 pelo menos R\$ 1,3 trilhão em causas) e elisão (uso de estratégias legais para pagamento de menos impostos, como o “Planejamento Tributário”).

Um primeiro aspecto sempre muito salientado pelos “críticos” do sistema tributário brasileiro é de que a carga tributária brasileira é demasiadamente alta. É necessário colocar a discussão em termos corretos: a carga tributária brasileira em relação ao PIB (considerando União, estados e municípios) de fato se assemelha mais aos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) do que à média da América Latina, mas isso ocorre porque nosso sistema de políticas públicas, como saúde, educação e assistência social, entre outras, tem perfil universal e, dessa forma, é muito mais semelhante aos países desenvolvidos do que dos latinos. A previdência no Chile, por exemplo, funciona em regime de capitalização individual e no Brasil prevalece o sistema de repartição solidária (todos contribuem). O sistema de saúde brasileiro é universal (qualquer cidadão pode utilizar), enquanto em vários países são necessários contribuição prévia, planos privados, seguros ou pagamentos particulares. Dessa forma a comparação com países com estrutura de políticas

⁶ Como, por exemplo, no caso do assalariado (a) que é descontado “na fonte” e o seu empregador (a) enquadrando sua renda de outras formas para pagar menos, como juros sobre capital próprio, entre outros.

públicas semelhantes nos coloca com carga tributária em relação ao PIB semelhantes. No caso brasileiro, há ainda um subfinanciamento óbvio em várias dessas políticas, o que torna indispensável que o tema seja visto não necessariamente sob a perspectiva do excesso de impostos, como muito se propaga, mas principalmente levando em conta a questão de quem realmente paga impostos no país e qual sua destinação.

Gráfico 1 – Arrecadação tributária em relação ao PIB (em % do PIB) – 2021



Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da OECD Stat e Receita Federal do Brasil.

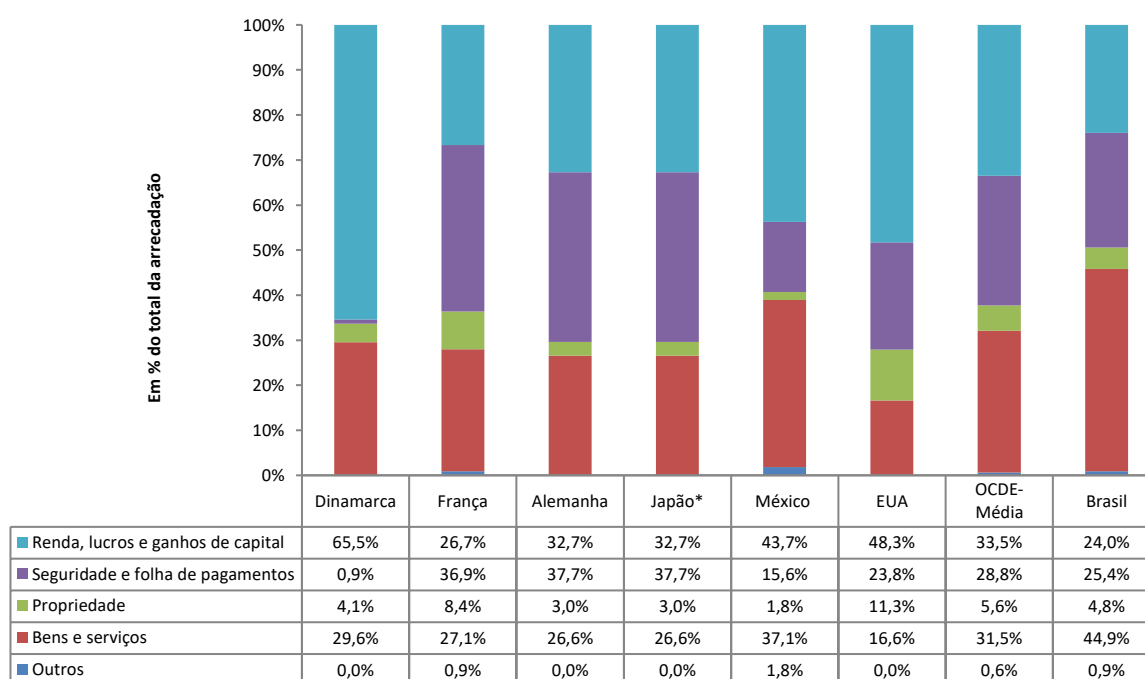
Quem paga impostos no país? Como se gastam os recursos arrecadados? Um olhar mais detalhado sobre essas duas perguntas ajuda a compreender que quem geralmente mais obtém benesses do Estado são os que, proporcionalmente, menos contribuem para financiá-lo como, por exemplo, os que auferem recursos oriundos dos juros da dívida pública⁷ ou possuem isenções/incentivos fiscais, muitas vezes restrito à população de maior renda, grandes empresas, instituições financeiras e grandes investidores. São esses mesmos grupos que defendem “menos Estado” para pagar menos impostos: nada mais individualista do que essa afirmação, que traz como resultado mais desigualdade para um país já desigual.

⁷ Segundos dados do Tesouro, nos últimos 12 meses finalizados em setembro de 2023, somente com juros da dívida pública foram gastos mais de R\$ 609 bilhões (valores deflacionados pelo IPCA), ou 5,1% do PIB no valor anualizado de 2022, gasto superior ao funcionalismo público federal, orçamento públicos da saúde, educação e equivalente à grande parte do gasto com benefícios previdenciários, considerada a maior despesa do orçamento federal. Para mais detalhes, ver: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/resultado-do-tesouro-nacional-rtn>.

Como abordado anteriormente, o sistema tributário brasileiro que é regressivo - já que é excessivamente concentrado em tributação sobre consumo de bens e serviços, o que não permite uma tributação mais eficiente pelo princípio da capacidade contributiva – deveria privilegiar a tributação direta sobre renda e patrimônio. Em outros países, especialmente entre os membros da OCDE, é possível observar que a tributação direta sobre propriedade, renda e ganhos de capital é predominante. Enquanto no Brasil a arrecadação indireta é de quase 45%, a média da OCDE é de 31,5%. Se somada tributação sobre renda e propriedade (tributação direta), no caso brasileiro ela é de menos de 30%, enquanto a média dos países da OCDE chega a quase 40%.

Especificamente sobre a folha de pagamentos, a grande assimetria se deve à natureza das fontes de financiamento da seguridade dos respectivos países: enquanto na Dinamarca ela é de natureza fiscal, no caso brasileiro ela é mista, e as contribuições sobre a folha possuem importância considerável no orçamento da política (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Distribuição da carga tributária em % do total – 2020 (*) e 2021

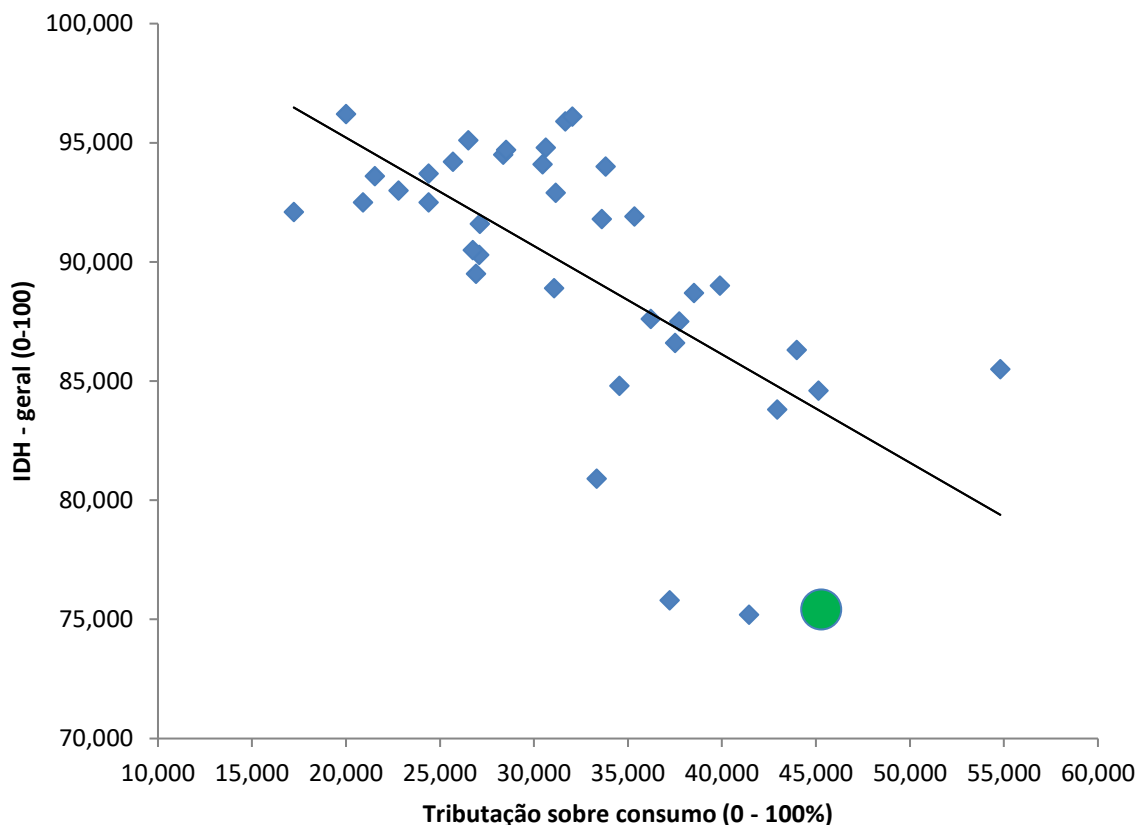


Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da OECD Stat, OCDE Revenue e Receita Federal do Brasil.

À luz dos dados e evidências, há possivelmente relação entre maior tributação indireta (ou menor tributação direta) e menor desenvolvimento, como é possível observar no Gráfico 3, que relaciona o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e a porcentagem da tributação indireta (sobre o consumo) sobre a tributação total. Percebe-se que o Brasil, com participação

dos impostos indiretos maior que os diretos, tem IDH inferior à média dos países membros da OCDE (como França, Estados Unidos e Dinamarca) analisados, localizando-se no estrato inferior e à direita do Gráfico. Já a maioria dos países com IDH superior apresenta faixas de tributação indireta menores, ou seja, a maior parte da tributação é direta, localizando-se predominantemente na parte esquerda superior do Gráfico 3.

Gráfico 3 – Tributação sobre o consumo em relação ao total da carga tributária e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), países selecionados, últimos dados disponíveis (círculo verde: Brasil)



Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados do Banco Mundial, Pnud (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) e OCDE.

O predomínio dos impostos indiretos no Brasil gera distorções sobre a distribuição da carga tributária entre os vários estratos da população. Trabalho de Silveira et al. (2022), considerando os decis de renda da população a partir dos microdados da Pesquisa de Orçamento Familiar, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (POF-IBGE), de 2017/2018, mostra como o peso maior dos tributos sobre o consumo, em vez da tributação direta sobre a renda, patrimônio e ganhos de capital, faz com que a população de menor renda pague

proporcionalmente mais impostos do que a população mais rica⁸. Os dados da Tabela 1 mostram que, enquanto os mais pobres pagam mais de 26% de sua renda em tributos, os 10% mais ricos da população brasileira pagam pouco mais de 19%. E saliente-se que essa diferença é provavelmente maior entre os 5% e o 1% mais ricos.

Tabela 1 – Participação dos tributos diretos e indiretos na renda total das famílias – Brasil, 2017/2018

Décimos de renda familiar per capita	Impostos Indiretos	Impostos Diretos	Total de impostos diretos e indiretos
1º decil mais pobre	23,4	3,0	26,4
2º decil	17,3	3,8	21,1
3º decil	15,6	3,8	19,4
4º decil	14,3	4,3	18,6
5º decil	14,0	4,9	18,9
6º decil	13,1	5,0	18,1
7º decil	12,7	5,6	18,3
8º decil	12,5	6,7	19,2
9º decil	11,5	8,2	19,7
10º decil mais rico	8,6	10,6	19,2
Média	11,2	8,0	19,2

Fonte: IBGE. Microdado da POF 2017-2018.

Elaboração: SILVEIRA, F. G. et al. Texto para Discussão nº 2823, IPEA, 2022, p. 24.

A partir dessa distorção, uma série de desdobramentos podem ser observados. Por exemplo, na questão de gênero, trabalho realizado por Viecei & Avila (2023), considerando tanto a POF de 2017/2018 como os “Grandes números do IRPF de 2020” (imposto de renda de pessoa física), aponta distorção relevante relacionada à questão de gênero. Segundo o trabalho, apesar de a maioria das declarações das faixas superiores de renda do imposto de renda pertencer a homens, as mulheres pagam em média maiores alíquotas. E nas famílias chefiadas por mulheres, especialmente de baixa renda, os gastos com impostos indiretos (predominantes) são superiores aos das famílias chefiadas por homens.

⁸ Vários trabalhos, utilizando a POF de outros anos (1995/1996, 2002/2003 e 2008/2009) também apresentam resultados na mesma direção, como o realizado pelo SINDIFISCO NACIONAL em 2010 chamado “Sistema Tributário: diagnóstico e elementos para mudanças”, ou o produzido pelo IPEA em 2011 com o nome “Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social” (Comunicado do IPEA nº 92).

Considerando especificamente alguns tributos, fica evidente o distanciamento da prática do sistema tributário brasileiro dos demais existentes no mundo. No caso do imposto de renda, por exemplo, a eficiência do imposto brasileiro é comprometida porque possui, conjuntamente, baixo valor de isenção, poucas faixas de estratificação de renda e pouca variação de alíquotas⁹: isso significa um poder reduzido para realizar diferenciações mais acentuadas de tributação, especialmente no topo da pirâmide social, além de incluir pessoas que auferem menos que a renda média mensal do trabalho no Brasil¹⁰ entre os declarantes. Em comparação com a média dos países da OCDE, mesmo com igual número de alíquotas, a faixa de isenção brasileira é menor e as alíquotas, mais restritas.

Quadro 1 – Quadro comparativo do imposto de renda em países selecionados

País	Imposto de renda ^{11 12 13 14}		
	Nº Alíquotas	Alíquota mínima e máxima	Isenção ano (R\$)(1)
Estados Unidos	7	alíquota mínima e máxima: 10 a 37%	0
Alemanha	3	alíquota mínima e máxima: 14 a 45%	37.374,42
Espanha ³	5	alíquota mínima e máxima: 19 a 45%	26.091,58
Suíça ²	11	alíquota mínima e máxima: 0,0 a 13,2%	37.107,16
Noruega ⁴	6	alíquota mínima e máxima: 0 a 26%	89.656,79
França	4	alíquota mínima e máxima: 11 a 45%	40.195,13
Média OCDE	5	alíquota mínima e máxima (médias): 14,6% e 44,6%	40.900,31
Brasil	4	alíquota mínima e máxima: 7,5 a 27,5%	28.559,70

Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados OECD Stat, World Bank Data, RFB (Receita Federal do Brasil) e BCB (Banco Central do Brasil).

A cobrança sobre lucros e dividendos, assim como sobre herança, é outra questão que exemplifica bem a distorção causada pela preponderância da tributação indireta sobre a direta no Brasil: não há cobrança sobre dividendos, a alíquota sobre lucro é mais de 10% inferior à média da OCDE e as alíquotas brasileiras sobre ganhos de capital são menores não somente

⁹ Segundo a Receita Federal do Brasil e o Sindifisco Nacional (2010), o país já chegou a ter 16 faixas de renda (entre 1976 a 1978) e com alíquotas que alcançaram 60% (entre 1983 e 1985).

