

PARTE  
6

TRIBUTAÇÃO  
INDIRETA



# TRIBUTOS SOBRE CONSUMO: NOVO MODELO PARA UM BRASIL MAIS JUSTO

## JOÃO MARCOS DE SOUZA

Graduação em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (antiga Fundação Faculdade de Direito do Norte Pioneiro – Fundinopi), especialista em Auditoria Empresarial pela Universidade Federal do Paraná e em Direito Civil e Processual Civil pela Universidade Norte do Paraná – Unopar. Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Paraná, exerceu a função de vice-presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco, no período de 2010 a 2016, onde atualmente é presidente do Conselho Fiscal e membro da Comissão de Reforma Tributária.

## RESUMO

Este artigo apresenta uma breve análise da estrutura tributária brasileira ao longo do tempo, comparando a distribuição das competências por base tributária. Traz ainda um pouco da história da tributação do consumo no mundo (e da criação do Imposto sobre Valor Agregado - IVA), comparando com o modelo adotado no Brasil. Por último, apresenta propostas para um novo modelo para a tributação no consumo, com a especialização das competências tributárias.

**Palavras-chaves:** IVA; Imposto sobre consumo; Sistema tributário.

## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, em grande medida em função do formato da estrutura que compreende competência tributária (para legislar, arrecadar e fiscalizar) para os três níveis de governo (União, estados e municípios), aliada à quantidade e forma de distribuição dos tributos por base de incidência, entre os entes federados. O país apresenta heterogeneidades regionais e desigualdades sociais históricas, o que torna premente a discussão sobre um modelo tributário mais justo. Nesse sentido, após breves considerações históricas e análise comparativa entre o sistema tributário brasileiro e a experiência internacional, o artigo apresenta propostas de nova modelagem para os tributos sobre consumo, adequada para a realidade nacional.

## 1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO BRASIL

A estrutura tributária brasileira sofreu influência direta de Portugal, por força da colonização, e somente começou a ser estruturada em nível local a partir de 1822, com a independência (VARSAÑO, 1996; COSTA, 1979).

O embrião do atual sistema tributário brasileiro foi detalhado pela Constituição de 1934. Dentre as medidas implantadas, destacam-se o retorno aos municípios, da competência tributária; a vedação da bitributação; o estabelecimento do Imposto de Renda (IR) como tributo federal; a criação do Imposto sobre Consumo federal (antecessor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual (substituído posteriormente pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM); a proibição da cobrança do imposto de exportações nas operações interestaduais e do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), lançado pelos governos estaduais, mas arrecadado em conjunto com municípios, em partes iguais, além de determinar-se a partilha de outros tributos entre os entes federados.

A Constituição de 1937 criou o Adicional ao Imposto de Renda (AIR); suspendeu o imposto estadual sobre consumo de motor a explosão; e criou o imposto sobre as rendas de imóveis rurais, de competência municipal.

A Lei Constitucional n. 3, de 1940, proibiu os governos estaduais de lançarem tributos sobre o carvão mineral, combustíveis e lubrificantes líquidos, competência atribuída privativamente à União pela Lei Constitucional n. 4.

Em 1946, a receita tributária da União tinha no imposto sobre o consumo sua principal fonte, valor relativamente maior que as receitas provenientes do Imposto de Renda (respectivamente, cerca de 40% e 27% da carga tributária total).

A Constituição de 1946, de caráter democrático, buscou maior equilíbrio federativo, atribuindo, novamente, receitas próprias aos municípios e estabelecendo diversas alterações, ainda hoje vigentes, como a previsão da contribuição de melhoria em caso de valorização de imóvel em razão de obra pública, ampliando as limitações ao poder público de tributar (tornando imunes templos, bens e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros). Estabeleceu ainda o princípio da capacidade contributiva e a redistribuição dos tributos arrecadados pela União, com estados e municípios.

Excetuadas as capitais, os demais municípios passaram a receber 10% da arrecadação do Imposto de Renda, 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual feita no seu território e 30% das receitas dos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais, de competência da União.

Como compensação pela perda da competência na tributação de combustíveis, os governos estaduais passaram a ter participação nesses impostos únicos,<sup>1</sup> mas a competência pela cobrança do imposto de indústrias e profissões foi transferida aos municípios.

No início da década de 1960, a Emenda Constitucional n. 5 atribuiu aos municípios 10% do produto arrecadado pelo imposto de consumo e alterou para 15% sua participação no IR, além de transferir para esses entes federativos o imposto sobre transferência de bens intervivos e sobre propriedade territorial rural.

1. Fixada a participação dos estados em 48% do produto da arrecadação do imposto único, pela Lei n. 302, de julho de 1948.

Entre 1946 e 1966, a participação dos impostos sobre consumo cresceu progressivamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional. Na década de 1960, a participação relativa desses impostos era elevada na União (cerca de 45%), nos estados (quase 90%) e nos municípios (45%).

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, criou boa parte do atual sistema tributário, introduzindo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (federal), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (municipal).

Na esteira da reforma tributária realizada nesta etapa foi instituído, em 1966, o Código Tributário Nacional – CTN (proposto em 1953, ainda sob a vigência da CF/46) que, posteriormente, foi incorporado na Constituição de 1967 pelo Ato Complementar n. 36.

2. Lei Constitucional n. 87/1996, que normatiza o ICMS e desonera o imposto na exportação de produtos primários e semielaborados. Conhecida como “Lei Kandir” (em virtude da sua autoria pelo então deputado federal Antonio Kandir), prometia compensar os estados pelos valores desonerados, o que gera discussões até hoje, pois a União não faz o ressarcimento total desses valores.

Na transição democrática, a Constituição de 1988, além de manter as bases do Código Tributário Nacional, criou, dentre outras medidas, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) – que acrescenta alguns serviços (transporte, energia elétrica e telecomunicações) ao antigo ICM –, de competência estadual, e extinguiu os impostos únicos federais (sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais). Em 1996 foi instituída a chamada Lei Kandir,<sup>2</sup> que gerou enormes conflitos e discussões quanto aos valores que os estados perdem com a desoneração da exportação de produtos primários e semielaborados.

Como consequência dessas mudanças, o ICMS, de competência estadual, consolidou-se como um dos principais tributos brasileiros. O Governo Federal, para buscar uma fatia maior dessa base tributária, passou a criar e majorar as alíquotas das contribuições sociais (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins; e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, dentre outras), cujas bases de incidência também são o consumo.

A composição da carga tributária brasileira revela a preponderância absoluta dos impostos sobre consumo de bens e serviços na arrecadação total (Figura 1). Observe-se que a maior fonte de recursos oriunda de tributos é aquela incidente sobre bens e serviços (consumo), seguida pela incidente sobre folha de salários e sobre a renda (respectivamente, 15,25%, 8,52% e 6,47% do PIB em 2016).

**FIGURA 1 – CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA**  
EM MILHÕES E EM % DO PIB  
BRASIL  
2015 E 2016

TIPO DE BASE	ARRECADAÇÃO [R\$ MILHÕES]			% PIB			% ARRECADAÇÃO		
	2015	2016	Variação (R\$)	2015	2016	Variação (Ponto % do PIB)	2015 (%)	2016 (%)	Variação (Ponto % do PIB)
<b>TOTAL</b>	<b>1.925.451,14</b>	<b>2.027.014,48</b>	<b>101.563,35</b>	<b>32,11</b>	<b>32,38</b>	<b>0,27</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>0</b>
Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88	6,47	0,59	18,30	19,97	1,67
Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38	8,52	0,14	26,11	26,31	0,2
Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43	1,51	0,08	4,44	4,67	0,23
Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85	15,35	-0,51	49,37	47,39	-1,98
Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58	0,54	-0,04	1,80	1,66	-0,14
Outros	-464,3	157,3	621,59	-0,01	0,00	0,01	-0,02	0,01	0,03

Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil, 2016.

Ao analisar os países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), vê-se que sua distribuição por base de incidência é bem diferente da adotada no Brasil (Figura 2).

Embora os países da OCDE tenham carga tributária média superior à brasileira, em 2015 os tributos incidentes sobre consumo respondem por 10,9% do PIB (ante 15,35% do PIB, no Brasil), valor inferior ao arrecadado pela tributação da renda e ganhos de capitais (11,5% do PIB, contra apenas 5,8% do PIB no Brasil).

## FIGURA 2 – ESTRUTURAS DE IMPOSTOS (1) (2)

MÉDIA ARITMÉTICA COMO PERCENTUAL DO PIB

OCDE

1965-2015

COMPOSIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2013	2014	2015
<b>RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL</b>	<b>24,8</b>	<b>31,9</b>	<b>33,9</b>	<b>33,7</b>	<b>32,5</b>	<b>33,3</b>	<b>33,6</b>	<b>33,9</b>	<b>34</b>
Impostos sobre rendimentos, lucros e ganhos de capital	8,7	12,2	12	12,2	10,8	11,2	11,3	11,5	11,5
• <i>Indivíduos.</i>	6,8	9,7	8,7	8,2	7,7	8,1	8,2	8,4	8,4
• <i>Empresas.</i>	2,1	2,5	3,2	3,6	2,7	2,8	2,8	2,8	2,8
<b>Contribuição para Seguridade Social</b>	<b>4,5</b>	<b>7,4</b>	<b>8,6</b>	<b>8,4</b>	<b>8,8</b>	<b>8,9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>9</b>
<b>Impostos sobre folha de pagamento e mão-de-obra</b>	<b>0,3</b>	<b>0,3</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,3</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>	<b>0,4</b>
<b>Impostos sobre a propriedade</b>	<b>1,9</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,7</b>	<b>1,8</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>	<b>1,9</b>
<b>Impostos sobre bens e serviços</b>	<b>9,4</b>	<b>10</b>	<b>10,9</b>	<b>10,6</b>	<b>10,6</b>	<b>10,7</b>	<b>10,8</b>	<b>10,8</b>	<b>10,9</b>
• <i>Valor agregado</i>	0,7	5,2	6,4	6,5	6,4	6,6	6,6	6,7	6,7
• <i>Consumo</i>	3,5	2,6	2,9	2,6	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6
• <i>Outros impostos</i>	0,1	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2

Fonte: OECD (2017), "Revenue Statistics: Comparative tables", OECD Tax Statistics (database), DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en>.

Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

Notas:

(1) A partir de 1965, inclui dados da Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos; 1972 (Coreia); 1980 (México); 1990 (Chile); 1991 (Hungria e a Polónia); 1993 (República Checa); 1995 (Estônia, Israel, Letônia, República Eslovaca e Eslovênia).

(2) Traduzido pelo autor.

## 2. ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Os tributos sobre compra e vendas de mercadoria existem há muitos anos (COSTA, 1979), mas a incidência tributária específica e voltada para o consumo fortaleceu-se no último século. O modelo inicialmente instituído cobrava o tributo a cada operação, de forma cumulativa ou, em casos específicos, de forma monofásica, ao final da cadeia. Esse era o caso do imposto francês sobre a produção (seletivo sobre produtos industrializados) que era cobrado cumulativamente e que, em 1948, passou a permitir o crédito de impostos pagos sobre insumos utilizados diretamente na produção.

Somente em 1954 surge, por ocasião da reforma fiscal da França, um tributo denominado *Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*, cuja base de incidência passou a ser o valor acrescentado em cada operação.<sup>3</sup>

Segundo Martins (2013), inicialmente o *TVA* incidia somente sobre a venda de produtos ou mercadorias pelos atacadistas, não sendo aplicado sobre o varejo, nem sobre serviços, que possuíam um imposto à parte, denominado *Taxe Sur les Prestations de Services (TPS)*.

Embora o primeiro país a adotar o imposto sobre valor agregado tenha sido a França, Maurice Laré, seu idealizador, recebeu influência da doutrina estrangeira (BALTHAZAR, 2008). As primeiras propostas de uso de impostos sobre valor agregado surgiram nos Estados Unidos, na Alemanha e no Japão, além de registros de aplicação dessas teorias no direito positivo da Grécia, Turquia e Argentina.

- Segundo Balthazar (2018), "o estudo do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) exige uma análise de sua evolução, sua história, com especial atenção à literatura jurídica tributária francesa, eis que foi nesse país que o imposto nasceu e progressivamente se desenvolveu, adquirindo os traços que conhecemos atualmente".

O modelo francês passou a conquistar adeptos e, em 1962, uma Comissão da atual União Europeia concluiu que o continente deveria adotar imposto semelhante ao *TVA*. No entanto, esse modelo se diferenciava do francês por adotar um único imposto, de incidência genérica, abrangendo venda de bens e prestação de serviços. Por fazer parte da Comissão Econômica Europeia e precisando se adequar ao regulamento proposto, a França extinguiu o tributo sobre serviços (*TPS*), incluindo seu campo de incidência na *TVA*, passando ao modelo adotado pelo bloco econômico (MARTINS, 2013),

Atualmente, mais de 150 países utilizam o IVA, tornando-o modelo de tributação sobre consumo mais comum e aplicável de forma ampla, com raras exceções. Dentre esses países, destaca-se os Estados Unidos que, em vez do IVA, adota um imposto sobre vendas<sup>4</sup> (*Sale Tax*) cobrado pelos estados, com alíquota máxima determinada, sendo que alguns desses estados permitem a cobrança de um tributo municipal (*Local Sale Tax*).

4. A discussão sobre a adoção ou não do IVA em substituição ao atual modelo é recorrente nos EUA.

### 3. IMPOSTO SELETIVO OU ESPECÍFICO

Denomina-se seletivo ou específico o imposto utilizado para taxar mais fortemente produtos não essenciais, como artigos de luxo ou com impactos socioambientais negativos (como minérios, derivados de petróleo, bebidas, fumo, dentre outros). Esse tributo tem por característica ser monofásico, cobrado, normalmente, na etapa final, embora alguns países o apliquem em todas as etapas da cadeia produtiva de forma cumulativa.

Os EUA, embora não utilizem o IVA, aplicam o imposto seletivo (*Excise Tax*) em produtos específicos como bebidas, tabacos, combustíveis, pneus e serviços como comunicação, por exemplo.

Os países que compõem a União Europeia também cobram o imposto seletivo, denominado Impostos Especiais de Consumo (*Excise Duty*), aplicável a produtos como álcool, bebidas alcoólicas, produtos energéticos, eletricidade e tabaco. As alíquotas são determinadas por cada nação, limitando-se o bloco comercial a determinar as alíquotas mínimas.

### 4. O MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil adota a tributação no consumo há muito tempo, sendo a cumulatividade o seu principal problema – incidência em todas as etapas de comercialização, gerando acréscimo no preço final dos produtos. Influenciado pelo modelo adotado na França, o Brasil instituiu dois impostos específicos sobre o consumo: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (competência Estadual) e o Imposto Sobre Serviços – ISS (competência municipal), que se agregaram aos já existentes cobrados pela União. Embora incluíssem algumas das características do imposto francês (*TVA*), eles possuem particularidades negativas que se acumularam ao longo do tempo.

#### Competências entre níveis de governo

Competência tributária é a capacidade conferida a cada ente federativo para instituir e legislar sobre o tema nos termos e limites expressos nas normas que conferem essa competência. Alguns países conferem a competência para tributar o consumo a um único ente federativo. Em outros, essa competência é exercida por mais de um nível de governo, sendo que, em muitos casos, o governo central aplica determinada alíquota de

incidência que pode ser acrescida pelos entes subnacionais, respeitando-se a mesma base e as regras e as competências restritas estabelecidas.

No Brasil, o sistema tributário possui várias espécies de tributos incidentes sobre o consumo, nas três esferas de governo:

- O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS(QN), na esfera municipal;
- O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual;
- O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e o Programa de Integração social (PIS), dentre outros, de competência federal.

A base de aplicação do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Já o ISS incide sobre a realização de serviços, excluídos aqueles abrangidos pelo ICMS. O IPI é aplicado sobre os produtos industrializados; e a Cofins e o PIS, sobre o faturamento das empresas (com destino específico para a Seguridade Social e para o Programa de Integração Social, PIS) (serviços, comércio e indústria).

Essa miríade de tributos sobre o consumo contribui para um sistema caótico, ultrapassado e oneroso. A quantidade de tributos, aliada a complexidade das leis, torna muito difícil o controle e a fiscalização, tanto para empresários, como para os responsáveis pela aplicação da lei tributária.

A capacidade para instituir impostos está determinada na Constituição de 1988, em seus artigos 153, 155 e 156,<sup>5</sup> que tratam, respectivamente, dos impostos da União, dos estados e Distrito Federal e dos municípios. Observa-se que, no Brasil, embora sobre a mesma base, cada nível de governo institui o seu próprio tributo. Trata-se de distorção em relação à experiência internacional onde, em geral, o mesmo tributo é cobrado pelos diversos níveis de governo.

Os Artigos 148 e 149<sup>6</sup> da Constituição Federal tratam, respectivamente, da competência exclusiva da União para instituir empréstimos compulsórios e contribuições.<sup>7</sup> Ao longo do tempo, a União passou a utilizar as contribuições para ampliar as suas receitas próprias, avançando na tributação do consumo e contribuindo para o agravamento do caráter regressivo do sistema tributário.

O fato de cada um dos entes ser livre para definir e normatizar o tributo em sua área de atuação contribuiu para a multiplicação de regras normativas. Atualmente temos 5.570 municípios que podem editar leis sobre ISS (vários municípios ainda não implantaram a cobrança do imposto), 27 governos estaduais que editam legislação sobre o ICMS, além de três normas federais sobre tributos no consumo (IPI, Cofins e PIS) e de outras contribuições específicas (Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico – Cide-Combustíveis, por exemplo). Esse quadro caótico é acrescido pela infinidade de decretos, portarias, instruções normativas, regulamentos e outros instrumentos legais, emitidos em complemento às leis.

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT (2016) aponta que, desde 2008, foram editados mais de 363 mil textos normativos tributários,<sup>8</sup> sendo mais de 30 mil atos federais, 110 mil estaduais e 200 mil municipais. O estudo afirma que atualmente o Brasil tem mais de 25 mil normas tributárias vigentes.

5. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (...) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993) (...) Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

6. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. (...) Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 41, 19.12.2003) (...) Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 39, de 2002).
7. Exceto para instituir contribuições dos servidores para custeio do regime previdenciário próprio, cuja competência é conferida a estados e municípios (§1º do Art. 149) e sobre iluminação pública, conferida aos municípios (Art. 149-A).
8. Foram considerados no levantamento leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias e atos declaratórios.
9. Em apresentação feita para o seminário “O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções”, feito na Fiesp, São Paulo, em dezembro de 2014, Lorraine Messias informa que o IPI responde por 6,39%, Comex 7,52% e PIS/Cofins por 17,76%, sendo o restante sobre outros tipos de tributos, inclusive no Simples, que também incide sobre o consumo. <http://nefgv.com.br/files/upload/2014/12/10/o-elevado-grau-de-litigiosidade-tributaria-no-brasil.pdf>

Esse grande número de normas gera um contencioso tributário, tanto na esfera administrativa como na judicial, causando demanda excessiva de tempo e finanças não somente para empresas, mas também para a própria Administração Pública.

Segundo Appy e Messias (2014), apenas o contencioso administrativo tributário na esfera federal atingia 11% do PIB em 2013. Tendo em vista que ainda temos os contenciosos estaduais e municipais, e que a mediana obtida pela OCDE em pesquisa envolvendo 18 países foi de 0,2% do PIB, tem-se uma visão do que representa a realidade de nosso país.

Mesmo que boa parte do contencioso tributário administrativo federal não seja de tributos sobre consumo,<sup>9</sup> o Brasil apresenta elevadas taxas de contencioso, muito acima da média de outros países – sem contar os passivos administrativos tributários estaduais e municipais.

Esse fato, aliado à falta de políticas de desenvolvimento regional promovidas pelo governo federal – contrariando o Artigo 43 da Constituição Federal,<sup>10</sup> que atribui ao governo central a obrigação de fazê-lo com base nos tributos próprios –, criou cenário favorável para que estados e municípios se utilizem do tributo sobre o consumo como modo de atrair investimentos, gerando a chamada “Guerra Fiscal”<sup>11</sup> e que, além de prejudicar a arrecadação, é prejudicial ao ambiente de negócios, em função da insegurança jurídica proporcionada pela concessão de benefícios fiscais sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).<sup>12</sup>

Outro complicador é a fiscalização dos contribuintes, cuja competência, no caso de bens, é da União e dos estados; e, no caso dos serviços, é da União e dos municípios. Isso faz com que o contribuinte tenha que atender às exigências de mais de uma esfera de fiscalização, sendo que, embora a base muitas vezes seja a mesma, a forma de cálculo e as obrigações acessórias são distintas, o que eleva o custo administrativo.

Portanto, é necessário que o Brasil modifique a sistemática de tributação sobre o consumo, bem como reveja a distribuição da carga tributária por base de incidência, tornando o sistema menos regressivo, mediante a majoração e tabelas progressivas para impostos sobre a renda e a propriedade e redução dos tributos que incidem sobre o consumo, que penalizam as parcelas menos favorecidas da população.

## 5. UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO

O Brasil deve alinhar-se com o mundo, no que diz respeito aos tributos sobre consumo. A substituição da atual composição tributária sobre essa base por tributos mais simples e mais equânimes contribuirá para que o país tenha um patamar mais adequado em termos de progressividade, eficiência arrecadatória e fiscalizatória, melhorando o ambiente de negócios.

A adoção do IVA incidente sobre todas as operações que envolvam bens e serviços, em conjunto com um Imposto Seletivo (ou uma contribuição seletiva, destinada à Seguridade Social), substituindo a quantidade de tributos hoje incidentes sobre o consumo, pode colocar a estrutura tributária brasileira em linha com os parâmetros internacionais.

