

**ESCOLA POLITÉCNICA DE SAÚDE JOAQUIM VENANCIO
FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ**

Thyago Minerva Cosme

**ROBIN HOOD ÀS AVESSAS: ESTUDO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
O ESTADO BRASILEIRO COMO PROMOTOR DA DESIGUALDADE**

**Rio de Janeiro
2022**

Thyago Minerva Cosme

ROBIN HOOD ÀS AVESSAS: ESTUDO SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
O ESTADO BRASILEIRO COMO PROMOTOR DA DESIGUALDADE

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola Politécnica de Saúde Joaquim Venâncio (EPSJV/Fiocruz) como requisito parcial para aprovação no Curso Técnico de Nível Médio em Saúde com Habilitação em Gerência em Saúde.

Orientador(a): Prof^a. Ma. Páulea Zaquini Monteiro Lima.

Rio de Janeiro
2022

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo apresentar dados e análises sobre o sistema tributário brasileiro e como esses contribuem para a acentuação das desigualdades socioeconômicas nacionais, em vista às características sistêmicas do sistema tributário brasileiro e sua forma majoritária de tributação, sobretudo pela ênfase colocada nos impostos indiretos. Foram coletados dados de instituições e organizações, como, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE, e *World Inequality Lab*. Como estratégia secundária a revisão literária e a comparação das características da tributação a nível internacional contribuíram na estruturação e compreensão da relação do sistema tributário nacional e do aumento tendencial da desigualdade socioeconômica brasileira.

Palavras-chave: Regressividade tributária; Sistema tributário; Impostos indiretos; Imposto de renda.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Participação na renda nacional por segmentos populacionais, 2021 (Em %)	07
Tabela 2 - Participação da riqueza nacional por segmentos populacionais, 2021 (Em %)	08
Tabela 3 - Carga tributária bruta, comparação internacional, 2019	14
Tabela 4 - Principais tributos do STN, 2018 (Em % da arrecadação)	16
Tabela 5 - Carga tributária brasileira por bases de incidência, 2019 (Em % da arrecadação)	22
Tabela 6 - Carga tributária por bases de incidência, comparação internacional, 2019 (Em % da arrecadação)	23
Tabela 7 - Alíquotas Mínimas e Máximas IRPF, comparação internacional (1985-2015)	32
Tabela 8 - Estrutura do IRPF, comparação internacional, 2015	35
Tabela 9 - Modalidades de rendimentos por faixa de renda, conforme DIRPF 2019 (Ano-Calendário 2018), em %	37
Tabela 10 - Grandes Números da DIRPF 2019 (Ano-Calendário 2018)	39
Tabela 11 - Simulação e comparação da tributação: PF x PJ x Empresa Pejotizada, 2016	45
Tabela 12 - Simulação do efeito de alterações na estrutura do IRPF brasileiro	48
Tabela 13 - Renda apropriada pelos mais ricos perante alterações no IRPF	50

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Carga tributária bruta brasileira, 1988-2017	13
Figura 2 - Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por impostos selecionados (Em %) ...	24
Figura 3 - Carga tributária sobre renda total das famílias (Em %)	25
Figura 4 - Carga tributária indireta sobre a renda total das famílias (Em %)	26
Figura 5 - Evolução das alíquotas do IRPF - 1925-2019	31
Figura 6 – Alíquotas efetivas do IRPF por faixas de renda (Anual)	40
Figura 7 - Média percentual dos rendimentos dos declarantes por faixas de salários-mínimos e respectiva alíquota efetiva do IRPF – 2017	41
Figura 8 - Distribuição dos rendimentos e alíquotas do IRPF (2013)	42
Figura 9 - Medida de progressividade dos declarantes entre os 10% mais ricos (2007-2013)	43

LISTA DE ABRIVIATURAS E SIGLAS

AL	América Latina
ALC	América Latina e Caribe
CDES	Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
CTB	Carga Tributária Bruta
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda de Pessoas Físicas
EUA	Estados Unidos da América
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoas Físicas
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITCD	Imposto de transmissão causa mortis e doação

JCP	Juros sobre Capital Próprio
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
PIS	Programa de Integração Social
UE	União Europeia
STB	Sistema Tributário Brasileiro
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO
 - 2.1 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
 - 2.1.1 ICMS
 - 2.1.2 IMPOSTO DE RENDA
 - 2.1.3 COFINS
 - 2.1.4 CSLL
 - 2.1.5 IPI
 - 2.1.6 ISS
 - 2.1.7 IPTU
 - 2.1.8 PIS/PASEP
 - 2.1.9 ITBI
 - 2.1.10 IPVA
 - 2.1.11 IGF
 - 2.1.12 ICTD
 - 2.1.13 ITR
3. REGRESSIVIDADE E INJUSTIÇA FISCAL
4. DISTORÇÕES E PRIVILÉGIOS PARA POUÇOS
 - 4.1 AS RAÍZES DA BAIXA PROGRESSIVIDADE
 - 4.2 ESTRUTURA DO IRPF
 - 4.3 IMPOSTO DE RENDA, SERÁ MESMO PROGRESSIVO?
 - 4.4 PEJOTIZAÇÃO
5. PERSPECTIVAS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO
 - 5.1 ALTERAÇÃO NA ESTRUTURA DO IRPF
 - 5.2 FIM DO JCP
 - 5.3 REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA
6. CONCLUSÃO
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, o segundo com a maior concentração de renda¹, de acordo com PNUD (2019). O relatório da ONU se baseia na participação do 1% mais rico perante a renda total e, nesse quesito, o país perde apenas para o Catar, o qual este segmento populacional detém 29% da renda nacional, contra 28,3% no Brasil.

Esse cenário de desmesurada disparidade econômica também é evidenciado e elucidado pelo instituto *World Inequality Lab* (Laboratório das Desigualdades Mundiais em português), laboratório de pesquisa com foco no estudo da desigualdade em todo o mundo. A partir de dados da organização, codirigida pelo economista francês Thomas Piketty, autor de *O Capital no Século XXI*, é constatado que os 10% mais ricos do Brasil possuem mais da metade de toda renda brasileira, 58,5%, em oposição, a metade mais pobre da população, detém apenas 10% da renda nacional, como podemos observar na tabela 1 abaixo.

Tabela 1 - Participação na renda nacional por segmentos populacionais, 2021 (Em %)

Países	50% Mais Pobres	10% Mais Ricos	1% Mais Rico
Brasil	10%	58,5%	26,6%
Argentina	16,2%	42,7%	17,5%
AL	10,1%	55,3%	24%
EUA	13,3%	45,4%	18,7%
Reiuno Unido	20,3%	35,6%	12,6%
França	22,7%	32,2%	9,8%
EU	19,5%	35,4%	11,5%
Mundo	8,4%	52,1%	12,6%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em *The World Inequality Database* (2021)

¹ Segundo Observatório das Desigualdades, renda é um valor que o indivíduo recebe em um período, como salário. Já riqueza representa os bens de valor econômico que um indivíduo possui e acumulou.

Aprofundando-se na tabela 1, podemos constatar que os segmentos populacionais com maior renda, o décimo e o centésimo mais ricos no Brasil, detêm percentuais sobre a renda nacional em patamar superior ao registrado em outros países, como França, Reino Unido e a média da União Europeia, o qual o 1% mais rico possui em média 11,5% da renda total dos países do bloco, contra mais que o dobro no Brasil, 26,6%. Nesse sentido, a concentração de renda por estes segmentos no Brasil é maior que a observada na média da América Latina.

Nessa perspectiva, pesquisadores do IPEA, Gobetti e Orair (2016) apresentam um cenário ainda mais grave e alarmante, em que o meio milésimo mais rico, algo em torno de 70 mil indivíduos, possuem 8,5% da renda brasileira, patamar que segundo os autores, não encontra paridade em nenhum outro país do mundo. O país não só possui um alto acúmulo de renda, como também dispõe de uma monumental concentração da riqueza nacional, em que a metade mais pobre não alcança a partilha de 1% da riqueza do país, 0,36%, contra 79,8% e 48,9% do décimo e centésimo mais ricos, respectivamente, como podemos observar na tabela 2.

Tabela 2 - Participação da riqueza nacional por segmentos populacionais, 2021 (Em %)

Países	50% Mais Pobres	10% Mais Ricos	1% Mais Rico
Brasil	0,36%	79,8%	48,9%
Argentina	5,72%	58,2%	25,6%
AL	0,62%	76,9%	45,6%
EUA	1,5%	70,6%	34,8%
Reiuno Unido	4,6%	57,1%	21,2%
França	4,8%	59,4%	27%
UE	4,9%	57,5%	24,5%
Mundo	2%	75,5%	37,8%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em *The World Inequality Database* (2021)

A desmensurada concentração de renda do país fica mais clara quando observamos a distribuição da renda mensal domiciliar per capita, a partir de dados fornecidos pela Pesquisa Nacional por Amostras de Domicílios Contínua (PNAD Contínua) 2020 – Rendimento de todas as fontes, divulgada pelo IBGE, o qual elucida o drama brasileiro. Por meio da PNAD, podemos constatar que a renda média do centésimo mais rico do país, R\$ 15.816,00, equivale a mais de 34 vezes a renda média da metade mais pobre da população brasileira, cujo rendimento médio mensal foi de R\$ 453,00 em 2020. Ademais, é importante destacar que o rendimento médio nacional em 2020, R\$ 2.213,00, correspondeu por 4,8 vezes a renda média da metade mais pobre do país.

De acordo com relatório do Laboratório das Desigualdades Mundiais, a desigualdade de renda no Brasil há muito tempo é marcada por níveis extremos e alega que estimativas sugerem que o décimo mais rico do país sempre teve participação perante a renda nacional superior a 50%. O instituto classifica o Brasil como um dos países mais desiguais do mundo. O relatório afirma também, que embora o país tenha desde os anos 2000 reduzido a desigualdade salarial e retirado milhares de indivíduos da pobreza, em virtude de medidas governamentais como o aumento do salário-mínimo e do programa Bolsa Família, a desigualdade de renda geral permaneceu inalterada, com os 50% mais pobres tendo 10% da renda nacional e o décimo mais rico com a metade da renda do país. Os autores destacam que tal paradoxo se deu em razão da ausência de grandes reformas tributárias e agrárias. Da mesma forma, os autores do *World Inequality Report 2022* afirmam que a desigualdade da riqueza no Brasil vem aumentando desde a década de 90, em virtude da desregulação financeira e da inexistência de uma grande reforma tributária no período.