¹⁰ O rendimento médio real de todos os trabalhos, no trimestre julho-agosto-setembro de 2023, foi de R\$ 2.982, valor que, multiplicado por 12 meses, significa uma renda total de R\$ 35.784. O limite de isenção do imposto de renda brasileiro foi de R\$ 28.559,70 em 2023.

¹¹ Estimativa a partir de valores disponibilizados pelo OCDE Stat, RFB e BCB.

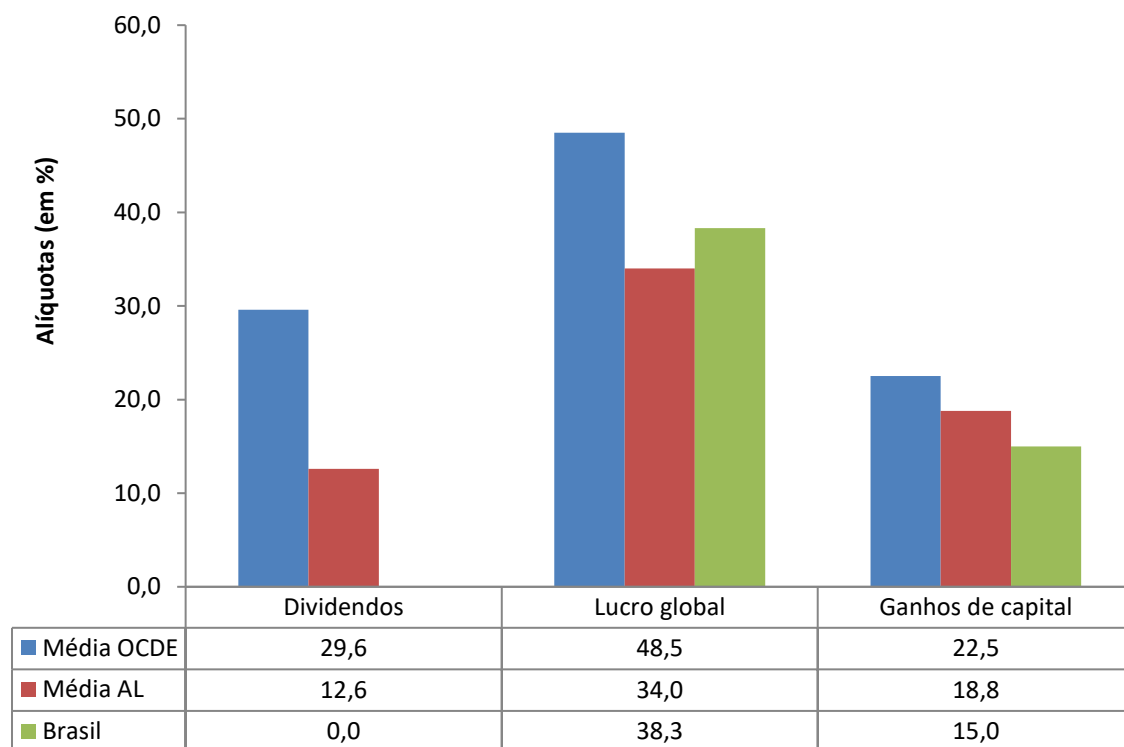
¹² Não é uniforme em todo país e também difere segundo base de arrecadação e situação familiar (solteiro, separado, etc.). Para mais, ver em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/30d0de54-en/index.html?itemId=/content/component/30d0de54-em>.

¹³ Não é uniforme nacionalmente (nacional e regional somados).

¹⁴ 4 Ver: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/894945f8-en/index.html?itemId=/content/component/894945f8-em>.

que as cobradas nos países da OCDE, mas também que as dos países da América Latina (Gráfico 4).

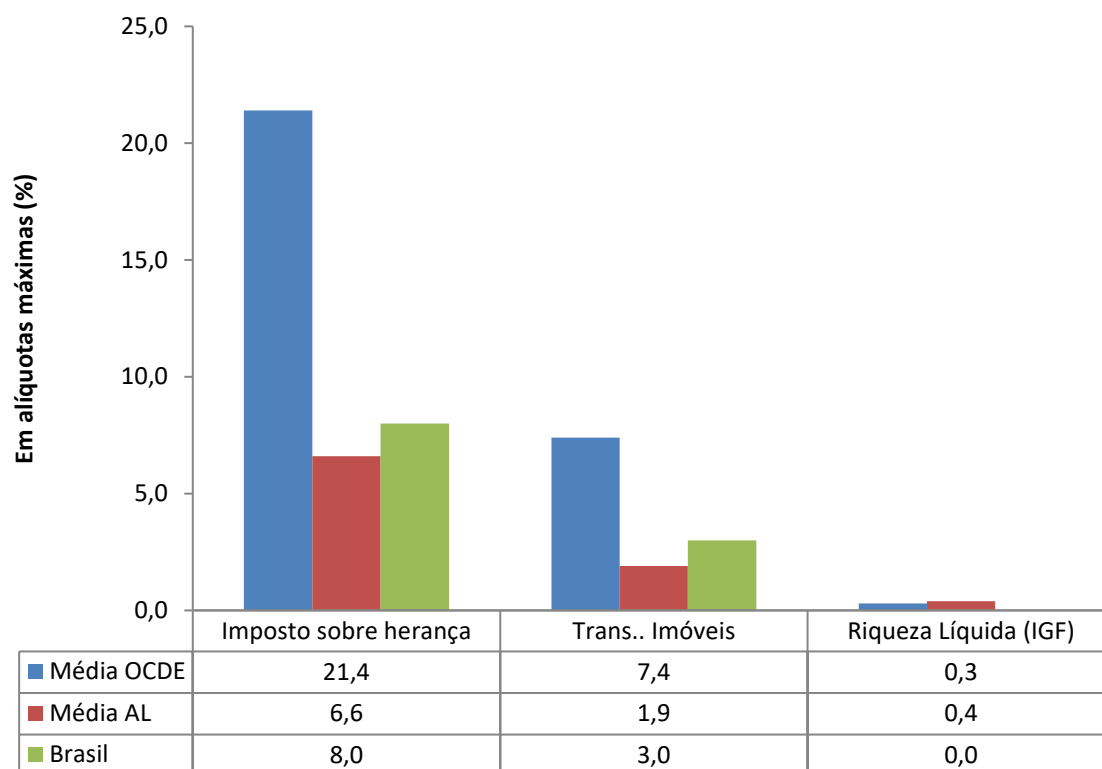
Gráfico 4 – Alíquotas sobre dividendos, lucros e ganhos de capital (médias), Brasil, países da OCDE e da América Latina, 2020



Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da OECD Stat e Receita Federal do Brasil.

Em relação à tributação sobre herança, transferência de imóveis e riqueza líquida (IGF), o Brasil não possui impostos sobre grandes fortunas e tem alíquotas sobre propriedade inferiores à média dos países da OCDE.

No geral, há pouca tributação sobre propriedade e estoque de riqueza no Brasil, o que gera subtributação de uma população considerável. A tributação sobre propriedade e estoque de riqueza poderia ser fonte de financiamento mais estável e progressivo, abrindo espaço para redução de impostos sobre consumo e beneficiando a população de menor renda. Para se ter ideia do potencial arrecadatário, se fossem instituídos impostos sobre os “super-ricos”, segundo o DIEESE (2020), cobrando-se 5% sobre a parte igual ou superior ao fluxo mensal de renda de R\$ 60 mil/mês, poderiam ser arrecadados mais de R\$ 30 bilhões/ano; e se a cobrança fosse monofásica (uma vez), incidente sobre estoque de riqueza, poderiam ser arrecadados quase R\$ 80 bilhões/ano (com alíquota de 2,5%), valores que poderiam ser maiores caso as alíquotas também fossem mais altas.

Gráfico 5 – Alíquotas máximas de imposto sobre herança, transferência de imóveis e Riqueza Líquida (IGF), em %, 2020

Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da OECD Stat e Receita Federal do Brasil.

Além dos exemplos citados, há outros problemas no sistema tributário brasileiro, entre eles:

- Imposto Territorial Rural (ITR): apesar da extensão territorial do país e da considerável concentração de terras, esse imposto federal é um dos menos representativos na arrecadação total, atingindo 0,01% do PIB. Para efeito de comparação, por exemplo, o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) totaliza 0,5% do PIB. Apesar de ter como pressuposto diferenciar terras produtivas de improdutivas, na prática inúmeros subterfúgios levam à baixa arrecadação e ao descumprimento da função que ele teria de regular, a concentração fundiária;
- Não há impostos sobre dividendos, remessas de lucro ao exterior e outras fontes de ganhos de capital, o que gera subtributação de lucros e ganhos de capital. O mesmo se aplica a juros sobre capital próprio¹⁵ (JCP) e *pró-labore*, diferente de salários, que são tributados na “fonte”;

¹⁵ A partir de 2023 o governo federal tem buscado formas de “acabar” com os benefícios tributários relacionados aos JCP, proporcionando aumento de receitas, mas tem havido resistência por parte do congresso sobre seu fim.

- Excessiva informalidade do mercado de trabalho brasileiro: segundo o DIEESE (2020), um aumento de apenas 10% no emprego formal, com redução proporcional da informalidade, poderia significar ampliação da arrecadação tributária em mais de R\$ 35 bilhões/ano;
- Excessiva sonegação: cálculos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário ou o Sinprofaz (Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional) estima que, por ano, mais de R\$ 450 bilhões são sonegados.¹⁶ E, conforme salientado anteriormente, somente no Carf do governo federal, há mais de R\$ 1,3 trilhão em valores brutos, dos quais metade concentra-se em 150 empresas.¹⁷

Dessa forma, pode-se observar que o sistema tributário brasileiro, por possuir grande peso dos impostos indiretos e uma série de distorções, isenções, renúncias, evasão e subtributação, acaba por beneficiar parcela reduzida da população, a de maior renda, em detrimento dos mais pobres, trabalhadores e trabalhadoras, aposentados e aposentadas, entre outros, que proporcionalmente acabam pagando mais impostos.

3. ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS E CREDITÍCIOS: A OUTRA FACE DA MESMA QUESTÃO

Outra parte da questão tributária, tão relevante quanto arrecadar, diz respeito a quanto o Estado deixa de receber diante do volume de isenções, subsídios, regimes fiscais diferenciados, entre outros instrumentos. Essa questão se torna tão importante quanto a arrecadação em si, pois devido à maior rigidez do gasto público de curto prazo, o ato de isentar tributariamente um agente econômico pode significar, muitas vezes, que outra parte da sociedade terá de arcar com mais do que já contribui para compensar esta perda de receita.

Não se trata aqui somente de tecer juízo de valor sobre isenções e outros instrumentos tributários: a questão é exatamente ter em conta que, ao renunciar a uma receita, o Estado tem como critério que uma diminuição da arrecadação tributária deve(ria) significar mais renda disponível para o agente beneficiado, o que daria a ele maior poder de gasto resultando em aumento na renda nacional e um efeito líquido na sociedade maior do que se o recurso fosse arrecadado. Dito de outra forma, ao abrir mão de receitas, o Estado quer incentivar o aumento da renda da economia e, dessa forma, estimular indiretamente o produto e o bem-estar da

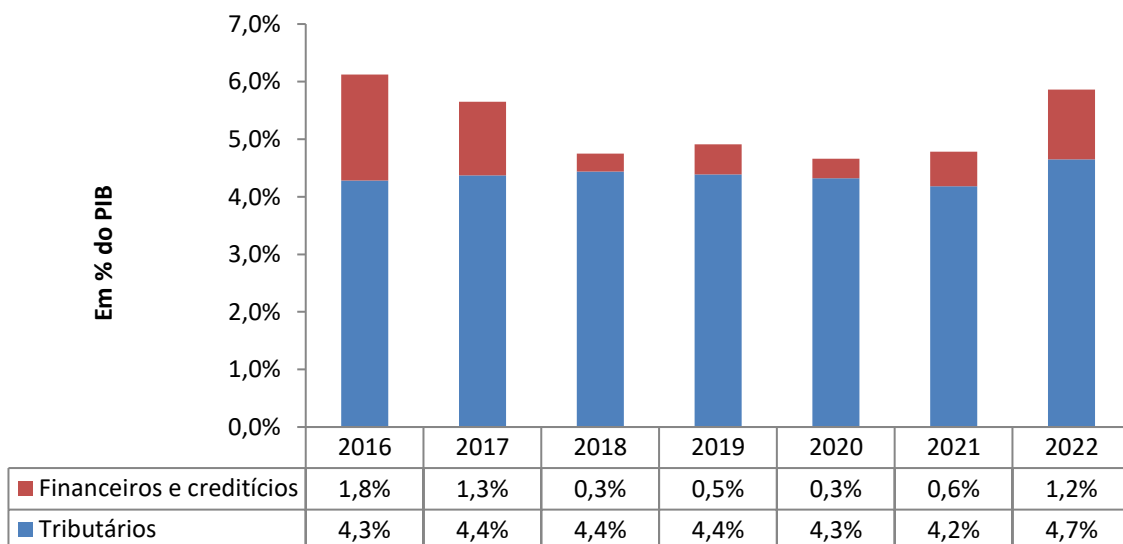
¹⁶ Somente em 2022 este valor pode ter chegado a mais de R\$ 626 bilhões, segundo a mesma entidade. Fonte: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-fecha-ano-com-valor-superior-a-r-626-bilhoes/>.

¹⁷ Ver <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/06/5098902-processos-parados-no-carf-somam-rs-13-trilhao-segundo-haddad.html>.

sociedade, com consequente impulso para a arrecadação. Em casos mais específicos, quando a renúncia ocorre em determinados setores ou circunstâncias, busca-se estimular, desenvolver ou dar mais condições de competitividade econômica, setorial ou social àquele segmento em relação aos demais.

A tradição na história da economia mundial é o uso extensivo desse tipo de instrumento: segundo Chang (2002), os países centrais desenvolveram sistemas industriais baseados em planejamento, incentivos fiscais, instrumentos tributários e reserva de mercado. São os mesmos países que, nos dias de hoje, condenam tais práticas, especialmente entre os chamados “países em desenvolvimento”, apelando ao “Livre Comércio” (o que é uma grande contradição). Além disso, é comum no mundo a isenção tributária, incentivos fiscais ou creditícios ou ainda o uso de subsídio para grupos populacionais, programas específicos ou políticas públicas. O Brasil sempre se utilizou de incentivos fiscais, subsídios e demais instrumentos tributários para estimular a economia, assim como os demais países: no caso brasileiro, somente em 2022 foram concedidos 5,9% do PIB em incentivos tributários, financeiros e creditícios, correspondentes a R\$ 581,5 bilhões, com predomínio dos incentivos tributários como isenções de impostos, subsídios e benefícios fiscais como, por exemplo, benefícios fiscais sobre despesas com saúde e educação no IR para pessoas físicas, para instalações de empresas, desonerações tributárias e/ou sobre a folha de pagamentos, entre outros.

Gráfico 6 – Evolução dos benefícios tributários, fiscais e creditícios



Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados do TCU (Tribunal de Contas da União).