O IVA e o Imposto Seletivo substituiriam os atuais impostos sobre consumo, que devem ser extintos, a saber:

- União (IPI, PIS, Cofins, Cide);
- Estados e Distrito Federal (ICMS); e
- Municípios (ISS).

Para isso, é necessário que se observem critérios para melhorar a eficiência e a eficácia do sistema, reduzindo a burocracia e especializando a estrutura administrativa. Alguns desses pontos são comuns aos dois tributos (IVA e IS), outros são específicos a cada um dos impostos, como se procura demonstrar a seguir.

### 5.1. A distribuição de competências pela especialização das bases

O Brasil é uma federação e, como tal, deve possuir uma estrutura tributária que permita a cada um dos seus entes o financiamento das suas estruturas e atividades, direta ou indiretamente, por meio de arrecadação própria de tributos ou mediante a partilha entre entes federados. A Figura 3 e mostra a distribuição atual das competências tributárias, conforme a base de incidência:

**FIGURA 3 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ATUAL POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO**

BRASIL  
2017

NÍVEL DE GOVERNO	RENDA	CONSUMO	PROPRIEDADE	PREVIDÊNCIA	REGULATÓRIOS
União	IR	IPi	ITR	Empresas	II
	CSLL	PIS		Empregados	IE
		Cofins			
		Cide			
Estados		ICMS	ITCMD	Empregados	
			IPVA		
Municípios		ISS	ITBI	Empregados	
			IPTU		

Fonte: Elaboração própria.

A União detém a competência sobre todas as bases. Os estados e municípios possuem competência para tributar o consumo e a propriedade (além da contribuição previdenciária dos seus funcionários).

Essa forma de distribuição das competências, somada à quantidade de tributos existentes, faz com que as administrações tributárias de todos os níveis precisem ter estrutura e conhecimento sobre uma grande gama de tributos com características e bases de incidências diversas, o que acaba não ocorrendo.

Uma forma mais racional de gestão pode ser proporcionada pela **especialização de competências**: distribuir as competências entre os entes federados, por base de incidência, permitindo a especialização das administrações tributárias e conferindo eficiência na execução das atividades de fiscalização e arrecadação.

Hoje, o maior tributo incidente sobre o consumo é o ICMS, de competência estadual. Portanto, as administrações tributárias dos governos estaduais já detêm conhecimento acumulado sobre o assunto. Embora a União tenha avançado na tributação do consumo, os tributos sobre a renda são (e devem ser ainda mais) sua principal fonte de financiamento.

O ISS, embora seja uma grande fonte potencial de arrecadação municipal, sequer foi implantado pela grande maioria dos municípios, os quais se limitam a cobrar o IPTU e outras taxas – sendo que, em muitos casos, as transferências de recursos da União e dos estados constituem-se na parcela mais expressiva das suas receitas tributárias.

Assim, a forma recomendada de distribuir as competências é aproveitar o que de melhor cada um dos entes faz, aprimorando a estrutura e conferindo mais eficácia às suas atividades.

10. Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...) § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.
11. Nome dado à disputa entre estados e municípios que concedem benefícios fiscais, para a conquista e instalação de empresas em seus territórios.
12. A Lei Complementar n. 160/2017, sancionada em 8/8/2017, e regulamentada pelo Convênio Confaz n. 190, obriga estados a publicarem todos os atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017 até 29 de março de 2018. Para os atos já revogados em 8 de agosto, o prazo para publicação e validação é de 30 de setembro de 2018. Em Atos concessivos – regimes especiais e termos de ajustamento fiscal firmados entre a empresa e o Estado em particular – os prazos são, respectivamente, 29 de junho e 28 de dezembro de 2018. Essas concessões têm sido constantemente questionadas ou autuadas por diversas unidades concedentes. Há pouco tempo, a própria União cobrava sobre esses benefícios fiscais o IR e a CSLL, considerando-os como “lucro”. Na norma que convalidou os benefícios estaduais, um artigo equiparou esses benefícios a investimentos, excluindo esses valores da base de cálculo dos tributos federais. Apesar de vetado pela Presidência da República, esse veto foi derrubado pelo Congresso Nacional (Veto presidencial n. 24/2017 aos Art. 9º e 10º da Lei 160/2017, derrubado pelo Congresso Nacional em novembro de 2017).

A Figura 4 ilustra, esquematicamente, a proposta que se faz aqui, de nova distribuição de competência para a cobrança dos impostos por base de incidência.

**FIGURA 4 – PROPOSTA DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS POR BASE DE INCIDÊNCIA**

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA E NÍVEL DE GOVERNO	
UNIÃO	RENDA
	REGULATÓRIOS
	PREVIDÊNCIA
ESTADOS	CONSUMO
	PREVIDÊNCIA
MUNICÍPIOS	PROPRIEDADE
	PREVIDÊNCIA

Fonte: Elaboração própria.

13. Vide texto intitulado "Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária", disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>.
14. Na Figura 4, os tributos regulatórios compreendem os de importação e de exportação, que a Comissão trata em separado, deixando essa competência também para a União.
15. Proposta do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, apresentada no âmbito da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e submetida a Consulta Pública no ano de 2017.

Essa proposta, neste ponto específico, guarda similaridade com a que tem sido debatida na Comissão Especial sobre Reforma Tributária da Câmara dos Deputados,<sup>13</sup> que, em linhas gerais, atribui à União a competência sobre os tributos sobre a renda, a previdência e os regulatórios (como a Cide);<sup>14</sup> aos estados, a competência sobre os tributos incidentes sobre o consumo; e aos municípios, todos os tributos que incidem sobre a propriedade.

Pela proposta aqui apresentada, a competência das iniciativas de arrecadação e fiscalização fica com os entes federados, de acordo com a especialização das suas administrações tributárias, permitindo maior eficiência da gestão.

O destino do imposto arrecadado não deve influenciar a definição das competências, visto que o Brasil já adota o sistema de partilha da arrecadação de tributos, o que pode ser equacionado no novo sistema, sem nenhuma influência na determinação das competências.

## 5.2. A Incidência do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) e do Imposto Seletivo (IS)

Pelas características próprias de cada tributo, embora ambos incidam sobre o consumo, a base de incidência do IVA e do IS são distintas. O IVA deve incidir sobre todas as operações com bens e serviços, sem nenhuma exceção. Para a cobrança do tributo podem ser utilizados institutos administrativos atuais como o diferimento, a suspensão ou mesmo a substituição tributária.

Já o Imposto Seletivo, ao contrário da proposta em discussão no Congresso Nacional,<sup>15</sup> deve ser aplicado exclusivamente nos produtos não essenciais e nos que têm impacto ambiental negativo.

Há, na verdade, duas possibilidades de aplicação do IS: como imposto único incidente sobre os produtos específicos, ou como um adicional sobre a tributação do IVA. Essa segunda possibilidade é a mais adaptada à realidade brasileira. Nesse caso, todas as operações com bens e serviços devem ser taxadas pelo valor agregado, sendo que o IS incidirá como um adicional para aqueles produtos não essenciais e prejudiciais ao meio ambiente.

## 5.3. Cobrança e base de cálculo do IVA e do IS

Ao contrário do atual ICMS – cujo produto da arrecadação é dividido entre a origem e o destino –, o IVA e o IS devem adotar o princípio de destino. A existência de parcela

atribuída ao ente de origem é o principal fator da “Guerra Fiscal”. Atualmente, para atrair investimentos, os governos estaduais abrem mão de parte da receita do tributo gerado. Com o princípio de destino, isso deixa de existir.

A base de cálculo do IVA deve ser o valor da operação com bens ou serviços, descontado o imposto pago nas operações anteriores, o que faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado.

O IS deve ser um tributo monofásico, cobrado somente na última etapa das operações. Ele pode ser por alíquota ou por valor, devendo ser definido conforme a motivação de cada item ao qual seja atribuída a cobrança.

Existem duas modalidades de taxaço: exclusiva ou concomitante. Na exclusiva, as operações taxadas pelo IS estão fora do campo de incidência do IVA. Já na concomitante, as operações são taxadas pelos dois tributos.

A proposta é que o IVA tenha base ampla, alcançando todas as operações com bens e serviços, e que o IS seja aplicado adicionalmente sobre a mesma base do IVA. Isso permitirá que as alíquotas do IVA e do IS sejam menores e favoráveis para a melhoria do ambiente econômico.

Ambos os tributos permitem que se utilize o instituto do substituto tributário para casos em que seja recomendável.

#### 5.4. Os créditos e a não cumulatividade do IVA e do IS

O Brasil, embora tenha em vários dos seus tributos a característica da não cumulatividade, adota várias restrições ao crédito. Esse fato pode ser exemplificado no caso do ICMS nos seguintes pontos: bens destinados ao ativo-fixado (cuja apropriação se dá de forma fracionada), mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (crédito vedado),<sup>16</sup> energia elétrica e comunicação (somente a utilizada no processo produtivo), se aproximando do chamado crédito físico, que permite a dedução apenas do imposto pago na aquisição de insumos que se incorporarem fisicamente ao produto final.

Um IVA eficiente não deve impor restrição ao crédito dos valores pagos como imposto nas operações anteriores, salvo em casos restritos e específicos. O contribuinte tem o direito ao crédito total dos produtos adquiridos para o exercício de suas atividades econômicas (não apenas insumos, mas também materiais de uso e consumo necessários ao exercício da sua atividade).

A adoção do IS monofásico elimina a necessidade de créditos de operações anteriores. A única exceção pode ser quando utilizado como insumo de produção, uma vez que integrará o produto e poderá ser cobrado na operação ao consumidor final. Dessa forma, garante-se que os tributos não sejam cumulativos e, portanto, reduz-se a sua parcela relativa no custo final do produto.

#### 5.5. O ressarcimento de créditos

Nas operações que resultem no acúmulo de crédito (exportações ou áreas em que a alíquota das operações seja inferior à das aquisições de insumos e despesas), ou

16. Mediante a Lei Complementar n. 87/1996, alterada pelas Leis Complementares n. 122/2006 e n. 138/2010, somente a partir de 1º de janeiro de 2020 os contribuintes poderão se creditar do ICMS de materiais de uso e consumo. Destaca-se que embora essa medida tenha sido prevista na Lei que regulamentou o ICMS (87/1996), sua aplicação vem sendo sistematicamente postergada, não havendo garantia de que será permitida em 2020.

créditos não passíveis de aproveitamento na escrituração, o ressarcimento deve ser feito financeiramente, evitando-se o acúmulo de créditos que hoje ocorre no Brasil.

17. Matéria publicada no jornal *Diário Económico* de Portugal, edição do dia 07/01/2014, informa que o prazo médio para emissão do certificado era de 42 dias. Com a informatização do procedimento, essa espera caiu para oito dias, e a previsão era de que ainda poderia diminuir para quatro dias. Este sistema teve como base três eixos: Isenção mais rápida de IVA nas exportações, com a informatização dos procedimentos; Exportação mais célere de produtos sujeitos ao Imposto Especial de Consumo – IEC (vinhos e tabaco, por exemplo); e Certificado Eletrônico de isenção do IVA.

Na maioria dos países exige-se o acúmulo de vários períodos, para se pedir o ressarcimento, sendo que em alguns países só os exportadores podem pedir o ressarcimento. Nesse caso, a maioria das nações permite o pedido imediato, com um prazo mais curto para a devolução financeira, do que nos demais créditos, quando permitidos. Em 2014, Portugal, por exemplo, implantou um sistema de emissão do certificado de exportação eletrônica que permite que as empresas exportadoras tenham o reembolso do IVA em oito dias.<sup>17</sup>

O Brasil já possui sistemas informatizados de emissão de notas fiscais, de escrituração fiscal e contábil e de controle das exportações e importações, o que permite que as empresas exportadoras possam ter esses valores ressarcidos em curto prazo. A agilidade na devolução permitirá melhor fluxo de caixa às empresas, com consequente redução da necessidade de recorrerem a outras fontes de financiamento, o que impactará positivamente no preço final dos produtos.

### 5.6. As alíquotas para o IVA e o IS

Alguns países adotam apenas uma alíquota para o IVA, o que contribui para a isonomia no tratamento tributário (que garante que todos suportem a mesma carga de tributos no consumo), além de evitar o acúmulo de créditos (exceto nas exportações ou situações especiais). Por outro lado, isso limita a capacidade para usar o tributo para desenvolver ou fortalecer algum setor específico.

A União Europeia, embora tenha adotado o IVA, permite que cada um dos seus países membros adotem tarifas específicas dentro dos parâmetros estabelecidos pelo bloco econômico. Além da tarifa normal, existem as tarifas reduzidas e as especiais, conforme se pode ver na Figura 5.

**FIGURA 5 – TIPOS DE ALÍQUOTA**

UNIÃO EUROPEIA  
2018

TIPOS	CARACTERÍSTICAS
<b>TAXA NORMAL</b>	Cada país tem uma <b>taxa normal</b> que é aplicável na maioria dos casos e que <b>não pode ser inferior a 15%</b> .
<b>TAXA REDUZIDA</b>	Podem ser aplicadas taxas reduzidas (no máximo duas), que <b>geralmente não podem ser inferiores a 5%</b> , a uma série limitada de vendas de produtos ou serviços.
<b>TAXAS ESPECIAIS</b>	Alguns países também estão autorizados a aplicar taxas específicas a algumas vendas. Subdividem-se em:
	Taxa super-reduzida: Alguns países aplicam uma taxa reduzida inferior a 5%, denominada taxa super-reduzida, na venda de determinados bens e serviços. Por exemplo, em Espanha, certos serviços, como os serviços de manutenção e a adaptação de meios de transporte para pessoas com deficiência, estão sujeitos a uma taxa super-reduzida de 4%.
	Taxa zero: Alguns países aplicam uma taxa zero em determinados casos. Quando é aplicada a taxa zero, o consumidor não tem de pagar IVA, mas o vendedor conserva o direito de deduzir o IVA que tenha pago sobre compras diretamente relacionadas com a venda (por exemplo, no caso das exportações e da prestação de certos serviços financeiros a clientes de fora da UE).
	Taxa intermédia ("parking rate"): A taxa intermédia é aplicada a determinados bens e serviços que não podem beneficiar de uma taxa reduzida, mas aos quais alguns países aplicavam taxas reduzidas em 1 de janeiro de 1991. Estes países estão autorizados a continuar a aplicar taxas reduzidas em vez da taxa normal, desde que essa taxa não seja inferior a 12%.

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do site [https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm)

As tarifas especiais do IVA (taxas super-reduzida, zero e intermédia) são estabelecidas pelo Conselho da União Europeia<sup>18</sup> e somente podem vigorar até a implantação total do sistema. Mesmo as operações nas quais se aplica a tarifa reduzida, não são definidas isoladamente, mas pela Comissão. Ou seja, o país adota a alíquota ou taxa normal, que são, a princípio, aplicadas a todas as operações com bens e serviços. Para utilizar tarifas reduzidas ou especiais, o país necessita da autorização da Comissão Econômica Europeia.

A Figura 6 apresenta a distribuição das alíquotas nos países da OCDE (conforme os tipos permitidos e explicitados na Figura 5). Tomando como exemplo a Irlanda, observe-se que a alíquota normal é de 23%. Entretanto, ela está autorizada a aplicar taxas reduzidas (9% e 13,5%) e taxas especiais<sup>19</sup> (super-reduzida e intermédia, de 4,8% e 13,5%, respectivamente) para produtos específicos, autorizados pela Comissão Econômica Europeia.<sup>20</sup> A Dinamarca é o único país da União Europeia que adota alíquota única de 25%.

É possível que um mesmo país adote alíquotas diferenciadas por região, como é o caso de Portugal (Figura 7). Na Figura 8 veem-se as alíquotas praticadas nos principais países da América Latina que adotam o IVA.

18. Vide diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>.
19. Essas taxas especiais devem ser extintas quando da implantação final do modelo, conforme diretiva da Comissão Econômica Europeia.
20. No endereço eletrônico <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> pode-se obter a lista completa desses produtos por país membro da UE, especificando a alíquota aplicável a cada produto relacionado.

**FIGURA 6 – TAXAS DO IVA APLICADAS NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA**

Em %  
2017

ESTADO MEMBRO	TAXA NORMAL (%)	TAXA REDUZIDA (%)	TAXA SUPER-REDUZIDA (%)	TAXA INTERMÉDIA (%)
Áustria	20	10-13	-	13
Bélgica	21	6-12	-	12
Bulgária	20	9	-	-
Chipre	19	5-9	-	-
República Checa	21	10-15	-	-
Alemanha	19	7	-	-
Dinamarca	25	-	-	-
Estônia	20	9	-	-
Grécia	24	6-13	-	-
Espanha	21	10	4	-
Finlândia	24	10-14	-	-
França	20	5,5-10	2,1	-
Croácia	25	5-13	-	-
Hungria	27	5-18	-	-
Irlanda	23	9-13,5	4,8	13,5
Itália	22	5-10	4	-
Lituânia	21	5-9	-	-
Luxemburgo	17	8	3	14
Letônia	21	12	-	-
Malta	18	5-7	-	-
Países Baixos	21	6	-	-
Polônia	23	5-8	-	-
Portugal	23	6-13	-	13
Romênia	19	5-9	-	-
Suécia	25	6-12	-	-
Eslovênia	22	9,5	-	-
Eslováquia	20	10	-	-
Reino Unido	20	5	-	-

Elaboração própria com dados obtidos no site [https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index\\_pt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_pt.htm)

**FIGURA 7 – ALÍQUOTAS DO IVA EM PORTUGAL**

TIPO DE TAXA	PORTUGAL CONTINENTAL	MADEIRA	AÇORES
Normal	23%	22%	18%
Intermédia	13%	12%	10%
Reduzida	6%	5%	5%

Fonte: Endereço eletrônico <https://www.economias.pt/como-calcular-o-iva>

**FIGURA 8 – TAXAS DO IVA APLICADAS EM PAÍSES DA AMÉRICA LATINA**

PAÍS (1)	TAXA BÁSICA	TAXA MÁXIMA	TAXA REDUZIDA
Argentina	21	27	10,5
Chile	19	-	-
México	16	-	-
Uruguai	23	-	14
Paraguai	10	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Nota: 1) alguns países, como o México e o Chile, adotam isenção para alguns produtos.

No caso brasileiro, poderíamos adotar o mesmo critério para os estados que, dentro de parâmetros gerais estabelecidos, teriam liberdade para escolher entre alíquota única ou mais de uma, de acordo com a necessidade e características de cada unidade.

No Brasil, convivemos com uma gama de alíquotas, falando apenas do principal tributo no consumo, o ICMS. Existem as alíquotas internas, que vão de 17% a 18% e as interestaduais, de 7% ou 12%. Mas ainda temos: isenções, reduções da base de cálculo, diferimento (postergação do pagamento do tributo para fase posterior, mas que em alguns casos nunca é pago), crédito presumido e outros instrumentos que permitem pagamento de alíquotas diferenciadas da efetiva para determinado produto ou operação.

Além disso, os serviços são tachados com alíquota máxima de 5% (no IVA serão tachados, em regra, com alíquotas bem superiores).

O IVA ideal é alíquota única ou com poucas alíquotas, sendo necessário impor limites à criação indiscriminada de alíquotas, para não distorcer o tributo.

A questão central é definir o percentual da alíquota para um tributo que poderia substituir tantos tributos vigentes. Essa definição deve ser orientada por parâmetros internacionais. Nesse sentido, propõe-se que se adotem inicialmente uma alíquota geral de 23% e uma alíquota reduzida de 12% (aplicável aos serviços), com revisão periódica no sentido de promover a adequação das alíquotas à realidade brasileira.

É certo que essas alíquotas não serão suficientes para garantir a atual arrecadação de todos os tributos do consumo existentes (que serão substituídos pelo IVA), mesmo levando-se em conta a ampliação da base com os serviços.

Nesse sentido, a aplicação do Imposto Seletivo e a elevação dos tributos sobre a renda e o patrimônio são medidas indispensáveis para garantir o mesmo resultado financeiro e tornar o sistema tributário mais progressivo. O imposto seletivo também deve ter poucas alíquotas pré-definidas. Nos EUA, por exemplo, os estados da federação têm liberdade para fixar, dentro de limites gerais estabelecidos, os percentuais cobrados em tributos específicos.

Propõe-se que o Brasil fixe uma alíquota mínima (ou mesmo também a máxima) e confira aos governos estaduais liberdade para aplicar o tributo de acordo com suas respectivas necessidades.

## 5.7. Benefícios fiscais limitados

Os tributos sobre consumo têm como princípio a neutralidade, ou seja, não devem ser utilizados como diferenciais de negócio mediante instrumentos tributários que, na prática, impliquem a redução da alíquota efetiva paga. Um dos problemas centrais do

atual sistema tributário é a quantidade de benefícios concedidos em todos os tributos. Como consequência, há uma multiplicidade de atos normativos para regulamentar essas exceções. Os benefícios devem estar bem definidos e restritos em lei, dificultando a utilização do tributo como fonte ou diferencial de atração de investimentos. Nem mesmo a justificativa de menor encargo para a população de baixa renda justifica os benefícios da forma como são concedidos atualmente, sendo possível garantir melhor retorno a essa camada mediante o “IVA personalizado” (SILVA, 2017).

### 5.8. Competências legislativas, fiscalizatórias e arrecadatórias

Para que os tributos sobre consumo sejam simplificados para o contribuinte e fiscalizáveis pelos órgãos competentes, é fundamental que a legislação seja precisa. A competência legislativa deve ser exercida pelo Congresso Nacional, sendo a iniciativa dos detentores da competência tributária (no caso os estados e o DF).

