

A Reforma
Tributária
Necessária:

introdução

EDUARDO FAGNANI

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

www.plataformapoliticasocial.com

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

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

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

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

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

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

PREMISSAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

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

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

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

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

PARTE 1.

AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO PLANO INTERNACIONAL

O primeiro artigo¹ dessa análise introdutória examina o pensamento neoliberal e a influência que o mesmo exerceu na reorientação da política econômica, fiscal e tributária no capitalismo, especialmente a partir da década de 1980, que resultaram na centralidade aos *princípios da responsabilidade fiscal e da competitividade dos tributos*. Entretanto, mesmo com os retrocessos que se têm verificado pela influência dessas ideias, o sistema tributário dos países capitalistas centrais ainda apresenta caráter progressivo. Em 2015, as alíquotas máximas do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), por exemplo, permaneciam em níveis iguais ou superiores a 50% em muitos países (Bélgica, Holanda, Suécia, Dinamarca e Japão) e, entre 40% e 50%, em outros (Alemanha, França Itália, Noruega, Portugal e

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

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

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

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

O segundo artigo² destaca que a Reforma Tributária implantada nos EUA no final de 2017 – que rebaixou a alíquota estatutária do imposto de renda para pessoas jurídicas (de 35% para 21%) – deve representar queda da arrecadação de US\$ 1,5 trilhão nos próximos dez anos, o que deve gerar maior fragilização do Estado Social, ampliação das desigualdades e expansão da dívida pública. Trump e seus assessores econômicos “*movem para trás a roda da ciência econômica e desprezam o bom senso em termos de economia*”. Quem perde, com isso, “*é o próprio sistema econômico capitalista, que se torna mais vulnerável às ondas de instabilidade, às crises e ao aumento das tensões sociais*”, afirma Oliveira.

PARTE 2.

A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA PARA O BRASIL

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

O primeiro³ analisa como o pensamento econômico liberal sobre o papel do Estado e sobre a política fiscal e tributária foi-se modificando no tempo e os motivos que conduziram ao seu retrocesso, especialmente a partir da década de 1970, quando, “*apoiado em teorias desconectadas do mundo real, estes foram transformados em instrumentos de concentração da renda e da riqueza*”, resultando em aumento da instabilidade, enfraquecimento do crescimento e aprofundamento das desigualdades.

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

O segundo artigo⁴ procura elucidar o debate sobre a relevância da justiça fiscal para promover a equidade, e os caminhos que podem ser percorridos para alcançá-la. O texto

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

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

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

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

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

O terceiro artigo⁵ analisa a evolução histórica do sistema tributário nacional desde a Constituição de 1891 até os dias atuais, fornecendo elementos que permitam identificar a origem e a natureza de suas imperfeições. Em seguida, examina as limitações de todas as propostas de Reforma Tributária formuladas pelo governo federal, desde a *“ruinosa”* experiência de 1995 – que *“erodiu as bases da tributação dos lucros das empresas e dos ganhos de capital das pessoas físicas”* – até o projeto atual que tramita no Congresso Nacional.

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

O quarto artigo⁶ aponta o alcance e os limites da Proposta de Reforma Tributária do governo federal relatada pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR). No que se refere ao alcance, a proposta apresenta aspectos positivos, embora marginais, diz o autor. No que se refere aos limites, a proposta *“não se diferencia de outras iniciativas feitas nas últimas décadas, sempre omissas em relação ao essencial: ampliar a progressividade do sistema tributário pela tributação direta sobre os ganhos de capital, a renda e o patrimônio dos mais ricos”*. Seu principal foco restringe-se a *“simplificar a cobrança de impostos e desburocratizar a economia”*. Entretanto, ela *“não elimina a oneração pesada sobre bens e serviços; não resolve deficiências na cobrança sobre a renda; não altera o caráter regressivo do sistema. Será uma reforma na qual os pobres continuarão a pagar mais impostos, proporcionalmente, que os ricos. O que se vê colocado sobre a mesa, sem alterações e salvo algumas benesses pontuais, beneficia unicamente o topo da pirâmide da distribuição da renda e destrói as fontes de financiamento do Estado Social”*, conclui Musse.