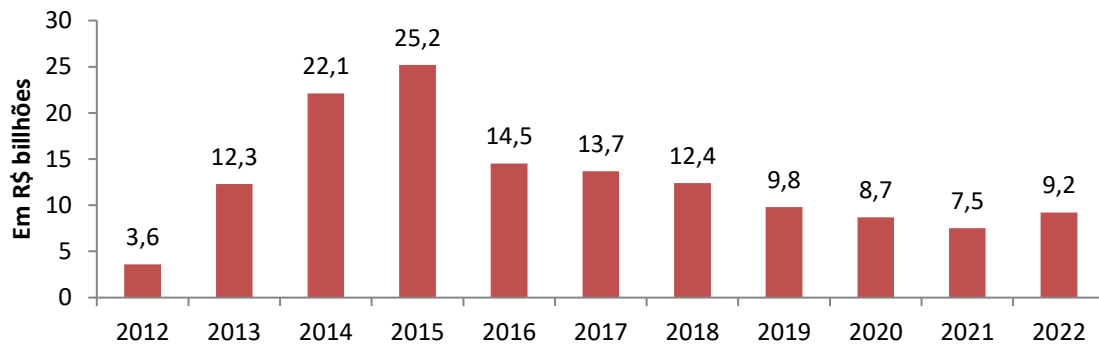
É importante destacar que as isenções e outras subvenções fiscais, tributárias, financeiras e creditícias afetam um sem número de atores econômicos. Muitos desses incentivos, até como parte do debate sobre “justiça tributária”, acabam se tornando válidos para o avanço da questão, como subsídios à aquisição da casa própria para população de menor renda ou crédito estudantil. Entretanto, há muitos outros que são resultado de *lobbys* econômicos, sociais e/ou setoriais. O que permitiria separar um do outro, de forma a melhorar a eficiência da renúncia de receitas, seriam instrumentos de avaliação que possibilitassem observar os efeitos sociais, na atividade econômica, arrecadação tributária e no emprego, ou seja, se está contribuindo para criar empregos, propiciar aumento de escolaridade, melhores condições habitacionais, para desenvolver determinadas atividades econômicas consideradas estratégicas, reduzir preços, entre outros, ou não. Isso é de fundamental importância, já que uma renúncia fiscal significa necessidade de substituição de fonte de receitas, que, muitas vezes, acabam sendo financiadas pela população em geral, ou ainda na criação de dívida pública, tornando público ou coletivo o financiamento de muitos incentivos direcionados a público mais restrito e privado.

O debate sobre a desoneração da folha de pagamentos, por exemplo, é um caso importante de se observar, especialmente em relação à questão da relação gasto e retorno. Além de ter sido utilizado em escala considerável desde a adoção do “Plano Brasil Maior” de 2011, a implantação desse instrumento está sendo novamente considerada no debate atual sobre a reforma tributária¹⁸. Saliente-se que hoje há grande debate sobre a desoneração da folha de pagamentos para inúmeras atividades econômicas, a partir da lei nº 12.546/2011¹⁹ (quando ocorreu seu início), do projeto de lei nº 334/2023, que mantinha a desoneração para 17 setores e que foi vetada pelo executivo brasileiro, que por sua vez publicou a MP 1.202/2023²⁰, que modifica substancialmente a política, reonerando progressivamente a folha de pagamentos e instituindo uma “desoneração parcial” e temporária. No geral, considerando somente a desoneração da folha de pagamento implementada pelo Plano Brasil Maior, o país deixou de arrecadar mais de R\$ 139 bilhões entre 2012 a 2022.

¹⁸ <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-06/haddad-quer-atrelar-desoneracao-da-folha-reforma-tributaria>.

¹⁹ <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12546-14-dezembro-2011-612002-publicacaooriginal-134621-pl.html>.

²⁰ <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/161853>.

Gráfico 7 – Renúncias fiscais da desoneração da folha (em R\$ bilhões), Brasil, 2012 a 2022

Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da RFB (Receita Federal do Brasil).

A desoneração da folha de pagamento afeta diretamente as contas públicas, principalmente o financiamento da previdência social. Por isso, seria importante que a renúncia dessas receitas tivesse impacto positivo sobre outras questões, especialmente sobre a geração de emprego. Gruber (1997) salienta que, no Chile, o fim da contribuição previdenciária não teve qualquer efeito sobre o nível de emprego. No caso específico brasileiro, a avaliação sobre a desoneração e os seus efeitos no emprego variam entre ausentes e de efeitos marginais e localizados: Garcia et al (2018) demonstram ausência de efeitos no nível de emprego formal; Porsse e Carvalho (2019) avaliam que o efeito não ocorre no longo prazo e uma política de reoneração causaria queda no nível de emprego; Dallava (2012) e Scherer (2015) apontam impactos localizados nos setores desonerados e Freitas & Paes (2022) mostram (algum) efeito positivo que vai se dissipando ao longo do tempo. A literatura sobre o tema tem tido dificuldade em captar as mudanças tendenciais causadas pela desoneração ou na dinâmica temporal²¹ da política, dados os diferentes recortes temporais, métodos e bases de dados, que inclusive podem gerar viés nos resultados. No geral, porém, pode se inferir basicamente três linhas de conclusão sobre a desoneração da folha de pagamento, no caso brasileiro pós-2011:

- Que a desoneração da folha de pagamento não teria provocado impacto relevante no nível de emprego no longo prazo;
- Que a desoneração da folha de pagamento promoveu alta marginal no emprego, beneficiando principalmente os setores desonerados, e que possivelmente de curto prazo;
- Houve resultados positivos nos setores beneficiados, mas, ao mesmo tempo, com efeitos negativos em outros, seja aqueles intensivos em trabalho ou optantes de outros programas

²¹ Isso inclusive foi destacado muito adequadamente por Freitas e Paes (2022).

de isenção como o Simples, sejam em aumento de custos ou em redução de emprego na economia como um todo ou nos setores não beneficiados pela política.

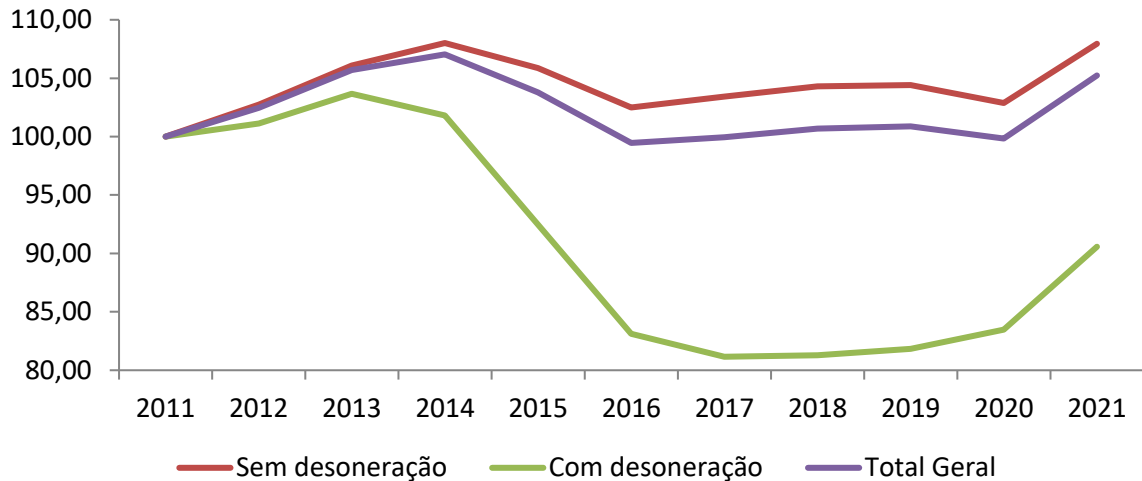
Dessa forma, apesar da variedade de instrumentos utilizados (modelos econométricos, *propensity match score*, modelos de equilíbrio geral, entre outros), há uma crescente convergência em torno desses resultados por estes estudos. No entanto, a ausência de instrumentos oficiais de controle, avaliação e discussão sobre as desonerações, como da folha de pagamentos (que foi feita com o objetivo de aumentar o emprego), é problemática justamente porque não permite fazer nenhuma inferência de forma “oficial” a respeito dos efeitos dessas medidas, se esses gastos têm consequências positivas ou negativas ou se a coletivização dos custos de se beneficiar certos segmentos da economia tem gerado frutos para a sociedade ou não. Entre os principais pontos sobre o tema, na literatura citada, podemos destacar:

- É possível afirmar que a desoneração tem potenciais efeitos positivos em quaisquer aspectos: emprego, arrecadação tributária e previdenciária, massa salarial, valor adicionado na economia. Porém, a questão é saber se tais resultados potenciais se confirmarão, por isso a importância de mensurar e avaliar, para que o incentivo se transforme em benefício real para toda a sociedade e não somente lucro para uma minoria. Também é importante examinar os possíveis efeitos contrários em outros setores, para avaliação dos resultados líquidos, se positivos ou não;
- Dificilmente não haverá perdas líquidas de arrecadação (cenário no qual a arrecadação não será suficiente para compensar a renúncia), com intensidade variável, a depender da atividade desonerada e do tempo da renúncia. A questão é ter claro qual é o objetivo que se pretende com a política, se vai além de somente a questão do retorno fiscal;
- Trata-se de uma política setorial de curto prazo. Pode se transformar em política estrutural de longo prazo, mas provavelmente com maiores custos fiscais e menores impactos, conforme a dinâmica de cada setor.

Analisando-se os dados referentes à Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) de 2011 até 2021, dividindo-os segundo setores desonerados e não desonerados de acordo com a lei nº 12.546/2011, os resultados parecem apoiar a conclusão de que os resultados no emprego foram aquém dos esperados, com a diferença crescente ao longo do tempo: em todo período

considerado o comportamento da evolução estoque de vínculos formais para os 17 setores²² que ainda permaneciam desonerados de 2011 a 2021 foi inferior ao restante da economia.

Gráfico 8 – Número índice de vínculos formais – Setores desonerados e não desonerados pela lei nº 12.546/2011 (base: 2011=100)



Fonte: Elaboração dos autores a partir de dados da RAIS-MTE e Lei nº 12.546/2011.

4. O QUE SE DESEJA EM UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA?

Diante do diagnóstico de que o sistema tributário brasileiro é injusto, regressivo, que os mais pobres pagam proporcionalmente mais que os ricos, com alta evasão/sonegação e elisão fiscal, muita isenção para a população de maior renda e com estímulo tributário aos ganhos de capital em detrimento dos salários e da produção, uma reforma que institua a “justiça fiscal”, a partir do respeito à capacidade contributiva da população, é condição mínima para reverter tal quadro, desfavorável aos mais pobres, trabalhadores e trabalhadoras (DIEESE, 2023).

Segundo a “Pauta da Classe Trabalhadora” (2022) entregue ao então candidato (e futuro presidente eleito) Luiz Inácio Lula da Silva durante a campanha eleitoral, uma reforma tributária adequada deve se orientar por:

Reformar o sistema tributário e orientá-lo pela capacidade contributiva de cada brasileiro e brasileira; pela progressividade dos impostos; pela revisão dos impostos de consumo e dos impostos sobre renda e patrimônio, aumento da tributação sobre grandes heranças e riquezas, lucros e dividendos. (CONCLAT, 2022, p. 19-20)

²² 1 – Calçados, 2 – Call Center, 3 – Comunicação, 4 – Confeção/vestuário, 5 – Construção civil, 6 – Empresas de construção e obras de infraestrutura, 7 – Couro, 8 – Fabricação de veículos e carroçarias, 9 – Máquinas e equipamentos, 10 – Proteína animal, 11 – Têxtil, 12 – TI (Tecnologia da informação), 13 – TIC (Tecnologia de comunicação), 14 – Projeto de circuitos integrados, 15 – Transporte metroferroviário de passageiros, 16 – Transporte rodoviário coletivo, 17 – Transporte rodoviário de cargas.

Dessa forma, a despeito dos debates sobre a reforma tributária que se iniciaram a partir desse ano, salientou-se a importância de pautá-la com os seguintes pontos:

- Aumento dos impostos diretos em detrimento dos impostos indiretos;
- Criação de impostos ou aumento de alíquotas sobre grandes fortunas, lucros e dividendos, remessas de lucros ao exterior, correção da tabela do imposto de renda, com aumento de alíquotas e faixas;
- Tributação de bens de luxo e supérfluos;
- Simplificação, com redução das exceções (isenções), fim da cumulatividade e punição exemplar à sonegação, como, por exemplo, na criação de um Imposto Sobre Valor Adicionado (IVA);
- Garantia de financiamento às políticas sociais, em especial, educação e seguridade social (saúde, previdência e assistência social), que devem ocorrer em patamar adequado e condizente com a oferta de serviços de qualidade para toda a população;
- Estímulo à produção nacional alinhada a uma visão de desenvolvimento econômico e social, sendo que todo benefício fiscal deve adotar contrapartidas sociais para quem os recebe, especialmente geração de postos de trabalho formais e decentes, com liberdade e autonomia sindical, investimentos e arrecadação de impostos;
- Fim da guerra fiscal, com equalização maior do sistema, de modo a evitar a competição entre unidades da Federação.

5. QUESTÕES RECENTES E ALGUMAS CONCLUSÕES

Este artigo procurou traçar um painel da questão tributária a partir da ótica do movimento sindical brasileiro, com base nos trabalhos sobre o tema produzidos pelo DIEESE nos últimos períodos. Não se trata de um material finalizado: é uma produção em construção, em crescente acúmulo, que prosseguirá com os debates futuros sobre o tema.

Um dos principais aspectos do sistema tributário brasileiro a ser corrigido é o excesso de tributos indiretos, na comparação com os tributos diretos. Sem se resolver essa questão, haverá dificuldades de se equalizar a possível alíquota do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) brasileiro, que consta na reforma tributária aprovada em fins de 2023 (a antiga PEC 45/2019 agora uma Emenda Constitucional nº 132/2023). É inegável que a reforma aprovada

avança em aspectos colocados como importantes²³, como solucionar a “guerra fiscal” e simplificar a estrutura tributária; também foram importantes a aprovação de impostos sobre a propriedade de jatinhos e lanchas (ainda que existam muitas exceções), a desoneração da cesta básica, o fim do efeito “cascata” com a adoção do IVA e o *cashback* tributário de parte dos impostos pagos pela população mais pobre, entre outros. Porém, a insistência em relação à necessidade de “neutralidade” da reforma (não se mudar a distribuição de *quem* se tributa) pode comprometer o espaço de correção dessa distorção do nosso sistema de financiamento do Estado, quando comparado aos países desenvolvidos.

A EC nº 132/2023 avança mais sobre como se tributa; espera-se que na “segunda fase” da reforma, em 2024, possa haver avanços sobre de quem se tributa. E isso envolveria a inserção de novos tributos diretos sobre dividendos, patrimônio, lucros e ganhos de capital, ou uma reforma completa do Imposto de Renda, por exemplo, para que o país se aproxime um pouco mais da estrutura tributária dos países desenvolvidos, ou mesmo de vários da América Latina, e que estão ausentes da reforma aprovada em fins de 2023.

O excesso de possibilidades de interpretação da legislação tributária gera subtributações, no qual a reforma aprovada tem potencial de reduzir; mas o fato de muitas punições serem brandas e haver estímulo à evasão devem ser objetos de atenção permanente.