A proposta que tramita na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, sugere a alteração do Art. 61 da Constituição Federal,<sup>21</sup> para permitir que essa legislação seja aprovada na esfera federal, mas com a iniciativa dos estados e do Distrito Federal. Entretanto, alerta-se que, no caso de a iniciativa partir da Comissão Mista, não se exige a representação mínima dos estados e do DF. Embora o Congresso Nacional represente a população (Câmara) e os estados (Senado), a estrutura atual deixa esses entes federativos muito dependentes da União, principalmente no que diz respeito à liberação de emendas, o que torna recomendável que qualquer iniciativa de lei que afete a competência dos estados-membros esteja cercada de certa garantia de participação e representatividade.

Entende-se que a competência deve ser exercida pelos entes que a detêm, não se permitindo que a União interfira diretamente na regulamentação de tributos cuja competência não lhe seja atribuída. Inclusive, a regulamentação deve ser única, ficando os estados apenas com poucas possibilidades de adequação de alíquotas e outros elementos normativos necessários em virtude das suas particularidades regionais.

No que diz respeito aos demais aspectos de competência, observe-se que os estados e o Distrito Federal detêm maior conhecimento acumulado sobre a fiscalização e arrecadação no consumo, por ser o ICMS o maior tributo brasileiro. Por outro lado, retirar essa competência do âmbito estadual seria esvaziar a competência tributária e arrecadatória desses entes.

Portanto, a fiscalização e arrecadação do IVA e do IS deve ser mantida com os estados e o Distrito Federal, com a possibilidade de que essas duas unidades subnacionais, por meio de leis ou convênios, exerçam cumulativamente a competência tributária dos municípios que não tenham e não queiram estruturar Administrações Tributárias próprias, inclusive dos tributos de competência das municipalidades.

Uma das formas de unificação e harmonização das normas é que um colegiado formado por representantes de todos os estados e do DF – a exemplo do Confaz – fique responsável pela discussão e análise das normas propostas, conforme as iniciativas legais aprovadas pelo Congresso Nacional, com vigência em todo o território nacional. Esse modelo encontra similitude na Alemanha, onde os estados-membros possuem um colegiado que analisa todas as propostas legislativas sobre o tema tributário.

21. Art. 61 (...)§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem dos tributos previstos no art. 155, IV e 195, I, d, caberá exclusivamente a: I – Governadores de Estado e do Distrito Federal; II – Assembleias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III – bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV – comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim; (...) § 4º Nos projetos apresentados na forma dos incisos I a III deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos um terço dos Estados e Distrito Federal” (NR).

Essa harmonização garantirá aos contribuintes um sistema mais enxuto e aos seus aplicadores melhor qualidade na interpretação das normas que, aliada a especialização dos entes, trará maior segurança jurídica e maior eficiência e eficácia das administrações tributárias. |

## BIBLIOGRAFIA

APPY, Bernard e MESSIAS, Lorraine (2014). **O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento**. O Estado de São Paulo. 24 de março. <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (2008). **A gênese do imposto sobre o valor agregado**. Revista Sequência, nº 56, p. 245-258.

COSTA, Alcides Jorge (1979). **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária.

HAULY, Luiz Carlos (2017). **Principais linhas da Proposta de Reforma Tributária**. <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>

MARTINS, S. P. (2013). **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 9ª Edição. São Paulo: ATLAS.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva (2007). **A evolução histórica do direito tributário**. São Paulo: Direito Tributário. <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>

PADILHA, G. (2017). **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares

PADILHA, G. (2018). **Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade**. São Paulo: Plataforma Política Social (Texto para Discussão, 14). <http://plataformapoliticasocial.com.br/personalizacao-do-iva-para-o-brasil-harmonizando-os-objetivos-de-eficiencia-e-equidade/>

SIMÕES, Lúgia (2014). **Exportadoras têm reembolso de IVA em oito dias**. Portugal: *Diário Económico*, 17 de janeiro.

VARSANO, Ricardo (1996). **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA.

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

## CLOVIS SCHERER

Economista, com graduação pela Universidade Federal de Santa Catarina e Mestre em Estudos do Desenvolvimento pelo International Institute of Social Studies da Universidade Erasmus de Rotterdam. Trabalha como economista no Dieese. E-mail: clovis@dieese.org.br

## JORGE ABRAHÃO DE CASTRO

Doutor em Economia pelo Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), membro da Plataforma Política Social. Foi Diretor da Diretoria de Estudos e Políticas Sociais do Ipea e Diretor de Temas Sociais da Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI) do Ministério do Planejamento (MP). E-mail: jorge.abraha57@gmail.com

## RESUMO

O artigo examina a tributação da folha de salários no Brasil visando a subsidiar o debate sobre uma reforma tributária. Os encargos sociais representam 25,72% da remuneração total de um empregado, mas este percentual é bem menor se a empresa tiver a folha desonerada ou se for optante pelo Simples. Esses tributos representam quase 19% da receita tributária total e 6,17% do PIB. Nas últimas décadas, a tributação da folha foi alterada para o caso dos produtores rurais, para as Micro e Pequenas empresas e com a chamada “desoneração da folha”, com efeitos econômicos controversos e impactos negativos no financiamento da previdência social. Por outro lado, a capacidade da folha salarial como base tributária está ameaçada por fatores tecnológicos, organizacionais e institucionais que podem afetar as relações de trabalho e o emprego assalariado. Numa reforma visando à justiça social será necessário encontrar soluções para a tributação da folha que contemplem estas tendências estruturais e, ao mesmo tempo, preservem o financiamento da previdência social e de outros programas relevantes para a população.

**Palavras-chave:** Tributação; Encargos sociais; Simples; Desoneração da folha.

## APRESENTAÇÃO

A folha de pagamento de salário das empresas é uma das principais bases de arrecadação de tributos no Brasil e, a exemplo do que ocorre na maior parte dos países, é crucial para o financiamento da previdência social pública. Essa base de tributação sempre suscita acaloradas discussões, dado que afeta, além da questão fiscal e previdenciária, a formação do custo do trabalho, o emprego, a competitividade, dentre outros aspectos. Ela traz implicações também para a justiça fiscal, pois afeta a relação entre capital e trabalho, o custo de produção e os preços ao consumidor.

Este capítulo examina sob distintos ângulos as questões relacionadas à tributação da folha. Começa por elencar algumas considerações de contexto sobre desenvolvimento, trabalho e tributos sobre a folha. Depois, apresenta conceitos básicos, a estrutura e a dimensão desse tipo de tributo, inclusive em comparação com outros países. Na terceira parte do texto, é feita uma rápida revisão de medidas que alteraram mais significativamente a tributação da folha no passado recente. Na quarta parte, recuperam-se brevemente algumas propostas formuladas sobre o tema; e na quinta seção, apresentam-se as sugestões dos autores a este respeito.

## 1. DESENVOLVIMENTO, TRABALHO E FOLHA COMO BASE DE TRIBUTAÇÃO

O exame da tributação sobre a folha de salários com vistas a uma reforma do sistema tributário que contribua para a promoção do desenvolvimento econômico com justiça social requer, antes de tudo, que se enquadre essa base de arrecadação num contexto mais amplo. O trabalho assalariado, do qual decorre a folha de salários, continua sendo a principal forma de inserção da população em atividades econômicas – mesmo em um país como o Brasil, onde o peso do emprego não assalariado é muito elevado<sup>1</sup> –, e sua promoção é crucial para que o desenvolvimento socioeconômico ocorra em plenitude, em particular, para que haja a elevação do rendimento das famílias. Além disso, o desenvolvimento econômico sustentado por um mercado interno vigoroso requer dinamismo no consumo das famílias, maior componente da demanda agregada na economia, o que pode ser afetado pela tributação da folha. Também no caso de uma estratégia voltada para o mercado externo, esta base de tributação é relevante por compor o custo do trabalho e influenciar a competitividade internacional.

A trajetória recente do mercado de trabalho e de sua regulamentação no Brasil tem elementos que merecem ser anotados nesta seção introdutória. Os anos de 2004 a 2013 mostraram que a tributação da folha não foi impeditiva para um forte processo de redução da taxa de desemprego e melhoria dos salários na economia. Ao mesmo tempo, houve redução da informalidade no mercado de trabalho, com redução relativa do emprego assalariado sem carteira assinada e do trabalho por conta própria prestado para as empresas, descreditando o discurso segundo o qual as altas taxas de informalidade vivenciadas até então se explicariam pelo peso dos encargos sociais.

No entanto, com a instauração da mais profunda recessão econômica em décadas, a partir de 2015, a taxa de desemprego passou a crescer em ritmo bastante acelerado, vindo a atingir um patamar novamente muito elevado.<sup>2</sup> Desde então, a geração de postos de trabalho se caracterizou pela expansão da informalidade e da ilegalidade, acentuando sobremaneira o grau de precariedade do mercado de trabalho brasileiro.

Simultaneamente, a mudança na correlação de forças políticas na sociedade em favor do capital viabilizou a aprovação de uma série de medidas legislativas no sentido da flexibilização – entendida como precarização – e da revogação de direitos trabalhistas e sociais. A aprovação da chamada reforma trabalhista tende a criar um leque mais amplo de tipos de contrato de trabalho, distintos e menos protegidos do que os contratos por prazo indeterminado e de jornada integral. Contrato a tempo parcial ampliado, jornada intermitente, trabalho autônomo com exclusividade e de forma contínua, e tele trabalho são alguns exemplos desses contratos. Junto com mudanças no papel e financiamento dos sindicatos, a reforma tende a enfraquecer o poder de barganha dos trabalhadores frente aos empregadores na negociação coletiva e, com isso, reduzir a participação dos salários na economia.

Além disso, com impacto direto na questão tributária, destacam-se a liberalização da contratação de pessoas jurídicas na condição de empregados e a exclusão de diversos pagamentos aos empregados da base de incidência das contribuições sociais.

A junção de um quadro econômico conjuntural adverso com a implementação de medidas precarizantes do emprego formal ameaça a sustentação do financiamento da previdência e da Seguridade Social com base na tributação sobre a folha.

1. De acordo com a Pnad Contínua do IBGE, no terceiro trimestre de 2017 o emprego assalariado nos setores público e privado (com e sem registro em Carteira de Trabalho) abrangia 61,0% da força de trabalho do país. Em seguida, ainda que em um percentual bem inferior, encontra-se o trabalho por conta própria (25,1%). As demais formas de inserção ocupacional respondem por somente 13,9% do mercado de trabalho nacional.

2. Ainda segundo a Pnad Contínua, a taxa de desocupação brasileira diminuiu de 7,2% para 6,5% ao longo do ano de 2014, mesmo com a estagnação do crescimento econômico. É somente a partir de 2015, portanto, que tal taxa cresce de forma vertiginosa, imprimindo uma trajetória de alta ininterrupta até o primeiro trimestre de 2017, quando se atinge o patamar de 13,7%. A partir de então, nos dois trimestres seguintes, a taxa de desocupação registrou duas quedas consecutivas, alcançando o percentual de 12,4%.

3. Por "uberização" entende-se a difusão de relações de trabalho em que o trabalhador é ocupado por conta própria estabelecendo um vínculo com empresas que fornecem aplicativos de internet mediadores do contato entre ele e o consumidor a exemplo dos motoristas do Uber. A remuneração, a jornada e outras condições são estabelecidas pela empresa-aplicativo para o trabalhador, individualmente, e este responsabiliza-se pelos custos da atividade como se empresário fosse (Ver: Pochmann, 2016; Abílio, s-d).

Do ponto de vista mais estrutural, há dois processos em curso que precisam ser considerados na contextualização do papel da tributação da folha de salários. Primeiro, o desenvolvimento acelerado da robotização e o uso disseminado da inteligência artificial são vistos como ameaças ao trabalho humano e ao emprego no médio e longo prazo, podendo configurar-se como fatores depressivos do peso dos salários na renda nacional. Segundo, a tendência de crescimento ainda maior dos serviços e a disseminação de formas "uberizadas"<sup>3</sup> de organização do trabalho, em que não se define tão claramente a relação de emprego e a remuneração passa ao largo da folha salarial das empresas.

Estes são motivos que justificam uma reflexão sobre a capacidade da tributação da folha para financiar esquemas de proteção social universais no longo prazo, como é assegurado na Constituição Federal.

No que diz respeito à previdência social, argumenta-se que a contribuição dos empregadores deve basear-se em tributos sobre os salários pagos a fim de estabelecer uma relação clara entre contribuições e benefícios. Essa necessidade não parece tão evidente uma vez que essa contribuição dos empregadores não se vincula diretamente aos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. Tal vínculo é definido pela contribuição do empregado, o que permite discutir separadamente a base de incidência de cada uma dessas contribuições.

Por fim, o último aspecto que merece ser abordado nesta introdução é que não há consenso quanto ao efeito da tributação dos salários na alocação de recursos na economia. Embora a corrente econômica hegemônica afirme que a carga tributária que onera os salários é transferida pelos empregadores para os trabalhadores mediante redução nos salários, há autores que enxergam um conjunto de fatores institucionais atuando para que tal transferência não ocorra. Além disso, fora dessa corrente de pensamento, a carga tributária sobre a folha seria um componente do salário, somado aos demais custos de produção, as empresas acrescentam o *mark-up* para a formação de seus preços. Esse debate é acompanhado de inúmeros estudos empíricos que, até hoje, não encerraram a polêmica, pois, ao lado de diferenças metodológicas e teóricas, os contextos concretos em que a tributação se efetiva são bastante diversificados. Assim, uma eventual mudança no atual sistema de encargos sociais deve ser acompanhada de estudos prospectivos e de um amplo debate na sociedade, a fim de assegurar que os princípios de eficiência econômica com justiça social sejam de fato alcançados.

## 2. TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NO BRASIL: SITUAÇÃO ATUAL

Esta seção tem o objetivo de diagnosticar a tributação da folha no Brasil. Mas, antes disso, será necessário esclarecer alguns conceitos visando a evitar confusões entre encargos sociais e direitos trabalhistas.

### 2.1. Evitando confusões: encargos sociais, tributos e direitos trabalhistas

Frequentemente, os tributos que incidem sobre a folha são tratados junto com encargos trabalhistas decorrentes do vínculo de emprego, confundindo o debate. Para esclarecimento, os tributos sobre a folha correspondem aos chamados encargos sociais, que são os pagamentos feitos pelos empregadores ao Estado para o financiamento de políticas e programas públicos que proporcionam um benefício difuso aos trabalhadores. Por exemplo, a contribuição patronal para o INSS, o recolhimento do Seguro-Acidente de Trabalho e o Salário-Educação incidem sobre a folha e financiam programas de cunho social.

Já os encargos trabalhistas são aquelas obrigações de pagamento direto ao empregado, além do salário contratual, feitas de maneira periódica, eventual ou diferida no tempo. Considera-se como tal o décimo terceiro salário, a Gratificação de Férias constitucional e o aviso prévio indenizado, bem como o pagamento do salário durante as férias e o descanso semanal remunerado (que integram o salário contratual). Mais precisamente, “a remuneração total recebida integral e diretamente pelo trabalhador como contraprestação pelo seu serviço ao empregador subdivide-se em: salário contratual recebido mensalmente, inclusive nas férias; salário diferido (ou adiado), recebido uma vez a cada ano (13º salário e 1/3 de férias); salário recebido eventualmente (FGTS e outras verbas rescisórias)” (DIEESE, 2011).

Neste sentido, é preciso destacar o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Ainda que ele seja considerado um tributo, os valores recolhidos são vinculados à conta individual do trabalhador que irá recebê-lo nas hipóteses definidas em lei, notadamente por ocasião de uma dispensa imotivada. Por isso, o FGTS assemelha-se a uma conta-poupança aberta nome do trabalhador pelo empregador, constituindo-se num patrimônio individual seu.

Essa distinção é necessária para que eventuais propostas de mudanças na tributação sobre a folha tenham o foco correto, não afetem os direitos trabalhistas nem reduzam a já notoriamente baixa remuneração do trabalho em nosso país.

## 2.2. A estrutura da tributação sobre a folha no Brasil

Nesta seção, vamos elencar os tributos incidentes sobre a folha e apontar a sua destinação. A tributação sobre a folha diferencia-se entre as empresas conforme o regime tributário ao qual elas se enquadram. Vamos nos concentrar em três situações distintas: i) nas empresas (ou entidades a elas equiparadas) em geral, regidas pelo regime do lucro real ou presumido, que não tiveram a folha desonerada; ii) nas que tiveram a folha desonerada; e iii) nas empresas optantes do Simples Nacional.

### Empresas em geral

A Figura 1 descreve os principais tributos incidentes sobre a folha de pagamentos, ou folha de salários, de uma empresa regida pelo lucro real ou presumido que não se enquadre nos critérios para a desoneração da folha (ver a seguir). O quadro indica também a alíquota do tributo e a destinação dos recursos arrecadados.

Todos os tributos dessa lista são contribuições, ou seja, foram criados com uma finalidade específica. As contribuições previdenciárias são as mais expressivas, considerando o valor da alíquota e financiam a concessão de benefícios aos trabalhadores urbanos e rurais. As empresas também são obrigadas a contribuir para o Sistema S, cuja administração é prerrogativa das entidades representativas dos empregadores.

Algumas informações complementam a Figura 1:

- Folha de salários – é definida como o total das remunerações pagas aos empregados e aos trabalhadores avulsos. Não integram a base de incidência das contribuições previdenciárias, dentre outros, a PLR, os adiantamentos, a ajuda de custo, as diárias e o gasto do empregador com a previdência complementar de seus empregados.

- Empresas do setor financeiro – a alíquota da CPSF é de 22,5% sobre o total da remuneração dos empregados.
- Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho -RAT) – as alíquotas acima podem ser acrescidas de 12%, 9% e 6% caso a atividade desempenhada enseje a concessão de aposentadoria especial aos 15, 20 ou 25 anos de contribuição.
- Outras contribuições – dependendo do setor de atividades, há a cobrança de contribuições das empresas para o Fundo Aeroviário, a Diretoria de Portos e Costas (DPC) e o SESCOOP.

**FIGURA 1 – TRIBUTOS SOBRE A FOLHA, ALÍQUOTAS E DESTINAÇÃO**

BRASIL

2015

TRIBUTOS	ALÍQUOTA	DESTINAÇÃO
INSS - Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (CPSF)	20% sobre a folha	Financiamento do Regime Geral de Previdência Social
Seguro-Acidente de Trabalho (Riscos Ambientais do Trabalho-RAT)	1%, 2% ou 3% das remunerações pagas, dependendo do grau de risco.	Financiamento dos benefícios de incapacidade temporária ou permanente
Salário-educação	2,5% sobre a folha	Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação e Estados para aplicação em programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental
Incra	0,2% sobre a folha 2,7% para agroindústrias	Serviços sociais, incentivo à produção e fixação do homem à terra, fomento econômico, estudos e divulgação.
Senai, Senac ou Senat	1,0% sobre a folha	Organização e administração de escolas de aprendizagem profissional
Sesi, Sesc ou Senat	1,5% sobre a folha	Programas para o bem-estar social dos empregados. Atividades culturais e educativas.
Senar (empresas agroindustriais, agropecuárias, agenciadora de mão de obra rural)	2,5% sobre a folha	Organização, administração e execução da formação profissional rural e de ações sociais.
Sebrae	0,3% ou 0,6% sobre a folha (cfe. o setor de atividade)	Programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e microempresas.

Fonte: Anuário Estatístico da Previdência Social, 2015.

A contribuição do empregador para o FGTS, como foi dito acima, é uma espécie de poupança feita em nome do trabalhador, que a recebe integralmente, não sendo, pois, encargo social. Ela representa 8% do salário, acrescido do décimo terceiro salário, da gratificação de férias e de verbas rescisórias.

### Empresas com a folha desonerada

A Lei 12.546/2011 substituiu a CPSF por uma Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) para um conjunto de setores, de atividades econômicas e de produtos. Como o nome da nova Contribuição diz, sua base de incidência passou a ser a Receita Bruta de Vendas, excluídas as exportações. A desoneração não afetou as outras contribuições que incidem sobre a folha, tais como o Salário-Educação e as Contribuições para o Sistema S.

Após diversas modificações no texto legal, as regras em vigor atualmente permitem que a empresa opte pela CPSF ou pela CPRB, obviamente buscando o menor dispêndio. As alíquotas da CPRB são as seguintes:

- 1% – fabricantes de produtos à base de carnes, peixes e de pães;
- 2% – empresas de transporte rodoviário, metroviário e ferroviário de passageiros; obras de construção civil que ainda não haviam se encerrado em 2015.
- 2,5% – indústria manufatureira, manutenção de aeronave, empresas de navegação de manutenção e reparação de embarcações e o comércio varejista;
- 3,0% – empresas de call center; e
- 4,5% – empresas de TI/TIC, de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados; hotéis; construção civil e obras de infraestrutura.

As empresas exportadoras foram as mais beneficiadas pela desoneração, uma vez que as vendas ao exterior são excluídas da base de incidência da CPRB. Assim, deixaram de recolher total ou parcialmente a contribuição sobre a folha e também ficaram isentas do pagamento de contribuição sobre a receita.

## O Simples Nacional

As empresas optantes têm a folha de salários livres da incidência da CPSF, do Salário-Educação, do Incra, do Sebrae e das contribuições para o Sistema S. Em substituição a algumas dessas contribuições e outros tributos, fazem um único recolhimento calculado sobre a receita de vendas e com alíquotas que variam de 4% a 17,5%. O valor arrecadado é partilhado entre os entes públicos com base em frações, definidas em lei, correspondentes aos tributos substituídos. Do total arrecadado, a Contribuição Previdenciária Patronal fica com 37,5%, no caso da indústria, 41,5% e 42%, no comércio, e 43%, nas empresas de serviços. Assim, o único tributo que incide sobre a folha de salários das empresas optantes pelo Simples é o FGTS.