Como visto anteriormente, a falta de uma reforma do sistema tributário é apontada como um dos motivos para permanência dos níveis de concentração e desigualdade de renda e riqueza no país, isto porque, o sistema tributário influencia na participação da renda das distintas classes sociais, visto que todos os indivíduos são requeridos a contribuírem com os tributos em prol do financiamento das atividades estatais. E, dessa forma, o sistema tributário possui a potencialidade de redistribuir a renda, caso disponha de uma estrutura progressiva, bem como pode contribuir para geração de injustiças fiscais, caso disponha de uma estrutura regressiva. Por regressiva, entende-se um sistema tributário, cujo ônus tributário diminua em que pese o aumento de renda auferida.

De acordo com o economista francês Thomas Piketty, a maioria dos países possuem, ou estão no processo de possuir, o que ele denomina de regressividade no topo da hierarquia, isto é, o sistema tributário é progressivo até os segmentos intermediários de renda, uma vez que o ônus tributário cresce em conformidade ao aumento de renda até esse estágio, porém, após ultrapassar as classes médias e ingressar nas camadas mais ricas, o sistema tributário torna-se regressivo. Vale ressaltar que evidências e dados demonstram, como veremos posteriormente no presente trabalho, que o sistema tributário brasileiro é amplamente regressivo e não somente no topo da camada social como sugere Piketty, bem como é observado em outros países. Tal conjuntura ocorre, como iremos observar, em razão da forte tributação indireta e das distorções presentes nos tributos sobre a renda.

Diante do exposto acima, este trabalho, portanto, tem por objetivo apresentar dados e análises sobre o sistema tributário nacional, STN, e como esses contribuem para a acentuação das desigualdades socioeconômicas brasileiras, em vista às características da organização do sistema tributário brasileiro e sua forma majoritária de tributação, em consequência do elevado peso dos impostos indiretos na carga tributária brasileira. O presente trabalho abrange seis seções, em que a segunda, após essa introdução, compreende uma breve apresentação do sistema tributário brasileiro, bem como da carga tributária e dos principais tributos que a compõem. A terceira seção elucida a composição da carga tributária brasileira, assim como explicita a regressividade tributária. A quarta, por sua vez, se dedica as distorções presentes no imposto de renda, como a isenção de lucros e dividendos distribuídos a acionistas, bem como explicita a estrutura do tributo mencionado. A quinta seção apresenta perspectivas para um sistema tributário brasileiro mais justo. Finalmente, a sexta seção compreende a conclusão do presente trabalho.

No que tange ao aspecto metodológico, a pesquisa tem abordagem quali-quantitativa. Em relação ao levantamento de dados, foram utilizados dados da Receita Federal, IPEA, IBGE e *World Inequality Lab*. Além da revisão de literatura existente que auxilie na finalidade do presente trabalho, isto é, apresentação de dados e análises que contribuam na demonstração da relação entre o sistema tributário brasileiro e a acentuação das desigualdades socioeconômicas nacionais.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Um sistema tributário se constitui como um agregado de tributos², como impostos³, taxas⁴ e contribuições⁵, que possibilitam o funcionamento e financiamento das atividades elementares de qualquer Estado, como a prestação de serviços básicos indispensáveis para o bem-estar da coletividade, tais como saúde, segurança e educação (CDES, 2009).

O sistema tributário brasileiro embora tenha adquirido mais recentemente as características que o levaram propriamente a se constituir como um sistema, o registro de tributação em território brasileiro é mais antigo, datado ainda no período do início da colonização portuguesa, como no caso do Pau-Brasil, o qual fora definido que deveria ser pago um quinto das extrações do material. No período colonial, vale salientar, os tributos eram cobrados pela Fazenda Real com o intuito sobretudo de custear os gastos da corte portuguesa. Podemos destacar os três principais tributos da época: os direitos régios, dízimo real e o quinto. Esse último era um imposto de 20% cobrado sobre a extração do ouro e ganhou a alcunha de “o quinto dos infernos”, em razão da elevada alíquota e foi um dos motivos para implosão da Inconfidência Mineira.

Até meados do século XX não havia um sistema tributário no país, mas sim, um conjunto de fontes de arrecadação (VARSAÑO, 1996). No entanto, com a reforma tributária realizada nos primeiros anos da ditadura militar é estabelecido as bases do sistema tributário como conhecemos atualmente, principalmente por meio da Emenda à Constituição n° 18 de 1965 e da lei n° 5.172 de 1966 que instituiu o Sistema Tributário Nacional e o Código Tributário Nacional, respectivamente, além da criação em 1968 da secretaria da Receita Federal. Ademais, podemos destacar a reorganização das bases tributárias e a criação do ICM⁶.

² Segundo Art. 3° do Código Tributário Nacional, entende-se tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

³ De acordo com Art. 16° do CTN, compreende-se imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

⁴ O Art. 77° do CTN, define taxa os tributos que possuem “fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível”.

⁵ Segundo portal Jornal Contábil, contribuições são tributos que possuem uma finalidade específica. Nesse sentido, a contribuição é estabelecida para solucionar uma demanda existente.

⁶ O Imposto sobre Circulação de Mercadorias surgiu em 1965 e era um Imposto sobre Valor Agregado, IVA, ou seja, um imposto não cumulativo que incide sobre o valor adicionado durante a etapa de produção e comercialização, em razão de possuir créditos e débitos. A Constituição de 1988 transformou o ICM no ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, incorporando impostos sobre os combustíveis, energia elétrica etc.

Atualmente, o sistema tributário é regido pela Constituição Federal de 1988, o qual dedicou um capítulo exclusivo entre os artigos 145 e 162, que por sua vez estabelece os princípios gerais, além das competências e limitações de tributação dos entes federativos. Nesse sentido, podemos destacar dois princípios constitucionais: o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. O primeiro, também conhecido como princípio da igualdade, previsto no artigo 150, inciso II, proíbe tratamento tributário desigual entre indivíduos de situação equivalente, como níveis de renda semelhantes, além de vedar qualquer distinção em razão de ocupação, função exercida etc.

Art. 150º. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] (II) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Já o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, estabelece a noção da progressividade tributária, ou seja, os tributos, em consequência a carga tributária, devem graduar-se de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, consoante e proporcional a seu patamar econômico e sua capacidade de contribuição tributária.

Art. 145º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse sentido, podemos observar que o princípio constitucional da capacidade contributiva se relaciona com a noção de equidade, ou seja, tratamento tributário desigual entre indivíduos desiguais. Dessa forma, o principal ponto abordado pelo artigo 145 é a consideração das circunstâncias econômicas e sociais de cada indivíduo, para que ao fim a carga tributária não supere a capacidade contributiva do contribuinte, além de evitar, em tese, que o sistema tributário onere excessivamente os mais pobres, em detrimento de favorecer os mais ricos.

2.1 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A carga tributária bruta⁷, CTB, corresponde à proporção do total das receitas tributárias de todos os níveis de governo, federal, estadual e municipal, em relação ao produto interno bruto do país, PIB (IFI, 2018). Segundo relatório de arrecadação da Receita Federal (2018) o Brasil possuía uma carga tributária bruta de 33,26% do PIB no ano de 2018, um pequeno aumento de 0,93 pontos percentuais em relação ao ano anterior, concretizando um montante de arrecadação tributária superior a 2 trilhões e 291 bilhões de reais.

Na figura 1 podemos observar por meio do gráfico elaborado pelo Instinto Fiscal Independente ligado ao Senado Federal, IFI, a variação da carga tributária em relação ao PIB entre 1988 e 2017. Nesse sentido, constatamos que a carga tributária em 1988, ano da promulgação da Constituição Federal, era inferior a 24%, tendo decorrido um aumento aproximado de 10% em relação ao PIB no período analisado, o qual expressa a tentativa e esforço fiscal dos distintos governos ao longo das três décadas na busca de recursos para com o financiamento e subsídio dos direitos e conquistas sociais previstas na Carta Magna.

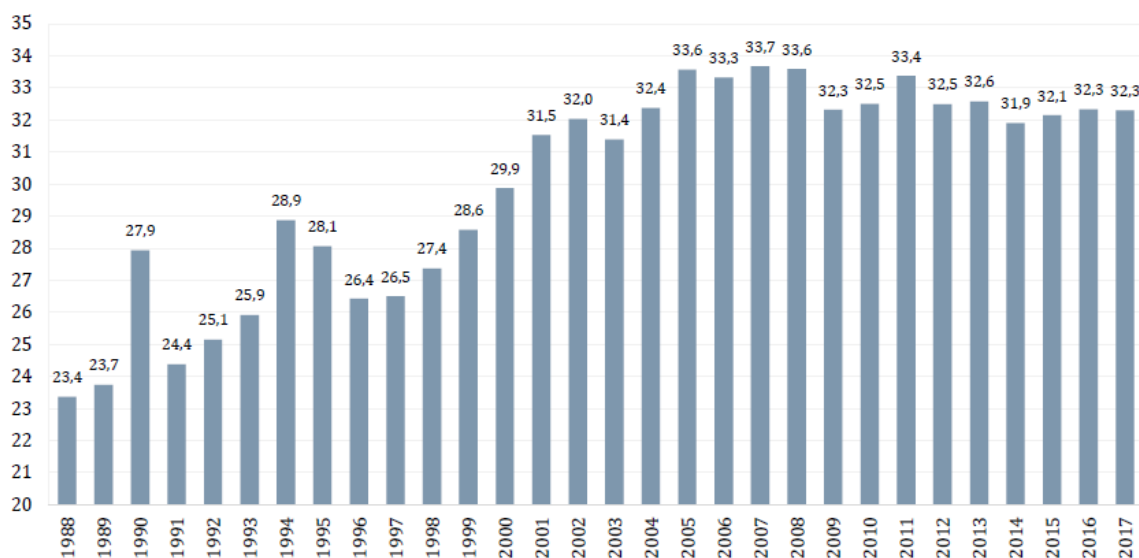


Figura 1 - Carga tributária bruta brasileira, 1988-2017

Fonte: Instituto Fiscal Independente (2018)

⁷A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais. RECEITA FEDERAL, p 1, 2020.