Todos os recursos que poderiam ser obtidos de parcela restrita da população mais rica mediante mudanças que focassem a justiça tributária, na ausência delas, acabam sendo arrecadados de toda população, perpetuando desigualdades. Dessa forma, não se trata de financiar ou não o Estado, mas de quem efetivamente o financia e de quem deveria fazê-lo de forma mais equânime.

Muitas vezes, os que mais reclamam do sistema tributário são os que mais dele se beneficiam, seja pagando menos impostos, seja recebendo incentivos, isenções e outros benefícios públicos. Entre esses benefícios, um merece especial atenção: a desoneração da folha, que teria potencial para gerar resultados positivos em termos de emprego, renda, arrecadação de impostos, entre outros, mas que sua eficiência precisa ser mais adequadamente verificada e avaliada, entre toda a sociedade (incluindo o movimento sindical), pois caso contrário significa risco real para a arrecadação para o sistema de seguridade social e captação de recursos públicos por parcela ínfima da população.

²³ Também importante registrar a aprovação da legislação sobre a tributação de fundos de investimento e *offshores* no exterior (lei nº 14.754/2023), ocorrida fora da EC nº 132/2023.

Por fim, uma reforma tributária ideal seria a que possibilitasse a reversão desse quadro, condição mínima para um desenvolvimento econômico sustentável, de longo prazo, e benéfico para todos, especialmente para a população mais pobre, trabalhadores e trabalhadoras, privilegiando a perenidade do financiamento das políticas públicas, a produção e a renda, em vez do ganho de capital estéril, de pouco retorno econômico e social.

REFERÊNCIAS

CONTENTO, G.; WOLF, P. J. W.; Os Estados de Bem-Estar Social da Europa Ocidental: tipologias, evidências e vulnerabilidades. **Economia e Sociedade**, Campinas, vol. 25, pp. 661-694, dez. 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ecos/v25n3/1982-3533-ecos-25-03-00661.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

CHANG, H. **Chutando a escada: a estratégia de desenvolvimento em perspectiva histórica**. Trad. Antônio de Oliveira Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2004.

CONCLAT. **Pauta da Classe Trabalhadora (CONCLAT 2022)**. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/documentossindicais/2022/CONCLAT-pautas-centrais-sindicais-07-abril/index.html?page=1>. Acesso em: 12 nov. 2023.

DALLAVA, C. C. **Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da RAIS**. Dissertação de Mestrado, Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/11497>. Acesso em: 12 nov. 2023.

DIEESE. **Como financiar as políticas de estímulo e auxílio à economia brasileira no contexto da crise do coronavírus?** Nota técnica nº 242. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2020/notaTec242politicPublicas.html>. Acesso em: 12 nov. 2023.

DIEESE. **A (proposta de) reforma tributária e os trabalhadores e as trabalhadoras**. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2023/notaTec274reformaTributariav.html>. Acesso em: 12 nov. 2023.

FREITAS, C. E.; PAES, N. L. Impactos da Desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego formal e a competitividade industrial: Uma aproximação pelo método de Difference in Differences com Propensity Score Matching. **Estudos Econômicos** (São Paulo), vol. 52, n. 2, pp. 281-316, abr.-jun. 2022. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/p9wtF498nsdJ5RrMxzyKSfB/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 14 nov. 2023.

GRUBER, J. The incidence of payroll taxation: evidence from Chile. **Journal of Labor Economics**, vol. 15, n. 3, pp. 72-101, 1997. Disponível em:

https://econpapers.repec.org/article/ucpjlabec/v_3a15_3ay_3a1997_3ai_3a3_3ap_3as72-101.htm Acesso em: 10 nov. 2023.

GARCIA, F; SACHSIDA, A.; DE CARVALHO, A. Y.. **Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o emprego: Novas evidências**. Texto para Discussão. 2018. Disponível em:

https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8251/1/TD_2357.pdf Acesso em: 18 nov. de 2023.

MARIA, E. de J.; LUCHIEZI JR, Á. (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca de justiça fiscal**. Brasília, 2010.

OECD et al. **Revenue Statistics** (vários números), OECD Publishing, Paris, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/>.

PORSSE, A. A.; CARVALHO, T. S. Análise do impacto das políticas de (Des) oneração da folha de pagamento na economia brasileira. **Revista Brasileira de Economia**, v. 73, n. 1, pp. 77-95, 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbe/a/7yR57GJ48pP7NhN6xQVG37j/>. Acesso em: 17 nov. 2023.

SCHERER, C. **Payroll tax reduction in Brazil: Effects on employment and wages**. ISS Working Paper Series/General Series, n. 602, pp. 1-64, 2015. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/ems/euriss/77532.html>. Acesso em: 19 nov. 2023.

SILVEIRA, F. G.; PALOMO, T. R.; CORNELIO, F. M.; TONON, M. R.; Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Texto para Discussão nº 2823, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf. Acesso em: 07 nov. 2023.

VIECELI, C. P.; AVILA, R. I. **Tributação e desigualdade de gênero e classe no Brasil: Uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e Fundação Friedrich Ebert (FES), São Paulo, 2023. Disponível em: <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/20142.pdf> Acesso em: 08 nov. 2023.

QUAL REFORMA TRIBUTÁRIA?

Paulo Kliass¹

Resumo: A importância do debate a respeito dos processos de mudança do regime tributário brasileiro se confirma pela presença do tema de forma quase permanente na agenda política e econômica do País. No entanto, a existência de um conjunto amplo e contraditório de interesses envolvidos no processo de Reforma Tributária termina por limitar o leque de alternativas a serem aprovadas pelo Congresso Nacional. No caso mais recente, optou-se por não incluir medidas que alterem a essência do sistema de tributação existente, em especial sua natureza de elevado grau de regressividade. O caminho escolhido foi o de buscar uma simplificação de aspectos do modelo tributário, em especial a unificação dos diferentes tributos envolvidos no consumo de bens e serviços. A partir da inspiração do paradigma do imposto de valor agregado, o resultado da tramitação da Proposta de Emenda Constitucional nº45 foi confirmado pela promulgação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023. Apesar disso, pouco avançou em temas que pudessem provocar mudanças efetivas e estruturais na essência do ambiente da tributação.

Palavras-chave: reforma tributária; regressividade; imposto de valor agregado; contribuição de bens e serviços.

WHICH TAX REFORM?

Abstract: The importance of the debate regarding the processes of changing the Brazilian tax regime is presented by the presence of the topic almost permanently on the country's political and economic agenda. However, the existence of a broad and contradictory set of interests involved in the Tax Reform process ends up limiting the range of alternatives to be approved by the National Congress. In the most recent case, it was decided not to include measures that alter the essence of the existing taxation system, in particular its highly regressive nature. The path was to seek to simplify aspects of the tax model, in particular the unification of the different taxes involved in the consumption of goods and services. Based on the inspiration of the value-added tax paradigm, the result of the processing of Constitutional Amendment Proposal No. 45 was confirmed by the promulgation of Constitutional Amendment No. 132 of 2023. Despite this, little progress has been made on issues that can cause effective and structural changes in the essence of the taxation environment.

Keywords: tax reform; regressivity; value added tax; contribution of goods and services.

INTRODUÇÃO

A questão da Reforma Tributária no Brasil é um tema recorrente no debate a respeito do modelo econômico e da natureza do sistema de concentração de renda e das desigualdades sociais existentes no País. O processo de superação da ditadura militar que

¹ Doutor em Economia e integrante da carreira de Especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental, do Governo Federal.

se instalou por um golpe em 1º de abril de 1964 foi coroado com a promulgação de uma nova carta constitucional, rapidamente apelidada de “Constituição Cidadã”. O novo texto foi promulgado em 1988 e contém o Capítulo I do Título VI dedicado exclusivamente ao “Sistema Tributário Nacional”. Trata-se de 18 artigos tratando do tema, com um detalhamento do modelo de tributação distribuído segundo competências distintas para a União, para os Estados (e o Distrito Federal) e para os Municípios.

Desde o início da vigência da nova Carta, já houve um número significativo de alterações no texto. Em particular no capítulo tributário foram introduzidas 20 Emendas Constitucionais entre 1993 e 2023. No entanto, a grande maioria delas não estava relacionada a mudanças na estrutura do modelo de tributação. O processo de votação das chamadas Propostas de Emenda Constitucional (PECs) é complexo e de difícil aprovação. O constituinte originário estabeleceu regras para evitar que maiorias eventuais e casuísticas no futuro conseguissem promover alterações no texto. Assim, faz-se necessário que cada uma das casas legislativas vote a PEC por 2 vezes, com um quórum exigido de 3/5 de manifestações favoráveis à proposição em cada etapa que a proposição esteja submetida a plenário.

Esta é uma das razões, ainda que não a única, para explicar o fato de que a estrutura tributária não tenha sofrido nenhuma mudança em sua essência ao longo do período. Trata-se de um tema em que se manifestam múltiplos e distintos tipos de interesse, na maior parte das vezes que se apresentam de forma antagônica. Tal característica provoca dificuldades na construção de consensos amplos ou de maiorias expressivas e consolidadas.

Por outro lado, quando se menciona o processo caracterizado como Reforma Tributária, no caso brasileiro o conceito já vem imediatamente associado à necessidade de alteração constitucional. No entanto, existem uma série de caminhos possíveis para implementação de mudanças na estrutura mesma do modelo tributário que não exigem mudança no texto constitucional.

Além desta introdução e da conclusão, o presente artigo conta com uma segunda seção que trata de uma análise do modelo tributário existente, uma terceira parte que discute as dificuldades para se alterar o sistema previsto na Constituição e uma quarta seção que analisa a proposta mais recente aprovada pelo Congresso Nacional e promulgada sob a forma da Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

1. A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A opção adotada em 1988 pelos parlamentares encarregados pela elaboração da nova Carta Magna para o desenho de sistema de tributos estava marcada, em grande medida, pela reprodução do modelo anteriormente existente. A primeira grande divisão das responsabilidades pela tributação refere-se aos entes federados. O texto atribui diferentes competências de arrecadação segundo a União, os Estados (e Distrito Federal) e os municípios.

A União pode instituir impostos sobre as seguintes atividades ou situações:

- i. importação (II);
- ii. exportação (IE);
- iii. produtos industrializados (IPI);
- iv. renda (IR);
- v. propriedade territorial rural (ITR);
- vi. operações de natureza financeira (câmbio, crédito, seguro e valores mobiliários); e
- vii. grandes fortunas (IGF, na forma de lei complementar).

Aos Estados e Distrito Federal competem a instituição de impostos sobre:

- i. transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- ii. circulação de mercadorias e serviços (ICMS); e,
- iii. propriedade de veículos automotores (IPVA).

Aos Municípios cabe a cobrança de impostos sobre:

- i. propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- ii. transmissão "inter vivos" de bens imóveis; e,
- iii. serviços de qualquer natureza (ISS).

Por outro lado, o texto constitucional também menciona a modalidade tributária da contribuição. Há diferentes modalidades previstas para incidência deste tributo: podem ser aplicadas as contribuições sociais (PIS e COFINS), as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições para a previdência social dos servidores públicos.

Esse complexo modelo carrega no seu interior um delicado sistema de relações políticas, econômicas e tributárias entre os distintos níveis do poder político institucional. O pacto federativo implícito na questão tributária aponta para uma presença mais efetiva da capacidade de arrecadação da União, seguida de Estados e DF, para finalizar com a

parcela ainda mais reduzida dos Municípios. Apesar da euforia da onda municipalista presente no interior dos parlamentares constituintes, esse movimento não logrou a autonomia econômica, financeira e tributária.

Logo após a vigência da nova Constituição, o Brasil assiste a uma generalização de movimentos emancipatórios, com o desmembramento de áreas de municípios existentes e criação de novas cidades. Ao longo do período 1988/2000 foram criados 1.438 novos municípios, número que representa um crescimento expressivo de 35% sobre os 4.121 existentes anteriormente. Essa tendência emancipacionista sofreu uma redução no ritmo de crescimento de novas municipalidades, em razão de medidas adotadas com esse fim, como é o caso da Emenda Constitucional nº 15/1996.

Tabela 1 – Brasil: Total de Municípios

	1988	2000	Diferença	%
Número municípios	4.121	5.559	1.438	35%

Fonte: IBGE.

Essa onda municipalista acabou por se concentrar na emancipação de municípios de menor porte, se for considerado o número de habitantes como parâmetro de classificação. Do total de novos entes municipais criados entre 1988 e 2000, a grande maioria (53%) foi de cidades com menos com 5 mil habitantes. Se incluirmos no cálculo as cidades de até 10 mil habitantes, esse percentual sobe para 80% do total. Esse movimento terminou por provocar graves desequilíbrios no pacto federativo, uma vez que as capacidades tributárias das novas cidades não eram compatíveis com o cumprimento das obrigações constitucionais em termos de serviços a serem oferecidos aos cidadãos e da implementação das políticas públicas previstas na legislação.

Tabela 2 – Municípios criados por população (1988-2000)

Tamanho (1 mil habitantes)	< 5	%	> 5 < 10	%	>10	%	Total	%
	765	53%	380	27%	293	20%	1.438	100%

Fonte: SRF.

A situação da carga tributária entre os diferentes entes da federação aponta para essa concentração de recursos na esfera federal. Ao longo das últimas décadas, a União ficou com uma parcela que oscilou entre 66% e 70% do bolo tributário total, ao passo que Estados e Distrito Federal ficaram com 24% e 27%, enquanto os municípios ficaram com algo entre 5% e 7%.

Tabela 3 – Distribuição Carga Tributária entre Entes da Federação (%)

Ente Federativo	2002/03	2004/05	2006/07	2008/09	2010/11	2012/13	2014/15	2016/17	2018/19	2020/21
União	69%	70%	70%	69%	70%	69%	68%	68%	67%	66%
Estados	26%	24%	25%	25%	24%	25%	25%	26%	26%	27%
Municípios	5%	5%	5%	5%	6%	6%	6%	6%	7%	7%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: SRF.

Essa desigualdade na capacidade de arrecadação foi identificada logo no início da vigência da nova Carta e houve uma emenda para corrigir tal distorção em favor da União corrigida logo em 1989. Por meio dela, foram criados mecanismos visando a redistribuição dos recursos tributários arrecadados. Assim o Fundo de Participação de Estados e Distrito Federal (FPE) contaria com o equivalente a 21,5% do total arrecadado com o IR e IPI - ambos da esfera federal. Esse volume deve ser distribuído aos referidos entes por meio de critérios envolvendo a população e a capacidade econômica dos mesmos. Por outro lado, a mesma emenda criou o Fundo de Participação de Municípios (FPM), que seria constituído pelo valor equivalente a 22,5% do mesmo tributo federal.

A natureza da concentração tributária e do volume de repasse de recursos para os municípios foi ainda mais reforçada pela multiplicação do número de novos entes municipais. Assim, o que se verifica é uma acentuação da dependência dos mesmos para com recursos do FPE e do FPM. A baixa capacidade de arrecadação das tesourarias municipais faz com que a maior parte das receitas orçamentárias das cidades não seja originária de tributos próprios. Os dados da tabela abaixo nos mostram que quase a metade de tais entes dependem de repasses dos Estados e da União para mais de 90% de seu total de receitas.

Caso sejam acrescentados os municípios que dependem entre 80% e 90% de repasses de FPM e FPE, esse número chega a 4.340, ou seja, 77% de todos eles. Se

somarmos aqueles que dependem em mais de 50% da transferência dos fundos, chegamos a 5.367 cidades, ou seja, um percentual de 96% do total.