### 2.3. Tamanho da cunha fiscal sobre a folha

A proporção das despesas associadas ao emprego, portanto, varia conforme o regime tributário da empresa. Alguns exemplos hipotéticos ilustram esta diversidade de situações (Figura 2).

As empresas enquadradas no regime de lucro real ou lucro presumido arcam com encargos sociais de, aproximadamente, 25,72% do valor pago em remuneração ao empregado (incluindo-se nesta o FGTS e a parcela da indenização em caso de dispensa sem justa causa sobre o saldo que reverte para o trabalhador). Se essa empresa, entretanto, for elegível e optar por contribuir para a Previdência com base na receita bruta conforme o disposto na lei da desoneração da folha, sua despesa com encargos sociais cai a 7,73% dos salários pagos. Em comparação, se a empresa for optante do Simples Nacional, não incorre em encargos sociais de nenhum tipo, com exceção da parcela da indenização rescisória destinada ao governo (10% sobre o saldo do FGTS do trabalhador, introduzido para ressarcir o Fundo do expurgo do Plano Collor, que continua em vigor).

Embora as empresas elegíveis à desoneração da folha e as empresas optantes pelo Simples Nacional tenham menores ou nenhuma despesa com encargos sociais incidentes sobre esta base, elas são tributadas sobre a receita bruta de vendas.

Como visto, há um leque bastante diversificado de situações em se tratando de encargos sociais sobre a folha de salários entre as empresas. Portanto, só se pode falar de carga

**FIGURA 2 – DESEMBOLSO TOTAL PARA EMPREGAR UM TRABALHADOR COM SALÁRIO HIPOTÉTICO DE R\$ 1.000,00**BRASIL  
2015

ITENS DA DESPESA	EMPRESA NORMAL	FOLHA DESONERADA	SIMPLES NACIONAL
Salário contratual	1.000,00	1.000,00	1.000,00
13º e Gratificação de férias	111,11	111,11	111,11
<b>FOLHA MENSAL</b>	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>	<b>1.111,11</b>
FGTS	88,89	88,89	88,89
MULTA 40% SOBRE O FGTS	35,56	35,56	35,56
<b>REMUNERAÇÃO TOTAL</b>	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>	<b>1.235,55</b>
Encargos sociais	317,78	95,56	8,89
10% sobre o saldo do FGTS (Plano Collor)	8,89	8,89	8,89
INSS	222,22	-	-
Seguro-Acidente de Trabalho	22,22	22,22	-
Salário-Educação	27,78	27,78	-
Incra	2,22	2,22	-
Sesi ou Sesc	16,67	16,67	-
Senai ou Senac	11,11	11,11	-
Sebrae	6,67	6,67	-
<b>REMUNERAÇÃO + ENCARGOS</b>	<b>1.553,33</b>	<b>1.331,11</b>	<b>1.244,44</b>
<b>% dos Encargos sobre a Remuneração total</b>	<b>25,72%</b>	<b>7,73%</b>	<b>0,72%</b>

Observação: cálculos supõem a demissão sem justa causa por iniciativa do empregador.  
Elaboração: autores com base em Dieese 2011.

tributária sobre a folha de salários em termos médios, em torno do qual há uma considerável dispersão conforme o regime tributário, o setor, dentre outros fatores.

Dados produzidos pelas pesquisas anuais da Indústria e do Comércio, do IBGE, dão uma noção do encargo médio com as contribuições para a previdência social e para o FGTS. Em 2015, as contribuições para a previdência representavam 10,9% dos gastos de pessoal na Indústria como um todo e 10,7% na Indústria de Transformação. Esse percentual variava entre 5,8%, na indústria de artigos de vestuário e acessório, 6,6% para a indústria do couro e artefatos, subindo para 15,1% na fabricação de coque, derivados do petróleo e biocombustíveis e 15,3% na fabricação de bebidas (ver ANEXO: Contribuições para a Previdência Social como Proporção dos Gastos de Pessoal, por Divisões e Grupos de Atividade). O FGTS representava 5,7% dos gastos com pessoal na indústria e 5,8% na indústria de transformação, apresentando menor variabilidade entre os segmentos industriais.

No caso do Comércio, a contribuição para a previdência tinha um peso semelhante ao da indústria, de 10,9%, atingindo 14,3% no comércio por atacado e ficando em 9,2% no comércio varejista. Constatou-se, portanto, uma heterogeneidade intra-setorial marcante quanto à participação da contribuição previdenciária na composição do gasto com pessoal das empresas.

A participação da contribuição previdenciária na despesa com pessoal está abaixo da alíquota nominal de 20%. Isso pode estar relacionado à presença de empresas optantes pelo Simples em cada setor, bem como pela não incidência do tributo sobre itens de despesa tais como a PLR, a ajuda de custo, o auxílio alimentação, as férias indenizadas com o respectivo adicional de férias constitucional, o gasto com previdência complementar, dentre outros. Ou seja, para efeitos tributários, a base folha parece ser menor do que se imagina.

Os dados do IBGE também mostram que no período de 2011 e 2015, quando passou a vigorar a política de desoneração da folha e houve a elevação dos limites de faturamento para opção ao Simples Nacional, a carga sobre as empresas com o pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha caiu significativamente. Na indústria, a carga caiu de 14,2% para 10,9%, em média, representando um corte de

23,3%, com reduções ainda mais expressivas em alguns de seus segmentos (p.ex. confecções, -36,3%; couro e artefatos, -47,4%). No comércio, esse corte foi menos substancial, passando de 11,6% para 10,9% no mesmo período de quatro anos.

#### 2.4. A tributação da folha no total da arrecadação tributária

Os encargos sociais incidentes sobre a folha de salários corresponderam, em 2015, a cerca de R\$ 234 bilhões, representando 12,56% do total de Receitas Tributárias e a 4,10% do PIB. Incluindo a arrecadação com o FGTS, o valor subiu a R\$ 352 bilhões, 18,89% da Receita e 6,17% do PIB (Figura 3).

**FIGURA 3 – RECEITA COM TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS**

Em R\$ milhões  
BRASIL  
2015

TRIBUTOS	VALOR	% DA RECEITA TRIBUTÁRIA	% DO PIB
CPSF	180.951	9,69%	3,17%
Salário-Educação	19.038	1,02%	0,33%
Sistema S	18.153	0,97%	0,32%
Outros	16.253	0,87%	0,28%
<b>Subtotal</b>	<b>234.395</b>	<b>12,56%</b>	<b>4,10%</b>
FGTS	118.322	6,34%	2,07%
<b>Total de tributos sobre a folha</b>	<b>352.717</b>	<b>18,89%</b>	<b>6,17%</b>
<b>Receita Tributária Total</b>	<b>1.866.818</b>	<b>100,00%</b>	<b>32,66%</b>

Obs.: Foram excluídos das Receitas Tributárias R\$ 61.365 bilhões referentes a contribuições do empregador e do servidor, incidentes sobre a folha de pessoal do serviço público e que se destinam aos regimes próprios de previdência social e para o custeio da pensão dos militares. O PIB foi estimado em R\$ 5.903.806 milhões.

Fonte: SRF. Carga Tributária 2015, p. 45.

Estes números são menores do que os apresentados pela Secretaria da Receita Federal, pois esta considera em seu cálculo, dentre outros itens, as contribuições de entes públicos e de servidores para o regime previdenciário do setor público, bem como as contribuições dos empregados. Preferiu-se, neste texto, excluir esses itens por serem despesas públicas financiadas por impostos gerais já computados no total da Receita Tributária, ou, no caso das contribuições dos empregados, por serem pagamentos vinculados direta e individualmente a benefícios previdenciários.

Estes números já colocam as contribuições para o RGPS incidentes sobre a folha como o quarto tributo em valor arrecadado, perdendo para o ICMS (R\$ 396 bilhões), o Imposto de Renda (R\$ 341 bilhões) e a Cofins (R\$ 199,8 bilhões). Mas as receitas previdenciárias superam os valores anotados na tabela anterior, pois nela não foram computadas a Contribuição para o INSS – Cota Patronal do Simples Nacional, as contribuições sobre a Receita de Produção Agropecuária e a Contribuição sobre a Receita Bruta que substituiu a contribuição sobre a folha. Segundo a Anfip, em 2015 as receitas do Regime Geral de Previdência Social atingiram R\$ 349,6 bilhões, sendo R\$ 63,4 bilhões de contribuições dos segurados, R\$ 215,2 bilhões dos empregadores e R\$ 65 bilhões de outras contribuições.<sup>4</sup>

4. Destacam-se R\$ 25 bilhões, de compensação pela desoneração, e R\$ 22 bilhões de empresas (sub-rogação). Ver: ANFIP. Análise da Seguridade Social 2016, p. 109.

#### 2.5. Eficiência arrecadatória da folha x outros tributos

Uma característica dos tributos incidentes sobre a folha, em particular as contribuições previdenciárias, é a sua alta efetividade. Ou seja, o que é de fato arrecadado pelo fisco

aproxima-se muito do que se poderia estimar considerando a massa de salários e as alíquotas fixadas em lei. Em estudo realizado com dados de 2011, a Anfip constatou que essas contribuições tinham efetividade de 95,6%, indicando que o que foi arrecadado naquele ano era apenas 4,6% menos do que se poderia estimar aplicando-se a alíquota nominal estabelecida em lei sobre a massa salarial informada.

Em termos comparativos, a efetividade das contribuições previdenciárias sobre a folha é bem superior à de tributos que incidem sobre o faturamento. No estudo da Anfip, apurou-se que a efetividade média da Cofins era de 27,8% no caso do regime não cumulativo de incidência desse tributo, e de 67,2% no regime cumulativo. A diferença no grau de efetividade entre esses dois regimes seria explicada pelas reduções de base tributável, mais amplas no caso do regime não cumulativo. A baixa efetividade seria atribuída ao fato de que o variado leque de políticas setoriais tende a desviar a arrecadação realizada do valor que teoricamente poderia ser obtido.

## 2.6. Comparação com outros países

Em comparação com outros países sobre os quais se dispõe de dados, no Brasil os encargos sociais representam uma proporção elevada dos gastos com pessoal. Segundo o “The Conference Board”, que faz uma compilação de tais estatísticas, os encargos sociais alcançariam 30,69% do gasto total horário na indústria manufatureira brasileira (dados de 2015) colocando-se em segundo lugar numa lista de 34 países (Figura 4). O Brasil, neste quesito, perderia apenas para a Bélgica, primeira colocada, e estaria próximo da Suécia e França.

Os dados retratados na Figura 4 mostram uma grande disparidade entre os países, tanto entre aqueles de mais alto nível de desenvolvimento, quanto entre as economias do leste europeu e países em desenvolvimento. Basta citar a distância entre Bélgica e Nova Zelândia, de alto nível de renda *per capita*, bem como entre Brasil e Filipinas, nações em desenvolvimento. Portanto, esta comparação internacional isoladamente não pode ser usada para um julgamento de mérito sobre o patamar dos encargos sociais de um país.

Para afastar a ideia propalada pelo empresariado de que o peso dos encargos sociais encareceria o custo do trabalho no Brasil e reduziria a competitividade externa da produção nacional, basta cotejar com o dado do custo horário da força de trabalho, em dólares correntes. No Brasil, esse gasto era, em 2015, de US\$ 7,97, inclusive apresentando queda em relação ao valor estimado para 2010 (US\$ 10,00). Nessa mesma lista de países, o Brasil apresenta um dos valores mais baixos, seguido pelo México (US\$ 5,90), Turquia (US\$ 5,81) e Filipinas (US\$ 2,16). Assim, os encargos sociais de 30,69%, no Brasil, incidem sobre um gasto total relativamente baixo, resultando em que seu peso absoluto na formação do custo do trabalho é pequeno: cerca de US\$ 2,4 dólares por hora. Nos Estados Unidos, por exemplo, os encargos sociais na indústria manufatureira atingiriam, em média, US\$ 8,95 por hora trabalhada, e na Alemanha, US\$ 9,19.

Dados da OCDE (Figura 5) confirmam a extrema diversidade de situações entre os países desenvolvidos, no tocante às contribuições sociais que incidem sobre os salários. Levando em conta que as contribuições sociais sobre a folha, no Brasil, alcançam 25% da remuneração bruta, é possível perceber que a média da OCDE está abaixo desse patamar, mas vários países desenvolvidos e mesmo do Leste Europeu exigem dos empregadores contribuições mais elevadas para o financiamento da seguridade social. O Brasil

estaria, por exemplo, alinhado com a Grécia e Portugal. Outro dado relevante é que, no período de 2010 a 2016, houve pequena redução na contribuição social média da OCDE, havendo países como a Hungria, França e Eslováquia em que a redução foi mais expressiva (porém todos esses com níveis relativamente altos).

**FIGURA 4 – ENCARGOS SOCIAIS E GASTO COM PESSOAL  
POR HORA TRABALHADA NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA**

Em % e em US\$

OCDE – PAÍSES SELECIONADOS

2010 E 2015

PAÍS	ENCARGOS SOCIAIS COMO % DO GASTO TOTAL HORÁRIO	GASTO TOTAL HORÁRIO NA INDÚSTRIA MANUFATUREIRA (US\$)	
	2015	2010	2015
Bélgica	32,23	50,66	46,56
Brasil	30,69	10,00	7,97
Suécia	30,67	42,65	41,68
França	30,39	39,04	37,59
México	29,73	6,13	5,90
Itália	28,16	33,81	31,48
Eslováquia	27,56	10,71	11,26
República Tcheca	26,64	11,43	10,29
Estônia	26,04	9,45	11,02
Áustria	26,02	40,12	39,19
Espanha	25,56	26,61	23,65
Hungria	23,92	8,40	8,25
Estados Unidos	23,72	34,75	37,71
Grécia	23,46	22,38	15,48
Holanda	22,16	38,42	36,53
Alemanha	21,65	43,82	42,42
Finlândia	20,40	40,35	38,46
Canadá	20,36	34,42	30,94
Portugal	19,83	12,00	11,08
Coreia do Sul	19,75	17,88	22,68
Austrália	19,72	39,55	38,75
Cingapura	18,18	19,29	25,41
Japão	18,10	31,75	23,60
Polônia	17,90	8,46	8,53
Argentina	17,42	12,77	20,76
Noruega	16,97	57,51	49,67
Israel	16,97	19,22	21,69
Turquia	16,95	6,29	5,81
Irlanda	16,60	40,66	36,02
Taiwan	15,13	8,31	9,51
Reino Unido	14,55	28,99	31,44
Dinamarca	10,87	48,50	44,44
Filipinas	8,18	1,86	2,16
Nova Zelândia	4,03	20,39	23,28

Fonte: The Conference Board. International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015.  
<https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>.

**FIGURA 5 – TAXA MÉDIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DOS EMPREGADORES  
COMO PROPORÇÃO DA REMUNERAÇÃO MÉDIA DO TRABALHO**

Em %

OCDE – PAÍSES SELECIONADOS

2000 E 2016

PAÍS	2000	2016	VAR %
França	42,91	36,55	-6,36
República Tcheca	35,00	34,00	-1,00
Estônia	33,00	33,80	0,80
Itália	34,08	31,88	-2,20
Suécia	32,92	31,42	-1,50
Eslováquia	38,00	31,20	-6,80
Espanha	30,60	29,90	-0,70
Áustria	31,03	28,91	-2,12
Bélgica	32,86	28,69	-4,18
Hungria	41,81	28,50	-13,31
Grécia	27,96	24,85	-3,11
Portugal	23,75	23,75	-
Letônia	27,00	23,63	-3,37
Finlândia	26,00	23,07	-2,93
Alemanha	20,50	19,33	-1,18
OCDE - Média	19,10	17,75	-1,35
Turquia	19,50	17,50	-2,00
Polônia	16,76	16,78	0,02
Eslovênia	19,90	16,10	-3,80
Japão	14,39	15,12	0,74
Noruega	12,80	13,00	0,20
Luxemburgo	11,18	12,16	0,98
Canadá	11,61	12,13	0,52
México	11,68	11,64	-0,04
Holanda	10,71	11,20	0,48
Irlanda	12,00	10,75	-1,25
Reino Unido	10,06	10,74	0,68
Coréia do Sul	8,86	10,36	1,50
Estados Unidos	8,58	8,40	-0,18
Islândia	4,77	7,35	2,58
Suíça	6,55	6,23	-0,33
Austrália	6,40	5,97	-0,43
Israel	4,93	5,56	0,63
Dinamarca	0,32	0,78	0,46

Obs.: para um empregado solteiro, sem filhos.

Fonte: OCDE.Stat. Taxing Wages Database. <http://stats.oecd.org>.

### 3. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A FOLHA

Essa seção vai tratar de forma sintética das mudanças mais recentes e de maior envergadura na tributação sobre a folha no Brasil: a contribuição previdenciária dos produtores rurais, o Simples e a desoneração da folha. Estas três iniciativas têm em comum a mudança de base de incidência da contribuição previdenciária patronal, com a folha sendo substituída pela receita bruta de vendas. Essas mudanças envolveram também algum grau de renúncia fiscal em benefício das empresas e setores contemplados pelas medidas.

#### 3.1. Produtores rurais

Após dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a Lei 8.212/91, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Seguridade Social, estabeleceu que os produtores rurais, empregadores, contribuiriam sobre a folha de salário, e apenas o segurado especial deveria contribuir sobre a receita bruta proveniente da comercialização. No ano seguinte, no entanto, a Lei 8.540/92, que dispõe sobre a contribuição do empregador rural para a seguridade social, alterou esse entendimento e estabeleceu que o empregador rural pessoa física também passasse a contribuir sobre a receita bruta auferida na comercialização da

produção com alíquotas de 2,0% e mais 0,1% para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. Dois anos depois, a partir da Lei 8.870/94, também passam a contribuir à seguridade social dessa forma o empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural. A partir da Lei 10.256/01, também as empresas agroindustriais – produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros –, passaram a contribuir sobre a comercialização com alíquota específica de 2,5%. Assim, a contribuição sobre folha de pagamento salarial ficou restrita aos empregados (não aos empregadores) do setor rural formal e aos autônomos. Ambos não são segurados especiais. Essa fonte é financeiramente insignificante, refletindo o tamanho reduzido do setor formal rural (carteira de trabalho assinada) e legalmente os seus segurados não são os segurados especiais da Previdência.

Em ação proposta por um produtor rural, em 1998, foi questionada judicialmente a contribuição da pessoa física e desde então grande parte dos produtores deixaram de recolher a contribuição sobre a receita bruta amparados em uma decisão liminar de inconstitucionalidade concedida em 2011. No entanto, em julgamento realizado em março/2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, derrubando a liminar de 2011. Agora, os produtores rurais resistem à cobrança retroativa (os débitos podem alcançar R\$ 80 bilhões), relativa ao período em que a cobrança ficou suspensa. Neste sentido, o governo Temer encaminhou, ao mesmo tempo em que tentava manter uma maioria política que lhe desse sustentação, ainda no ano de 2017, a Medida Provisória n. 793/17 sobre renegociação das dívidas, que pode representar uma “anistia” para o agronegócio.

Além disso, observa-se que a atividade econômica de setores da agricultura tem sido beneficiada com diversos tipos de renúncias de tributos federais: R\$ 17,6 bilhões das desonerações da Cesta Básica, R\$ 6,2 bilhões das Exportações da Produção Rural (EC-33), R\$ 1,2 bilhão da Zona Franca de Manaus, entre outros benefícios de menor vulto. De acordo com o relatório da Oxfam (2014), ao esmiuçar os benefícios tributários para o agronegócio, a Lei Kandir/1996, que isenta de pagar ICMS os produtos primários e produtos industrializados destinados à exportação, gerou renúncia fiscal em torno de R\$ 22 bilhões, dos estados, por ano, com muito pouco sendo ressarcido (12%).

Em 2004, a Lei n. 10.925, estabeleceu alíquota zero nas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nos casos incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda, no mercado interno de adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes, corretivo de solo de origem mineral, dentre outros insumos ao setor agropecuário. Em 2014, houve a isenção de 9,25% na cobrança do PIS e Cofins na venda de soja para todos os fins comerciais.

### **3.2. Simples Federal e Nacional**

Dando consequência à determinação constitucional de um tratamento diferenciado e simplificado às micro e pequenas empresas, em 1996 foi instituído o Simples Federal, transformado em Simples Nacional pela Lei Complementar n. 123, de 2006. Por este Regime, um conjunto de impostos e contribuições dos três níveis de governo é cobrado por meio de um único instrumento de arrecadação. Podem optar por esta forma simplificada

de recolhimento a microempresa que tenha receita bruta de venda de bens e serviços de até R\$ 360.000,00 no ano e a pequena empresa que não ultrapasse R\$ 4,8 milhões em faturamento (valor máximo que vigora a partir de janeiro de 2018). Empresas que desenvolvem algumas atividades não são elegíveis para o Simples, mas a lista de setores excluídos foi sendo reduzida ao longo do tempo.

Os tributos que são unificados sob o Simples são o IRPJ, o IPI, a CSLL, a Cofins, o PIS/Pasep, a CPSF (federais), o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). O valor a ser recolhido é calculado com uma alíquota única, incidente sobre a receita bruta de vendas, em percentual que varia conforme o setor e o montante da receita auferida.

A partir de janeiro de 2018, passaram a valer as regras da Lei Complementar n. 155 que alterou os limites, alíquotas e partilha do tributo arrecadado no Simples. A estrutura de alíquotas se divide em seis faixas de receita, sendo que na sexta faixa (de R\$ 3,6 a R\$ 4,8 milhões) não se incluem o ICMS e o ISS. As alíquotas partem de 4%, para o comércio; 4,5%, para a indústria; e 6%, para os serviços, chegando ao máximo (na quinta faixa) de 11,88%, para o comércio; 12,33%, para a indústria; e 17,51%, para os serviços.