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

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

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

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

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

PARTE 3.

REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA PARA O DESENVOLVIMENTO

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

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

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

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

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

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

PARTE 4.

FINANCIAMENTO DO GASTO SOCIAL

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

Este tema é desenvolvido em três abordagens.

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

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

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

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

A segunda abordagem¹⁰ apresenta contraponto à visão liberal, presente nas diversas propostas em debate na sociedade brasileira, que desconsideram o papel da proteção social na redução da desigualdade da renda e buscam aniquilar o Estado Social de 1988 pela asfixia de suas bases de financiamento. Com base em estudos internacionais, os autores ressaltam que, em média, para um conjunto de países desenvolvidos, o coeficiente de Gini declina 18 pontos percentuais por conta da ação da política fiscal, sendo que, aproximadamente *dois terços dessa redistribuição são alcançados pelos efeitos das transferências monetárias (gasto social)* (FMI, 2017). Na mesma perspectiva, estudos da Cepal (2015) mostram que o Brasil apresenta a melhor posição relativa dentre os países latino-americanos quanto à efetividade da política fiscal, cujo efeito final resulta em queda do coeficiente de Gini, de 16,4 pontos percentuais, sobretudo por conta do gasto social. “O caso brasileiro se caracteriza, assim, por carga tributária regressiva e gasto público social progressivo, que se constitui no principal instrumento de redução da desigualdade” e, nessa perspectiva, “o sistema tributário também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social formalmente instituída pela Constituição de 1988”.

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

A terceira abordagem¹¹ procura demonstrar a relação entre política social e economia, no que diz respeito à distribuição da renda e ao crescimento. O autor mostra que no pós 1988, o Estado brasileiro desenvolveu um conjunto diversificado de políticas públicas que atendem ao objetivo de proteção social, promoção social e geração de igualdades, e que os impactos do gasto social são expressivos: um “choque” de 1% do PIB no gasto com saúde, por exemplo, enseja uma diminuição de 1,5% no índice de Gini; um incremento de 1% do PIB nos programas sociais eleva a renda das famílias em 1,85%, em média; um aumento hipotético de 1% do PIB, em gastos sociais, acarreta crescimento econômico de 1,37%.

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

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

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

PARTE 5. TRIBUTAÇÃO DIRETA

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

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

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

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

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

Capítulo 1. Tributação da renda da pessoa física

Escrito por diversos autores do Instituto de Justiça Fiscal, o artigo¹² adverte que “qualquer proposta de Reforma Tributária no Brasil não pode prescindir de revisão profunda da tributação da renda, que ocupa lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo”. O Brasil se encontra entre os países “com sistema tributário relativamente mais regressivo, pois não tributa as rendas pessoais mais elevadas”. Somos uma das nações com menor participação relativa da tributação da renda na carga tributária bruta (21%), ficando na 49ª posição de uma lista de 58 países, que inclui nações da OCDE e da América Latina e Caribe. Com base em dados da OCDE, constatam que, em 2010, a participação do IRPF, em relação ao PIB e em proporção da arrecadação total no Brasil (2,14% e 6,61%, respectivamente) era bem inferior à média dos países da comunidade europeia (8,55% e 25,32%, respectivamente). Segundo os autores, a participação do imposto sobre a renda pessoal (IRPF) na carga tributária bruta é o primeiro fator a determinar o nível de progressividade de um sistema tributário, bem como sua eficácia em relação ao princípio do respeito à capacidade