Aprofundando-se no mesmo relatório podemos observar que a carga tributária brasileira é superior à de seus vizinhos sul-americanos e da média registrada nos países da América Latina e Caribe. Apesar de possuírem similaridades com o Brasil na composição da arrecadação das receitas tributárias, diferem no nível da carga tributária em relação ao PIB. No entanto, a carga tributária brasileira é semelhante à registrada nos países que compõem a OCDE, países desenvolvidos e industrializados, o qual o percentual médio em relação ao PIB é próximo ao da brasileira, equivalente a 33,8%, como mostra a tabela 3.

Tabela 3 - Carga tributária bruta, comparação internacional, 2019

Países	% PIB
Dinamarca	46,3%
França	45,4%
Alemanha	38,8%
OCDE	33,8%
Brasil	33,1%
Argentina	28,6%
Coreia do Sul	27,4%
Estados Unidos da América (EUA)	24,5%
América Latina e Caribe (ALC)	22,9%
Colômbia	19,7%
México	16,5%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em OCDE, *Revenue Statistics* (2020)

Assim sendo, podemos contrapor a um dito popular e narrativa usualmente propagandeada de que a carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, o que na realidade não se mostra verdadeiro. Alguns países como Dinamarca e França, registraram CTB superior a 45% do PIB no ano de 2019, segundo relatório da OCDE⁸, dez pontos percentuais acima do registrado no Brasil.

Porém, embora a carga tributária não se constitua como uma das mais elevadas no mundo, podemos nos questionar a respeito do retorno social e da efetividade do emprego desses recursos tributários. Segundo pesquisa realizada pelo instituto IBPT⁹, que relaciona a carga tributária ao índice de desenvolvimento humano, IDH, o Brasil possui o menor índice de retorno de bem-estar à sociedade entre os 30 países de maior carga tributária no mundo, ou seja, o país é o que menos transforma receitas tributárias em benefícios à população, como serviços básicos ou investimentos que possam se traduzir, por sua vez, em aumento da qualidade de vida das pessoas. O Brasil é superado por seus vizinhos sul-americanos, como Uruguai, 18° e Argentina, 19°. Além disso, podemos destacar a Irlanda como a mais bem posicionada no ranking, seguida pela Austrália e Suíça, em segundo e terceiro lugar, respectivamente.

Embora o Brasil não detenha uma das mais elevadas cargas tributárias, possui, sem dúvidas, um dos sistemas tributários mais complexos do mundo. Segundo relatório do Banco Mundial¹⁰, o Brasil é o país que mais gasta horas por ano para realizar o pagamento de tributos, são 1.958 horas gastas em média por ano para o cumprimento das obrigações tributárias. Além disso, segundo o instituto IBPT, foram editadas desde a promulgação da Constituição Federal em 1988 mais de 363.779 mil normas legislativas em matéria tributária, isto é, uma nova norma tributária a cada hora em um dia útil. Ainda conforme o instituto, existem hoje em vigor no país 63 tributos e 97 obrigações acessórias. Tal cenário acarreta altos custos para as empresas, precisamente cerca de R\$ 60 bilhões em 2016 somente para calcular e pagar tributos, ou 1,5% do faturamento anual de uma empresa brasileira, de acordo com IBPT.

⁸OCDE, *Revenue Statistics*, 2020.

⁹IBPT, Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH – CÁLCULO DO IRBES.

¹⁰BANCO MUNDIAL, *Doing Business* 2018.

Podemos observar na tabela 4 os principais tributos em relação à arrecadação total no ano de 2018, segundo dados da Receita Federal. Como apresentado, constatamos que o principal tributo do sistema tributário nacional é o ICMS, seguido pelo Imposto de Renda.

Tabela 4 - Principais tributos do STN, 2018 (Em % da arrecadação)

TRIBUTOS	% ARRECADAÇÃO
Imp. s/ Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	20,92
Imposto de Renda - IR	18,11
Contribuição para Previdência Social	16,29
Contr. p/ o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	10,66
Contribuição para o FGTS	5,49
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	3,31
Contribuição para PIS/PASEP	2,90
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	2,71
Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	2,36
Imp. s/ a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	1,90

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2020)

2.1.1 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS, é o principal imposto do sistema tributário nacional e conseqüentemente o que possui o maior peso na composição da carga tributária brasileira, representando mais de 6% do PIB no ano de 2018. O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, como alimentos, combustíveis, energia e serviços de telecomunicações, dentre outros. Vale ressaltar que o ICMS é um imposto da modalidade IVA, imposto sobre valor agregado, isto é, um imposto não cumulativo.

Os 26 governos estaduais, além do Distrito Federal possuem competência prevista na Constituição Federal perante o tributo, conforme o artigo 155. Dessa forma, as alíquotas variam de acordo com a unidade da federação e conforme cada item, no entanto, a alíquota média varia entre 17% e 18%. Cabe ressaltar que o ICMS é um dos principais motivos para a excessiva burocracia e complexidade do sistema tributário brasileiro, em razão de possuir inúmeras legislações e incontáveis alíquotas. Além disso, podemos destacar que o imposto supracitado é usualmente utilizado pelos governos estaduais como mecanismo para promoção e política de desenvolvimento regional, por intermédio da concessão de isenções fiscais e benefícios tributários. Porém, tal estratégia produziu uma guerra fiscal entre as unidades da federação, tendo como consequência a redução de receitas tributárias, além da má alocação do capital privado, que por sua vez, corrobora para diminuição da produtividade do país¹¹.

2.1.2 IMPOSTO DE RENDA

O Imposto de Renda, IR, é um tributo de competência federal, o qual incide perante os rendimentos de uma pessoa física, IRPF, ou jurídica, IRPJ. O IRPF possui alíquotas progressivas que variam, atualmente, entre 7,5%¹² a 27,5%, desde 2007¹³, conforme a faixa de renda do declarante, prevista previamente na base de cálculo do tributo. No momento, 5 faixas de renda compõem a base de cálculo do IRPF, sendo a primeira, de rendimentos usufruídos mensalmente de até R\$ 1.903,98 reais, totalmente isenta do tributo. Por sua vez, o IRPJ incide sobre o lucro de pessoas jurídicas, como empresas e microempreendedores individuais, MEI. Atualmente, o IRPJ possui alíquota de 15%¹⁴ sobre o lucro apurado com acréscimo de 10% perante a parcela do lucro que ultrapasse R\$ 20.000,00 por mês. Conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988, 49% da arrecadação com Imposto de Renda, IR, deve ser repartido com municípios e estados, de acordo com a seguinte regra; 24,5% para o FPM, 21,5% para o FPE e 3% para o fomento e desenvolvimento econômico da regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste.

¹¹ CARTA CAPITAL, Guerra fiscal é ineficiente e piora crise nos estados, diz Bernard Appy. "Há um terceiro grupo de problemas, que é o mais importante de todos, a chamada distorção alocativa. [...] as empresas, ao tentar minimizar o custo total, acabam aumentando o custo econômico. Fazem menos, com a mesma quantidade de trabalho e capital. É perda de produtividade na veia."

¹² Lei n° 11.482, de 31 de dezembro de 2007. A alíquota mínima passou de 15% para 7,5%.

¹³ Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002. A alíquota máxima passou de 25% para 27,5%.

¹⁴ Alíquotas do IRPJ instituídas desde o ano-calendário 1996.

2.1.3 COFINS

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS, é um tributo federal que incide sobre o faturamento bruto das empresas, varia de acordo com o regime de tributação escolhido, cumulativo ou não cumulativo, com alíquotas de 7,6% e 3% respectivamente. O COFINS é uma importante fonte de arrecadação para o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS) e da assistência social.

2.1.4 CSLL

Contribuição Social sobre Lucro Líquido, CSLL, assim como a COFINS é tributo federal cobrado sobre as empresas, o qual os recursos arrecadados são utilizados para o financiamento da Seguridade Social, incluindo aposentadoria, assistência social e a saúde pública. A alíquota da CSLL varia entre 9 e 15% de acordo com o tipo da empresa e conforme o regime tributário, simples nacional, lucro real ou lucro presumido. Algumas instituições como ONGs são isentas.

2.1.5 IPI

Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, é um imposto de competência federal que incide sobre os produtos da indústria nacional. O IPI é um imposto de caráter extrafiscal, isto é, pode ser utilizado para desestimular ou incentivar o consumo ou a produção de um determinado produto, como feito com o cigarro e videogames¹⁵, respectivamente, tal mecanismo é feito por meio de decretos presidenciais que alteram a alíquota do IPI de determinado produto. Sua alíquota varia de acordo com cada produto, o qual é previsto na tabela de incidência do IPI, no entanto, alguns itens são isentos, como livros.

¹⁵Decreto nº 10.765, de 11 de agosto de 2021

2.1.6 ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, ISS, é um tributo municipal, o qual incide na prestação de serviços realizada por empresas e profissionais autônomos, como serviços gráficos, de informática, de transporte, construção etc. O ISS é recolhido pelos municípios e pelo Distrito Federal, por isso, suas alíquotas variam de acordo com cada cidade.

2.1.7 IPTU

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, IPTU, é um tributo municipal, o qual incide sobre propriedades urbanas. O IPTU é uma importante fonte de recursos dos municípios. No entanto, sobre perspectiva nacional, a receita tributária decorrente do tributo é baixa em relação a prática internacional. Segundo Pedro Humberto, 2015, alguns países centrais arrecadam, em relação ao PIB, 4 vezes mais que o Brasil, como Reino Unido, 3,1% do PIB e EUA, 2,6% do PIB. O autor destaca que mesmo países do porte brasileiro, como Chile (0,7%) e Colômbia (0,9%) arrecadam mais com tributo sobre patrimônio imobiliário urbano, com apenas 0,5% do PIB.

2.1.8 PIS/PASEP

Programa de Integração Social, PIS e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Pública, PASEP, são contribuições sociais pagas por empresas e órgãos públicos, que por sua vez alimentam o fundo Pis/Pasep, o qual financia o Fundo de Amparo ao Trabalhador, o FAT, que paga benefícios como seguro-desemprego e o abono salarial.

2.1.9 ITBI

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, ITBI, é um imposto de caráter municipal cobrado sobre a transmissão não gratuita de imóveis entre pessoas vivas.

2.1.10 IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, é cobrado pelos governos estaduais, o qual representa uma importante fonte de arrecadação, 1,9% da arrecadação total em 2018, e financiamento destes entes, perdendo apenas para o ICMS. Embora o imposto contenha em seu nome "veículos automotores", o IPVA incide somente sobre veículos que deslocam por meio terrestre, ou seja, carro, moto, caminhão, ônibus, microônibus, máquina agrícola, ciclomotor e afins. Nesse sentido, portanto, o IPVA não incide sobre veículos que transitam por água – como iates, barcos e navios – nem pelo ar – como aviões e helicópteros.