Os tributos arrecadados junto às empresas optantes são distribuídos entre União, estados e municípios, atendendo às finalidades a que se destinam (respeitando as vinculações constitucionais), seguindo um fracionamento definido na LCP 123/2006. Na partilha, há destinação de recursos para a Cofins, PIS e CSLL desde a primeira faixa de valor, bem como é aumentada a parcela relativa à Previdência Social (a CPSF) em todos os setores (Figura 6).

**FIGURA 6 – ALÍQUOTAS E PARTILHA DO TRIBUTO ÚNICO DO SIMPLES NACIONAL (LCP 155/2016)**

Em %  
OUTUBRO DE 2017  
BRASIL

SETOR	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	ICMS	IPI
COMÉRCIO	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,5% - 42,0%	34,0% - 33,5%	
INDÚSTRIA	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	32,00%	7,50%
SERVIÇOS	4,00%	3,50%	12,82% - 14,05%	2,78% - 3,05%	43,40%	32,0% - 33,5%	

Fonte: LCP n. 155/2016, Anexos I, II e III.

Dados publicados pela Receita Federal referentes a 2009 indicavam que, nos setores do comércio e da indústria, as alíquotas no Simples eram de 13% a 85% menores do que se houvesse a tributação pelo lucro presumido, consideradas as faixas de receita bruta e diferentes relações entre a folha de salários e a receita bruta. No caso das empresas de serviços, os percentuais de redução também seriam expressivos, alcançando patamares próximos a 80% (SANTIAGO, 2009).

O Simples Nacional é um regime tributário bastante abrangente, pois alcança 12,1 milhões de empresas, sendo 7,2 milhões de Micro Empreendedores Individuais (MEIs). O número de Documentos de Arrecadação do Simples, que indica a quantidade de empresas contribuintes, atingiu uma média mensal de 5,16 milhões durante 2017.

No mercado de trabalho, pelos dados da Relação Anual de Informações Sociais (Rais) de 2015, havia 4,5 milhões de estabelecimentos no Simples, sendo que 2,3 milhões

mantiveram ao menos um vínculo de emprego ao longo do ano. Os empregos celetistas nesses estabelecimentos totalizaram 10,9 milhões (em 31/12/2015), representando 28% do estoque total de vínculos nesse tipo de contratação. Portanto, em média, cada estabelecimento do Simples tinha 4,8 empregos ao final daquele ano.

Mesmo assim, as empresas que não estão no Simples têm mais estabelecimentos com ao menos um vínculo de emprego no ano (3,8 milhões) e mantinham maior número de empregos celetistas (28,0 milhões), com média de 16,8 empregos por estabelecimento. Ou seja, embora importantes, as empresas do Simples não são as que sustentam mais postos de trabalho formais no país.

Também não foram as empresas do Simples as que geraram maior número de empregos formais na última década. Os estabelecimentos de empresas não optantes geraram 8,7 milhões de empregos celetistas, enquanto que os optantes pelo Simples geraram 4,3 milhões.

Vale ressaltar, contudo, que o emprego assalariado com carteira pode não refletir inteiramente a relação entre regime simplificado e ocupação. Na Rais, especialmente, não estão registradas as ocupações nas posições de empregador e de trabalhador autônomo, que podem ser relevantes no contexto da geração de ocupações pelas MPÉs.

Se a melhoria da qualidade dos empregos nas micro e pequenas empresas é um objetivo da simplificação e redução da carga tributária, os números da rotatividade continuam apontando para contratos de trabalho de mais curta duração nesse segmento. Em 2015, as empresas do Simples tiveram uma rotatividade descontada – em que se consideram apenas os desligamentos por iniciativa do empregador – de 45,1% do estoque de emprego, enquanto que nas demais empresas essa média ficou em 39,4%. Além disso, a proporção de beneficiários do Seguro-Desemprego oriundos de empresas optantes, de 32,5% em 2015, é maior do que os 28% de participação no emprego formal. Apesar dessa rotatividade mais elevada e da maior pressão sobre a proteção ao desempregado, as empresas do Simples contribuem menos do que as demais para o financiamento do Seguro-Desemprego, via partilha do tributo único para o PIS.

A constatação que acaba de ser feita não pode ser tomada como um juízo definitivo sobre o tratamento tributário dispensado às pequenas e micro empresas. Ela não informa sobre a qualidade do emprego nessas empresas na ausência do Simples, que poderia ser ainda pior, e faltam outros elementos que permitam saber se o favorecimento tributário gera impactos positivos na economia e na sociedade de maneira geral. Em especial, se o Simples significou a formalização de empresas e empregos, terá tido o mérito de ampliar a inclusão na proteção trabalhista, previdenciária e frente ao evento do desemprego, bem como ter gerado efeitos na própria arrecadação de tributos e no acesso ao crédito. Ou seja, o custo desse regramento pode estar sendo compensador para a sociedade e a economia em geral.

Em se tratando de custo, vale destacar que o Simples Nacional, apenas no âmbito da União, é o principal gasto tributário apontado no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2017, respondendo por 29% do total. Esse gasto, de R\$ 83,0 bilhões se concentra principalmente nas contribuições sociais, ou seja, na Contribuição Previdenciária (30%), na Cofins (27%), CSLL (10%) e PIS-Pasep (6,2%). Como já foi dito, a Contribuição Previdenciária sobre a Folha é o principal tributo que tem redução para as empresas do Simples, e a renúncia fiscal da União associada à Previdência com esse tratamento favorecido atinge R\$ 23 bilhões anuais.

Estudos empíricos que buscam medir os impactos do Simples são poucos, e isso se deve, em grande medida, à dificuldade em isolá-los dos demais efeitos que interferem na dinâmica das micro e pequenas empresas. A falta de dados estatísticos sobre as empresas e atividades informais também dificulta o estudo da (in)formalização dessas empresas. Alguns poucos trabalhos se valeram da mudança gerada pela criação do Simples Federal, em 1996, para observar se ela foi seguida por efeitos como aumento da sobrevivência das empresas beneficiadas, grau de formalização, geração de emprego, dentre outras variáveis de interesse.

O estudo de Joana Monteiro e Juliano Assunção (MONTEIRO E ASSUNÇÃO, 2012), constata que o Simples provocou um aumento de 13 pontos percentuais no registro de empresas (individuais) do varejo, elevando de 27% para 40% a taxa de formalização de microempresas nesse setor, entre os dez meses anteriores e os dez posteriores à introdução do Simples Federal, em dezembro de 1996, sem afetar a formalização de empresas de outros setores. Não fica inteiramente afastada a hipótese de que a formalização no setor do comércio varejista seja o resultado de um choque setorial, e não da vigência do Simples Federal.

Estudo semelhante, feito por Pablo Fajnzylber, William F. Maloney, e Gabriel V. Montes-Rojas (2011), conclui que o Simples Federal resultou na elevação da taxa de formalização em seis dimensões observadas (taxa de licenciamento, registro legal, registro como microempresa, registro na fazenda, pagamento de impostos, contribuições para a previdência) entre as empresas que foram criadas após o Simples. Os autores avaliam que o menor custo de contratação leva as microempresas a adotarem tecnologia de produção que requer um local permanente de funcionamento e o emprego de mais mão de obra, destacando a questão da redução dos encargos sobre a folha de salários como fator explicativo da formalização.

Kalume, Courseuil e Santos (2015), com base nos dados de arrecadação de ICMS no Rio de Janeiro, observaram que, após a vigência do regime, no terceiro trimestre de 2007, diminuiu a transição das empresas da atividade para a inatividade (o fechamento) e aumentou a transição inversa, no sentido da atividade, de caráter permanente. Ou seja, preponderou a ativação de empresas seguida de continuidade de seu funcionamento, mostrando o efeito positivo do Simples para a sobrevivência de MPEs no mercado formal.

O trabalho de Paes (2015) faz uma análise descritiva dos dados da Rais e da GFIP no período de 2001 a 2012 e ressalta que o Simples Nacional foi um importante fator de sustentação da atividade econômica no período da crise mundial 2008-2010, auxiliou no crescimento das pequenas firmas (em número de empregados por estabelecimento), impulsionou a geração de empregos e a valorização dos salários em termos reais. Por fim, Courseuil e Moura (2009) avaliam o impacto sobre o emprego industrial, desagregando o efeito escala, ou seja, na variação do emprego nas empresas existentes, do efeito composição, dado pela sobrevivência da empresa. Os resultados obtidos indicam que o Simples Federal teve efeito positivo no emprego nas empresas sobreviventes e aumentou a probabilidade de sobrevivência das empresas optantes, quando comparadas às empresas não elegíveis.

Essa amostra de estudos indica que o Simples Federal exerceu efeitos positivos na redução da informalidade entre as MPEs, no aumento da taxa de sobrevivência dessas empresas e no volume de empregos nesse segmento empresarial. A medida desses impactos, entretanto, varia de estudo para estudo, havendo pouca comparabilidade entre os números apresentados.

Por outro lado, estudo da SRF aponta para diversos problemas e distorções gerados pela conformação do Simples Nacional, particularmente após as ampliações mais recentes. Dentre as considerações, vale destacar neste momento que:

- numa comparação com outros países que adotaram regimes de favorecimento de MPEs, os limites de enquadramento no regime brasileiro são muito elevados e o benefício tributário concedido é bastante mais substancial;
- limites de enquadramento muito altos podem induzir ao fracionamento abusivo do negócio para permanência no regime, bem como gerar distorções e assimetrias no setor que anulem eventuais benefícios econômicos;
- há indícios de elevado grau de descumprimento tributário entre empresas optantes, pela sonegação ou inadimplência, acarretando perda de base tributária e de arrecadação;
- optam pelo Simples, na grande maioria das vezes, empresas já constituídas que, visando às vantagens tributárias, migram de outros regimes, os quais perdem arrecadação. Poucas são as empresas que entram em atividade entre os optantes, o que sugere que o sistema não esteja dando grande contribuição à geração de emprego; e
- há evidências de que a inclusão de novos setores no Simples pode ter tido efeito negativo considerando o ganho de receita neste regime e a perda nos demais (SRF, 2015).

Em síntese, o Simples Nacional tornou-se muito amplo com a elevação dos limites máximos de receita para enquadramento. Portanto, uma porção significativa das folhas salariais das empresas e dos empregos já não sofre a incidência de encargos sociais. O custo fiscal dessa medida é significativo, tornando-se a principal forma de renúncia tributária atualmente em vigor. Do lado dos benefícios, os relativamente poucos estudos empíricos existentes parecem indicar que esse regime promoveu a formalização de empresas e a geração de empregos no segmento abrangido. Contudo, esses estudos não são suficientes para embasar uma avaliação consolidada da relação entre o custo tributário e os benefícios gerados pelo tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

### **3.3. Desoneração e reoneração da folha**

A terceira iniciativa legislativa que alterou profundamente a tributação sobre a folha foi a desoneração instituída pela Lei 12.546/2011. Por esta lei, as empresas de alguns setores e atividades selecionadas ou que produziam determinados bens industriais deixaram de recolher total ou parcialmente os 20% sobre a folha de salários e passaram a pagar 1% ou 2% sobre a receita bruta, dependendo do caso. Entre 2012 e 2014, sucessivas medidas provisórias ampliaram progressivamente a abrangência setorial da desoneração até alcançar 56 segmentos da economia (na classificação do governo). No entanto, em 2015, como parte do ajuste fiscal que se implementa desde então, a desoneração começou a ser revertida. Foram elevadas as alíquotas da contribuição substitutiva sobre a receita bruta (CPRB) e tornou-se opcional às empresas a contribuição sobre a folha ou sobre a receita. Com essa combinação de medidas, grande parte das empresas retornou ao sistema de contribuição sobre a folha.

A desoneração da folha teve por objetivos conter a perda de competitividade da produção nacional frente aos concorrentes estrangeiros, estimular a geração de empregos e combater a informalidade dos vínculos de emprego. No momento de sua adesão a taxa de câmbio valorizada afetava a competitividade da produção nacional, refletindo-se na perda de empregos em segmentos industriais expostos à concorrência externa e no déficit comercial expressivo.

A abrangência da desoneração da folha atingiu seu máximo ao final de 2014, quando aproximadamente 84 mil empresas contribuintes recolhiam a CPRB (indicador de que tinha sido total ou parcialmente incluída na política). Estas empresas estavam classificadas em 66 das 99 divisões de atividades da CNAE, o que indica a disseminação dessa cobertura. Em janeiro de 2015, a folha das empresas beneficiadas incluía cerca de 8,6 milhões de trabalhadores, frente a aproximadamente 40,3 milhões de empregos celetistas existentes. Isto significa que a desoneração chegou a abranger pouco mais de 20% dos empregos no setor privado, em seu auge.

Vale destacar algumas características dessa política:

- a troca da base folha pela base receita bruta foi feita com alíquotas abaixo da neutralidade, ou seja, acarretou redução da carga tributária sobre as empresas. Isto foi amplamente reconhecido à época e resultou em renúncia fiscal expressiva;
- a CPRB, ao isentar as exportações, favoreceu as empresas exportadoras, que foram e continuam sendo as maiores beneficiadas;
- no entanto, a CPRB incide sobre a receita bruta, e não sobre o valor adicionado, tornando-se cumulativa. Dessa forma, o custo desse tributo cresce à medida que se avança nas etapas do processo produtivo, inclusive da produção voltada para o comércio externo;
- os setores foram sendo desonerados de maneira discricionária pelo governo e pelo Congresso, no exame das MPs, atendendo às solicitações dos empresários. Isso gerou situações pouco compreensíveis e transparentes quanto aos motivos para a inclusão e ou exclusão de setores, atividades e produtos na desoneração;
- a desoneração não foi estendida a setores intensivos em capital, tais como as indústrias petrolífera, petroquímica, automobilística, dentre outros, com alíquotas que gerassem ganhos líquidos de arrecadação tributária. Com isso, perdeu-se a possibilidade de compensar a provável perda de receita com os setores trabalho-intensivos pela arrecadação de tributos junto aos segmentos capital-intensivos; e
- a complexidade dos procedimentos de cálculo dos valores a serem recolhidos pode ter impactado os custos de transação das empresas e de fiscalização, bem como pode ter facilitado a sonegação.

5. Uma rápida busca na internet revela inúmeros estudos de caso sobre empresas e outros trabalhos nas áreas do Direito, Contabilidade e Administração de Empresas, mas que são de difícil generalização.

Poucos estudos empíricos foram realizados para identificar e medir os impactos da desoneração da folha no Brasil e com uma abordagem generalizante.<sup>5</sup> Enquanto dois desses trabalhos (FGV Projetos, 2013; DALLAVA, 2014) não encontraram sinais robustos de impactos positivos e generalizados da desoneração no emprego e nos salários, um terceiro (SCHERER, 2015) concluiu em sentido oposto. Uma análise conclusiva ainda é devida e teria que superar tanto as dificuldades metodológicas quanto a limitação dos dados disponíveis, para dirimir essa diferença nos achados e levar o nível de conhecimento a um ponto mais elevado.

Uma avaliação entre custos e benefícios também requereria um exame mais minucioso da renúncia tributária associada à desoneração. Atualmente, essa renúncia é calculada comparando-se a arrecadação potencial na base folha (hipotética) com a arrecadação efetiva na base receita. Entretanto a primeira é estimada sem considerar possíveis efeitos positivos da desoneração na base folha, ou seja, sem um elemento contrafactual adequado. Sendo assim, parecem incompletas as avaliações de custos da desoneração feitas com base nos números da SRF e que não respondem ao comportamento da arrecadação na ausência da desoneração (AFONSO e PINTO, 2014; MINISTÉRIO da FAZENDA, 2014; MENDES, 2017).

Outra crítica ligada a este argumento diz que a desoneração teria sido estendida a setores que não estavam expostos à concorrência internacional e que receberam benefícios indevidos (AFONSO e PINTO, 2014). No entanto, se a política foi concebida tendo o objetivo de realizar uma desvalorização fiscal, o problema pode ter sido justamente o oposto: não ter sido estendida a todos os setores da economia, além de não ter mantido a neutralidade do efeito na arrecadação.

A desvalorização fiscal ganhou força no início da presente década como recomendação aos países da União Europeia que estavam em crise e que precisavam ganhar competitividade externa sem poder lançar mão de uma desvalorização cambial (pois estavam numa união monetária). Assim, a alternativa sugerida passava por reduzir os encargos sociais sobre a folha, baixando o custo de produção das exportações, e elevar o imposto sobre valor agregado que incide sobre todos os setores na comercialização de bens e serviços internamente. Ou seja, a medida valeria para toda a economia doméstica. Koske (2013), numa revisão de estudos sobre a implementação desse tipo de política conclui que os ganhos dessa política no curto prazo são modestos, mas não negligenciáveis, e poderiam fazer parte de pacotes mais amplos de programas de promoção da competitividade externa.

Embora o Brasil não fizesse parte de uma união monetária, o risco de elevação da inflação fazia o governo relutar em promover uma desvalorização cambial. Sendo assim, colocava-se a opção por uma desvalorização fiscal. A discricionariedade dos setores de fato distingue o caso brasileiro dessa proposta de mudança na tributação da folha, mas no sentido de excluir os setores capital-intensivos principalmente.

De qualquer forma, à medida que o ritmo de atividades econômicas foi-se desacelerando a partir de 2013, os investimentos privados não corresponderam ao esperado, e a geração de empregos entrou em declínio, a desoneração passou a ser vista como ineficaz. Ao mesmo tempo, a renúncia fiscal associada a essa política foi crescendo com a ampliação setorial de sua cobertura, passando de R\$ 3 bilhões em 2012 para R\$ 25 bilhões em 2015. Além de ineficaz, a desoneração da folha passou a ser vista como uma das principais responsáveis pela crise fiscal do Estado.

Pode-se argumentar, também, que a escolha da desoneração, como um subsídio ao setor privado, em detrimento do investimento público, reduziu a eficiência da política fiscal. Este argumento está amparado na tese de que o efeito multiplicador do subsídio é menor que o do investimento (PIRES, 2014). Isso explicaria que a economia não tenha tido um melhor desempenho em termos de investimentos privados, apesar da volumosa concessão de benefícios na forma das diversas desonerações adotadas após 2010.

#### **4. AS PROPOSTAS JÁ APRESENTADAS**

Nesta seção serão sumarizadas as principais propostas de alteração ou de manutenção da atual forma de tributação da folha para financiamento da seguridade e da previdência social. Governo Lula – na PEC 233/2008 propõe desonerar progressivamente a folha de salários, inicialmente pela transferência do Salário-Educação para o IVA Federal que seria criado com a junção de impostos indiretos e outras contribuições sociais (Cofins e PIS). Prosseguiria com a redução da alíquota da CPSF em seis pontos percentuais, a ser compensada por uma elevação da alíquota do IVA Federal. O faturamento e a receita deixariam de serem aceitos como base de contribuições para a Seguridade Social, exceto para os regimes que se valiam dessas bases tributárias. Assim, continuariam a recolher sobre a receita de vendas

a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva. A proposta também diz que as receitas ou resultados de exportações passam a ser tributadas.

CDES – Em 2011, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social recomendou a desoneração da folha de pagamentos, ressalvando que ela não deveria “comprometer os direitos dos trabalhadores naquilo que é obrigação social recolhida pelo governo e não encargos (INSS, Salário-Educação, Seguro de Acidentes do Trabalho, contribuições repassadas ao Sesi/Sesc, Senai/Senac, Inbra e Sebrae)” (CDES, 2011; p. 14).

CNI – no seu documento “101 Propostas para Modernização Trabalhista”, de 2012 (CNI, 2012), propunha mudar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal para o faturamento, visando à redução do custo do trabalho, ganhos de competitividade, controle da inflação e formalização de empregos. Já em 2014, como proposta para as eleições daquele ano, propôs aperfeiçoar a desoneração da folha dando às empresas a prerrogativa de escolherem entre a base folha e a base do valor adicionado.

Proposta do deputado Luiz Carlos Hauly – no momento da elaboração deste texto, a proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Hauly mantinha a tributação sobre a folha nos moldes atuais para financiamento da Previdência Social. Ele havia anteriormente defendido uma redução da alíquota da contribuição sobre a folha de pagamento a ser compensada pela criação de uma contribuição incidente sobre as movimentações ou transmissões de valores, com o objetivo de equilibrar as contas do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

## 5. A TRIBUTAÇÃO DA FOLHA NUMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Diante deste conjunto de informações, quais propostas relativas à tributação sobre a folha devem compor uma agenda de reforma tributária socialmente justa? Como visto acima, as propostas formuladas recentemente se distinguem entre manter ou reduzir a tributação da folha, compensando a previdência social com recursos de outros tributos ou não.

Começando por este último aspecto, se o propósito da reforma for a promoção do avanço social, mudanças na tributação da folha não deveriam comprometer o financiamento da universalização da cobertura previdenciária, bem como da infraestrutura educacional, da formação profissional e da prestação de serviços sociais para os trabalhadores. Nesse sentido, a desoneração da folha adotada a partir de 2011 deveria servir de lição para que uma eventual mudança de base tributária não ocasione perda de arrecadação que comprometa o financiamento previdenciário ou os recursos necessários a outras políticas relevantes.

A ocasião de uma reforma poderia, ao contrário, servir para um exame mais aprofundado da capacidade do agronegócio e das empresas que estão no Simples, mas que não são exatamente micro ou pequenas, para contribuírem para a sustentação da proteção social no Brasil. A revisão das alíquotas incidentes sobre as receitas do agronegócio e das faixas de enquadramento do Simples podem atenuar a enorme renúncia tributária atualmente praticada. Ademais, a tributação da exportação de *commodities* poderia ser pensada com atenção, pois pode reforçar as receitas da previdência e, ao mesmo tempo, estimular as atividades que agreguem valor aos produtos primários do país.