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

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

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

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

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

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

Na análise do caráter regressivo do IRPF destacam-se, dentre outros, os seguintes pontos “*que evidenciam o tratamento tributário absolutamente não isonômico e não equitativo*”: a) 92% dos declarantes recebem até 20 salários mínimos mensais, e detêm 53% da renda total, enquanto 8%, com renda superior a 20 salários mínimos mensais, detêm 47% da renda total; b) os rendimentos tributáveis representam 59% da renda total declarada, sendo que a parcela correspondente aos “*Rendimentos Isentos e Não Tributáveis*” representa 31% desse total; c) para as faixas de Renda Total Declarada superiores a 240 salários mínimos mensais, aproximadamente 70% dos rendimentos correspondem à “*Renda Isenta e Não tributável*”; d) nas faixas de renda entre 1 e 5 salários mínimos mensais, a base de cálculo representa mais de 60% da Renda Total Declarada e apenas 7,7% nas faixas de renda superiores a 320 salários mínimos mensais; e) a maior alíquota efetiva do IRPF é de 11,8% (faixa entre 30 e 40 salários mínimos), decrescendo para 5,1% (renda superior a 320 salários mínimos); f) quem ganha até 10 salários mínimos mensais (cerca de 80% dos declarantes) possui patrimônio médio inferior a R\$ 100 mil, enquanto quem tem renda superior a 320 salários mínimos mensais (0,11% dos declarantes) possui patrimônio médio de quase R\$ 44 milhões.

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

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

Capítulo 2. Tributação da renda da pessoa jurídica

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

O artigo¹³ apresenta breve evolução histórica e o panorama da tributação da renda das pessoas jurídicas nos países avançados a partir das reformas neoliberais da década de 1980, marcadas pelo movimento de redução de impostos sobre a renda dos mais ricos e sobre os lucros das corporações privadas. Mesmo assim, *“sob qualquer dos aspectos aqui analisados, fica claro que os países da OCDE, apesar do declínio das alíquotas corporativas, mantiveram a tributação total da renda em níveis suficientes para sustentar a progressividade geral do sistema tributário”*.

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

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

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

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

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

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

Capítulo 3. **Tributação internacional**

O artigo¹⁴ ressalta que no debate sobre a Reforma Tributária brasileira, poucos estudos têm levado em conta os efeitos da tributação internacional e da globalização da economia sobre o sistema tributário nacional e sobre as receitas públicas. A progressividade do sistema de impostos também requer que o Brasil avance no debate e na adoção de medidas concretas sobre a criação de novas regras legais de combate à evasão e à elisão fiscal praticadas no comércio internacional e que corroem as bases domésticas de tributação.

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

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

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

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

Capítulo 4. **Tributação das transações financeiras**

Este tema é analisado em dois artigos.

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

O primeiro¹⁵ sublinha que na etapa atual do capitalismo sob a dominação das finanças, os fluxos financeiros foram-se tornando mais rápidos e complexos e o eixo central da economia se deslocou das atividades produtivas e socialmente úteis, para a especulação financeira. Hoje, se ganha dinheiro no ‘mercado’, “*sem ser preciso dedicar-se ao trabalho esforço de produzir*”. É a era do rentismo, “*essencialmente parasitário*”. Portanto, “*no centro da discussão está a produtividade dos recursos*”.

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

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

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

O segundo artigo¹⁶ trata dos Tributos sobre Transações Financeiras (TTF) que incide sobre a compra e venda de ativos financeiros e destaca que John Maynard Keynes propôs um “um imposto elevado” para conter a especulação financeira. No início dos anos de 1970, o economista James Tobin, retomou a proposta original de Keynes. A conhecida “taxa Tobin” não tinha por propósito arrecadar, mas regular o mercado de câmbio para evitar oscilações pela ação de especuladores. Após a crise financeira internacional, a ideia ganhou força com a campanha pela instituição da *Robin Hood Tax (2010)* e pelos ensaios do G20 para adotar o TTF no plano internacional. No momento, 33 países têm algum tipo de tributo sobre operação financeira, com destaque para o Reino Unido e demais países da OCDE. Argentina, Colômbia, Equador, Malásia, Marrocos, Paquistão e Peru também adotaram algum tipo de tributo dessa natureza.

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

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

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

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

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

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

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

Esses tributos são objetos de três artigos.