Tabela 4 – Municípios (2021) – % de repasse (FPE e FPM) no total de receitas totais

REPASSES	Nº Municípios	%
> 90%	2.698	48%
< 90% > 80%	1.642	29%
< 80% > 50%	1.027	18%
< 50%	42	1%
sn	161	4%
TOTAL	5.570	100%

Fonte: SICONFI/STN.

Um dos aspectos mais relevantes do sistema tributário instituído em 1988 é a sua natureza regressiva. Como a maior parte dos tributos incide sobre consumo ou sobre os recebimentos de salários/benefícios previdenciários, as camadas da população da base de nossa pirâmide da desigualdade terminam por recolher uma proporção maior de sua renda sob a forma de tributos. Os tributos previstos na Constituição que guardam alguma relação direta com a propriedade ou com o patrimônio são pouco relevantes do ponto de vista de sua capacidade arrecadatória. Do ponto de vista dos municípios existe o IPTU e dos Estados e do Distrito Federal encontra-se o IPVA. A União tem a seu dispor o ITR e nunca foi regulamentada a lei complementar prevista para o IGF. Por outro lado, no campo de uma relação indireta com a propriedade, os Estados e o Distrito Federal podem utilizar o imposto de herança, ao passo que os municípios contam com o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis.

A realidade da carga tributária para 2021 evidencia a natureza regressiva do modelo. De acordo com os dados da Tabela 5, os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços respondem por quase a metade (44%) do total da arrecadação dos três níveis do governo. Em seguida surgem aqueles que incidem sobre a folha de salários e que têm uma destinação indexada aos regimes de seguridade social, que respondem por

25,5% do total arrecadado. Os tributos sobre a renda representam quase 24% do total, aí incluídos os impostos sobre pessoas físicas e sobre pessoas jurídicas. Finalmente, os tributos sobre a propriedade representam um pouco menos de 5%.

Tabela 5 – Composição da carga tributária por tipo de tributo

	Carga Tributária/PIB %	Tipo de Tributo/Total %
Bens e serviços	14,5	44,0
Folha de salários	8,4	25,5
Renda	7,9	23,9
Propriedade	1,6	4,9
Transferências financeiras	0,6	1,7
Total	32,9	100,0

Fonte: SRF.

Como os tributos sobre a propriedade restringem-se imóveis e veículos automotores, a tributação sobre os patrimônios pertencentes às camadas do topo da pirâmide da desigualdade que caracteriza sociedade brasileira seguem intangíveis no que se refere à sua contribuição ao bolo tributário nacional. Além disso, o imposto sobre a renda da pessoa física apresenta uma escala de alíquotas bastante modesta e injusta. A alíquota máxima é de apenas 27,5% e incide para rendimentos mensais superiores a R\$ 4.664. Isso significa que para efeitos de tal tributo, todos os contribuintes que recebam um pouco mais de 3 salários mínimos (sm) por mês já são considerados “ricos”. Sobre seus ganhos incide a mesma alíquota de quem recebe, por exemplo, 500 sm por mês.

Além disso, é importante mencionar a isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos, medida que vigora desde 1995 com a promulgação da Lei nº 9.249. Assim, a partir de tal mudança, uma parcela significativa dos rendimentos da mão-de-obra que passou a ser contratada por meio de pessoa jurídica e os recursos apropriados sob a forma de lucros e dividendos não contribuem para o fisco. Como tratam-se de setores que também se situam no topo da pirâmide, o próprio imposto de renda deixou de cumprir com alguma função de redução de desigualdade social e econômica.

2. MÚLTIPLOS ASPECTOS E AS DIFICULDADES DE MUDANÇAS

Desde o início da vigência da Constituição de 1988 o Brasil tem assistido a sucessivos movimentos visando a promover alterações no ordenamento constitucional de seus tributos. Chamada genericamente de “reforma tributária”, a intenção perpassa setores e classes distintas, bem como conta com apoio de diferentes interesses vinculados aos entes da federação. Ocorre que o desejo de mudança simplesmente não é suficiente para que a mesma se implemente de fato. Os requisitos de quórum elevado para aprovação de PECs tem inviabilizado grande parte das iniciativas neste sentido.

Quando se trata de alterar as condições de arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios, por exemplo, o movimento encontra sérias barreiras entre os mesmos, em especial nos momentos em que se debatem aspectos como guerra fiscal ou incidência de ICMS na origem ou no destino do bem ou serviço considerado. Por outro lado, a necessidade de racionalização do processo arrecadatório sobre o consumo recoloca as disputas no interior do pacto federativo de forma explícita. A ideia de agregar diferentes tributos das três esferas de poder, todos eles vinculados ao consumo, em um único imposto de valor agregado (IVA) encontrava dificuldades na hora em que se busca um desenho de proposta consensual.

2.1. A CRIAÇÃO DE UM ÓRGÃO ESPECIAL EM 2008 - SECRETARIA EXTRAORDINÁRIA DE REFORMAS ECONÔMICO-FISCAIS

O governo federal chegou a criar uma secretaria no Ministério da Fazenda especialmente para se encarregar de tais agendas de reformas. Assim em 2008 foi instituída a Secretaria Extraordinária de Reformas Econômico-Fiscais (SEREF) e foi nomeado o então Secretário de Política Econômica, Bernard Appy, para se encarregar das tarefas da nova pasta, em particular da Reforma Tributária. Apesar da novidade, o titular pediu exoneração pouco mais de um ano depois e a estratégia da Reforma Tributária perdeu força na pauta do governo.

No início do terceiro mandato de Lula o tema volta a ganhar prioridade e um órgão especial volta a ser criado novamente. Assim, em janeiro de 2023 é instituída a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT) e para ocupar o principal cargo da mesma foi nomeado novamente o próprio Appy. Ao que tudo indica, a opção do núcleo

do governo nesta nova tentativa foi pela priorização do tema da unificação de alguns tributos em torno da ideia de um IVA.

2.2. ABANDONO DE MEDIDAS PARA REDUZIR A REGRESSIVIDADE²

Ao concentrar todas as energias governamentais no tema da centralização dos tributos em um único instrumento de valor agregado, o que se observou foi a confirmação de que não interessava mesmo a apresentação de medidas que abordassem o problema de concentração da renda e do patrimônio. Dessa forma, o debate a respeito do imposto sobre grandes fortunas foi mais uma vez deixado de lado, mesmo sabendo-se que tal medida não necessita mudança constitucional, pois o próprio texto da Carta Magna aponta para uma lei complementar para tratar da matéria.

Outro tema que permaneceu paralisado foi o da isenção de lucros e dividendos para efeitos de imposto de renda. Apesar de conter um potencial arrecadador não negligenciável, a opção foi por não rever a excepcionalidade que vige por quase três décadas beneficiando os setores da elite. Postura semelhante foi adotada pelo governo quanto à necessária redefinição de alíquotas e faixas de enquadramento do imposto de renda da pessoa física. A única medida que progrediu no interior do legislativo a esse respeito foi a votação de um projeto que eliminasse os benefícios tributários concedidos às aplicações financeiras em fundos *off shore* e em fundos exclusivos. Apesar de ainda manter privilégios quando comparados às demais modalidades de aplicações em fundos financeiros, a intenção do Projeto de Lei nº 4.173/23 era eliminar a isenção tributária até então existente para os mesmos.

Outra linha de mudanças possíveis na estrutura da tributação seria o recurso à taxação de bens exportáveis de baixo valor agregado e que causam prejuízos ao meio ambiente à sustentabilidade. A tributação de *commodities* é uma alternativa utilizada em vários países que contam com esse tipo de bem para obter bons resultados na Balança Comercial e que se apresentam como atividade geradora de emprego e renda. Tendo em

² A respeito do conceito de regressividade, ver BUZATTO & CAVALCANTE (2022): (...)“Pela sistemática da tributação indireta, permite-se a passagem do encargo tributário para pessoa diferente daquela que compõe a relação jurídico-tributária. Assim, quem acaba por sofrer o ônus econômico da tributação não é o verdadeiro contribuinte, realizador do fato gerador da incidência tributária e detentor da riqueza tributada, mas sim o consumidor do produto ou serviço, que carrega em seu preço toda a tributação verificada na cadeia de produção/circulação do produto ou da prestação do serviço, por essa razão denominado contribuinte de fato”. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2136/2054/6935>.

vista a característica de tais mercados, a formação de preços depende basicamente de decisões e relações no âmbito internacional. A tributação não se revela como instrumento que inviabiliza a atividade exportadora. Ela tão somente reduz a excessivas margens das empresas e contribuem para reduzir a regressividade do sistema tributário.

No entanto, apesar de o Imposto de Exportações já estar regulamentado na legislação, em nenhum momento foi cogitada a possibilidade de editar uma norma do Ministério da Fazenda detalhando a tributação de atividades como a exportação de petróleo, de minério de ferro, de soja ou bens comercializáveis similares.

3. A PROPOSTA MAIS RECENTE

O primeiro passo foi escolher uma das inúmeras PECs em tramitação no interior do Congresso Nacional para que fosse convertida na prioridade do governo. A opção foi pela PEC 45/2019, de autoria do deputado federal Baleia Rossi (MDB/SP). O próprio parlamentar reconhece na “Justificativa” de sua proposição que ela é fruto das relações estabelecidas com as proposições apresentadas pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). E esta entidade tinha à época, como um de seus diretores mais atuantes no tema, justamente o economista Bernard Appy. O texto afirma que:

(...) as mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. (BRASIL, 2019)

A versão inicial da matéria mencionava a unificação de tributos das três esferas da federação em um único imposto sobre circulação e consumo - Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Apesar da mudança da nomenclatura, a ideia era justamente consolidar tributos existentes em um outro, assemelhado e inspirado no próprio modelo do imposto de valor agregado. Nas palavras do parlamentar no mesmo documento:

(...) os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços. (BRASIL, 2019)

4.1. REFORMA OU SIMPLIFICAÇÃO?

Com o avanço do debate na sociedade e no interior do próprio legislativo federal, as dificuldades em se aprovar alguma medida fez com que a ideia de uma “Reforma Tributária” inicialmente apresentada fosse reduzida a uma proposta que se assemelha muito mais a uma mera simplificação do processo tributário.

O primeiro recuo refere-se à própria consolidação em um único IVA. As divergências entre os diferentes entes da federação quanto ao desenho de tal tributo acabaram obrigando a buscar uma solução intermediária. Assim, a versão final contou com a criação de dois tributos de valor agregado. Um deles recebeu a caracterização de Contribuição de Bens e Serviços (CBS), ao passo que o outro ficou como Imposto de Bens e Serviços (IBS). Essa opção mantém ainda elementos de duplicidade na tributação, mas representa algum grau de simplificação em relação ao modelo atualmente vigente. Senão, vejamos:

- (i) CBS: foi constituída a partir da unificação dos tributos federais que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Assim, de acordo com a mudança constitucional proposta, os atuais IPI, PIS e COFINS serão substituídas pela nova contribuição federal.
- (ii) IBS: foi estabelecido para substituir os tributos das esferas estadual/distrital e municipal que incidem sobre o consumo de bens e serviços. Assim, de acordo com a mudança constitucional proposta, os atuais ICMS e ISS serão substituídos pelo novo imposto.

A opção pela modalidade de contribuição para os tributos federais implica a eliminação da obrigatoriedade da transferência de valores por parte da União aos fundos dos entes da federação, o FPE e FPM. Ao substituir o IPI pela CBS, o novo texto reduz a parcela até então devida aos referidos fundos.

A gestão da CBS continuará sob responsabilidade da União, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF). Já o IBS implica um novo formato de sua gestão, tendo em vista a articulação de interesses da esfera estadual/distrital e municipal. Para dar conta de tal inovação institucional, o novo texto prevê a constituição de um novo órgão a ser responsável pela gestão do novo tributo: Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo colegiado terá em sua composição a participação paritária de representantes dos dois níveis da federação envolvidos com o novo tributo. O órgão será

composto por 27 representantes dos Estados e Distrito Federal, além de 27 representantes dos municípios segundo regras de proporcionalidade entre eles. O detalhamento e a regulamentação do comitê deverão ser disciplinados posteriormente por meio de lei complementar.

Uma definição relevante e que se manteve presente na mudança constitucional refere-se ao estabelecimento do destino do consumo como fato gerador do tributo. Atualmente um dos fatores de maior complexidade no cipoal do processo tributário dos tributos de consumo era a definição da origem do bem ou serviço para efeito de fato gerador. Tal alteração na dinâmica tributária era objeto de grande resistência entre Estados, principalmente, uma vez que existem diferenças significativas entre unidades consideradas mais produtoras e outras avaliadas como sendo mais consumidoras. A dúvida permanecia justamente nas incógnitas a respeito do lado final de tal alteração das regras de imposição tributária.

A mudança de origem para destino permitiu a unificação das alíquotas do futuro IBS, rompendo com a lógica atual de autonomia de Estados/Distrito Federal na definição de percentuais diferentes para os mesmos bens e serviços. Essa configuração de uma diversidade de alíquotas era a base para o fenômeno da chamada “guerra fiscal”. Os diferentes entes estabeleciam regras e condições específicas para determinados setores, com o intuito de atrair investidores e empreendimentos para seus respectivos espaços. Com a obrigatoriedade de uma homogeneidade de tratamento e a cobrança sendo efetuado no local de destino, desaparecem tais elementos de estímulo à disputa fiscal.

Para compensar as dúvidas a respeito de como será a realidade da distribuição da carga tributária no futuro, bom como a incerteza de seus impactos provocados sobre as finanças estaduais/distritais/municipais, o novo texto prevê um conjunto de prazos de transição entre o regime atual e o novo. A intenção é definir fundos de recursos a serem distribuídos pela União e pelo novo Comitê Gestor de forma a amortecer eventuais quedas de arrecadação e novas diferenças a serem estabelecidas entre os entes da federação. Alguns prazos estão dentro de um período de 10 anos de acomodação, mas outros apontam o limite da transição para até 2077.

Para além das dificuldades enfrentadas para alcançar condições de aprovação do texto de mudança constitucional, o processo acabou incorporando um conjunto de benefícios para diferentes setores e ramos da economia. Um lugar de destaque é oferecido

à criação da “Cesta Básica Nacional de Alimentos” que passará a contar com uma alíquota zero para os dois novos tributos de valor agregado.

No entanto, um dispositivo aprovado remete para lei complementar o detalhamento de “regimes específicos de tributação” para um conjunto bastante amplo de atividades. A lista é extensa e compreende boa parte dos setores mais relevantes da economia nacional, tais como:

- i. combustíveis e lubrificantes;
- ii. serviços financeiros;
- iii. operações com bens imóveis;
- iv. planos de assistência à saúde;
- v. concursos de prognósticos;
- vi. sociedades cooperativas;
- vii. serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos;
- viii. agências de viagens e de turismo;
- ix. bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional;
- x. operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;
- xi. serviços de saneamento e de concessão de rodovias;
- xii. serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo;
- xiii. operações que envolvam a disponibilização da estrutura compartilhada dos serviços de telecomunicações;
- xiv. bens e serviços que promovam a economia circular visando à sustentabilidade no uso de recursos naturais;
- xv. operações com microgeração e minigeração distribuída de energia elétrica.