Frente à possível redução da participação dos salários na renda que as tendências tecnológicas, organizacionais e institucionais parecem implicar, a redução da carga

tributária incidente sobre a folha com compensação por outras fontes de arrecadação pode contribuir para o equilíbrio da previdência no longo prazo. Além disso, os dados disponíveis indicam que o percentual de encargos sociais sobre a folha no Brasil é alto em comparação com outros países. Tributos elevados nessa base são vistos como um indutor para fraudes e para o trabalho informal.

Por outro lado, os mesmos dados da comparação internacional não permitem dizer que os encargos sociais no Brasil tornem o custo do trabalho elevado ou causador de perda de competitividade internacional. Este problema parece estar mais relacionado à baixa produtividade do que ao custo laboral. Em favor da tributação sobre a folha pesa o fato de que sua cobrança é mais eficiente do que impostos indiretos, inclusive por contar com a vigilância dos próprios trabalhadores pelo cumprimento de seus direitos.

No balanço de tantas considerações, uma solução cautelosa parece recomendável. A linha de redução parcial da carga de tributos sobre a folha, de forma progressiva e plenamente compensada por contribuição sobre o valor adicionado é uma possibilidade interessante. Com isso seriam mitigados os impactos setoriais, seria assegurado o nível de financiamento das políticas públicas e o tributo não distorceria a alocação de recursos na economia. Afinal, a folha de salários é parte do valor adicionado na economia, e sua substituição pelo faturamento ou mesmo a movimentação financeira, acabaria resultando em cumulatividade e distorções indesejáveis.

Quando se fala em desoneração da folha, via de regra o foco incide sobre as contribuições para o INSS. Pouco se fala nas contribuições para o Sistema S, muito embora seu peso não seja desprezível e sua finalidade tenha um caráter amplo, ou seja, proporcionar oportunidades de profissionalização à população. O Salário-educação também poderia ter sua base de incidência revista posto que a relação com a folha e o emprego é indireta. No entanto, salienta-se que a mudança de base não deveria ser via para se eliminarem importantes programas de profissionalização e de expansão da rede de ensino.

Vale reafirmar nesta conclusão que o FGTS é salário do trabalhador na forma de uma poupança que se constitui ao longo do tempo, ainda que seja classificado como tributo. Seria um erro utilizar a reforma tributária para reduzir a já baixa remuneração do trabalho no país.

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

## BIBLIOGRAFIA

- ABÍLIO, Ludmila Costek. *Uberização do trabalho: subsunção real da viração*. CESIT. <http://www.cesit.net.br/uberizacao-do-trabalho-subsuncao-real-da-viracao/>.
- AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. Rio de Janeiro: FGV; IBRE, 2014. (Texto de Discussão, n. 41).
- ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2016*. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil/Fundação Anfip de Estudos Tributários e da Seguridade Social. Brasília 2017. [https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros\\_24\\_10\\_2017\\_11\\_48\\_10.pdf](https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros_24_10_2017_11_48_10.pdf).
- CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2*. Brasília, Presidência da República/Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. Março/2011.
- COURSEUIL, Carlos Henrique L, MOURA, Rodrigo Leandro de Moura. *O Simples Federal e a Geração de Empregos na Indústria*. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), No. 1643
- CNI. *101 Propostas para modernização trabalhista*. Emerson Casali (Coord.). Brasília: CNI, 2012. <http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2013/2/101-propostas-para-modernizacao-trabalhista/>.
- DALLAVA, C. C. *Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da Rais*. 2014. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014.
- DIEESE. *Encargos sociais e desoneração da folha de pagamentos – revisitando uma antiga polêmica*. Nota Técnica 101, julho/2011. <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2011/notatec101Desoneracao.html>.
- FAJNZYLBER, Pablo, MALONEY, William F., e MONTES-ROJAS, Gabriel V. *Does formality improve micro-firm performance? Evidence from the Brazilian Simples program*. *Journal of Development Economics* 94 (2011) 262–276.
- FGV. *Avaliação do impacto da desoneração tributária da folha de pagamento nos setores de confecções, couro e calçados e tecnologia de informação e comunicação*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Projetos, 2013.
- KALUME, Luciana R. V., COURSEUIL, Carlos Henrique L., SANTOS, Daniel. *O Simples Nacional e a formalização das firmas*. Planejamento e políticas públicas 40 jan./jun. 2013, 279–309.
- KOSKE, I. *Fiscal Devaluation – Can it Help to Boost Competitiveness?*, OECD Economics Department Working Papers, No. 1089, 2013, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3z2dckn2bw-en>.
- MENDES, Marcos. *Reoneração da folha de pagamentos*. Nota Técnica n. 041. Assessoria Especial do Gabinete do Ministro da Fazenda. Brasília. 06/11/2017. <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas/2017/nota-reoneracao.pdf/view>.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Desoneração da folha de pagamentos*. Brasília: MF, 2012. Slide.
- \_\_\_\_\_, DATAPREV. *Anuário Estatístico da Previdência Social*. Ministério da Fazenda, Secretaria de Previdência, Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência. Brasília, Volume 24. <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/08/AEPS-2015-FINAL.pdf>.
- \_\_\_\_\_, SRF. *Carga Tributária 2015: Análise por tributos e bases de incidência*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Brasília, set/2017. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>.
- MONTEIRO, Joana C. M., ASSUNÇÃO, Juliano J. *Coming out of the shadows? Estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises*. *Journal of Development Economics* 99 (2012) 105–115.
- OCDE. *Taxing Wages Database*. OCDE.Stat. <http://stats.oecd.org>.
- PIRES, Manoel C. de C. *Controvérsias Recentes sobre Multiplicadores Fiscais*. [http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370\\_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf](http://www.akb.org.br/upload/130820121605557370_Manoel%20Carlos%20de%20Castro%20Pires.pdf).
- POCHMANN, Márcio. *A uberização leva à intensificação do trabalho e da competição entre os trabalhadores*. *Diário Liberdade*. <https://gz.diarioliberalidade.org/brasil/item/90878-marcio-pochmann-a-uberizacao-leva-a-intensificacao-do-trabalho-e-da-competicao-entre-os-trabalhadores.html>.

SCHERER, C. *Payroll tax reduction in Brazil: effects on employment and wages*. Rotterdam: ISS/Erasmus University Rotterdam, 2015 (ISS Working Paper Series, n. 602).  
Ministério da Fazenda, 2014;

SRF. *Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007*. Brasília, Secretaria da Receita Federal, 24 de agosto de 2015.

THE CONFERENCE BOARD. *International Comparisons of Hourly Compensation Costs in Manufacturing, 2015 – Summary Tables*.  
<https://www.conference-board.org/ilcprogram/index.cfm?id=38269>

**ANEXO**
**CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL**

 Em %  
 DIVISÕES E GRUPOS DE ATIVIDADE  
 2011 E 2015

DIVISÕES E GRUPOS DE ATIVIDADES	CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO PROPORÇÃO DOS GASTOS DE PESSOAL			
	2011	2015	Varição em pontos percentuais.	Varição %
<b>INDÚSTRIA</b>	14,2%	10,9%	-3,3%	-23,3%
Indústrias extrativas	15,4%	14,8%	-0,6%	-4,0%
<b>Indústrias de transformação</b>	14,1%	10,7%	-3,4%	-24,4%
Fabricação de produtos alimentícios	13,0%	10,5%	-2,5%	-19,2%
Fabricação de bebidas	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,4%
Fabricação de produtos do fumo	16,6%	13,8%	-2,8%	-16,9%
Fabricação de produtos têxteis	14,9%	8,1%	-6,8%	-45,7%
Confecção de artigos do vestuário e acessórios	9,2%	5,8%	-3,3%	-36,3%
Preparação de couros e fabricação de artefatos de	12,6%	6,6%	-5,9%	-47,4%
Fabricação de produtos de madeira	10,5%	9,3%	-1,3%	-11,9%
Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	14,7%	8,5%	-6,2%	-42,3%
Impressão e reprodução de gravações	11,8%	9,3%	-2,5%	-21,4%
Fabricação de coque, de produtos derivados do petróleo e biocombustíveis	15,5%	15,1%	-0,4%	-2,5%
Fabricação de produtos químicos	15,1%	13,6%	-1,4%	-9,3%
Fabricação de produtos farmo químicos e farmacêuticos	16,4%	9,9%	-6,5%	-39,7%
Fabricação de produtos de borracha e material plástico	14,2%	9,1%	-5,1%	-36,0%
Fabricação de produtos de minerais não metálicos	12,8%	9,0%	-3,8%	-29,8%
<b>Metalurgia</b>	14,7%	13,1%	-1,6%	-10,9%
Fabricação de produtos de metal, exceto máquinas e equipamentos	13,2%	9,7%	-3,5%	-26,2%
Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	14,8%	12,9%	-1,8%	-12,5%
Fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos	15,7%	10,6%	-5,1%	-32,7%
Fabricação de máquinas e equipamentos	15,2%	10,0%	-5,2%	-34,4%
Fabricação de veículos automotores, reboques	15,6%	10,8%	-4,7%	-30,4%
Fabricação de outros equipamentos de transporte, exceto veículos automotores	15,5%	8,4%	-7,0%	-45,5%
Fabricação de móveis	11,6%	6,9%	-4,7%	-40,7%
Fabricação de produtos diversos	12,4%	8,4%	-4,0%	-32,5%
Manutenção, reparação e instalação de máquinas	13,2%	10,5%	-2,7%	-20,4%
<b>COMÉRCIO</b>	<b>11,6%</b>	<b>10,9%</b>	<b>-0,7%</b>	<b>-6,0%</b>
Comércio de veículos, peças e motocicletas	12,5%	11,7%	-0,9%	-6,9%
Comércio por atacado	14,6%	14,3%	-0,3%	-2,2%
Representantes e agentes do comércio (exceto de veículos e motocicletas)	11,9%	12,5%	0,6%	5,1%
Comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos	15,4%	15,3%	-0,1%	-0,6%
Comércio especializado em produtos alimentícios, bebidas e fumo	15,3%	14,8%	-0,5%	-3,1%
Comércio de equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico	14,0%	13,7%	-0,3%	-2,0%
Comércio de produtos intermediários, resíduos e sucatas	13,8%	14,0%	0,1%	0,8%
Comércio de equipamentos e produtos de tecnologia de informação e comunicação	15,0%	13,9%	-1,1%	-7,1%
Comércio de máquinas, aparelhos e equipamentos (exceto de tecnologia de informação e comunicação)	14,8%	14,0%	-0,8%	-5,6%
Comércio não especializado	16,6%	15,9%	-0,7%	-4,2%
<b>Comércio varejista</b>	10,0%	9,2%	-0,8%	-8,1%
Comércio não especializado	14,3%	14,4%	0,1%	0,8%
Comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo	4,2%	5,7%	1,5%	36,3%
Comércio de tecidos, artigos de armarinho, vestuário e calçados	7,6%	4,7%	-2,8%	-37,6%
Combustíveis e lubrificantes	15,8%	16,9%	1,1%	6,8%
Comércio de outros produtos em lojas especializadas	8,2%	6,8%	-1,4%	-17,0%
Comércio de artigos usados	3,5%	3,3%	-0,1%	-3,8%

Fontes: IBGE. Pesquisa Anual da Indústria – Empresas, 2011 e 2015. Pesquisa Anual do Comércio, 2011 e 2015. Elaboração própria.

# PERSONALIZAÇÃO DO IVA PARA O BRASIL: HARMONIZANDO OS OBJETIVOS DE EFICIÊNCIA E EQUIDADE

**GIOVANNI PADILHA DA SILVA**

Engenheiro Civil, Doutor em Economia Aplicada pela Universidad de Alcalá, Madri, Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

## RESUMO

Este artigo analisa e sugere a adoção, no âmbito de uma reforma do Sistema Tributário Nacional, da técnica de “personalização” do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), respeitando as especificidades e explorando as potencialidades derivadas do atual paradigma tecnológico da administração pública e, em especial, da Administração Tributária do Brasil. A “personalização” do IVA consiste em devolver todo ou parte do imposto diretamente a famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade e pode estar associada a um IVA homogêneo, ou seja, com poucas isenções e uma (idealmente) alíquota. A principal vantagem desta solução é que permite introduzir um robusto mecanismo de redistribuição da renda, ao mesmo tempo em que maximiza os efeitos imputados à homogeneização, notadamente os relacionados à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto. Com efeito, estudos recentes revelam que com a “personalização” o IVA pode assumir, inclusive, caráter progressivo, e que os efeitos sobre a eficiência econômica são superiores aos obtidos com a diferenciação impositiva. Isso indica que, tendo em vista a representatividade dos impostos sobre o consumo na arrecadação nacional, esta técnica pode tornar-se decisiva para outorgar ao sistema tributário maior protagonismo no processo de desenvolvimento econômico.

**Palavras-chave:** IVA; Progressividade tributária; Personalização.

## INTRODUÇÃO

Impostos sobre o Valor Adicionado (IVA) com características básicas similares às dos atuais<sup>1</sup> surgiram no final dos anos 60 do século passado, e eram bastante homogêneos, ou seja, adotavam alíquota única e poucas isenções. Como resposta a seu caráter fortemente regressivo, difundiu-se uma solução relativamente complexa, definida por alguns economistas como “solução universal” (BARREIX ET AL., 2010) que consiste em promover diferenciações na carga fiscal, de forma que o imposto incidente sobre o consumo de produtos mais representativos da estrutura de gastos das famílias mais pobres seja inferior. Trata-se, portanto, de uma ação com finalidade extrafiscal, cujo exemplo clássico é a desoneração das “cestas básicas” de alimentos e de medicamentos.

A “solução universal” foi utilizada em praticamente todos os IVA vigentes nas décadas de 70 a 80, sem maiores contestações. Contudo, a partir do final dos anos 80, em linha com a expansão e prevalência do pensamento neoliberal, alguns economistas passaram a concentrar suas críticas na elevada relação “custo-benefício” desta política, destacando especialmente os impactos negativos sobre a eficiência econômica, decorrentes das diversas desonerações e múltiplas alíquotas que conformam a “solução universal”.

1. A maior parte dos IVA da atualidade possui base ampla, ou seja, inclui bens e serviços, e alcança todos os tipos de empresas, admitindo exclusões de alguns contribuintes em função do porte (pequenas e médias empresas) ou tipo de atividade, como a de produção rural.

Sugeriram, então, que o IVA deveria ser amplo e homogêneo, assumindo caráter meramente arrecadatório, delegando-se os objetivos extrafiscais à política de gastos. O ponto de partida desta concepção é o clássico *trade-off* entre eficiência e equidade dos impostos indiretos sobre o consumo. Não obstante, o atual paradigma tecnológico da administração pública e, em especial, da Administração Tributária, já permite conceber um IVA amplo e homogêneo e, ao mesmo tempo, equitativo e redistributivo.

Com apoio na Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), por exemplo, é possível discriminar subjetivamente os consumidores e, ao mesmo tempo, quantificar o consumo familiar, viabilizando a adoção de mecanismos de ajuste na distribuição interpessoal do ônus fiscal (personalização), mesmo em um contexto de homogeneidade impositiva. Estas potencialidades introduzem uma nova perspectiva no debate acerca do papel do IVA frente aos objetivos de equidade e redistribuição da renda e, por conseguinte, no tocante ao próprio desenvolvimento econômico.

## 1. SOLUÇÃO UNIVERSAL: O “ESPALHA-CHUMBO” FISCAL

Embora as recomendações predominantes na literatura econômica recente conduzam à ideia de que o IVA deve ser um imposto simples, uniforme e de base ampla, em muitos países, inclusive no Brasil, ainda é frequente a prática de diferenciação da carga fiscal com o objetivo de gravar de forma relativamente mais branda os bens que compõem a estrutura básica de consumo familiar. Este recurso, conhecido como “solução universal” para enfrentar a regressividade, apresenta, contudo, uma série de deficiências e produz resultados pouco significativos, como será observado na sequência.

Um dos mais evidentes equívocos da “solução universal” decorre do fato de não diferenciar subjetivamente os consumidores, inviabilizando a concessão de benefícios fiscais exclusivamente às populações mais pobres. Ou seja, as renúncias fiscais beneficiam tanto os pobres quanto os ricos, bastando que realizem gastos em produtos com carga fiscal reduzida, por isenções ou alíquotas inferiores. Por exemplo: o “leite UHT” pode estar favorecido por uma carga inferior à média, pois compõe a estrutura básica de consumo das famílias (“cesta básica”). Entretanto, este produto não é consumido apenas pelas famílias mais pobres, de forma que as mais abastadas também são beneficiadas.<sup>2</sup>

Esta deficiência na focalização dos beneficiários, que configura um verdadeiro “*espalha-chumbo*” fiscal, faz com que os ricos – a parcela da população que mais consome em termos absolutos – se apropriem da maior parte das renúncias fiscais do Estado. Estudos do autor,<sup>3</sup> reproduzidos em parte na Figura 1, concluíram, em linha com a expectativa teórica, que a “solução universal” aloca a maior parte dos benefícios fiscais no segmento superior da distribuição de renda, de tal forma que os 30% mais pobres recebem menos de 14% (R\$489 milhões), e os 30% mais ricos se apropriam de 50% destes benefícios (R\$1.784 milhões), que totalizaram R\$3.577 milhões em 2015.

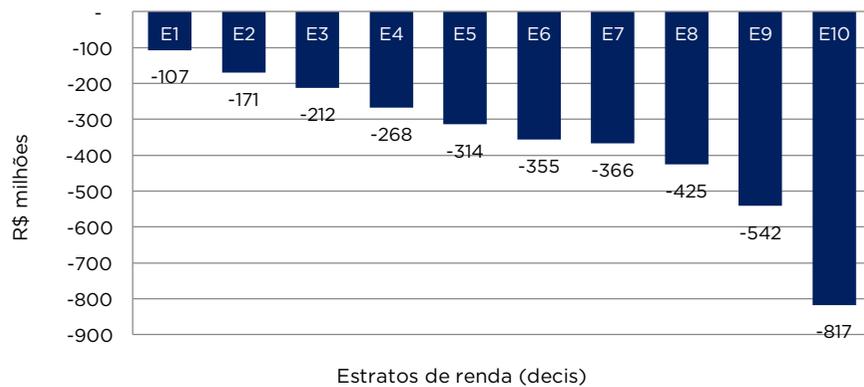
Outras conclusões interessantes podem ser extraídas da mesma experiência. Para um dado patamar de ingressos tributários, as renúncias fiscais concedidas a determinados itens de consumo serão sempre compensadas com a elevação do gravame sobre outros itens. Seguindo o exemplo anterior: a redução do imposto sobre o leite UHT é compensada, para uma dada arrecadação, com a aplicação de uma carga superior à média sobre combustíveis ou telecomunicações.<sup>4</sup> Logo, a política de diferenciação sempre implicará a coexistência de produtos “beneficiados” e “sobregavados”. As famílias, ao consumirem

2. As renúncias fiscais que, do ponto de vista dos consumidores são os “benefícios fiscais”, correspondem à diferença entre o imposto suportado no consumo de bens gravados com carga inferior à média e o valor que seria pago no caso de aplicar-se a carga média. Por exemplo, quando uma família adquire \$100 de leite, tributado a 5% (por dentro), suportará o equivalente a \$5 de imposto. Considerando uma carga média de 20%, então o benefício fiscal concedido a esta família será de \$15.
3. Padilha (2017), com uso de microsimulação estática, com comportamento, tendo por base a estrutura de consumo da população do Estado do Rio Grande do Sul.
4. O “financiamento” compensatório corresponde à diferença entre o imposto suportado no consumo de bens gravados com carga superior à média e o valor que seria pago no caso de aplicar-se a carga média. Por exemplo, quando uma família adquire \$100 de combustível, tributado a 35% (por dentro), suportará o equivalente a \$35 de imposto. Considerando que a carga média é de 20%, então estará contribuindo para o financiamento dos benefícios fiscais com \$15.

um produto “beneficiado”, são favorecidas com as desonerações fiscais correspondentes,<sup>5</sup> e quando consomem produtos sobregravados, estão “financiando” tais benefícios.

- O estudo considera, como premissa, que as reduções da carga fiscal são integralmente repassadas para os preços finais dos produtos gravados. Na realidade, no entanto, o efeito de reduções de gravame sobre os preços depende das condições do mercado e do produto, especialmente da relação entre elasticidade da oferta e da demanda e do grau de competitividade dos mercados.

**FIGURA 1 – RENÚNCIAS FISCAIS DO ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)<sup>(1)</sup>**  
RIO GRANDE DO SUL  
2015

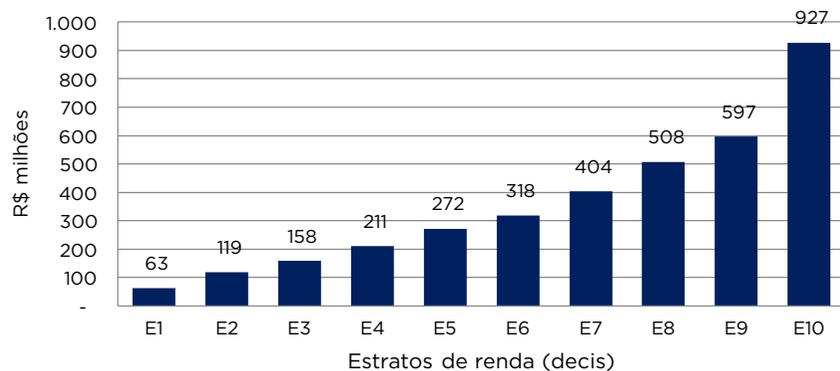


Fonte: Padilha (2017)

Nota: (1) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

É fácil constatar que os financiamentos compensatórios serão suportados, preponderantemente, pelas populações mais ricas, pois são as que mais consomem. O estudo mencionado (PADILHA, 2017) identificou que os 30% mais ricos, no Rio Grande do Sul, respondem por 57% do “financiamento” compensatório (R\$2.032 milhões), e as famílias mais pobres, até o terceiro decil (30%), arcam com 9,5% (R\$341 milhões) deste “custo”, como revela a Figura 2.