O primeiro¹⁷ analisa o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), reafirmando que a tributação do patrimônio imobiliário pode “desempenhar um papel extraordinário para distribuir os ônus e benefícios da urbanização de forma justa, recuperar investimentos públicos que resultaram na valorização de imóveis privados, combater a especulação imobiliária e a ociosidade da terra rural”. Entretanto, a análise da tributação recorrente sobre bens imóveis no Brasil revela que a arrecadação (ITR e IPTU) é de apenas 0,5% do PIB (2015), contrastando com a experiência internacional onde ela é superior a 2,5% do PIB em diversos países (Reino Unido, Canadá, Estados Unidos e França); próxima de 2% do PIB em Israel, Japão e Nova Zelândia; e entre 1 e 1,5% do PIB em oito países selecionados. O Brasil apresenta desempenho melhor que a média de países da América Latina (0,35% do PIB), mas seu desempenho é significativamente inferior ao observado na Colômbia, Uruguai e Chile.

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

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

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

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

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

O segundo artigo¹⁸ analisa o Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR), iniciando com breve análise histórica das transformações ocorridas no século passado, com destaque para a Constituição de 1946, o Estatuto da Terra (1964), a Constituição de 1988 e as mudanças posteriores que, no entanto, não alteram a longa tradição patrimonialista. Observe-se que a arrecadação do ITR é extremamente reduzida, representando míseros 0,1% da arrecadação tributária federal e 0,02% do PIB, o que é contraditório, num país continental, com grande extensão de áreas rurais, no qual a agricultura e o agronegócio contribuem com 23% do PIB nacional e 46% das exportações.

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

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

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

O terceiro artigo¹⁹ analisa o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), ressaltando que sua arrecadação nacional é baixa, se comparada a vários países desenvolvidos e alguns países em desenvolvimento. Em 2014, num conjunto de 21 países selecionados, o Brasil possuía um dos menores indicadores de arrecadação do imposto imobiliário (0,5% do PIB). Muitos países desenvolvidos chegam a apresentar indicadores mais do que quatro vezes superiores ao brasileiro: Japão (2% do PIB), França (2,6%), Estados Unidos (2,6%), Canadá (2,7%) e Reino Unido (3,1%). Outros países em desenvolvimento, como Chile (0,7% do PIB), Uruguai (0,7%), Colômbia (0,9%) e África do Sul (1,3%) também apresentam indicadores superiores ao Brasil.

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

Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

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

O artigo²⁰ analisa a carga tributária do IPVA e a sua regressividade. Em 2015, dentre 22 países selecionados, o Brasil possuía a sexta maior carga tributária de imposto sobre veículos (0,56% do PIB), estando em nível similar a Austrália e Noruega e sendo superado apenas pela Áustria, Dinamarca e Indonésia. Com base nesses dados, conclui-se que não há muito espaço para aumento da carga tributária do IPVA, pelo menos via

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

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

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

Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

O artigo²¹ aponta que, apesar de ser pouco debatido e de certa forma negligenciado nas agendas de Reforma Tributária, o ITBI incide sobre a propriedade, sendo, portanto, tributação direta e poderia desempenhar importantes funções extrafiscais. A partir da base de dados completa da OCDE (tributação exclusiva sobre a propriedade imobiliária), o autor contactou que as arrecadações dos impostos são bastante díspares, variando de 1,76% do PIB (Coreia do Sul); ao redor de 1% (Austrália e Bélgica); 0,6% (Espanha e Itália); e menos de 0,1% (México e Suíça). A média internacional da arrecadação gira em torno de 0,5% do PIB, enquanto que, no Brasil, ao redor de 0,15% do PIB.

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

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

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

Imposto Sobre Herança e Doações (ITCMD)

O artigo²² aponta que o imposto sobre heranças tem apresentado baixa relevância arrecadatória e vem reduzindo sua participação nos sistemas tributários de vários países, com exceção da Bélgica e França. A média de arrecadação de todos os países da OCDE foi

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

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

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

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

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

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

Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

Este tema é abordado em dois artigos.