2.1.11 IGF

O Imposto sobre Grandes Fortunas, IGF, embora previsto na Constituição Federal de 1988 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas - nunca foi regulamentado.

2.1.12 ICTD

O Imposto sobre a Transmissão de Causas Mortais e Doações de Quaisquer Bens ou Diretos, ICTD, é um tributo de competência estadual cobrado sobre heranças e doações. Em razão de sua cobrança ser atributo das unidades da federação, o ICTD possui alíquotas distintas, que por sua vez varia entre 2% e 8% sobre bens transmitidos. Em 2016, o ICTD representou no âmbito da arrecadação tributária nacional, 0,12% do PIB brasileiro.

2.1.13 ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, ITR, é um imposto de atribuição federal, embora possa ser cobrado e fiscalizado pelos municípios, contanto que exista convênio previamente estabelecido entre as partes. Segundo dados da Receita Federal, em 2016, o ITR representou por apenas 0,10% da carga tributária brasileira.

3. REGRESSIVIDADE E INJUSTIÇA FISCAL

Há distintas formas de classificação dos tributos dentro do sistema tributário, uma delas é em relação a como o contribuinte realiza o pagamento do tributo, os tributos indiretos e diretos. O primeiro se constitui como tributo, como o ICMS, aquele que incide sobre um determinado produto ou serviço, como alimentos e vestuário, o qual o indivíduo realiza o pagamento do tributo de forma embutida no momento que concretiza a compra e pagamento do bem ou serviço que esteja adquirindo. Dessa forma, o tributo indireto não considera a renda do contribuinte no momento da tributação, mas sim, o quanto ele consome. Já o tributo direto, diferentemente do anterior, considera a renda no ato da tributação, pois o tributo é cobrado de forma direta ao contribuinte, como o IPVA ou Imposto de Renda, IR, o qual posterior a um processo de análise e soma de seus rendimentos durante um ano, o indivíduo é submetido a uma alíquota consoante a sua faixa de renda seguindo uma base de cálculo previamente definida.

Para além de uma mera classificação dos tributos, essa distinção do caráter da forma de tributação é importante para compreender o grau de progressividade ou regressividade que possui um sistema tributário, uma vez que os tributos indiretos tendem ser regressivos, pois não distinguem a renda dos contribuintes, tributando de forma análoga ricos e pobres. No entanto, a população com menor renda tende destinar quase que a totalidade de seus rendimentos para própria subsistência¹⁶, como consumo de alimentos e vestuário. Tal circunstância corrobora para que proporcionalmente a renda, os mais pobres tendam arcar mais com a carga tributária, quando esta é alicerçada em tributos indiretos, como bens e serviços, ou seja, o sistema tributário violaria, dessa forma, o princípio da equidade e da justiça fiscal, o qual estabelece que o indivíduo deva contribuir de acordo com sua capacidade econômica e contributiva.

Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, favorecem a justiça fiscal à medida que permitem a graduação da carga tributária de acordo com as características socioeconômicas das famílias. Já os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, não oferecem as mesmas possibilidades. Por exemplo, uma pessoa que ganha um salário-mínimo, ao adquirir uma geladeira, paga o mesmo montante de impostos que um cidadão com renda mais alta. (CDES, 2021, p. 21).

¹⁶ G1, 67% dos brasileiros não conseguem poupar dinheiro, aponta pesquisa. Entre os brasileiros que não pouparam nenhum centavo, 40% alegaram ter uma renda muito baixa, aponta pesquisa CNDL/SPC Brasil.

Em 2014, mais da metade da arrecadação, 53%, aproximadamente um trilhão de reais, foi paga por brasileiros que auferiam até 3 salários-mínimos mensais, isto é, 79% da população brasileira naquele ano, segundo pesquisa realizada pelo IBPT¹⁷. Esse número expressa a forte ênfase dada aos tributos indiretos no sistema tributário brasileiro, principalmente os impostos sobre bens e serviços. Podemos constatar, como elucidado na tabela 5, que a principal base tributária advém de bens e serviços, pouco menos que a metade da arrecadação total, 44,7%. Em segundo lugar representando 27,3% da arrecadação estão as contribuições para a seguridade social. Por sua vez, a tributação da renda expressa menos de um quarto da carga tributária brasileira, 21,6%, e a tributação do patrimônio, menos de 5% do total arrecadado, como mostra a tabela 5.

Tabela 5 - Carga tributária brasileira por bases de incidência, 2018 (Em % da arrecadação)

Bases de Incidência	% Arrecadação
Bens e Serviços	44,7%
Contribuições p/ Seguridade Social	27,3%
Renda	21,6%
Propriedade	4,6%
Outros	1,61%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2020)

É válido ressaltar que embora a carga tributária brasileira seja próxima dos países desenvolvidos e da média da OCDE, bem como superior de seus vizinhos sul-americanos, a estrutura tributária, ou seja, a composição das receitas tributárias é extremamente semelhante à dos países subdesenvolvidos, como da América Latina e Caribe, com forte predominância na tributação sobre consumo em concomitância com a baixa tributação sobre a renda, como podemos observar na tabela 6. Em oposição, nos países da OCDE, a tributação sobre essas bases tributárias é equivalente, representando um terço cada da arrecadação total.

¹⁷ [População que recebe até três salários-mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país](#), segundo IBPT.

A característica da composição tributária observada na OCDE se aproxima à dos Estados Unidos, com forte predominância da tributação sobre renda, superior, vale ressaltar, que a média dos países da OCDE, conforme apresentado na tabela 6. Isto significa dizer, que embora a carga tributária brasileira tenha alçado um patamar análogo a de um país desenvolvido, a forma de tributação ainda permanece a de um país subdesenvolvido, o qual onera sobretudo os mais pobres, por ser tratar de um sistema tributário alicerçado sobre a tributação do consumo.

Tabela 6 - Carga tributária por bases de incidência, comparação internacional, 2019 (Em % da arrecadação)

	BRASIL	EUA	OCDE	ALC
Renda	21,6%	45%	34%	25%
Contr. p/ a Seguridade Social	27,3%	25%	26%	17%
Propriedade	4,6%	12%	6%	4%
Bens e Serviço	44,7%	18%	32%	50%
Outros	1,61%	0%	2%	4%
CTB/PIB	33,2%	24,5%	33,8%	22,9%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2020); OCDE (2020)

Nota: Os dados dos EUA e Brasil são relativos ao ano de 2018.

No Brasil, Pintos-Payeras do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, por intermédio do detalhamento das alíquotas dos principais impostos indiretos, ICMS, PIS, COFINS, IPI, ISS, além do cruzamento dessas informações aos microdados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2002-2003, concluiu que o sistema tributário é regressivo quando tomado como base a renda, pois o autor constatou que a carga tributária total sobre a renda familiar decresce ao passo que aumenta a renda familiar per capita. Isto é, em relação à renda, as famílias mais pobres contribuem com uma parcela proporcionalmente maior do que os mais ricos, invertendo a lógica prevista pelo princípio tributário da capacidade contributiva e da progressividade tributária. Além de contribuir para o aumento da desigualdade, como afirma Pintos-Payeras.

Os resultados sugerem que a carga tributária no Brasil contribui para o aumento da desigualdade, o que é comprovado pelo aumento do índice de Gini de 0,614 para 0,616 após a incidência dos impostos totais tomada a ordenação da despesa monetária familiar per capita. (PINTOS-PAYERAS, 2010, p. 174)

O autor também constatou que dentre os impostos indiretos analisados, os que apresentam maior regressividade são o ICMS, PIS e COFINS. O primeiro representa metade, 10,94%, da carga tributária indireta sobre o segmento de renda familiar per capita de até R\$ 120 reais. Enquanto perante o grupo que possui renda familiar per capita maior de R\$ 9.840, o ICMS representa apenas 3,11% da carga tributária indireta sobre a renda familiar, como mostra a figura 2.

Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por imposto selecionado e sobre a despesa monetária familiar, segundo as classes selecionadas
(Em %)

Classe de renda familiar <i>per capita</i> (R\$) ¹	Carga indireta sobre a renda	ICMS	ISS	PIS e Cofins	IPI	Carga indireta sobre a despesa
Até 120	20,73	10,94	0,36	7,05	2,39	19,24
Maior que 120 até 240	16,91	8,74	0,38	5,66	2,14	18,51
Maior que 240 até 360	14,99	7,67	0,40	4,98	1,93	17,72
Maior que 360 até 480	13,97	7,11	0,44	4,59	1,83	16,80
Maior que 480 até 600	13,56	6,77	0,47	4,43	1,89	16,08
Maior que 600 até 720	13,46	6,57	0,47	4,27	2,15	16,34
Maior que 720 até 960	13,36	6,35	0,51	4,16	2,34	16,00
Maior que 960 até 1.200	13,52	6,00	0,58	4,05	2,89	16,39
Maior que 1.200 até 1.440	12,61	5,63	0,49	3,70	2,78	16,48
Maior que 1.440 até 1.920	13,07	5,29	0,57	3,58	3,63	15,78
Maior que 1.920 até 2.640	11,70	4,98	0,57	3,34	2,81	14,43
Maior que 2.640 até 3.840	11,00	4,35	0,50	2,97	3,18	15,04
Maior que 3.840	8,02	3,11	0,36	2,17	2,38	12,19
Brasil	12,96	6,03	0,46	3,98	2,48	16,01
Índice de Lerman-Yitzhaki	-0,157	-0,157	0,034	-0,137	0,013	-0,075
Índice de Gini ^{2,3}	0,606	0,599	0,590	0,595	0,589	0,625 ³

Fonte: Elaboração baseada nos microdados da POF de 2002-2003 em conjunto com a legislação tributária.