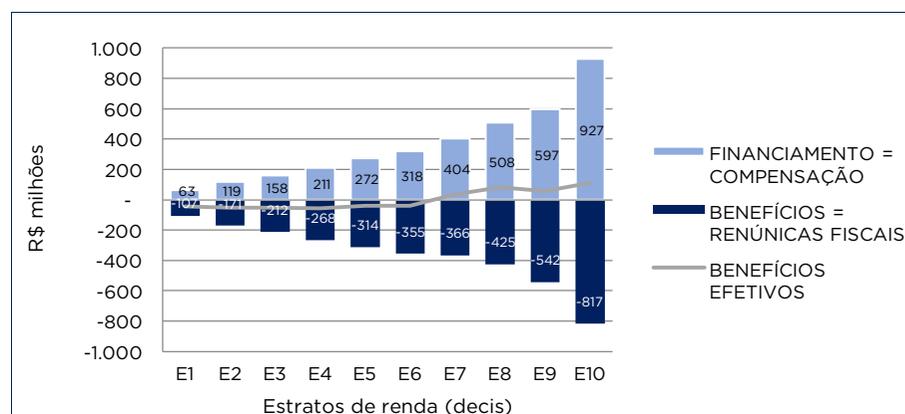
**FIGURA 2 – “FINANCIAMENTO” DAS RENÚNCIAS FISCAIS DO ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)**  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Por óbvio, se cada família auferir benefícios fiscais e, ao mesmo tempo, contribuir para financiá-los, o benefício real (incremento de renda) ou a contribuição real (redução de renda) são determinados pela diferença entre aquelas variáveis. Assim, para as famílias mais pobres, uma parcela mais ou menos representativa de seus benefícios será financiada com seus próprios recursos, de forma que o “benefício líquido” se torna pouco significativo, como revela a Figura 3.

**FIGURA 3 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS**  
 POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)  
 RIO GRANDE DO SUL  
 2015



Fonte: Padilha (2017)

O caso das famílias mais ricas é ainda mais exótico, pois o ônus das compensações supera o valor dos benefícios, o que significa que estes grupos “financiarão” integralmente os seus próprios benefícios. Isto corresponde a um indefensável “autofinanciamento”. Este paradoxo é que determina a baixa eficácia da “solução universal” frente ao objetivo de mitigar a regressividade.

Os dados apresentados nas tabelas anteriores referem-se ao caso do ICMS do Rio Grande do Sul em 2015, refletindo uma combinação específica de isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, incidentes sobre uma estrutura de consumo e distribuição de renda particular. Contudo, provavelmente, os efeitos redistributivos do ICMS das demais unidades federadas não são muito diferentes, por força do citado paradoxo da “solução universal”. Aliás, esta contradição implica baixa eficácia, no que diz respeito ao enfrentamento à regressividade, de qualquer IVA que adote tal solução.

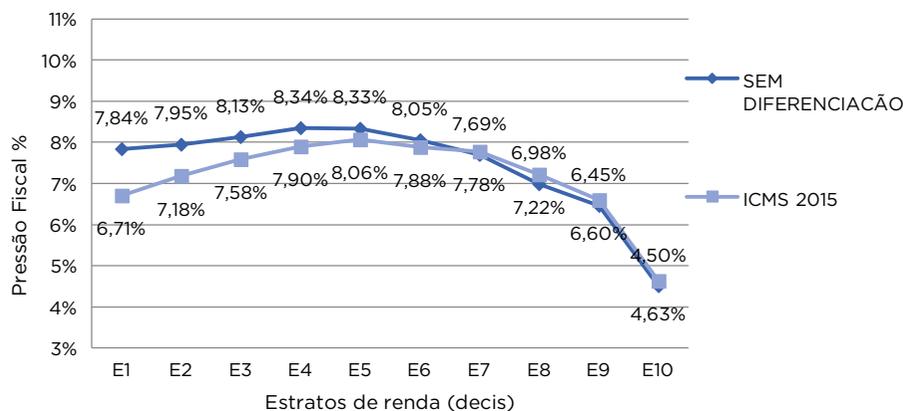
### Efeitos sobre a pressão fiscal

Os benefícios fiscais concedidos às famílias mais pobres são parcialmente neutralizados pelo quinhão atribuído a estas mesmas famílias para o financiamento do sistema. Por este motivo, o efeito sobre a pressão fiscal, que é determinada pela razão entre o ônus fiscal e a renda bruta, é pouco significativo.

Na Figura 4 são reproduzidos os resultados da pressão fiscal suportada pelos diversos estratos de renda da população gaúcha, estimados para o caso (hipotético) da homogeneidade impositiva e para a situação real. O gráfico compara a hipótese de o Estado não fazer diferenciação alguma entre os produtos gravados pelo ICMS (sem diferenciação) e a legislação vigente em 2015, que concede diversas isenções e reduções de base de cálculo e adota múltiplas alíquotas (ICMS 2015). As simulações confirmam que a “solução universal” tem efeitos pouco expressivos sobre a pressão fiscal. A redução é de pouco mais de um ponto percentual (7,84% para 6,71%) para o primeiro estrato de renda, e ainda inferior para os demais.

**FIGURA 4 – PRESSÃO FISCAL DE ICMS POR EXTRATOS DE RENDA (DECIS)**

Em %  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

## 2. DIFERENCIAÇÃO IMPOSITIVA: CUSTOS ELEVADOS

Sem ingressar no polêmico tema da hierarquização dos objetivos centrais da imposição tributária, este item se propõe a destacar que os custos em termos de “eficiência” podem ser demasiados frente a resultados inexpressivos sobre a “equidade”. Em resumo, a pergunta que se impõe é a seguinte: vale a pena renunciar às vantagens imputáveis à homogeneidade do imposto, para atingir resultados insignificantes no que concerne à equidade? Em sequência será abordada, de forma resumida, a temática dos impactos negativos da diferenciação impositiva, concretamente em relação à adoção de diversas isenções e múltiplas alíquotas, com o objetivo de elucidar esta questão.

### Isenções

“As isenções são abomináveis, tanto para a lógica quanto para o funcionamento do IVA”. Esta expressão, citada por Ebrill *et al.* (2001) em *The Modern VAT*, pode parecer, à primeira vista, um tanto exagerada. Contudo, um breve exame dos efeitos negativos destas desonerações sobre o entorno econômico e sobre a própria racionalidade do imposto é suficiente para confirmar a assertiva. Antes de ingressar diretamente na análise, cabe esclarecer que, do ponto de vista estritamente econômico, as isenções compreendem os casos em que o imposto não é cobrado nas saídas, mas o imposto suportado nas aquisições não pode ser recuperado, total ou parcialmente.<sup>6</sup>

Por simplificação, doravante será utilizada a expressão “estorno”<sup>7</sup> para designar todo tipo de “não aproveitamento” do imposto suportado em decorrência das isenções.

Assim, as indústrias deverão “estornar” todo o IVA suportado na aquisição de insumos, quando a saída dos bens produzidos estiver isenta do imposto, o mesmo acontecendo, no caso de empresas comerciais, quando os produtos são adquiridos para posterior saída sob isenção.

6. Por exemplo: determinada indústria adquire insumos no valor de \$100, com \$10 de IVA, para produção do bem A, cuja saída está isenta do imposto. Em função desta isenção, a empresa não poderá recuperar o valor pago na aquisição dos insumos (\$10).

7. Aqui é utilizada, por simplificação, a expressão “estornos”, mas incluem-se neste conceito os demais casos de não compensação do imposto pago a montante, em decorrência de saídas isentas.

8. Seguindo o exemplo anterior: se o mesmo produto A estivesse sujeito a uma isenção parcial, por hipótese, com redução da base de cálculo em 50%, então a indústria poderia aproveitar 50% do imposto suportado na aquisição daqueles mesmos insumos, ou seja, \$5.
9. A "verticalização" (quando a empresa produz desde seus próprios insumos até o produto final) é uma forma ineficiente de organização da produção, sempre que induzida ou estimulada pelo objetivo de reduzir o "custo tributário" das empresas.

Esta é a chamada "isenção integral" ou "plena". Quando a saída posterior está apenas parcialmente isenta, como no caso das reduções de base de cálculo, o "estorno" também será menor, na mesma proporção desta base.<sup>8</sup> Isto é o que se chama de "cumulatividade" do IVA, fonte do indesejável efeito "cascata", evidenciando que as isenções são conflitantes com a própria origem e justificativa do IVA, que foi concebido, principalmente, para eliminar a cumulatividade dos impostos gerais sobre o consumo.

Várias das disfunções típicas dos impostos cumulativos, que foram substituídos em todo o mundo pelos IVA, retornam ao ambiente econômico com a inserção das isenções, como são os casos do estímulo à "verticalização" da produção e da perda de competitividade da produção nacional. Isto porque os "estornos" (a "cumulatividade", de forma geral) afetam a "produção", não o "consumo".

Do ponto de vista macroeconômico, para incidir efetivamente sobre o consumo, o IVA deve gravar a produção, os impostos líquidos (sobre a produção) e as importações, excluindo de sua área de sujeição os bens de capital, o consumo intermediário (insumos e os chamados bens de uso e consumo) e as exportações. Qualquer ruptura nesta lógica, que, em última instância, delimita a cadeia do IVA teórico, deslocará parte da incidência do imposto para outra variável, diversa do consumo. Os "estornos" decorrentes das isenções correspondem a gravar, em maior ou menor medida, os bens de capital e o consumo intermediário, fazendo com que o IVA incida, de fato, sobre a produção, não sobre o consumo. A produção, diferentemente do que ocorre com o consumo, é uma base tributária com alta mobilidade. Produtos com custos líquidos superiores são facilmente substituídos em um contexto de economia aberta, fazendo com que itens produzidos em países que operam com um IVA com boas características no que tange à desoneração do imposto fiquem numa posição vantajosa em relação àqueles sujeitos à tributação cumulativa.

Outro aspecto negativo imputável às isenções, que também se aplica à multiplicidade de alíquotas, refere-se à complexidade para os sujeitos passivos e terceiros implicados nas obrigações fiscais, pois estas excepcionalidades conduzem à necessidade de elevado número de controles específicos, muitas vezes paralelos à escrita fiscal, aplicados especialmente para auxiliar no correto cumprimento destas regras complexas. A maior complexidade do imposto também amplia a insegurança jurídica dos contribuintes e as diferenças de interpretação da norma, conduzindo a conflitos judiciais e, por conseguinte, a custos adicionais, tanto para os agentes privados como para o Estado. Estes custos de conformidade também implicam efeitos indesejáveis desde a perspectiva ética, pois geralmente recaem de forma heterogênea sobre as empresas, favorecendo as de maior porte.

A maior complexidade também gera custos adicionais à Administração Tributária. Primeiro, porque a demanda por consultas formais, ou meramente de orientação, tende a ser superior quando se trata de enfrentar uma maior diversidade de casos. Depois, porque o monitoramento sobre os contribuintes, para identificar eventuais irregularidades, será tanto mais difícil quanto maior for a quantidade de isenções e outras excepcionalidades introduzidas no desenho do IVA.

Também é importante observar que os "estornos" representam custo adicional que, como qualquer outro custo, não discrimina os fatores de produção, podendo ser realmente suportado pela empresa, reduzindo os rendimentos do capital; ou pelos trabalhadores, reduzindo seus salários mediante uma translação para trás; ou pode ainda ser transferido aos consumidores mediante elevações nos preços. Em qualquer caso, os "estornos" estarão

provocando alterações na distribuição da renda e no bem-estar dos consumidores. Por fim, convém mencionar brevemente que as isenções objetivas eliminam ou, pelo menos, mitigam as vantagens competitivas concedidas, mediante programas como o Simples Nacional brasileiro, às pequenas e médias empresas. As isenções plenas colocam em condição de igualdade, em relação aos produtos desonerados, o custo tributário para as empresas, com independência do porte; e as isenções parciais reduzem as vantagens relativas das empresas menores.

### Múltiplas alíquotas

A multiplicidade de alíquotas é uma técnica que vem caindo em desuso em todo o mundo. O *International Tax Dialogue* (2013) informa que 45% dos países que possuíam IVA em 2013, utilizavam uma única alíquota positiva, enquanto 25% optaram por utilizar duas; e apenas 8% utilizavam quatro ou mais. Também se constatou que 80% dos IVA instituídos ou reformados nos últimos 10 anos (de 1992 a 2013) utilizavam alíquota única, confirmando que a multiplicidade de alíquotas é prática cada vez mais em desuso nos sistemas tributários de todo o mundo. A multiplicidade de alíquotas, assim como as isenções, aumenta os custos de conformidade dos contribuintes para o cumprimento das obrigações com o imposto, bem como os gastos da Administração Tributária em seu gerenciamento. Ebrill *et al.* (2001) informam que o tempo consumido para auditar empresas quando o IVA possui múltiplas alíquotas é 30% a 40% superior ao exigido no caso de alíquota única. Além disto, a complexidade que envolve a interpretação correta das normas tributárias, no caso de diferentes alíquotas, implica incerteza jurídica para os contribuintes e, conseqüentemente, impõe custos adicionais com litígios, serviços de consultoria e serviços especializados de gestão tributária.

A complexidade também está diretamente relacionada à elisão fiscal, pois a diversidade de situações amplia o espectro de alternativas para as empresas configurarem seus negócios de forma a reduzir o custo tributário, bem como à evasão fiscal, em decorrência de erros acidentais ou de interpretação e por gerar um ambiente propício à sonegação, exigindo maiores esforços de fiscalização e controle.

### 3. PERSONALIZAÇÃO DO IVA

A “personalização” dos benefícios fiscais, em IVA, consiste na desoneração total ou parcial do imposto associado ao consumo de determinados contribuintes. Baseia-se na lógica da “focalização” dos benefícios fiscais. A “personalização” se materializa com a entrega do benefício fiscal DIRETAMENTE à população alvo e não aos contribuintes de direito, como ocorre na “solução universal”, cuja premissa é que as empresas repassarão as vantagens auferidas por meio do sistema de preços. Japão e Canadá foram os primeiros países a adotar políticas desta natureza. Posteriormente, economistas do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (BARREIX *et al.*, 2010) passaram a recomendar esta sistemática, especialmente para os países latino-americanos.

Mais recentemente, a Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul vem discutindo com especialistas, entidades e instituições vinculadas à área tributária e empresarial a instituição de um ICMS Personalizado (ICMS-P), com base em investigação e proposta do autor. Antes de ingressar na proposta de “personalização” do IVA para o caso do Brasil, é conveniente esclarecer que, embora esta técnica possa ser utilizada para diversos fins,<sup>10</sup> as reflexões neste texto restringem-se ao que tema da regressividade.

10. Por exemplo: é possível devolver ou reduzir o imposto incidente sobre medicamentos consumidos por indivíduos que necessitam de Medicação de Uso Contínuo (MUC). Neste caso, o objetivo não está relacionado com a progressividade, e sim com o nivelamento do bem-estar dos indivíduos.

11. O CadÚnico, gerenciado pela Caixa Econômica Federal, é sistema complexo, que requer elevados níveis tecnológicos e de expertise na área de estatística e de cruzamento de dados, capazes de dar suporte a um permanente processo de monitoramento e comprovação das informações da população beneficiada, eliminando ou minimizando os erros de inclusão de indivíduos que não atendem aos requisitos para enquadramento, e os erros de exclusão daqueles que preenchem tais condições.

12. Os documentos fiscais eletrônicos são de uso obrigatório para acobertar as operações de venda ou de prestação de serviços gravados pelo ICMS, com destaque para a “Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e”. Além das informações de preenchimento obrigatório, como data da operação, dados do emitente/remente e valor da operação, os documentos fiscais utilizados nas operações para consumidor final também podem consignar eventuais informações complementares, incluindo o CPF do comprador.

## IVA Personalizado (IVA-P) para o Brasil

Para proceder à “personalização”, é necessário, em primeiro lugar, identificar os beneficiários (“focalização”). Este é procedimento complexo e crucial para a eficácia e confiabilidade do sistema. Como bem assinalaram os economistas do BID antes citados, neste quesito os países latino-americanos estão muito bem servidos, especialmente o Brasil. Desde 2003, o país conta com o “Cadastro Único para Programas Sociais” (CadÚnico).<sup>11</sup>

Este programa, ou melhor, esse “banco de dados” nacional, mantém o registro atualizado de famílias que percebem rendimentos mensais de até três salários mínimos. As famílias são identificadas e caracterizadas segundo variáveis socioeconômicas diversas, especialmente as características da moradia e dos indivíduos (escolaridade, tipo de trabalho, rendimentos, etc.).

O CadÚnico se converteu no principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (“Bolsa Família”, “Tarifa Social de Energia Elétrica”, “Minha Casa Minha Vida”, “Bolsa Verde” e outros) e subnacionais.

Uma vez superada a questão da identificação e do registro da “população alvo” é necessário enfrentar o segundo aspecto central da política de personalização, que é o de associar estes potenciais beneficiários (no caso, as famílias que percebem até três salários mínimos mensais) ao fato gerador e aos elementos de quantificação do imposto. Isto é possível graças ao advento e uso disseminado dos “documentos fiscais eletrônicos”<sup>12</sup> no Brasil, que permitem associar os contribuintes, pelo CPF, ao seu consumo. Este número de identificação deve ser inserido sempre que requerido pelo comprador, algo frequente nos Unidades Federativas que possuem programas orientados à redução da informalidade no varejo, como o “Nota Fiscal Gaúcha” e o “Nota Fiscal Paulista”, etc.

### Fluxo de quantificação e devolução das isenções focalizadas

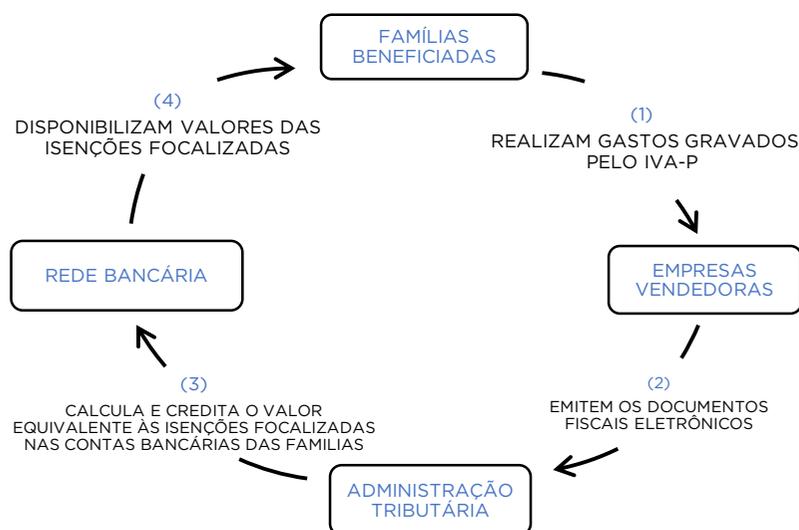
Na Figura 5, é reproduzido, de forma simplificada, o fluxo operacional do processo de “personalização” do IVA-P para o caso de compras no varejo realizadas por uma família beneficiada padrão.

O processo inicia (1) no ato da compra, momento em que o membro da família indica ao vendedor o número do CPF. (2) Os vendedores registram nos documentos fiscais eletrônicos, além de outros elementos exigidos pelas normas pertinentes, o CPF indicado e cobram o preço normal dos produtos vendidos. Posteriormente, essas empresas liquidarão o imposto de acordo com o sistema fiscal que lhes corresponda. (3) Esta transação é reconhecida em tempo real pela Administração Tributária. No final do período estipulado (por exemplo, um mês), considerando todas as compras internas tributadas pelo IVA-P realizadas pela família hipotética, a Administração Tributária calcula o valor das desonerações pertinentes e deposita o valor correspondente em sua conta bancária. (4) Por fim, a unidade bancária oferece o acesso aos valores creditados, mediante cartão eletrônico específico, como já ocorre com os programas de transferência condicionada de renda.

Para que não resulte invasivo, o processo de vinculação da família à operação (momento em que é informado o número do CPF) deve ocorrer de forma absolutamente discreta. É recomendável evitar que o vendedor e outros eventuais clientes do estabelecimento tenham ciência da condição de “beneficiário do programa de personalização” do comprador. Por

este motivo, são bastante oportunos os programas de combate à informalidade no varejo, como “Nota Fiscal Gaúcha”, “Nota Fiscal Paulista” e outros similares, que podem operar de forma concomitante e cooperativa com o IVA-P, tornando discreto o processo de vinculação das famílias beneficiárias ao documento fiscal eletrônico.

**FIGURA 5 – FLUXO OPERACIONAL DO PROCESSO DE “PERSONALIZAÇÃO” DO IVA PARA O BRASIL**



Fonte: Elaborado pelo autor.

### **Critérios e limites para a desoneração personalizada do IVA**

Em relação à “personalização”, cabe reiterar que, embora possa assumir diversos formatos e estar orientada a distintos objetivos, nesse trabalho só abordamos o tema da regressividade. Assim, a título de exemplo, podem-se considerar os seguintes parâmetros, que configuram o critério “progressivo”,<sup>13</sup> para informar o processo de personalização: famílias cadastradas no CadÚnico, que percebem até um salário mínimo mensal, são beneficiadas com a isenção integral do IVA, e as que percebem entre um e três salários mínimos mensais são favorecidas com uma redução do imposto suportado de forma progressiva, de acordo com estes rendimentos, sendo que nenhuma suportará mais do que 50% do imposto repercutido em suas compras. Estas isenções subjetivas, integrais ou parciais, são denominadas “isenções focalizadas”.