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

O primeiro²³ debate o papel da tributação recorrente sobre a riqueza pessoal – análogo ao (ainda não regulamentado) Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil – como forma de se aumentarem as receitas tributárias de maneira mais eficiente e progressiva. Historicamente, *“países que adotaram um sistema de tributação progressivo sobre a renda, riqueza e heranças, (como Alemanha, Bélgica, Dinamarca, França, Holanda, Japão, Noruega e Suécia, por exemplo) desconcentraram gradualmente e persistentemente a renda e riqueza ao longo do século passado. Outras sociedades mais liberais, como Reino Unido e Estados Unidos, provavelmente teriam um problema distributivo maior, se não fosse a alta tributação sobre heranças e imóveis”*.

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

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

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

O segundo artigo²⁴ salienta que a dimensão patrimonial da riqueza e sua distribuição são temas pouco examinados no Brasil. Os estudos patrimoniais carecem do acesso à principal base de dados constituída sobre esse tema, que é a base do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) e Pessoa Jurídica (IRPJ). Pesquisas domiciliares não captam patrimônio, riqueza ou ativos. O pequeno grupo das famílias mais ricas é subestimado pela amostra, pois “os ricos raramente são ricos devido a uma única fonte de renda (salários, juros, aluguéis e outras)”. Essa “economia oculta do patrimônio” não se baseia nos fluxos de renda, mas em ativos (riqueza financeira propriedades imobiliárias e riqueza mobiliária).

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

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

PARTE 6. TRIBUTAÇÃO INDIRETA

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

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

Esses temas são objetos de três artigos.

O primeiro²⁵ faz breve histórico sobre a tributação indireta sobre o consumo no Brasil, destacando a sua recorrente centralidade na carga tributária. Entre 1946 e 1966, a participação dos impostos sobre consumo cresceu progressivamente, atingindo quase 65% do total da arrecadação nacional; na década de 1960, ela era elevada na União (quase 45%), nos estados (quase 90%) e nos municípios (45%); e em 2015, atingiu 49,4% da carga tributária bruta, um patamar distante do praticado nos países desenvolvidos.

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

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

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

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

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

O segundo artigo²⁶ examina a tributação da folha de salários, uma das principais bases de arrecadação de tributos no Brasil (26,3% da carga tributária e 8,52 % do PIB em 2016, segundo o critério utilizado pela Receita Federal). A média da OCDE (17,7% da carga tributária) está abaixo desse patamar e, em mais de 13 países, a participação relativa é inferior a 13% como, por exemplo, Canadá (12,1%), Reino Unido (10,7%), Estados Unidos (8,5%) e Dinamarca (0,78%).

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

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

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

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

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

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

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

O terceiro artigo²⁷ analisa e sugere a adoção, no âmbito da Reforma Tributária, da técnica de “personalização” do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), que consiste em devolver todo ou parte do imposto para as famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade, o que teria efeitos redistributivos e ampliaria a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto. Japão e Canadá foram os primeiros países a adotar políticas desta natureza. Posteriormente, instituições multilaterais passaram a recomendar esta sistemática.

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

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

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

PARTE 7. EQUILÍBRIO FEDERATIVO

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

A primeira²⁸ analisa o federalismo fiscal no Brasil, especialmente a partir da Constituição Federal de 1988, ressaltando que o arranjo que dela brotou terminou gerando, de um lado, um “federalismo manco” e, de outro, as condições para que o processo de centralização do poder na esfera federal continuasse avançando.