Esta lista de setores beneficiados pelo tratamento futuro como “regimes específicos de tributação” representa a forma como os “lobbies” operam no interior do legislativo. A intenção é obter o máximo de facilidades no tratamento tributário para determinados ramos da economia, tendo como meta paradigmática a isenção completa de impostos para seus representados. A prática termina por comprometer a utilização de

determinados instrumentos importantes para o desenho de políticas públicas. Ao reconhecer o caráter estratégico ou mais sensível de algumas atividades econômicas, é compreensível que Estado brasileiro lance mão de medidas de proteção, a exemplo de desoneração, isenção ou concessão de subsídios.

Processo semelhante ocorreu no debate a respeito da desoneração da folha de pagamentos das empresas. A medida provisória que deu início a tal estratégia foi lançada em 2011. A proposta inicial substituiu a contribuição previdenciária patronal (CPP), de 20% sobre a folha de salários, por alíquotas de 1% a 4,5% sobre a receita bruta das empresas apenas para empresas que prestassem exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC. No entanto, quando matéria foi transformada em lei, o projeto de conversão elencou uma lista extensa de setores que estariam aptos também a serem beneficiados por tal facilidade. Estudos demonstraram que tais setores não corresponderam ao objetivo central da medida, qual seja a geração de empregos que deveria operar como resultado da redução de custos para as empresas. Segundo Hecksher (2023), “(...) os setores desonerados não se destacam. Nenhum deles figura entre os sete que, como vimos, ocupam mais da metade dos trabalhadores no Brasil.(...)”.

4. CONCLUSÃO

O processo de debate e aprovação da chamada Reforma Tributária não pode ser resumida à avaliação da versão mais recente das mudanças constitucionais provocadas pela PEC 45. Na verdade, alterações na organização e nas regras de funcionamento do sistema tributário brasileiro estão em marcha logo depois da entrada em vigor da nova Constituição em 1988. Logo após o início da vigência das disposições previstas no capítulo relativo ao sistema tributário forma apresentadas PECs com o objetivo de alterar os dispositivos a esse respeito.

No entanto, apesar de já terem sido introduzidas 20 Emendas Constitucionais tratando do tema, a estrutura e a essência do modelo tributário jamais foram objeto de alteração. Uma das razões para a ausência de mudanças mais profundas se encontra na dificuldade para aprovação no interior do poder legislativo, tendo em vista a necessidade de obtenção de quórum favorável de 60% em duas votações em cada casa do Congresso Nacional.

Por outro lado, pouco se fez pelo caminho de alterações na legislação visando a reduzir o grau de regressividade de nossa estrutura tributária que não exigisse mudança na Constituição. Apesar de maior facilidade de aprovação de leis complementares, de leis ordinárias e mesmo de normativos do próprio Poder Executivo, quase nada foi feito por tais vias. A insistência em encarar a Reforma Tributária como sinônimo de Reforma Constitucional obrigou os diferentes governos a minimizarem os anseios de mudança.

O caso mais recente envolvendo a Emenda Constitucional nº 132 evidencia a mudança de estratégia. Ao invés de promover uma reforma de fato, a necessidade de amplo consenso em torno da matéria terminou por reduzir as ambições e a medida não passou de uma simplificação do regime tributário. O foco se limitou a unificar alguns tributos de consumo de bens e serviços dos três níveis do pacto federativo, em torno do modelo de imposto de valor agregado. A existência de um amplo leque interesses a serem atendidos terminou por restringir o espectro de mudanças. De um lado, contradições no interior dos Estados e do Distrito Federal quanto às alíquotas, quanto a origem/destino e quanto a setores serem contemplados com isenção dificultaram a negociação. Por outro lado, as incertezas quanto à capacidade arrecadatória no futuro também impunham freios a mudanças mais imediatas. O modelo prevê uma transição longa com o objetivo de tentar reduzir as perdas dos diferentes entes atingidos.

Como saldo final do extenuante processo, o resultado não conseguiu nem mesmo a unificação dos tributos em um único. Teremos dois tributos sobre consumo de bens e serviços: o IBS federal e ao CBS a ser compartilhada entre Estados/Distrito Federal e Municípios. A única mudança significativa foi a alteração de origem para destino no que se refere ao momento da tributação. Mas um conjunto extenso de setores e ramos de atividade passaram a contar com benefício de isenção ou de tratamento tributário especial.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional (2019) – Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, Brasil, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019.

BUZATTO, G.; CAVALCANTE, M. C. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 52, ano 40, p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo, 2019.

FAGNANI, E. (Org). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília, 2018.

GOBETTI, S.; ORAIR, R.; MONTEIRO, P. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária**. IPEA, Brasília, 2023.

HECKSHER, M. Os setores que mais (des)empregam no Brasil. In: **Radar**, vol. 73, ago. 2023. IPEA, Brasília, 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12343/6/Radar_73_Art2_setores_que_mais_desempregam_br.pdf.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. In: **Cadernos de Finanças Públicas**, vol. 21, nº 1, Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília, 2021.

PUTY, C. (Org). **Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Câmara dos Deputados, Edições Câmara, Brasília, 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil: Análise por tributos e bases de incidência - 2021**. Brasília, 2022.

A AGENDA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DA NOVA INSTITUCIONALIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE COM BASE NA TEORIA MONETÁRIA MODERNA

*David Deccache*¹

Resumo: Este artigo discute as dificuldades enfrentadas pela agenda de reforma tributária no Brasil, especialmente com a introdução do Novo Arcabouço Fiscal (NAF), que limita significativamente a capacidade do governo de promover mudanças para diminuir desigualdades sociais, gerar empregos e estimular um crescimento econômico sustentável. Utilizando conceitos da Teoria Monetária Moderna (TMM), o texto avalia como as atuais restrições fiscais obstruem o planejamento harmônico das reformas necessárias na estrutura tributária e fiscal do país. Após a análise da agenda tributária em andamento, propõe-se uma abordagem mais abrangente, que não se limite à correção da tributação do consumo e ajustes de impostos sobre os mais ricos, mas que também inclua aumentos nos gastos sociais e redução de tributos para os mais pobres. O artigo sugere que políticas fiscais via ampliação dos gastos e redução da tributação focadas em ampliar a renda dos mais pobres podem conquistar grande apoio público e facilitar a implementação de tributações sobre as altas rendas e grandes fortunas, contribuindo para uma sociedade mais justa.

INTRODUÇÃO

A agenda de reformas tributárias no Brasil, apesar de registrar avanços, encontra-se diante de barreiras significativas para atingir seus objetivos declarados. Os desafios emergem não somente das limitações intrínsecas às reformas, mas também são amplificados pelas restrições estruturais oriundas do Novo Arcabouço Fiscal (NAF). A rigidez deste regime compromete de modo significativo e permanente a formação de uma política fiscal integrada, que harmonize a estrutura tributária e os gastos públicos visando a redução das desigualdades sociais, a promoção do pleno emprego e o estímulo a um desenvolvimento econômico que seja ao mesmo tempo inclusivo e sustentável do ponto de vista ambiental.

Adotando a perspectiva teórica pós-keynesiana, especificamente conforme delineada pela Teoria Monetária Moderna, este artigo avalia a agenda de reforma tributária brasileira dentro de um contexto institucional marcado por restrições fiscais rigorosas, explorando suas limitações e potencialidades.

O trabalho está organizado em três seções, seguidas de uma conclusão. A primeira seção estabelece o embasamento teórico que orienta nossa análise, com ênfase

¹ Doutor em Economia pela UnB. Assessor Econômico na Liderança do PSOL na Câmara dos Deputados (PSOL).

na Teoria Monetária Moderna como ferramenta analítica. Na segunda seção, examinamos as falhas da estrutura tributária brasileira atual, recorrendo a comparações internacionais para destacar suas deficiências e investigando os potenciais e limites da agenda de reformas propostas diante deste cenário. A terceira seção avalia como o Novo Arcabouço Fiscal (NAF) limita a capacidade da agenda de reformas tributárias de promover mudanças significativas em direção ao pleno emprego, à redução das desigualdades sociais e à sustentabilidade ambiental.

É crucial ressaltar que o combate às desigualdades, especialmente no Brasil, não pode prescindir da sinergia de uma política fiscal integrada e planejada, que aborde as transferências monetárias, gastos sociais e a tributação direta e indireta.

1. A ABORDAGEM TRIBUTÁRIA À LUZ DA *MODERN MONETARY THEORY*

No Capítulo 24 de "A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda", Keynes (1936) abordou as repercussões sociais de sua teoria, começando por destacar os defeitos que ele via no sistema capitalista: sua falha em garantir o pleno emprego e a maneira arbitrária e desigual com que distribui riqueza e renda. Ao avançar na discussão, ele deu ênfase à desigualdade de renda, considerando que o tema do pleno emprego já fora extensivamente tratado anteriormente. A relevância de sua crítica às abordagens teóricas que impedem uma solução efetiva para as desigualdades se mantém até hoje.

Desde o fim do século XIX, conforme observou Keynes (1936), a tributação direta sobre renda e herança conseguiu avanços notáveis na atenuação das grandes desigualdades econômicas. Contudo, apesar do desejo de muitos em levar esses esforços adiante, dois grandes obstáculos se impunham. O primeiro era o receio de que medidas mais agressivas fomentassem a evasão fiscal e reduzissem o incentivo ao risco. O segundo, a premissa de que o aumento do capital depende do vigor dos motivos que impelem à poupança, e de que uma grande proporção desse crescimento depende das poupanças dos ricos.

Keynes lançou uma crítica incisiva ao segundo obstáculo, que se baseava na premissa clássica de que os investimentos são determinados pela poupança. Segundo essa visão, as poupanças dos mais ricos, resultantes de sua menor propensão ao consumo, seriam fundamentais para estimular o crescimento econômico. No entanto, Keynes

argumentou que, ao contrário do que se supunha, a retração do consumo limita a expansão do capital.

Neste sentido, o ponto central do argumento de Keynes pode ser derivado diretamente do Princípio da Demanda Efetiva (PDE), no qual não é a oferta que determina o nível de produção e emprego, mas a demanda efetiva. Neste funcionamento, as decisões de investir geram poupança agregada por variações na renda e no produto. Portanto, a acumulação de capital não depende das decisões de poupar, mas sim do crescimento do investimento, o qual, por sua vez, depende do nível e da taxa de crescimento da demanda final (SERRANO & MEDEIROS, 2004).

Ou seja, o volume de bens e serviços que a economia produz é determinado pela quantidade que as famílias, empresas e governo estão dispostos a comprar. Portanto, se a propensão ao consumo diminui – como tende a acontecer quando a riqueza está sendo concentrada nas mãos dos mais ricos, que consomem uma parte menor de sua renda –, o potencial de expansão da demanda é afetado, o que leva a uma tendência de redução do crescimento da produção, do emprego e do investimento.

Além da fundamentação teórica, Keynes (1936) argumentou que a excessiva concentração de renda poderia ameaçar a legitimidade do próprio sistema capitalista, criando uma classe social que acumula riqueza sem contribuir efetivamente para sua geração. Essa dinâmica, segundo Keynes, poderia desencadear descontentamento social e instabilidade econômica. Lição política extremamente atual.

No entanto, durante a década de 1970, a crítica de Keynes foi ofuscada pela ascensão da Teoria da Tributação Ótima, impulsionada pelos trabalhos de Mirrlees (1971) e Atkinson e Stiglitz (1976). Essa teoria, propondo um dilema entre equidade e eficiência, argumentava contra a tributação das rendas do capital para evitar distorções nas escolhas de poupança e consumo ao longo do tempo. Sugeriu-se, então, a redução das alíquotas marginais de imposto de renda dos mais ricos, além da isenção fiscal sobre os lucros e a desoneração do capital, descartando, assim, as políticas redistributivas através da tributação (GOBETTI, 2018).

A abordagem é fundamentada na premissa neoclássica de que a poupança precede o investimento, além da adição de pressupostos controversos sobre a dinâmica econômica e o comportamento individual. A partir dos anos 1980, essa visão teórica

embasou políticas de cortes fiscais focados nos estratos mais ricos da sociedade, o que veio a ser conhecido como "*trickle-down economics*" (DECCACHE & CANDIA, 2019)

Frente ao crescimento das desigualdades de renda e riqueza e à estagnação do crescimento econômico nas últimas décadas, as bases da primeira geração de modelos da tributação ótima são amplamente questionadas por uma extensa literatura econômica, que aponta sua falta de precisão e a suposta sofisticação como insuficientes para sustentar tais políticas. O próprio Stiglitz, um dos pioneiros no desenvolvimento da abordagem, se tornou um crítico, defendendo que as reduções fiscais realizadas nos Estados Unidos não resolveram nenhum dos problemas sociais e econômicos e ainda beneficiaram as empresas e os mais ricos (GOBETTI, 2018).

Reconhecer as limitações inerentes aos modelos de primeira geração da Teoria da Tributação Ótima representa um ponto de partida. No entanto, para construir um sistema fiscal verdadeiramente eficaz e justo, é imprescindível adotar uma abordagem holística e abrangente que transcenda o mero ajuste tributário sobre os mais ricos. Assim, a formulação de políticas deve abarcar um leque de medidas estratégicas, incluindo:

- (i) A **redução de impostos (indiretos, em especial) para os mais pobres**, aliviando a carga tributária sobre aqueles com menor capacidade contributiva e aumentando seu poder de compra.
- (ii) O **aumento da tributação sobre os mais ricos**, assegurando que aqueles que mais beneficiam economicamente contribuam proporcionalmente para o financiamento de bens e serviços públicos.
- (iii) A **expansão dos gastos sociais e das transferências diretas** de renda, visando não apenas reduzir a pobreza e a desigualdade, mas também estimular a demanda agregada e promover o crescimento econômico inclusivo.

Vale mencionar, que neste aspecto, reformas tributárias também devem ser acompanhadas de ampliação das transferências diretas de renda, investimentos públicos em infraestrutura, serviços públicos essenciais. Esse conjunto tende a implicar melhorias no mercado de trabalho, incluindo a redução do desemprego e da informalidade, bem como aumentos salariais nos estratos mais baixos da população.

No entanto, persistem obstáculos conceituais significativos para a integração eficaz de políticas voltadas à mitigação das desigualdades, particularmente no que tange

ao aumento dos gastos públicos. A visão ortodoxa neoclássica, que frequentemente vê a política fiscal como potencialmente danosa, sugere que os recursos advindos de uma maior tributação dos mais ricos deveriam ser utilizados primordialmente para ajustes fiscais, ao invés de ampliar gastos públicos. Essa abordagem sustenta que o incremento dos gastos governamentais poderia inibir o setor privado, levando a uma redução nos investimentos, um fenômeno conhecido como "crowding-out" (MOLLO, 2016).

A hipótese da "contração fiscal expansionista", proposta por Alberto Alesina e seus colaboradores na década de 1990, argumentava que a redução dos gastos públicos poderia paradoxalmente estimular a economia ao aumentar a confiança dos agentes na gestão fiscal do país, potencialmente levando à diminuição das taxas de juros e, por consequência, ao aumento do consumo e do investimento privado. Tal abordagem sugeria que os benefícios de uma demanda privada reforçada compensariam os efeitos negativos de uma política de austeridade fiscal, fomentando o crescimento econômico (ALESINA & PEROTI, 1995; ALESINA & FAVERO, 2012; DECCACHE, 2023).