Seguindo estes parâmetros, pode-se imaginar o caso de uma família com renda mensal inferior a um salário mínimo, por exemplo, de R\$900,00, que realize compras gravadas por IVA, em determinado mês, no valor de R\$700,00. Sendo a alíquota única a de 20%, por dentro, o imposto suportado nestas compras será de R\$140,00. Como a família encontra-se na faixa de isenção integral (menos de um salário mínimo), o valor da isenção focalizada a que terá direito será de R\$140,00. Outro caso ilustrativo pode ser o de uma família que percebe rendimentos superiores a um e inferiores a três salários mínimos, enquadrando-se, portanto, na “faixa de progressividade”. Supondo que o consumo dessa família em determinado mês seja de R\$1.500,00 e que a desoneração correspondente ao seu nível de ingressos seja de 60% do valor do imposto suportado, o Estado deverá devolver R\$180,00 (R\$1.500,00 x 20% x 60%) a esta família hipotética.

13. Existem diversos critérios para devolução do IVA, como o “progressista” e o “regressivo”, citados por Barreix et. al. (2010), e o “progressivo”, defendido por Padilha (2017).

É importante destacar que estas devoluções focalizadas não são subsídios, mas simples restituição de valores que o Estado arrecada dos contribuintes de direito (empresas) em operações que, por força da norma legal constituída para este fim, estarão isentas do imposto.

Outro detalhe importante no que tange à operacionalidade e à confiabilidade do mecanismo de “personalização” de um IVA para o Brasil, bem como para outros países com patamar tecnológico compatível com as exigências de tal solução, é que haja limites individuais previstos para a fruição dos benefícios. Estes limites devem ser estabelecidos de acordo com o patamar de renda declarada pelas famílias no CadÚnico, evitando, ou mitigando, o mau uso dos recursos do programa. Por exemplo: suponhamos que famílias que auferem rendimentos mensais de aproximadamente R\$1.000,00 (R\$12.000,00 por ano) destinem cerca de 80% destes ingressos para gastos com bens e serviços para consumo. Neste caso, o montante do consumo que será beneficiado com a isenção focalizada não poderá superar o valor de R\$9.600,00 na média acumulada dos últimos doze meses.

Um último aspecto que merece destaque é o fato de que o IVA-P, na forma aqui concebida, deve prever uma solução para famílias que residam em locais onde não exista suporte tecnológico para que a empresa se conecte com a Administração Tributária, como pode ser o caso de alguns estabelecimentos localizados em áreas rurais distantes, que não dispõem de energia elétrica ou de serviço de internet. Para estas situações, uma solução plausível é estimar o consumo gravado pelo IVA a partir de outros indicadores conhecidos, como, e principalmente, a renda bruta mensal familiar. Vale lembrar que, após determinado período de experiência, a própria base de dados do programa de “personalização” oferecerá as informações necessárias para estimar com maior precisão a relação entre, por exemplo, os rendimentos e o consumo gravado pelo IVA das famílias beneficiadas.

### **“Personalização” e modernização**

A “personalização” pode ser ajustada a qualquer desenho de IVA, ou seja, com independência da forma e da intensidade como são concebidos os elementos estruturais do imposto: alíquotas, isenções, regime de compensação, tratamento às pequenas empresas, etc. Contudo, não há sentido em adotá-la em concomitância com um IVA heterogêneo, ineficiente, pois uma de suas justificativas é justamente a de viabilizar a adoção de um desenho que maximize a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto.

O IVA Personalizado (IVA-P) deve harmonizar os dois atributos desejáveis para potencializar as características do imposto no tocante aos objetivos de eficiência e equidade, ou seja, a “modernização”<sup>14</sup> e a “personalização”. A “modernização”, de maneira resumida, refere-se a adotar as práticas atualmente recomendadas, dentre estas, uma alíquota e poucas isenções (“homogeneização”, comentada anteriormente), base ampla (bens e serviços), critério financeiro para compensação dos “créditos”, devolução integral e ágil dos “saldos credores” e princípio “do destino” para ajustamento de fronteira/divisa do imposto. A “modernização” é, portanto, o atributo orientado à consecução dos princípios vinculados especialmente à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto, como neutralidade, simplicidade e potencialidade arrecadatória; e a “personalização” se preocupa com os aspectos relacionados com a justiça fiscal, notadamente, com a equidade tributária e com os efeitos sobre a redistribuição da renda.

14. Evidentemente, a expressão “modernização” (tornar moderno) só tem sentido quando se refere a algo já existente. Aqui se assume que o IVA pré-existente no Brasil, embora muito deficiente, é o ICMS.

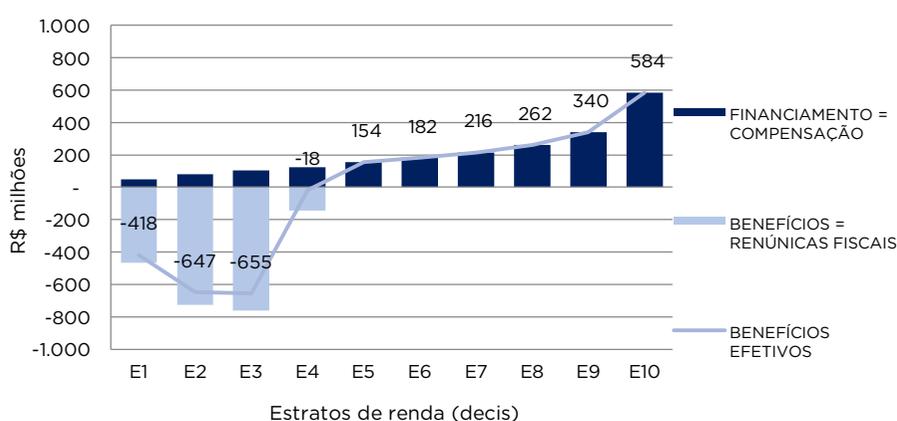
#### 4. EFEITOS SOCIOECONÔMICOS E VANTAGENS DO IVA-P PARA O BRASIL

##### Focalização dos benefícios

A focalização dos benefícios fiscais, em contraposição ao “espalha-chumbo” fiscal que caracteriza a solução universal, é a característica mais marcante da política de “personalização” do IVA. O autor confirmou este comportamento, ao estimar a distribuição dos benefícios e dos financiamentos compensatórios para o caso fictício da “personalização” do ICMS (ICMS-P), como reproduzido na Figura 6.

**FIGURA 6 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS-P POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)**

Em milhões  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Observa-se que as desonerações concedidas de forma focalizada fazem com que a redução do ônus fiscal (barras azuis) se concentre nos estratos inferiores de renda, ao mesmo tempo em que o financiamento compensatório atinge, preponderantemente, os mais ricos (barras laranja). De fato, 93% das renúncias fiscais favorecem exclusivamente as famílias situadas até o terceiro decil de renda<sup>15</sup> (30%), e aproximadamente 60% do “custo” destas renúncias recaem sobre os 30% mais ricos. Assim, os benefícios “líquidos” (linha vermelha) seguem uma trajetória praticamente idêntica à das renúncias. A formação destes polos está plenamente de acordo com uma política que visa à progressividade do IVA.

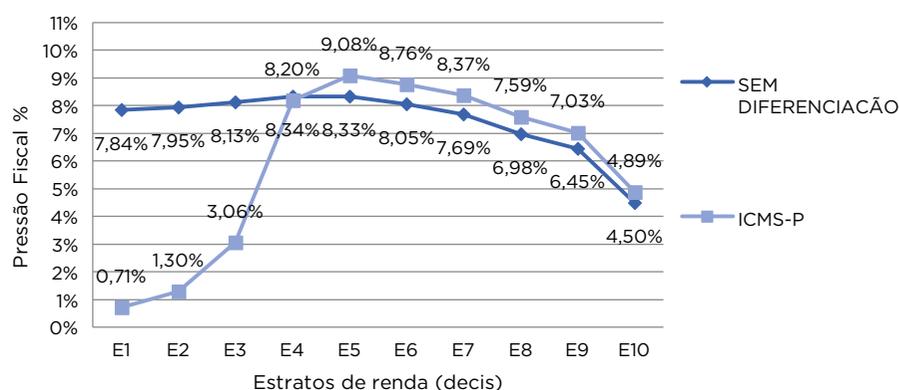
##### Pressão fiscal

A “personalização” do IVA, como demonstrado no item anterior, promove uma redução substancial do imposto suportado pelas famílias mais pobres, ao mesmo tempo em que impõe um incremento do ônus fiscal aos relativamente mais ricos. É interessante observar que, embora as reduções da pressão fiscal para os mais pobres sejam substanciais (média de 80% para os três primeiros estratos), o incremento desta variável para os mais ricos é pouco significativo (média de 0,62% para os cinco estratos superiores). Isto se justifica pelo elevado grau de concentração da renda no Estado do Rio Grande do Sul (Figura 7).

15. Na Figura 6, é possível observar que algumas famílias do quarto estrato de renda também são beneficiadas. Isto parece contraditório, à medida que a política analisada beneficia apenas famílias com rendimentos até o terceiro decil (30%). Por isto, é necessário esclarecer que o cenário de “personalização” utilizado pelo autor prevê a concessão das isenções em função da renda *per capita*, atingindo, assim, estratos superiores ao terceiro.

**FIGURA 7 – PRESSÃO FISCAL DO ICMS-P  
POR EXTRATO DE RENDA (DECIS)**

Em %  
RIO GRANDE DO SUL  
2015



Fonte: Padilha (2017)

Cabe reiterar que estas estimativas consideram a hipotética “personalização” do ICMS, que é um tipo de IVA (deficiente) com base de sujeição restrita aos bens e a alguns serviços. No caso de um IVA moderno, esta base seria muito mais ampla, de forma que os montantes envolvidos (renúncias e compensações), mantidos os parâmetros utilizados no aludido estudo, seriam significativamente superiores, com efeitos ainda mais importantes sobre a pressão fiscal.

### Neutralidade

O princípio de neutralidade, em IVA, materializa-se à medida que o imposto deixe de influenciar a forma de organização da produção e as decisões de compra dos agentes econômicos, especialmente no caso de bens intermediários e de capital. Como visto, as isenções, mais especificamente os “estornos” associados a estas desonerações, atuam exatamente no sentido contrário, ou seja, geram estímulos para que as empresas se organizem ou realizem transações de forma ineficiente para reduzir seus custos tributários. Portanto, a “modernização” do IVA, ao restringir as isenções, atua no sentido da “neutralidade” da imposição, isto é, a favor da eficiência da produção.<sup>16</sup>

16. Conforme o “teorema da eficiência da produção”, de Diamond y Mirrlees (1971).

### Simplicidade

Os fazendistas convergem na avaliação de que a “simplicidade” de um imposto é uma virtude que incide de forma positiva sobre os labores da Administração Tributária, dos contribuintes e de terceiros implicados em determinadas obrigações acessórias, de modo que, respeitada a consecução de outros princípios ou fins considerados de nível superior, este princípio deve ser sempre observado. A simplicidade também está associada a outro princípio altamente relevante da tributação, que é o da “transparência”, incidindo positivamente sobre a cidadania e aumentando a segurança jurídica para investidores (especialmente estrangeiros), além de facilitar as estimativas e os estudos destinados a subsidiar mudanças no próprio sistema tributário.

A “modernização” do IVA, ao transladar em maior medida o princípio da simplicidade, *vis à vis* a heterogeneidade<sup>17</sup> da “solução universal”, conduz à otimização dos recursos empregados, tanto na esfera privada como na pública, além de tornar mais transparente o imposto.

17. Ver seção “2 - Diferenciação Impositiva: custos elevados”.

## Potencialidade arrecadatória

Tanto a teoria quanto os estudos empíricos confirmam que o IVA, de uma maneira geral, é um imposto com alta capacidade de arrecadação. No entanto, o IVA-P é potencialmente superior, por diversas razões, entre elas:

- O processo de “modernização”, ao ser restritivo, no que tange à concessão de isenções objetivas, reduz as erosões na base de sujeição do IVA;
- A redução dos “estornos”,<sup>18</sup> o aumento da eficiência da produção<sup>19</sup> e a redução dos custos na esfera privada<sup>20</sup> favorecem a competitividade das empresas nacionais, tanto no mercado internacional quanto no doméstico, gerando efeitos positivos sobre a produção e, por conseguinte, sobre o consumo;
- A simplificação reduz a evasão fiscal;
- O mecanismo de “personalização” dos benefícios, mais especificamente a ação de 30% a 40% da população – que passam a exigir a emissão dos documentos fiscais eletrônicos – estimula a formalização das operações de venda no varejo; e
- O efeito redistributivo do processo de “personalização” aumenta a demanda agregada ao deslocar para o consumo interno parte da renda que seria poupada ou utilizada em gastos em outros países.

18. Ver subitem “Isenções”, na seção “2 – Diferenciação Impositiva: custos elevados”.

19. Ver subitem “Neutralidade”, nesta seção.

20. Ver subitem “Simplicidade”, nesta seção.

## 5. PROGRESSIVIDADE E REDISTRIBUIÇÃO

As diferenças na pressão fiscal experimentada pelos distintos estratos de renda determinam o caráter progressivo ou regressivo dos impostos. Como visto, a partir do caso do ICMS do Rio Grande do Sul, as variações na pressão fiscal, bem como sua amplitude,<sup>21</sup> são muito superiores quando se adota a “personalização” (ICMS-P), *vis a vis* a “solução universal”. O autor constatou (PADILHA, 2017) que o ICMS atua como um “Robin Hood”<sup>22</sup> às avessas, deslocando recursos dos mais pobres para os mais ricos ( $MT = 0,9902$ ).

Por outro lado, com a adoção do ICMS-P, a incidência se torna redistributiva ( $MT = 1,0020$ ). A “personalização” também demonstrou superioridade no que respeita à progressividade, convertendo o ICMS, da condição de regressivo ( $K = -0,0272$ ),<sup>23</sup> para progressivo ( $K = 0,0487$ ). Este aspecto merece ser destacado, pois se trata de um imposto indireto sobre o consumo, tido como inexoravelmente regressivo.

Deste resultado pode-se depreender, ainda, que a “personalização” pode superar a “solução universal” também no que tange às suas pretensões, pois seus objetivos não podem ser mais ambiciosos que a simples mitigação da regressividade, e a “personalização” permite almejar, inclusive, a progressividade da imposição. Estes resultados representam uma expressiva ruptura com os paradigmas que delimitam a tradicional abordagem acerca da incidência do IVA.

21. Diferença entre os valores máximos e mínimos.

22. Para medir o efeito dos cenários analisados sobre a redistribuição da renda primária, Padilha (2017) utiliza o Índice de *Musgrave e Thin* (MT). Resultado menor que a unidade indica que a política analisada é concentradora; resultado superior indica que é redistributiva para a variável focal considerada (pode ser a renda ou o consumo).

23. Para medir a progressividade dos cenários analisados, Padilha (2017) utiliza o clássico Índice de Kakwani (K). Resultado menor que a unidade indica que a política analisada é regressiva; resultado superior indica que é progressiva.

## Resolvendo a conflito das bases tributárias

Prepondera, entre os especialistas, o entendimento de que os impostos diretos sobre a renda e a riqueza são mais adequados para implementar a tributação progressiva, dando guarida à ideia amplamente difundida de que países em desenvolvimento devem reduzir a participação dos impostos sobre o consumo e a sobre a produção, aproximando-se do perfil observado nos países mais desenvolvidos. Em sistemas tributários nos quais a competência do IVA e o Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) é outorgada ao

governo central, como é o caso da maioria dos países, variações na participação relativa destas bases não incidem sobre a distribuição das competências tributárias entre os diversos níveis de governo. Este não é o caso do Brasil, onde o “consumo” é explorado, preponderantemente, pelas unidades federativas (UF), e a “renda”, pela União. A ampliação da participação da base “renda”, em detrimento do “consumo”, é uma solução complexa e pouco viável, desde a perspectiva política, pois altera a distribuição das competências tributárias e, por conseguinte, a distribuição das receitas próprias e o volume de transferências intergovernamentais verticais. O IVA-P, ao introduzir a tributação progressiva sobre a base “consumo”, neutraliza a citada necessidade de ampliar-se a participação das outras bases no sistema tributário, permitindo que cada nível de governo institua mecanismos e políticas de equidade e redistributivas de forma independente e mais ajustadas às suas respectivas realidades.

### Potencial redistributivo

A progressividade de um imposto se refere à forma como a carga tributária é distribuída entre a população, e a redistribuição está relacionada com a diferença de desigualdade na distribuição de renda antes e após a incidência do(s) imposto(s). Embora a progressividade revele o grau de equidade de um imposto, é apenas um meio econômico para o objetivo da redistribuição da renda. O outro elemento determinante da potencialidade redistributiva de um imposto é a arrecadação. Este aspecto é altamente relevante ao examinar-se a hipótese de um IVA-P para o Brasil. Imaginemos a introdução de um IVA-P que substitua alguns dos atuais impostos sobre o consumo e produção, IPI, ICMS e ISSQN,<sup>24</sup> que respondem por aproximadamente 26% da arrecadação nacional. Este percentual é mais do que o dobro da participação do IRPF, de natureza progressiva, que é responsável por apenas 11% do total. É fácil perceber que um IVA-P, que substitua, em termos arrecadatórios, o ICMS, o IPI e o ISSQN, mesmo diante da hipótese de ser menos progressivo que o IRPF, possuiria uma capacidade redistributiva muito superior.

24. Considerando apenas IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

### Caráter pessoal e capacidade contributiva

Embora este artigo apoie suas reflexões, sobretudo, em fundamentos da ciência econômica, convém incorporar um aspecto relevante de natureza estritamente jurídica. Diz a Constituição de 1988<sup>25</sup> que “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)*”. Depreende-se do comando selecionado que o legislador constituinte reconhece e admite a possibilidade de o ordinário defrontar-se com condicionantes, especialmente as de ordem técnica, impostas pelas características específicas de determinadas figuras impositivas, e que tais restrições tornariam inviável a aplicação da desejável “pessoalidade” da tributação. Estas restrições são típicas dos impostos indiretos sobre o consumo, como os IVA convencionais.

25. Constituição Federal, art. 45, §1º.

Não obstante, o legislador constituinte não deixa dúvidas em relação à sua preferência por impostos de caráter pessoal e progressivo. Assim, em havendo alternativa viável e eficaz (“*sempre que possível*”) que permita distinguir subjetivamente os contribuintes de fato (“*caráter pessoal*”) e distribuir o ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva (“*econômica*”), esta deverá ser a escolhida pelo legislador infraconstitucional. O IVA-P pode ser esta alternativa, pois, como foi demonstrado neste artigo, é viável tecnicamente, exerce efeitos positivos no tocante à eficiência econômica e à eficácia operacional e permite ajustar a pressão fiscal às características pessoais dos consumidores. Os contribuintes (famílias) que não se encontrem em condição de vulnerabilidade socioeconômica,

segundo os critérios utilizados pelo CadÚnico, suportarão integralmente o imposto repercutido no consumo domiciliar, e para as demais o gravame é ajustado segundo suas possibilidades econômicas, reforçando a índole progressiva desta solução.

Não se trata aqui, evidentemente, de desenvolver tese que conduza à ideia de que o legislador ordinário, frente às atuais disponibilidades tecnológicas, estaria obrigado a introduzir a “personalização” do IVA, raciocínio este que, estendendo-se ao sistema tributário vigente, seria aplicável, inclusive, ao ICMS. Esta é, talvez, uma leitura extrema. Quer-se apenas destacar que o IVA-P, ao emprestar à incidência o desejável “caráter pessoal”, ao mesmo tempo em que torna a imposição progressiva, se conforma de maneira mais precisa, em comparação aos IVA convencionais, ao anseio de justiça fiscal da sociedade brasileira, plasmada na letra da “constituição cidadã”.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A “personalização” do IVA apresenta enormes vantagens em relação à prática recorrente de desoneração de certos produtos, geralmente em combinação com múltiplas alíquotas. Além de ser compatível com um desenho de IVA orientado pelos objetivos de eficiência econômica e eficácia operacional, pode gerar efeitos redistributivos importantes, dependendo do grau de progressividade, ou seja, dos parâmetros de isenção focalizada estabelecidos. O IVA-P é, potencialmente, um poderoso instrumento para enfrentar a inequidade que caracteriza o sistema tributário brasileiro e a distribuição da renda nacional. Não há exagero em afirmar que um IVA-P para o Brasil, em conjunto com outras figuras impositivas tradicionalmente designadas para a função redistributiva, pode conduzir o sistema tributário ao papel de protagonista do urgente processo de desenvolvimento econômico, com redução das desigualdades sociais, reclamado pela maior parte da sociedade brasileira. |

**BIBLIOGRAFIA**

BARREIX, A., BÈS, M. E ROCA, J. (2010). *Personalized VAT: Increasing Revenue Collection and Compensating the Poor*, Inter-American Development Bank, Washington, D.C.

DIAMOND, P. E MIRRLEES, J. (1971). *Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency*. American Economic Review 61(1). Pittsburgh.

EBRILL, I., KEEN, M., BODIN, J.P. E SUMMERS, V. (2001). *The Modern VAT. International* Monetary Fund, Washington, D.C.

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE (2013). *Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector*. Naciones Unidas, Comisión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

PADILHA, G. (2017). *ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis doctoral. Universidad de Alcalá. Alcalá de Henares.