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

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

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

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

A segunda abordagem²⁹ aponta que o federalismo fiscal brasileiro vem historicamente sendo afetado pelas políticas federais, com destaque para quatro pontos principais. Primeiro, a política macroeconômica adotada pela União, fundada na “austeridade”, notadamente a partir de 2015, que resultou em forte recessão e queda das arrecadações de impostos e contribuições dos três entes federados. Segundo, pela reação da União, no período pós Constituição de 1988, no sentido de aumentar sua participação no bolo tributário, por meio da criação e do aumento de alíquotas das contribuições sociais, que não são repartidas com os estados e municípios (extrema assimetria no crescimento dos tributos não partilhados em relação aos partilhados). Terceiro, a União passou a conceder, sistematicamente, isenção fiscal sobre impostos partilhados com estados e municípios, o que, também impactou negativamente, a receita dos entes subnacionais. E, em quarto lugar, em 1996, para enfrentar a crise na balança comercial, a Lei Complementar nº 87, de 1996, denominada “Lei Kandir”, desonerou o ICMS nas operações de produtos primários e semielaborados destinados ao exterior, o que também ocasionou significativa perda de receitas estaduais e municipais, especialmente para os entes que possuíam expressiva arrecadação de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados.

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

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

O terceira abordagem³⁰ examina a capacidade de conciliação federativa em conjuntura de grave crise econômica que afeta a instância estadual, analisando criticamente algumas assimetrias do federalismo brasileiro, frutos da deterioração do próprio modelo adotado na Constituição de 1988, que foram agravadas pela política de austeridade fiscal infligida pelo governo federal a partir de 2015. Nesse cenário, Horta apresenta proposta emergencial de recuperação econômica dos governos estaduais, elaborada pelos secretários estaduais de Fazenda, Planejamento e Administração dos estados no final de 2016, que reivindicam a criação do Fundo Federativo Estadual.

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

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

PARTE 8.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

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

Este tema é desenvolvido em artigo escrito por diversos especialistas³¹ que refletem sobre a incipiente experiência de tributação ambiental no Brasil. O artigo faz panorama da tentativa de construção de uma relação virtuosa entre tributação e o meio ambiente, a qual é notadamente recente e permeada por debates de fundo sobre desafios e dilemas do atual padrão de produção e consumo e o meio ambiente. Mostra-se que, com o avanço do debate sobre os limites do crescimento, particularmente a partir dos anos 1970, a questão ambiental passou a ganhar espaço também no campo da política tributária, principalmente na Europa. Como base na literatura internacional, os autores sustentam que os tributos ambientais têm vantagens importantes na economia e no meio ambiente, bem como na capacidade de aumentar a receita pública.

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

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

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

PARTE 9.

TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO INTERNACIONAL

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

Este tema é desenvolvido em dois artigos.

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

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

O primeiro³² aponta que a administração dos tributos incidentes sobre o comércio exterior no Brasil é atividade exercida pela Receita Federal do Brasil de forma integrada com a administração dos demais tributos federais. Essa forma de administração segue a tendência internacional, o que se justifica no fato de ser, o comércio internacional, cada vez mais utilizado como instrumento de planejamento fiscal abusivo, especialmente quando realizado entre empresas de mesmo grupo econômico e vinculadas a paraísos fiscais.

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

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

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

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

O segundo artigo³³ debate as consequências e os aspectos que envolvem a tributação sobre produtos primários e semielaborados que foi extinta do direito tributário a partir da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada “Lei Kandir”, que previa a compensação das perdas para os estados (e por partilha, aos municípios), a qual, por falta de adequada regulamentação, impõe anualmente vultosos prejuízos financeiros a esses entes federativos. De acordo com os cálculos do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) a perda líquida total não compensada, ou seja, os valores não ressarcidos pela União aos estados, no período de setembro de 1996 a dezembro de 2015, são superiores a R\$ 496 bilhões. O estudo traz recomendações para uma nova implantação deste instituto jurídico de forma gradual e sensível à situação conjuntural do mercado.

PARTE 10.

AUMENTAR AS RECEITAS, SEM AUMENTAR A CARGA DE IMPOSTOS

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

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

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

Capítulo 1. **Revisar as renúncias fiscais**

Este tema é tratado por três artigos.

O primeiro³⁴ analisa a evolução da política fiscal de desonerações tributárias do governo federal no período 1966–2016. A importância do estudo decorre do fato de que, com especificidades, nas sete décadas analisadas, o “gasto tributário”, que poderia ter sido utilizado como um poderoso instrumento do desenvolvimento, em grande medida, acabou sendo utilizado como um poderoso instrumento de transferência de renda para os setores ricos da sociedade.