Contudo, essa tese tem sido amplamente questionada por pesquisas recentes, tanto teóricas quanto empíricas, dentro da própria corrente mainstream. Estudos realizados por economistas como Jonathan D. Ostry, Prakash Loungani e Davide Furceri, divulgados por instituições renomadas como o FMI, lançam dúvidas contundentes sobre as políticas de austeridade. Eles ressaltam a escassez de evidências sólidas que apoiem os supostos benefícios do ajuste fiscal para o crescimento econômico, ao mesmo tempo em que enfatizam os custos indiscutíveis dessas políticas no que diz respeito ao aprofundamento das desigualdades sociais. Os achados desses estudos sugerem que as medidas de austeridade podem, de fato, ameaçar a sustentabilidade do crescimento econômico a longo prazo, exacerbando as disparidades econômicas e sociais (OSTRY, LOUNGANI E FURCERI, 2016).

A análise dos efeitos práticos das políticas de austeridade fiscal, tal como apresentada por Ball et al. (2013) em estudo veiculado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), revela consequências socialmente desoladoras, particularmente no que tange ao exacerbamento das desigualdades sociais e ao incremento do desemprego nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) analisados entre 1978 e 2009. O estudo constata que a adoção de medidas fiscais

contracionistas durante esse período levou a efeitos distributivos regressivos notáveis, agravando a desigualdade e minando a geração de emprego a longo prazo.

Essa tendência à priorização da obtenção de superávits primários para estabilizar a relação dívida/PIB, frequentemente em detrimento de medidas que beneficiariam diretamente os mais pobres, como a redução de tributos ou o aumento dos gastos sociais, é uma estratégia que penaliza desproporcionalmente os segmentos mais vulneráveis da população, prometendo benefícios futuros em troca de sacrifícios imediatos.

No contexto brasileiro, sob a égide do Novo Arcabouço Fiscal (NAF), observa-se uma dinâmica análoga. Há uma aparente abertura para a tributação dos mais ricos, porém, tal medida é direcionada primariamente à geração de superávit primário, dadas as restrições estritas à expansão dos gastos sociais voltados para os mais pobres.

A discussão central desta análise sublinha a imperiosa necessidade de abandono não só das políticas econômicas baseadas no princípio do "trickle-down", mas também das propostas que tentam revestir a austeridade fiscal de um caráter progressista. Estas últimas, que promovem a defesa da austeridade fiscal com ênfase na arrecadação, supostamente como motor para o crescimento econômico e bem-estar social, são desmentidas pelo Princípio da Demanda Efetiva, o qual evidencia a falácia dessas promessas.

Ademais, a simultaneidade no avanço das medidas não é uma condição *sine qua non* para a implementação de políticas fiscais eficazes. O governo pode priorizar a expansão dos gastos sociais e a redução dos tributos indiretos, mesmo antes da concretização da tributação sobre os mais abastados.

A adoção do Princípio da Demanda Efetiva, aliada aos ensinamentos das Finanças Funcionais e da Teoria Monetária Moderna (MMT), fornece uma base teórica robusta para o desenvolvimento de políticas econômicas mais justas e eficazes, delineando uma trajetória alternativa para a construção de uma sociedade mais equitativa.

2. FINANÇAS FUNCIONAIS E TEORIA MONETÁRIA MODERNA: LIÇÕES PARA UMA POLÍTICA FISCAL HARMÔNICA

Com base no princípio da demanda efetiva, Abba Lerner desenvolveu o arcabouço das Finanças Funcionais, um conjunto de diretrizes para a formulação de políticas fiscais que se opõem à doutrina do que ele denominou de "finanças saudáveis".

De acordo com Lerner, as "finanças saudáveis" estão relacionadas à condução de políticas fiscais ortodoxas, baseadas na Lei de Say, que preconizam que o governo deve manter seu orçamento equilibrado como um objetivo em si mesmo, com o pleno emprego sendo alcançado pela livre atuação das forças de mercado.

Lerner (1943) estabeleceu duas leis que resumem o arcabouço das Finanças Funcionais e fornecem orientações para a aplicação do princípio da demanda efetiva na condução de políticas econômicas concretas.

A primeira lei estipula que a “responsabilidade financeira do governo (uma vez que ninguém mais pode assumir essa responsabilidade) é manter a taxa total de gastos do país em bens e serviços nem maior nem menor do que aquela taxa que, a preços correntes, compraria todos os bens que é possível produzir” (LERNER, 1943).

Essa primeira lei das Finanças Funcionais preconiza que a política fiscal deve focar na manutenção da taxa total de gastos em um nível adequado, evitando tanto o desemprego quanto a inflação. Assim, os resultados fiscais ex-post, seja um déficit orçamentário ou um superávit, não devem ser os objetivos primordiais da condução da política econômica. Em vez disso, o principal objetivo deve ser a busca pela utilização plena da capacidade produtiva da economia. Portanto, a combinação de gastos públicos e tributação deve ser ajustada para garantir uma demanda adequada, evitando o subaproveitamento ou o excesso de capacidade produtiva.

Um corolário interessante é que a tributação nunca deve ser implementada apenas para cobrir as despesas governamentais em dinheiro. Segundo os princípios das Finanças Funcionais, a tributação deve ser avaliada com base em seus efeitos. O principal efeito da tributação é reduzir a disponibilidade de dinheiro dos contribuintes para gastar. Portanto, a tributação deve ser aplicada somente quando for desejável que os contribuintes tenham menos dinheiro para gastar, por exemplo, quando o gasto excessivo poderia levar à inflação.

A segunda lei das Finanças Funcionais recomenda que o governo só recorra a empréstimos se for desejável que o público detenha menos dinheiro e mais títulos públicos. Conforme Lerner (1943), isso pode ser desejável se a taxa de juros estiver excessivamente baixa (devido às tentativas dos detentores de dinheiro de emprestá-lo), o que poderia estimular um investimento excessivo e, conseqüentemente, provocar a inflação. Por outro lado, o governo deve contrair empréstimos (ou pagar parte de sua

dívida) apenas se for desejável aumentar a quantidade de dinheiro em circulação ou reduzir a quantidade de títulos do governo nas mãos do público.

No artigo seminal de Abba Lerner em 1943, ele reconheceu a autonomia dos governos monetariamente soberanos para se desvincularem da necessidade imperativa de tributação prévia ou da obtenção de empréstimos como pré-requisitos para a execução de gastos. No entanto, Lerner (1943) também propôs que, além da emissão direta de dinheiro, a tributação e a obtenção de empréstimos fossem consideradas como mecanismos alternativos de financiamento.

Já a Teoria Monetária Moderna (TMM) vai além da perspectiva delineada por Lerner e postula que, para Estados que emitem soberanamente sua própria moeda, nem a tributação nem a emissão de títulos se configuram como operações de financiamento no sentido tradicionalmente aceito.

Na perspectiva da TMM, adotada aqui, os governos que realizam pagamentos em sua própria moeda se "financiam" unicamente por meio da emissão dessa mesma moeda. Cada ato de gasto governamental é simultaneamente uma ação autofinanciada de emissão de moeda nacional, com a arrecadação tributária e a aquisição de títulos estatais ocorrendo necessariamente após a criação monetária oriunda dos pagamentos governamentais (WRAY, 2015; DALTO et al, 2019).

Os entes estatais, como soberanos monetários, operam por meio da criação de moeda nacional e pela subsequente retirada dessa moeda por meio da arrecadação tributária e da emissão de títulos públicos. Embora as nuances operacionais possam ser intrincadas e variar de acordo com as configurações institucionais de cada nação, a essência desse processo permanece a mesma.

Portanto, os gastos do emissor soberano de moeda não requerem, na ausência de restrições legais autoimpostas, a obtenção prévia de moeda, seja por meio de tributos ou empréstimos, bastando apenas a autorização do Congresso para que o Tesouro e o Banco Central executem as operações necessárias (DALTO et al, 2019).

Dado que a tributação na MMT não desempenha o papel de financiamento dos gastos do governo, é crucial enfatizar algumas de suas funções essenciais: contribui na gestão do nível de demanda, possui influência sobre padrões de consumo e produção, bem como afetam a redistribuição de renda e riqueza, foco da nossa investigação. A

dependem do mercado, podem atuar reduzindo ou aumentando preços e, desta forma, afetando a inflação pelo lado dos custos.

Feita esta breve exposição, qual seria a contribuição central da TMM para esse debate? Frequentemente, economistas defendem a tributação dos mais ricos como meio de financiar os gastos governamentais em prol dos mais pobres, visando à redistribuição de renda, seguindo a sequência: primeiro tributamos os mais ricos e, em seguida, gastamos com os mais pobres. Caso a tributação dos mais ricos só ocorra no longo prazo, aquele no qual todos estaremos mortos, as boas intenções não seriam tão úteis para a atual geração.

No entanto, a abordagem da TMM rejeita essa causalidade, ao reconhecer que o governo pode realizar esses gastos independentemente de mudanças desejáveis na estrutura tributária. A capacidade de expansão da demanda pela adequada combinação de gastos e tributação tem como limite a capacidade da economia em ofertar bens e serviços em moeda doméstica. Logo, pode-se buscar os três pilares do combate às desigualdades ao mesmo tempo: (i) tributação dos mais ricos (a mais complexa politicamente); (ii) redução de tributos para os mais pobres e (iii) expansão de gastos sociais, transferências e investimentos públicos, especialmente em infraestrutura social.

Com isso, espera-se uma composição de carga tributária mais favorável para os mais pobres e que aumenta a propensão a consumir da economia, logo seu potencial de crescimento. Essa recomposição deve ter sinergia com a ampliação de gastos sociais redutores de desigualdades, seja diretamente via transferências de renda, seja indiretamente por intermédio da provisão de bens e serviços públicos. Inclusive, há efeitos decorrente dos impactos macroeconômicos deste conjunto de medidas sobre o nível de crescimento, empregos e salários. Destaca-se que medidas como a redução de tributos indiretos, em parte repassados para preços finais, tende a amenizar pressões inflacionárias pelo canal do custo.

Além disso, a dinâmica de crescimento econômico induzido pela demanda, tende a gerar ocupação da capacidade ociosa planejada pelas empresas e, conseqüentemente, ampliação da capacidade de oferta da economia, o que, especialmente se acompanhado de investimentos públicos, amplia as possibilidades materiais e absorve as pressões de demanda.

3. DIAGNÓSTICOS DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E DA AGENDA DE REFORMAS

O principal problema da estrutura tributária brasileira é a sua alta regressividade, que prejudica os mais pobres e beneficia os mais ricos. Essa regressividade é resultado do peso dos tributos indiretos, que recaem sobre o consumo, em contraste com os tributos diretos, que afetam a renda e o patrimônio. Essa disparidade fica evidente ao compararmos a situação brasileira com padrões internacionais. Embora a carga tributária do Brasil não seja necessariamente elevada em comparação com a média dos países da OCDE, ela apresenta uma profunda regressividade e uma distribuição desigual.

Tabela 1 – Comparação internacional: base de incidência em relação ao total da carga tributária (100%)

Países	Renda, lucro e ganho do capital	Folha e previdência	Patrimônio	Bens e Serviços
Brasil	23,9%	25,5%	4,9%	44%
OCDE ¹	31,6%	29,6%	5,4%	32%

Fonte: OCDE (2020) e Receita Federal (2021). ¹Média de 36 países. Elaboração própria.

Vale destacar que quando se assume a perspectiva ortodoxa de que o ajuste fiscal é o elemento central da estabilidade econômica, obstrui-se o debate sobre a redistribuição da carga tributária, focando-se, apenas, em ampliação da mesma para os mais ricos (apesar do mais comum ser a punição tributária para os mais pobres). Mesmo na concretização da elevação de tributos para os mais ricos, caso não ocorra, também, ampliação de gastos sociais e investimentos públicos, os efeitos serão irrisórios ou nulos em termos de benefícios para a base da pirâmide e o crescimento econômico.

Entretanto, temos que destacar que mesmo os economistas progressistas que avançaram demasiadamente no consenso da necessidade de tributação dos mais ricos e na ampliação de gastos para os mais pobres, não possuem projetos ou debates estruturados – para a pauta da redução dos tributos para os mais pobres no Brasil. Além, disso, sugerem que a relação causal deve ser respeitada: primeiro tributa-se o rico, depois gasta-se com o pobre. Novamente, as raízes teóricas e ideológicas deste estado de coisas, embora muito mais sutil, é a concepção convencional sobre o funcionamento orçamento público. Esta

abordagem limita seriamente o enfrentamento aos problemas estruturais do sistema tributário brasileiro.

Tabela 2 – Comparação internacional: a regressividade incontestável do Brasil. Carga tributária total e distribuição por incidência (% do PIB)

Países	Total	Renda, lucro e ganho do capital	Folha e previdência	Patrimônio	Bens e Serviços
Brasil	32,95	7,88%	8,41%	1,6%	14,5%
OCDE ¹	33,5	10,6%	9,9%	1,8%	10,8%
Dinamarca	46,5	27,9%		2,0	14,3
França	45,4	11,9	16,7	4,0	12,3
Reino Unido	32,8	11,8	7,0	3,9	10,1
EUA	25,5	11,8	6,2	3,0	

Fonte: OCDE (2020) e Receita Federal (2021). Países selecionados. Elaboração própria.

O segundo eixo de problemas refere-se ao que usualmente é caracterizado como complexidade (é muito pior que isso). Como vimos, a tributação indireta do consumo no Brasil é muito elevada e penaliza os mais pobres. Entretanto, a forma como se tributa o consumo também é repleta de disfuncionalidades e injustiças.

Quanto à complexidade e ineficiência do sistema tributário brasileiro no que se refere à tributação do consumo, destacam-se cinco dos principais problemas na forma como tributamos o consumo.

- (i) **Complexidade.** O Brasil possui 26 Estados, o Distrito Federal e 5.568 municípios, cada um com legislação tributária específica que frequentemente se altera. Conflitos de competência entre essas esferas são comuns, e a existência de múltiplas alíquotas e tratamentos diferenciados para setores específicos aumenta a complexidade e a falta de transparência. Além disso, muitos desses tratamentos diferenciados são inadequados, gerando insegurança jurídica e disputas entre os entes federativos e contribuintes.
- (ii) **Guerra Fiscal.** O sistema estimula o uso de benefícios fiscais para atrair ou proteger investimentos visando ao desenvolvimento regional. No entanto, esses benefícios muitas vezes favorecem grupos com grande influência econômica e política, sem necessariamente contribuir para objetivos socioeconômicos legítimos. Isso resulta em uma competição predatória entre estados, reduzindo a arrecadação global.

- (iii) **Desigualdades regionais.** O sistema atual acentua a desigualdade na arrecadação entre estados mais ricos e mais pobres, pois parte dos tributos sobre o consumo é arrecadada na origem das empresas, não necessariamente refletindo o local de consumo.
- (iv) **Ineficiência produtiva.** A convivência de tributos e regimes cumulativos e não cumulativos cria dificuldades no aproveitamento de créditos tributários, levando a uma incidência em cascata ao longo da cadeia produtiva e sobre exportações e investimentos. Especificamente, a presença de tributos cumulativos (ISS e parte do PIS/Cofins) e restrições ao uso de créditos em tributos não cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins) gera complexidades e penaliza cadeias produtivas longas, como a indústria, incentivando a concentração de atividades em um mesmo bloco, reduzindo a eficiência e especialização produtiva.
- (v) **Pouco transparente.** Devido à sua excessiva complexidade, o sistema carece de transparência para os consumidores, dificultando a compreensão do montante de tributos incluídos no preço final dos produtos.