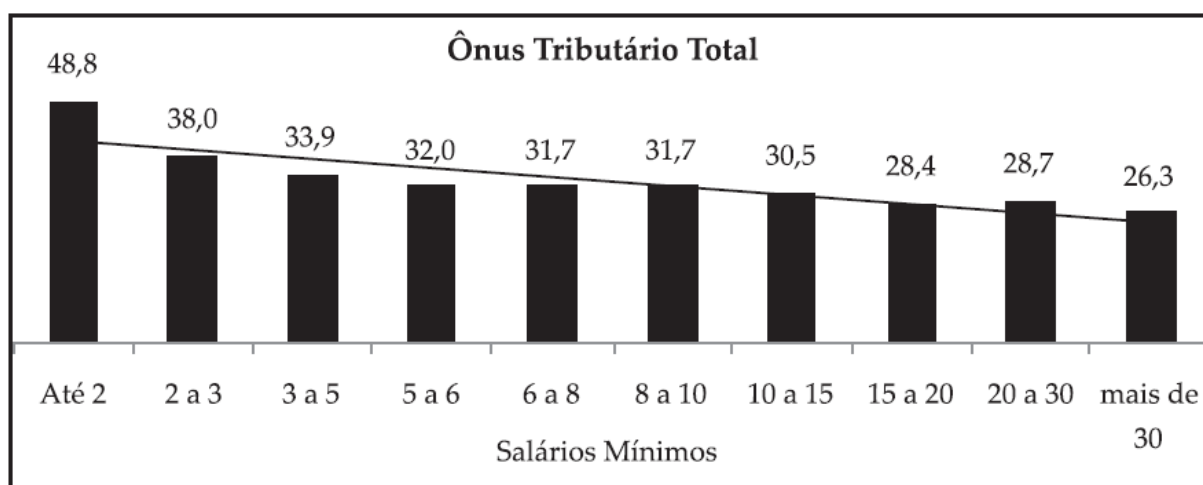
Notas: ¹ R\$ de 15 de janeiro de 2003.

Figura 2 - Carga tributária indireta sobre a renda familiar, por impostos selecionados (Em %)

Fonte: PINTOS-PAYERAS, p.173, 2010

Pintos-Payeras constatou também que os impostos diretos, como IPTU e IR, embora sejam progressivos, possuem baixa participação na carga tributária perante a renda familiar, não sendo suficiente para corrigir a regressividade ocasionada pelos impostos indiretos, pois segundo dados do autor, a carga tributária direta representa 6,83% da renda média, entretanto, os impostos indiretos representam 12,96%. Além disso, Pintos-Payeras observa que o IPTU cobrado pelos municípios torna-se regressivo em relação a renda familiar per capita, pois decresce ao passo que aumenta o nível de renda.

Relatório produzido pelo Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, CDES, (2011) reforça a tese defendida por Pintos-Payeras. Resultados de estudos permitiram que o CDES afirmasse que o sistema tributário é injusto e regressivo, além de a carga tributária ser mal distribuída. Tal afirmação se baseia no fato do sistema tributário infringir o princípio da equidade, em razão da altíssima tributação sobre bens e serviços. O Observatório também constatou que indivíduos que usufruíram de até dois salários-mínimos em 2004 gastaram aproximadamente a metade, 48,8%, de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos correspondia a 26,3%. Tal estudo se baseia em cálculos efetuados com base na POF 2002/2003, como veremos na figura 3.

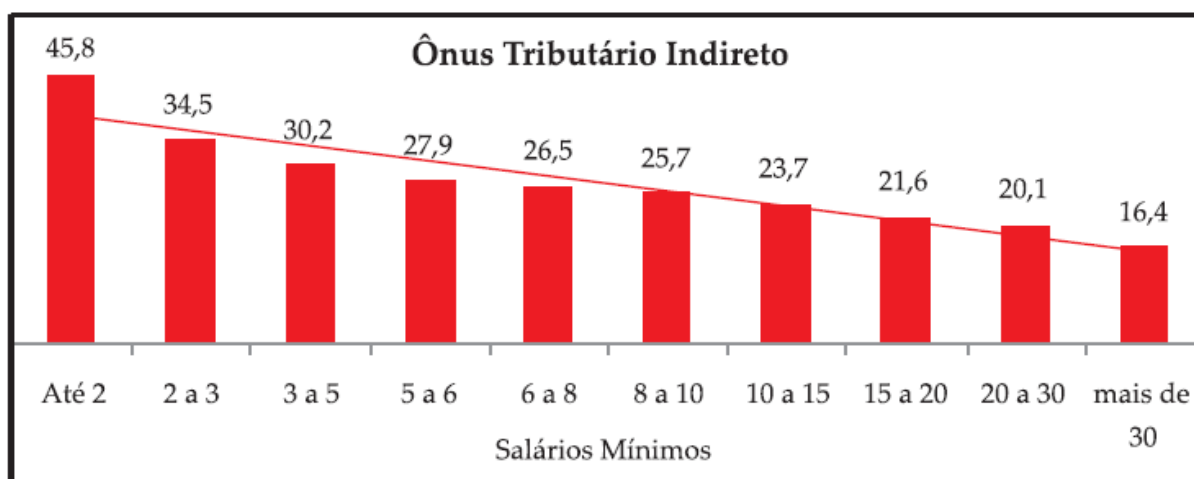


Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Figura 3 - Carga tributária sobre renda total das famílias (Em %)

Fonte: CDES, p.24, 2009

Os dados comprovam a regressividade e o caráter injusto do sistema tributário, uma vez que a carga regride ao passo que aumenta o nível de renda e não o inverso. Nesse sentido, Silveira (2008), também com base no POF 2002/2003, afirma que, enquanto o décimo mais pobre da população dedicava cerca de 32,8% da sua renda para o pagamento de tributos, os 10% mais ricos, segmento que detém a metade da renda nacional¹⁸, apenas 22,7%. Os números demonstram ainda que, para quase todos os décimos de renda, a carga de tributos é decrescente conforme o aumento da renda. Essa regressividade pode ser vista na figura 4, o qual apresenta a carga tributária dos tributos indiretos sobre a renda, com a população subdividida de acordo com o número de salários-mínimos mensais usufruídos.



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Figura 4 - Carga Tributária Indireta sobre a Renda Total das Famílias (Em %)

Fonte: CDES, p.25, 2009

Os dados expostos anteriormente demonstram que o sistema tributário nacional é amplamente regressivo, dado que quanto menor é a renda de um indivíduo, maior será o impacto do ônus tributário sobre ele. Esse cenário se diferencia em parte do apontado pelo economista

¹⁸ MEDEIROS, Marcelo.; SOUZA, Pedro H. G. F. de.; CASTRO, A. F. O topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). DADOS, Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, vol. 58, n. 1, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/DFDmPCrcnfCnrr7rkTWX63f/?lang=pt>. Acesso em: 24 de maio de 2021.

francês Thomas Piketty que, em sua obra *O Capital no Século XXI*, afirma que o sistema tributário da maioria dos países do mundo se tornou, ou está em processo de se tornar, regressivo no topo da hierarquia das rendas, isto é, a taxa total de tributação cresce consoante ao aumento da renda até os segmentos de renda intermediário, como a classe média, porém, a partir de então, perante as camadas mais ricas, o sistema tributário torna-se regressivo. Observa-se, que apesar da enorme diferença entre os sistemas, onde o brasileiro é regressivo todo o tempo, a tendência de regressividade vem sendo observada no topo da hierarquia das rendas em muitos países. O que aponta para uma subtributação dos mais ricos.

Piketty utiliza dados da França para exemplificar e comprovar sua tese, visto que o ônus tributário perante a metade mais pobre do país citado é da ordem de 40% a 45%, já para os 40% dos franceses com renda intermediária, o percentual sobe para 45% a 50%, no entanto, a partir de então, a taxa total de tributação decresce, alcançando 35% sobre o milésimo mais rico. O economista explica que a elevada taxa de tributação sobre os mais pobres na França se dá em razão do peso da tributação sobre o consumo e pelas contribuições sociais, os quais representam, conjuntamente, $\frac{3}{4}$ da tributação total do país. Já a pequena progressividade observada ao se alcançar a classe média é justificada pelo aumento da força do imposto de renda. Todavia, a regressividade constatada nos segmentos mais ricos decorre do aumento da participação das rendas oriundas do capital e de estas escaparem da tributação, como afirma Piketty.

Isso é particularmente válido para a Europa, dividida entre Estados de pequeno porte que, até o momento, se mostram incapazes de desenvolver um mínimo de coordenação em matéria fiscal. O resultado é uma disputa sem fim para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho. (PIKETTY, 2014, p. 615)

É importante destacar que o cenário apontado por Piketty se diferencia em parte do observado no Brasil, uma vez que, como observado na figura 3, a regressividade tributária presente no sistema tributário brasileiro pode ser constatada em todos os segmentos de renda e não apenas entre a classe média e os mais ricos. Isto posto, a regressividade tributária no Brasil é ainda mais acentuada.

4. DISTORÇÕES E PRIVILÉGIOS PARA POUÇOS

O Brasil possui uma carga tributária semelhante à praticada pelos países europeus e dos componentes da OCDE, porém, diverge em relação à composição das receitas tributárias destes, uma vez que o sistema tributário brasileiro é alicerçado majoritariamente sobre impostos indiretos. No entanto, para além disso, o sistema nacional contraria a tendência de tributação sobre a renda praticada ao redor do mundo, se constituindo, atualmente, como o único grande país a não tributar lucros e dividendos distribuídos a acionistas. Tal medida foi implementada em 1995 em meio a influência do neoliberalismo e na “vanguarda” de uma nova concepção de política tributária, o qual objetivava, com efeito, desonerar o capital (Gobetti, 2018). Como resultado, o imposto de renda brasileiro, como veremos posteriormente, é pouco progressivo, além de violar princípios, tal como o da equidade e da capacidade contributiva, visto que suas alíquotas efetivas tendem a decrescer ao passo que aumenta a renda de um indivíduo.

4.1 AS RAÍZES DA BAIXA PROGRESSIVIDADE

O imposto de renda brasileiro sobre pessoas físicas, IRPF, entrou em vigor em 1922 com uma pequena alíquota máxima de 8%, no entanto, incidia sobre uma ampla base de rendimentos, seja da esfera do trabalho, como salários, seja oriundo do capital (Gobetti; Orair, 2016). Ao decorrer das décadas subsequentes a alíquota máxima do IRPF foi sendo aumentada gradualmente, tendo alcançado o ápice durante o governo do então presidente João Goulart, com o percentual de 65%.

Nesse sentido, Gobetti e Orair (2016) destacam que o Brasil seguia a tendência mundial da época de alíquota máxima elevada para o IR, o qual também era praticada nos Estados Unidos e Inglaterra, que ultrapassaram o percentual de 90% nos anos de 1940. Além disso, segundo os autores, a experiência confiscatória do imposto no período ajuda a explicar as mudanças em matéria tributária da guinada conservadora dos anos de 1970, que resultaria em uma significativa desoneração e corte de impostos sobre os mais ricos, sobretudo nos Estados Unidos e na Inglaterra sobre os comandos de Ronald Reagan e Margaret Thatcher, respectivamente.