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

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

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

O segundo artigo³⁵ analisa os obstáculos a uma política fiscal com impacto distributivo mais pronunciado. Mais especificamente, procura identificar, onde se encontram os desvios ou lacunas nas políticas tributárias e de gasto social que impedem maior progressividade na atuação estatal. O estudo inicia-se pelo exame dos impactos distributivos da política fiscal (tributação e gastos sociais) na América Latina e no Brasil, chegando-se a “três conclusões centrais”. Primeiro, nos países latino-americanos, diferentemente do que se observa nos países centrais, a política fiscal, como um todo, reduz de maneira pouco expressiva a desigualdade na renda pessoal. Segundo, o sistema de proteção social cumpre papel central na redução da desigualdade da renda, com destaque para o Brasil. Terceiro, “diferentemente do que se alega”, os impactos mais significativos no caso brasileiro se deveram mais às políticas universais de saúde e educação e à valorização do piso previdenciário, do que às políticas de caráter focalizado.

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

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

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

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

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

O terceiro artigo³⁶ analisa a renúncia fiscal no setor de saúde entre 2003 e 2015, que representou, em média, cerca de 30% das despesas do Ministério da Saúde. Nesse período, o governo deixou de arrecadar R\$ 331 bilhões (preços médios de 2015) e os subsídios que patrocinam o consumo no mercado de planos de saúde dobraram, em termos reais: de R\$ 6,15 bilhões (2003) para R\$ 12,5 bilhões (2015).

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

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

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

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

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

Esse tema é objeto de três artigos.

O primeiro³⁷ sublinha que a Reforma Tributária deve fortalecer a gestão administrativa pela construção de aparato fiscal coercitivo adequado para ampliar a arrecadação e tornar-se eficaz no combate à sonegação de tributos. Segundo os autores, muitas reformas tributárias trataram a política tributária e a administração tributária como fenômenos independentes, o que reduziu ou inviabilizou os resultados positivos esperados. Sem a adequação da administração tributária ao novo sistema tributário instituído a partir da reforma, corre-se o risco de que se frustrem gravemente os próprios objetivos da reforma, principalmente se entre tais objetivos estiver o de tornar o sistema mais justo. Uma Reforma Tributária de caráter progressivo exige maior especialização e a definição de prerrogativas de estabilidade e poder de polícia aos agentes do fisco.

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

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

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

O segundo artigo³⁸ trata do processo administrativo tributário no que diz respeito à proteção dos direitos dos contribuintes. Passados trinta anos da promulgação da Constituição da República, *“se faz necessária a reflexão acerca desse tema na perspectiva da efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana do contribuinte, como mecanismo alternativo de solução de conflitos na esfera tributária, num paradigma colaborativo entre o fisco e o contribuinte”*. O texto analisa os princípios e regras aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, com ênfase na celeridade, economia, informalidade, eficiência e busca da verdade real. Ressalta-se que o Processo Administrativo tributário é mecanismo que promove efetividade às garantias fundamentais do contribuinte, concorrendo para o aprimoramento da ordem jurídica.

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

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

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

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

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

O terceiro artigo³⁹ aborda a questão complexa da institucionalização da Administração Tributária, assegurando-se sua autonomia, vista como condição para a implantação de uma necessária Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro. Entende-se por Administração Tributária a estrutura organizacional na esfera da União, dos estados e dos municípios, com a atribuição precípua de exercer o poder de polícia fiscal, tomado como atividade essencial na Constituição de 1988. Parte-se do pressuposto de que a institucionalização da Administração Tributária, mediante a edição da chamada Lei Orgânica da Administração Tributária (PEC nº 186/2007), permitirá estabelecer as balizas para garantir a segurança funcional dos agentes públicos que integram a Administração Tributária, ao mesmo tempo em que fornecerá mecanismos de proteção do contribuinte.

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

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

BIBLIOGRAFIA

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

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

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

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