Diante dessa problemática, a atual agenda tributária divide-se em duas etapas. A primeira, em andamento, foca na simplificação e melhoria da tributação sobre o consumo de bens e serviços. Além disso, foi anunciada uma segunda fase, embora sem datas definidas, com o objetivo de corrigir a tributação da renda dos mais ricos. Essa segunda fase, em particular, concentra-se na renda proveniente de lucros e dividendos distribuídos aos acionistas de empresas que atualmente estão isentos do Imposto de Renda na fonte e não fazem parte da base de cálculo do IR. Ainda há a possibilidade de dedução de uma despesa fictícia relacionada aos "juros sobre capital próprio" do lucro tributável da empresa. Esse componente da progressividade pode ser implementado por meio de um simples Projeto de Lei e já está planejado para a segunda fase da reforma tributária.

No que diz respeito à primeira fase, o pilar da reforma do consumo já foi concretizado com a aprovação da PEC 45/2019, que agora é a Emenda Constitucional 132/2023. No entanto, essa fase ainda não está totalmente concluída, uma vez que existem várias propostas em tramitação para a elaboração da legislação complementar necessária.

A Emenda Constitucional 132/2023 avançou na solução dos cinco principais problemas da estrutura tributária brasileira no que diz respeito à complexidade.

Primeiramente, promoveu a simplificação e padronização das inúmeras normas e legislações tributárias existentes. Em segundo lugar, a adoção da tributação no destino praticamente eliminou a guerra fiscal que prejudicava as receitas dos entes subnacionais. Além disso, a tributação no destino também tende a reduzir as desigualdades regionais na distribuição das receitas tributárias.

Com a superação do atual modelo excessivamente cumulativo, a Emenda Constitucional 132/2023 beneficia setores industriais mais intensivos em tecnologia e geração de empregos formais. Além disso, ela permite que os consumidores tenham transparência sobre o montante de tributos embutidos no preço final dos produtos.

No entanto, algumas observações importantes devem ser feitas. Primeiramente, a EC 132/2023 inclui um dispositivo que exige que a segunda fase da reforma, que tratará dos impostos sobre a renda, seja encaminhada ao Congresso Nacional em até 90 dias após a promulgação da Emenda Constitucional. Esse dispositivo também abre a possibilidade de que o aumento na arrecadação obtida com a tributação da renda seja utilizado principalmente para reduzir os tributos indiretos que incidem sobre o consumo de bens e serviços. No entanto, o Congresso também introduziu a possibilidade de redução da tributação sobre a folha de pagamentos, o que pode comprometer a redistribuição de carga tributária defendida neste trabalho.

Outra observação importante é que, no texto original da PEC 45/2019, seguia-se a lógica da alíquota única para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A ideia da alíquota única era evitar que privilégios tributários para setores e produtos específicos fossem financiados pelo conjunto da sociedade. A PEC buscava manter a carga tributária atual, o que se transformaria em um mecanismo automático de transmissão, fazendo com que cada real de privilégio fiscal fosse pago por meio do aumento da alíquota padrão, compartilhado pela população como um todo. As exceções à alíquota única deveriam ser as mais restritas e focalizadas possíveis, a fim de evitar a regressividade do sistema.

Entretanto, a EC 132/2023 criou a possibilidade de privilégios tributários, alguns dos quais prejudiciais à saúde pública e ao meio ambiente. Isso acabou gerando uma espécie de correia de transmissão automática e regressiva, na qual cada centavo dos privilégios é pago por meio do aumento da alíquota padrão. Portanto, dependendo dos privilégios concedidos durante a elaboração da legislação complementar, podemos ter elementos regressivos no sistema, nos quais os mais pobres acabam pagando diretamente

os benefícios de setores e segmentos sociais mais privilegiados. Isso vai na direção oposta ao enfrentamento das desigualdades.

4. INSTITUCIONALIDADE FISCAL BRASILEIRA COMO OBSTÁCULO ESTRUTURAL À REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS PELA VIA TRIBUTÁRIA E DOS GASTOS

É comum argumentar que uma reforma tributária progressista é necessária para combater as desigualdades, especialmente em um contexto em que as políticas de "*trickle-down economics*" falharam em cumprir suas promessas de que a redução de impostos para os mais ricos resultaria em crescimento econômico e prosperidade para todos. No entanto, mesmo que avancemos na tributação dos mais ricos, o Novo Arcabouço Fiscal (NAF) representa um obstáculo significativo para o aumento dos gastos sociais e dos investimentos públicos destinados a reduzir as desigualdades.

O NAF pode ser considerado um motor estrutural e permanente das desigualdades sociais. Ele substituiu o antigo teto de gastos do governo Temer por uma combinação de três limites orçamentários, que têm o potencial de produzir efeitos semelhantes ao congelamento de gastos públicos (PPZ BASTOS, 2023)

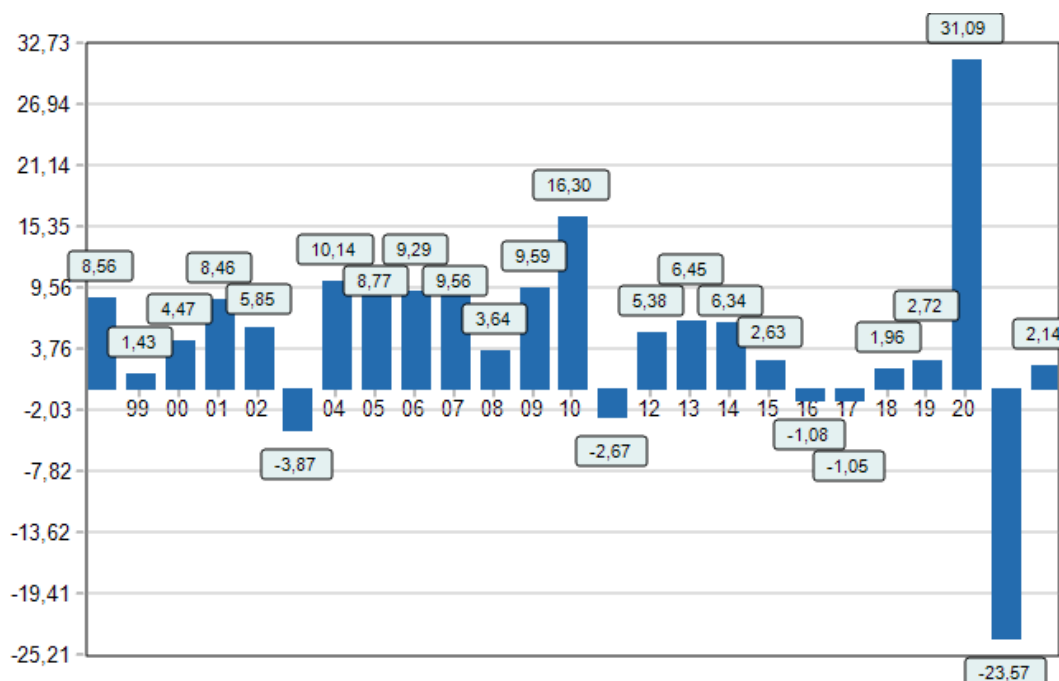
O primeiro dos tetos de gastos impõe uma restrição ao aumento dos gastos primários, excluindo os pagamentos de juros, limitando-os a 70% da variação da receita tributária. No entanto, os formuladores do NAF provavelmente perceberam que, por exemplo em caso de efetivas reformas tributárias que resultassem em uma expansão das receitas do governo, poderia ocorrer um aumento significativo nos gastos primários. Portanto, eles estabeleceram um segundo teto para conter esse aumento.

Neste sentido, o objetivo do segundo teto é impedir que o aumento da tributação sobre os mais ricos seja “utilizado” para reduzir desigualdades sociais por meio do aumento de gastos e investimentos focados nos mais pobres. Para tal, limita o crescimento dos gastos primários à taxa de 2,5% ao ano. Por exemplo, mesmo se houvesse um aumento de 10% na receita tributária, os gastos primários só poderiam crescer 2,5%, e o restante seria contabilizado como superávit primário. Assim, mesmo na melhor das hipóteses, o crescimento dos gastos seria menor do que o registrado em 2019, primeiro ano do governo Bolsonaro, que foi de 2,72%. Verdadeiras revoluções tributárias no Brasil, diante do atual Arcabouço Fiscal não permitem sequer uma taxa de crescimento

de gastos sociais e investimentos públicos próxima às registradas por Bolsonaro e Paulo Guedes antes da pandemia.

Estimativas de Tavares e Deccache (2023) apontam que, se o Novo Teto de Gastos tivesse sido aplicado retroativamente desde 2002, teria resultado, mesmo em um cenário bastante otimista, em uma redução substancial dos gastos primários do governo federal. O total dessa redução chegaria a R\$ 8,4 trilhões em valores atuais. Isso implica que, sob tais condições, hoje teríamos uma infraestrutura social significativamente mais deteriorada, além de um número bem menor de servidores públicos em áreas fundamentais, como saúde e educação. Além disso, as condições de carreira desses servidores estariam extremamente precarizadas em relação ao que observamos atualmente.

Gráfico 1 – Despesas primárias deflacionadas pelo IPCA



Fonte: Tesouro Nacional. Elaboração própria. Série deflacionada pelo IPCA de julho de 2023. Elaborado por Tavares e Deccache (2023).

5. CONCLUSÃO: HÁ ALTERNATIVA

A análise realizada neste artigo destacou a necessidade imperativa de uma política fiscal harmoniosa e estruturada, que siga as recomendações das Finanças Funcionais de Abba Lerner (1943) e as causalidades entre gasto e tributação conforme a Teoria Monetária Moderna, promovendo uma sinergia entre a progressividade na

estrutura tributária e a ampliação direta da renda dos mais pobres por meio de gastos governamentais.

No Brasil, o debate sobre políticas fiscais destinadas a combater as desigualdades é muitas vezes obstaculizado por uma visão ideológica fundamentada na teoria neoclássica. Esta teoria associa os investimentos à necessidade de poupança anterior, impondo restrições ao espectro das políticas econômicas disponíveis. Adotamos o termo “austeridade fiscal progressista” para descrever uma política que, embora rotulada de progressista, na prática, tende a manter ou até agravar as desigualdades vigentes. Essa forma de austeridade fiscal disfarçada presume erroneamente que a combinação de cortes nos gastos públicos e o aumento de impostos, especialmente sobre os mais ricos, resultaria em uma sociedade mais justa e equilibrada. No entanto, essa estratégia falha ao ignorar os severos impactos negativos dessas medidas na capacidade do governo de realizar gastos e investimentos em programas sociais, serviços públicos e infraestrutura, que são fundamentais para diminuir as disparidades sociais e econômicas.

A Teoria Monetária Moderna (TMM) oferece insights valiosos para este debate, demonstrando que é possível e desejável ampliar gastos governamentais e reduzir a tributação sobre os mais pobres, com o limite de tais políticas sendo a capacidade produtiva da economia e a manutenção da estabilidade de preços até o ponto de pleno emprego. Contrariando abordagens que defendem a necessidade de tributar os ricos antes de aumentar os gastos com os mais pobres, a TMM esclarece que tal sequência não apenas desperdiça recursos produtivos, como também impõe desafios políticos desnecessários e tende a ser ineficaz.

A adoção de políticas focadas no incremento dos gastos voltados para os mais pobres, na diminuição dos impostos indiretos que os afetam desproporcionalmente e na promoção do pleno emprego tem o potencial de gerar amplo apoio popular para medidas de tributação mais pesadas sobre altas rendas e grandes fortunas, atenuando os riscos e custos políticos que tais iniciativas possam acarretar. Esta perspectiva implica uma mudança significativa na orientação das políticas fiscais, priorizando a ampliação dos investimentos em programas sociais e a redução da carga tributária sobre as camadas mais vulneráveis da população, sem que isso dependa previamente de alterações na tributação dos mais ricos. Essa estratégia se mostra não apenas factível, mas essencial para moldar

uma sociedade mais justa e igualitária, transformando o combate às desigualdades de uma aspiração remota em uma possibilidade tangível e imediata.

REFERÊNCIAS

ALESINA, A.; FAVERO, C.; GIAVAZZI, F. The output effect of fiscal consolidations. **NBER Working Paper Series**, N° 18336, 2012. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w18336/w18336.pdf.

ALESINA, A.; PEROTTI, R. Fiscal expansions and adjustments in OCDE countries. **Economic Policy**, v. 10, n. 21, p. 205-248, 1995.

ATKINSON, A. B.; STIGLITZ, J. E. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, v. 6, n. 1-2, p. 55-75, 1976.

ÁVILA, R. I.; MARTINS, M. L. P. G.; CONCEIÇÃO, J. B. S. A revisão da teoria da tributação ótima e o projeto fiscal do novo governo. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional de Economia Política**. Niterói, 2018. Disponível em: https://sep.org.br/anais/2019/SessoesOrdinarias/Sessao1.Mesas1_10/Mesa3/032.pdf.

BASTOS, P. P. Z. **Quatro tetos e um funeral: o novo arcabouço/regra fiscal e o projeto social-liberal do ministro Haddad**. Nota do Cecon, n. 21, 13 abr. 2023. Instituto de Economia, UNICAMP, 2023.

DALTO et al. **Teoria Monetária Moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas**. Fortaleza: Nova Civilização, 2020.

DECCACHE, D. Repensando a macroeconomia para a superação dos desafios da economia brasileira no século. In: MATTOS, F. A. M.; ARAUJO, V. L. (Org.). **Economia brasileira: uma reconstrução necessária**. São Paulo: Hucitec, 2023, p. 43-66.

DECCACHE, D.; DI CANDIA, L. R. Um estudo da carga tributária brasileira e seus efeitos na dinâmica sócio-econômica: uma análise em foco e em perspectiva comparada, e possibilidades de alterações em bases pós-keynesianas. In: **Anais do Encontro Internacional da Associação Keynesiana Brasileira**. Campinas: IE-UNICAMP, 2019.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Textos para Discussão IPEA, n. 2190. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2016.

GOBETTI, S. W. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Texto para Discussão, nº 2380. Brasília: IPEA, 2018.

KEYNES, J. M. A teoria geral do emprego, do juro e da moeda. In: SZMRECSÁNYI, T. (Org.). **John Maynard Keynes: economia**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1984 [1936].

MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of optimal income taxation. **Review of Economic Studies**, v. 38, n. 2, p. 175-208, 1971.

MOLLO, M. D. L. R. Desenvolvimentismos, inclusão social e papel do Estado. **Cadernos do Desenvolvimento**, v. 11, 2016.

SERRANO, F.; MEDEIROS, C. O desenvolvimento econômico e a retomada da abordagem clássica do excedente. **Revista de Economia Política**, v. 24, n. 2, p. 94-102, 2004.

TAVARES, F. M. M.; DECCACHE, D. Democracia, direitos e política fiscal: desafios para a reconstrução democrática brasileira sob o novo marco fiscal. **Ateliê Geográfico (Goiânia)**, v. 17, n. 3, p. 133–158, 2023. DOI: 10.5216/ag.v17i3.78088. Disponível em: <https://revistas.ufg.br/atelie/article/view/78088>. Acesso em: 2 fev. 2024.

WRAY, L. R. **Modern Money Theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems**. Londres: Palgrave Macmillan, 2015.