Com o fatídico golpe militar de 1964, uma das primeiras medidas da ditadura foi regredir o percentual máximo do IRPF brasileiro para 50%, patamar semelhante ao que fora instituído no período pós segunda guerra mundial, porém, embora o tributo tivesse uma alíquota máxima menor, ainda detinha uma estrutura bastante progressiva, em razão de incidir sobre uma ampla base de renda, além de possuir 12 faixas de tributação (Gobetti; Orair, 2016).

A partir dos anos de 1970 com o declínio do Estado de bem-estar social e do modelo econômico keynesiano, simultaneamente ao surgimento do neoliberalismo como resposta, se dá início ao processo de revisão da política tributária e fiscal então vigente. Nesse sentido, uma das novas concepções constituídas em matéria tributária foi a de que o sistema tributário deveria ser o mais neutro e eficiente possível, ou seja, não deveria distorcer incentivos econômicos. Tal prescrição, como elucida Gobetti e Orair, se origina a partir de leituras restritivas da teoria da tributação ótima e do suposto conflito entre equidade e eficiência.

Por influência de leituras restritivas da literatura de tributação ótima, num contexto em que a revolução novo-clássica dos anos 1970 questionava toda a política fiscal do keynesianismo, construiu-se uma espécie de consenso no mainstream e entre policymakers de que a política tributária, para não introduzir distorções no sistema econômico, deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função clássica da política fiscal. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 8).

Com resultado, foi criado um certo “consenso” entre os agentes formuladores de política econômica, *mainstream*, que a política redistributiva deveria ser função unicamente da política fiscal, por intermédio do gasto público e não mais pela política tributária, com a justificativa de menor interferência na alocação do capital e no sistema econômico consequentemente. Esse pensamento dominante, principalmente na década de 90, o qual exerceu enorme influência perante os formuladores de política econômica no Brasil, como veremos posteriormente, visava desonerar o capital, incentivando o crescimento econômico através da capitalização das empresas, além de mitigar as distorções causadas anteriormente, ou seja, era a defesa de um sistema tributário essencialmente regressivo. Os eventuais impactos negativos como a baixa progressividade e tributação sobre a renda seriam atenuados pela redistribuição de renda por meio da política fiscal, mecanismo que segundo o pensamento neoliberal seria o mais adequado, como programas de transferência de renda destinados aos mais pobres (Gobetti, 2018).

Essas propostas tinham por objetivo resolver problemas concretos (como a falta de isonomia no tratamento das diferentes rendas do capital e os efeitos disso sobre as decisões de investimento das firmas), mas também traduziam um certo clamor teórico e ideológico por menor oneração do capital e dos mais ricos, baseados na suposta ineficiência econômica da tributação sobre esta elite. (GOBETTI, 2018, p. 7).

Em 1981, o presidente Ronald Reagan dá início às reformas no IRPF norte americano, que visavam combater a progressividade do sistema tributário, considerado como um impeditivo para o desenvolvimento econômico (Gobetti; Orair, 2016). Além de, e conseqüentemente, reduzir os impostos sobre os mais ricos, seguindo as prescrições em matéria tributária e o consenso da época, como também da teoria da Curva de Laffer, o qual estabelece que a partir de um determinado ponto de taxaço, a arrecadação das receitas tributárias tende diminuir, e de forma oposta, a diminuição dos impostos tende aumentar a arrecadação. Após as reformas *reaganianas*, a alíquota máxima do IRPF nos Estados Unidos da América, foi diminuída de 70% para 28%, além de uma redução considerável no número de faixas do imposto.

Convencido de que a progressividade do sistema tributário era um mal a ser eliminado, por penalizar os indivíduos e empreendedores mais capazes e obstruir a prosperidade econômica. Reagan promoveu duas reformas no IRPF. Uma mais moderada, em 1981, quando a alíquota máxima foi reduzida de 70% para 50%. Outra mais radical, em 1986-1988, quando reduziu o número de faixas de dezesseis para quatro, eliminando a faixa de isenção, elevando a alíquota mínima de 11% para 15% e reduzindo a alíquota máxima para 28%. (GOBETTI, ORAIR, 2016, p. 9).

Isto posto, o Brasil, e conseqüentemente seus formuladores de política econômica, foram influenciados pelo novo consenso a respeito da progressividade tributária. O então presidente José Sarney, PMDB, reduziu inesperadamente ao final de 1988, a alíquota máxima do IRPF de 50%, que vigorava desde a ditadura militar, para 25%, além da diminuição no número de faixas do imposto, de onze para somente três, como podemos observar na figura 5, em um movimento extremamente semelhante ao praticado pelo presidente norte americano Ronald Reagan. De acordo com Gobetti e Orair (2016), esse processo iniciado no governo de José Sarney contrariava a própria formulação da Constituição Federal de 1988, que por sua vez estabelecia, tardiamente, as bases para o Estado de bem-estar social brasileiro, com o reconhecimento de inúmeras demandas sociais. Além disso, os autores destacam que o IRPF brasileiro nunca mais teria a mesma estrutura progressiva de antes, como veremos na figura 5.

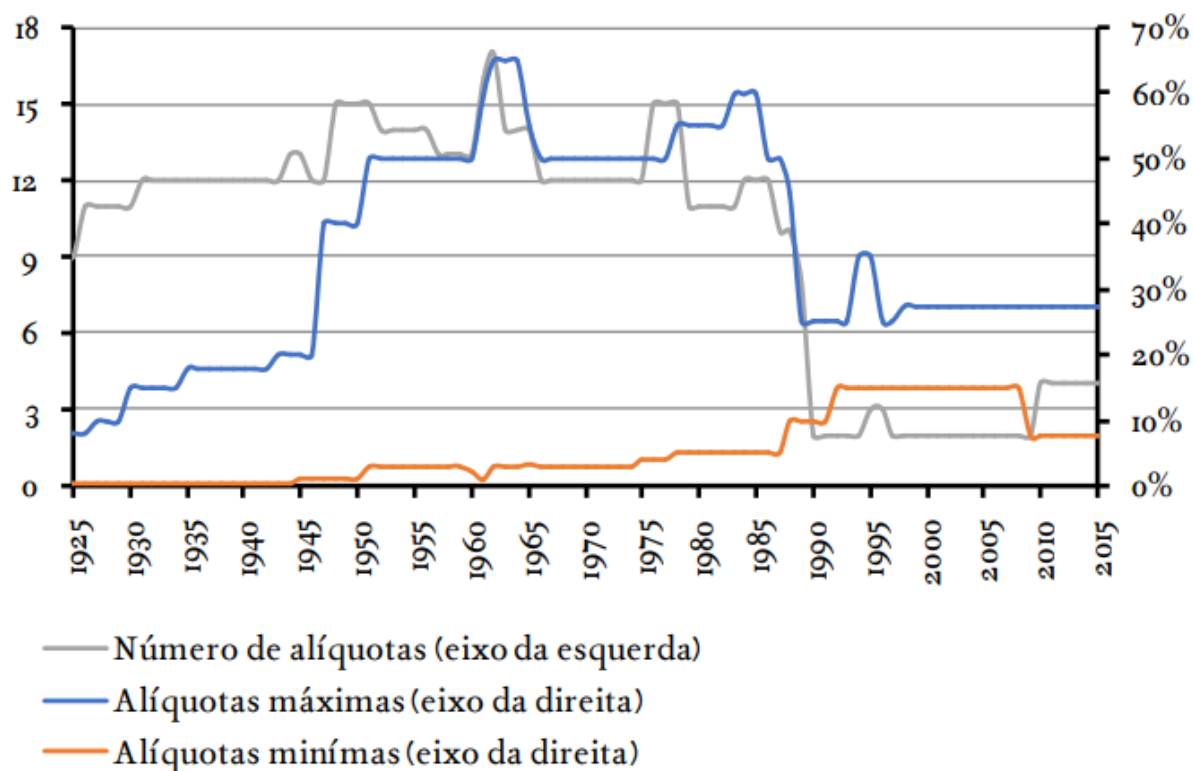


Figura 5 - Evolução das alíquotas do IRPF - 1925-2019

Fonte: Conceição; Avila, 2020, p. 136

No entanto, o Brasil não foi o único país a importar essa nova concepção a respeito da progressividade tributária e reformas neoliberais, outras nações, principalmente periféricas do leste e sudeste europeu, diferentemente dos países centrais do capitalismo, adotaram em sua totalidade o receituário neoliberal de desoneração dos mais ricos e do capital, com a expectativa de atração de investimentos por intermédio das vantagens e privilégios tributários concedidos aos grandes detentores do capital (GOBETTI, 2018). Segundo Gobetti, a Estônia foi o primeiro país europeu a adotar um imposto de renda linear, *flat tax*¹⁹, isto é, um imposto de única alíquota, o qual incide igualmente sobre todos os contribuintes, independentemente da faixa de renda. Além disso, em 1994, o pequeno país do leste europeu isentou dividendos distribuídos a acionistas.

¹⁹ Segundo portal INVESTOPEDIA “A flat tax system applies the same tax rate to every taxpayer regardless of income bracket [...] While a flat tax imposes the same tax percentage on all individuals regardless of income, many see it as a regressive tax. A regressive tax is one in which the government taxes high-income earners at a lower percentage of their income and low-wage earners at a higher percentage of their income.”

Nesse sentido, podemos observar na tabela 7 a evolução das alíquotas máximas e mínimas do IRPF em 1985 e 2015, o qual demonstra as mudanças realizadas por distintos países na perspectiva de diminuição da progressividade e da tributação da renda.

Tabela 7 - Alíquotas Mínimas e Máximas IRPF, comparação internacional (1985-2015)

País	1985		2015	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Brasil	5,0%	50%	7,5%	27,5%
América Latina	7,5%	51,2%	9,8%	26,6%
OCDE	11,7%	52,5%	15,4%	35,5%
EUA ²⁰	11%	50%	10%	39,6%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em CONCEIÇÃO; AVILA (2020)

No Brasil, o arco de concessões de *benesses* aos detentores do capital e redução da progressividade tributária, de acordo com o receituário neoliberal da época, se completou em 1995 com a completa isenção de lucros e dividendos distribuídos a acionistas. Tal medida foi implementada pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso (PSDB) em seu primeiro mandato, lei nº 9.249/95, que além de isentar lucros e dividendos, instituiu o Juros sobre Capital Próprio, JSCP, uma possibilidade para empresas deduzirem o lucro tributável do cálculo do IRPJ na forma de uma despesa fictícia. Isso ocorre em razão da distribuição do lucro pelo JSCP, na perspectiva contábil, ser considerado como despesa por ser realizado antes do lucro líquido, o que na prática resulta o lucro da empresa supostamente ter "diminuído".

²⁰ Em 2017, foi aprovada a reforma tributária de Donald Trump, o qual realizou o maior corte de impostos desde Ronald Reagan. A alíquota máxima do IRPF norte americano saiu de 39,5% para 37%, além da diminuição do número de faixas de renda.

Art. 9º – “A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)”. (...)

Art. 10º – “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

Essas alterações na tributação da renda e do capital foram defendidas e coordenadas pelo então secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, com a suposta justificativa de incremento e atração do capital e investimento externo²¹, apesar de serem inéditas no mundo e praticamente nenhum outro grande país do porte brasileiro praticar tais medidas tributárias. Segundo HICKMANN, *et al.* (2018) até mesmo os defensores do JCP admitem que o país foi o pioneiro e classifica esse mecanismo, além da isenção dos dividendos, como uma “jabuticaba brasileira”.

Por fim, essa reorganização da tributação da renda tendo em vista o favorecimento dos mais ricos e os detentores do capital, com pano de fundo a simplificação, desburocratização e incremento da atividade econômica, se multiplicou em diversos países. No entanto, segundo Gobetti e Orair, nem mesmo Ronald Reagan e posteriormente George W. Bush²², conseguiram fazer o que o governo brasileiro fez em 1995 ao isentar em sua plenitude lucros e dividendos distribuídos a acionistas. Embora o governo do democrata Barack Obama²³ tenha conseguido reverter em parte a política tributária dos republicanos, os autores destacam que o mesmo movimento não foi feito no Brasil ao longo de 12 anos dos governos de Lula da Silva (2003-2010) e Dilma Rousseff (2011-2016), ambos do partido dos trabalhadores, PT, de centro-esquerda.

²¹ “Além disso, a literatura empírica carece de resultados conclusivos que demonstrem que os benefícios tributários aos rendimentos da propriedade do capital (isenção dos dividendos e dedução dos JSCP) obtiveram êxito em ampliar os investimentos no país, já que, ao contrário, os investimentos permaneceram estagnados por mais de uma década após a implementação dessas medidas. Por outro lado, o que se pode afirmar de maneira inequívoca é que consolidaram o quadro de subtributação do lucro no país e contribuíram para a baixa progressividade do IRPF.” (GOBETTI, ORAIR, 2016)

²² FOLHA DE SÃO PAULO (2003), *Câmara aprova corte de imposto de Bush*.

²³ BBC BRASIL (2013), *Depois de muita negociação, a Câmara dos Representantes dos EUA aprovou a legislação que evita o chamado "abismo fiscal" e ainda aumenta os tributos contra os americanos mais ricos*.

Enquanto, nos Estados Unidos, o avanço conservador foi parcialmente revertido durante os governos democratas, no Brasil, nenhuma reforma do IRPF visando ampliar sua progressividade foi realizada nos últimos trinta anos de democracia, dos quais os doze últimos sob um governo de centro-esquerda. (Gobetti, Orair, 2016, p. 10)

As duas peculiaridades ou "jabuticabas" tributárias, como veremos posteriormente, são as principais causas de inúmeras distorções, bem como da baixa tributação sobre a renda e da baixa progressividade do IR no Brasil (Gobetti; Orair, 2016). Além de contribuírem para a manutenção da excessiva e brutal concentração de renda²⁴ no país.

4.2 ESTRUTURA DO IRPF

O imposto de renda sobre pessoas físicas, IRPF, como visto anteriormente, possui caráter direto, isto é, há uma distinção da renda do contribuinte no momento da tributação, o qual ocorre de forma direta entre o indivíduo e a administração tributária, e por isso, além de sua estrutura de majoração de alíquotas, possui o maior potencial progressivo (Fernandes, *et al.* 2019).

Anualmente, todo brasileiro que no ano anterior tenha auferido um rendimento que supere R\$ 28.559,70 mil é obrigado a declarar o IRPF. O indivíduo é instruído a declarar toda sua renda, discriminando-a em tipos específicos de acordo com o estabelecido pela Receita Federal, órgão responsável pelo recolhimento do tributo. Simultaneamente, o indivíduo pode declarar ao fisco gastos específicos que podem ser abatidos do cálculo do montante total a ser pago, isto é, as deduções, como gastos com educação e saúde (Fernandes, *et al.* 2019). É importante destacar que para além das deduções, algumas fontes de renda, como já destacado anteriormente, são isentas do IRPF brasileiro, como lucros e dividendos, o que reduz a renda tributável, isto é, o que será passível de tributação pelo fisco, de acordo com a alíquota correspondente.

Nessa perspectiva, Paulo Gil Hölck Introíni, *et al.* (2018), afirma que a composição do IRPF na carga tributária bruta, CTB, é o primeiro elemento para a aferição da progressividade de um sistema tributário, além do cumprimento em relação ao princípio da capacidade contributiva. O autor também destaca outras características que determinam maior ou menor progressividade do

²⁴ Segundo relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, PNUD (2019), o Brasil caracteriza-se como a nação com a segunda maior concentração de renda, atrás do Catar.

tributo referido, como quantidade de alíquotas e alíquota máxima praticada. Paulo Gil Hölck Introíni, *et al.* (2018), reitera também que o tributo será somente progressivo caso a alíquota efetiva média aumente proporcionalmente ao crescimento da renda auferida pelos indivíduos, em oposição, será regressivo, caso esta relação se inverta.

Tabela 8 - Estrutura do IRPF, comparação internacional, 2015

País	IRPF/ PIB (%)	IRPF/ Arrecadação Total (%)	Número de Alíquotas	Alíquota Mínima (%)	Alíquota Máxima (%)	Renda Marginal (PPC ²⁵)
Alemanha	9,8%	26,5%	4	5,5%	45%	323.940,57
Argentina	3,2%	10%	9	9%	35%	48.455,48
EUA	10,6%	40,5%	7	10%	39,6%	413.200,00
Reino Unido	9%	27,7%	4	20%	45%	218.023,26
Brasil	2,5%	7,8%	4	7,5	27,5%	31.482,70
Chile	2%	9,8%	8	4%	40%	219.478,93
França	8,5%	18,9%	5	8%	45%	190.325,00
Israel	6,1%	19,4%	7	10%	50%	213.347,37
México	3,3%	20,6%	13	1,9%	40%	380.816,38
Coreia do Sul	4,3%	17,2%	6	6%	40%	561.341,11
AL	1,3%	6,4%	-	-	-	-
OCDE	8,5%	24,1%	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em INTROÍNI, *et al.* (2018); CASTRO (2014)

Nota: Os dados referentes a América Latina e OCDE são relativos ao ano de 2012.

²⁵ Paridade do Poder de Compra (PPC) é uma métrica utilizada para comparação de moedas de distintos países por meio de um índice para o poder de compra.

Segundo Fernandes, *et al.* (2019) a alíquota máxima praticada pelo IRPF brasileiro, como podemos observar na tabela 8, é comedida quando comparada com os países membros da OCDE, a terceira mais baixa, atrás somente da Hungria e da República Tcheca, os quais possuem impostos lineares, *flat tax*, de 16% e 14%, respectivamente, isto é, tributação com alíquota uniforme sobre todos os contribuintes, independentemente do rendimento. Nesse sentido, Paulo Gil Hölck Introíni, *et al.* (2018) reitera que entre 144 países, 64 praticam alíquotas máximas superiores a 35% e 84 praticam alíquotas máximas superiores à brasileira.

Ainda segundo Paulo Gil Hölck Introíni, *et al.* (2018) a renda marginal brasileira, isto é, renda a qual a alíquota máxima começa incidir, de US\$ 31.482 mil, é pequena quando comparada com os demais países da OCDE e da América do Sul, como Argentina, Chile, Colômbia, Equador e Peru, o qual possuem alíquotas máximas e rendas marginais superiores às praticadas no Brasil. No Chile, por exemplo, a alíquota máxima é aplicada a partir de US\$ 219.478 mil.

Aprofundando-se sobre a tabela 8, podemos destacar a baixa participação do IRPF brasileiro na composição da arrecadação tributária total, bem como em relação ao PIB, 2,5% e 7,8%, respectivamente. Dentre os países analisados, desconsiderando os da América Latina, somente a Coreia do Sul possui uma tributação do IR na esfera pessoal menor a 5% do PIB. Nesse sentido, é possível evidenciar que embora o Brasil possua uma tributação do IRPF superior à média registrada na América Latina, o qual o Uruguai detém maior participação perante o PIB, 3%, o país está distante da praticada pela média da OCDE, 8,5% do PIB. Além disso, Fernandes, *et al.* (2019) reitera que dentre os países em amostra realizada, o qual contempla os membros da OCDE juntamente ao Brasil, somente a Coreia do Sul, Turquia e Brasil possuem tributação sobre a renda da esfera individual inferior a 5% do PIB. Ainda assim, segundo os autores, o Brasil possui o menor patamar de arrecadação dentre os três países mencionados.

4.3 IRPF, SERÁ MESMO PROGRESSIVO?

Como dito anteriormente, o país possui uma peculiaridade tributária, a completa isenção de lucros e dividendos distribuídos a acionistas, atualmente, somente Brasil e a Estônia praticam tal medida. No entanto, esse tipo de renda oriunda do capital é a principal fonte de rendimento dos mais ricos, como demonstra a tabela 9, pois ao passo que um indivíduo detém maiores níveis de renda, tende proporcionalmente ser advindo da esfera do capital, como lucros e dividendos, e menos, inversamente proporcional da esfera do trabalho, como salários.

Nesse sentido, os Grandes Números da DIRPF 2019, compilado das declarações individuais do imposto de renda da pessoa física, referente ao ano-base de 2018, evidencia a tese supracitada. O relatório elaborado pela Receita Federal classifica os rendimentos em três modalidades; tributável, tributável exclusivamente na fonte e isentos. O primeiro se refere a todo rendimento passível de cobrança pelo IRPF. Por outro lado, para determinados rendimentos é dado um tratamento especial, em que a cobrança do imposto acontece de forma definitiva, somente uma vez, na fonte, isto é, o rendimento não retorna compor a base de cálculo do IR, bem como não possibilita a restituição do imposto. Essas rendas são classificadas como rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, como o décimo terceiro salário e premiações. É importante destacar que embora ocorra a cobrança de imposto de renda sobre salários na fonte, esses rendimentos são passíveis de restituição e compõem a base de cálculo do IRPF. Já os rendimentos isentos, como o próprio nome sugere, se refere a toda renda não tributada pelo IRPF, como lucros e dividendos distribuídos a acionistas.

Como podemos observar na tabela 9, o segmento populacional que auferir até 5 salários-mínimos mensais, possuem 24,5% do total de rendimentos tributáveis, o que representa R\$ 451 bilhões. Em oposição, o grupo mais rico, o qual recebe mais de 160 SM, detém apenas 2,66% do total, ou ainda, menos de R\$ 48 bilhões. Por outro lado, constatamos que a tendência analisada no que se refere ao rendimento tributável, ou seja, decréscimo percentual inversamente proporcional ao aumento da faixa de renda auferida pelo segmento populacional, não se aplica aos rendimentos tributáveis exclusivamente e isentos.

A porção dos declarantes que auferem mais de 160 salários-mínimos mensais abrange R\$ 295 bilhões (25,77%) e R\$ 78 bilhões (30,9%) da totalidade dos rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte e isentos, respectivamente. Por outro lado, o segmento com menor renda, compreendem por R\$ 31 bilhões (10,30%) e R\$ 59 bilhões (6,26%), respectivamente, como podemos observar na tabela 9. Nesse sentido, é importante ressaltar que em ambos os cenários, rendimentos isentos e tributados na fonte, com exceção da faixa de 40 a 160 salários-mínimos mensais, podemos constatar uma relação proporcional, isto é, quanto maior é a faixa de renda, maior é a participação percentual do segmento perante o somatório dos rendimentos.

Tabela 9 - Modalidades de rendimentos por faixa de renda, conforme DIRPF 2019 (Ano-Calendário 2018), em %

Faixa de Renda²⁶	Rendimento Tributável	%	Rendimento Trib. Exclusivamente	%	Rendimento Isento	%
Até 5 SM	R\$ 451.008,78	24,54%	R\$ 31.172,79	10,30%	R\$ 59.961,39	6,26%
5 a 10 SM	R\$ 468.158,57	25,47%	R\$ 44.899,99	14,83%	R\$ 98.099,70	10,25%
10 a 20 SM	R\$ 405.824,04	22,08%	R\$ 47.397,74	15,66%	R\$ 130.776,26	13,66%
20 a 40 SM	R\$ 294.328,36	16,01%	R\$ 45.608,37	15,07%	R\$ 150.073,33	15,68%
40 a 80 SM	R\$ 128.851,14	7,01%	R\$ 34.113,12	11,27%	R\$ 130.155,23	13,60%
80 a 160 SM	R\$ 40.920,29	2,23%	R\$ 21.534,30	7,11%	R\$ 92.329,58	9,64%
> 160 SM	R\$ 48.880,10	2,66%	R\$ 78.000,96	25,77%	R\$ 295.893,62	30,91%
Total	R\$ 1.837.891,28	100%	R\$ 302.727,27	100%	R\$ 957.289,11	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2020)

Nota: Valores em R\$ milhões

²⁶ Faixa de rendimentos em salários-mínimos mensais.

Tal fenômeno ocorre em razão, sobretudo, da distorção causada pela isenção de lucros e dividendos, o qual representa, de acordo com os Grandes Números das DIRPF 2019, 34% de todos os rendimentos isentos, isto é, 327 bilhões de reais, o qual uma parte considerável é deixada de ser arrecadada pelo Estado brasileiro, ou seja, receita tributária, que poderia ser transformada, por sua vez, em investimento público e, assim, contribuir para melhoria da qualidade de vida da população.

Isto posto, a isenção de lucros e dividendos influencia na constituição de distorções no imposto de renda, visto que o tributo se gradua de acordo com a faixa de renda do indivíduo e os rendimentos tributáveis. Nesse sentido, como exposto na tabela 10, a parcela de renda não tributada pelo imposto de renda cresce proporcionalmente ao aumento da renda do contribuinte, alcançando o ápice no segmento mais rico, que abrange menos de 70 mil indivíduos, os quais 70% da renda destes são isentas da taxaçoão do imposto de renda. Por outro lado, o grupo de até 5 salários-mínimos, 16 milhões de brasileiros, têm apenas 11% de sua renda isenta.

Tabela 10 - Grandes Números da DIRPF 2019 (Ano-Calendário 2018)

Faixa de Salário-Mínimo Mensal	Quantidade de Declarantes	Total %	Alíquota Média %	Parcela da Renda Isenta do IRPF %
Até 5 SM	16.623.071	54,92%	0,34%	11%
5 a 10 SM	7.697.488	25,43%	4,4%	16%
10 a 20 SM	3.710.985	12,26%	9,3%	22,3%
20 a 40 SM	1.562.926	5,16%	10,6%	30,6%
40 a 80 SM	480.326	1,59%	8,25%	44,4%
80 a 160 SM	125.552	0,41%	5,4%	59,6%
> 160 SM	68.666	0,23%	3,1%	70%
Total	30.269.014	100%	-	-

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2020)

Ainda de acordo com a tabela 10, podemos observar que a alíquota média do IR cresce até determinado segmento de renda, aos que auferem entre 20 a 40 salários-mínimos mensalmente. No entanto, a partir deste ponto a alíquota decresce e alcança o percentual de 3,1% sobre a maior faixa

de renda, retornando ao patamar inferior ao registrado na faixa de 5 a 10 SM, embora os indivíduos dessa última ganhem, no mínimo, 22 vezes menos²⁷.

Nessa perspectiva, Sérgio Gobetti (2018)²⁸ elucida essa distorção presente no IRPF pela análise da alíquota efetiva perante as faixas de renda, isto é, a alíquota que incide sobre o montante tributável, que por sua vez expressa a quantia não isentada previamente pelo imposto, o qual sofrerá a tributação de acordo com a faixa e alíquota correspondente, ou seja, o percentual da renda do contribuinte retida pelo imposto de renda.

Como podemos constatar na figura 6, a alíquota efetiva cresce até o segmento de rendimentos auferidos anualmente de R\$26.401 a R\$35.200, o qual atinge o ápice com alíquota de 12,05%, mas a partir de então, decresce para 5,8% sobre o segmento que possui rendimento superior a R\$ 280.000 anual, patamar inferior ao grupo que detém entre de R\$6.161 a R\$ 8.800, embora este possua uma renda, no mínimo, 32 vezes menor.

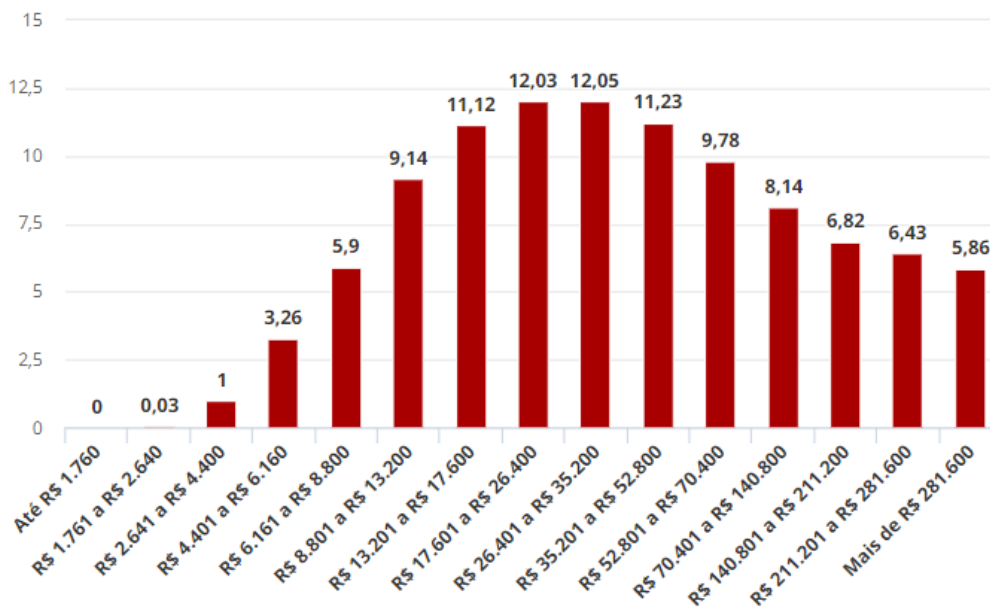


Figura 6 - Alíquotas Efetivas do IRPF por faixas de renda (Anual)

Fonte: G1, Sérgio Gobetti, 2018.

²⁷ Com base no salário-mínimo de 2018, R\$ 954,00.

²⁸ Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/dados-do-imposto-de-renda-mostram-distorcoes-na-tributacao-das-pessoas-fisicas-no-brasil.ghtml>.

Conceição e Avila (2020) corroboram com a perspectiva apontada por Sérgio Gobetti. Os autores destacam que a alíquota efetiva é crescente até a faixa de 30 a 40 salários-mínimos mensais (R\$ 28.110,00 a R\$ 37.480,00), como podemos observar na figura 7. No entanto, após esse segmento de renda, a tendência é decrescente, tendo a alíquota efetiva do IRPF retroagindo para próximo de 2% perante a faixa que auferem mais de 320 salários-mínimos mensais, percentual semelhante da faixa de 5 a 7 SM mensais (R\$ 4.685,00 a R\$ 6.559,00). Conceição e Avila (2020) destacam que tal circunstância é fruto da atual estrutura do IRPF, que por sua vez favorece os indivíduos que auferem rendimentos do capital e do rentismo.

Os efeitos são resultados de uma estruturação de rendimentos do trabalho em quase toda sua totalidade expostos à tributação, e os rendimentos do capital e do rentismo estão isentos ou tributados por alíquotas lineares. A consequência final dessa estruturação está na alíquota efetiva: quanto maior a participação dos rendimentos do capital e do rentismo, menor a proporção de imposto pago pelas pessoas físicas. (Conceição; Avila, 2020, p. 142).

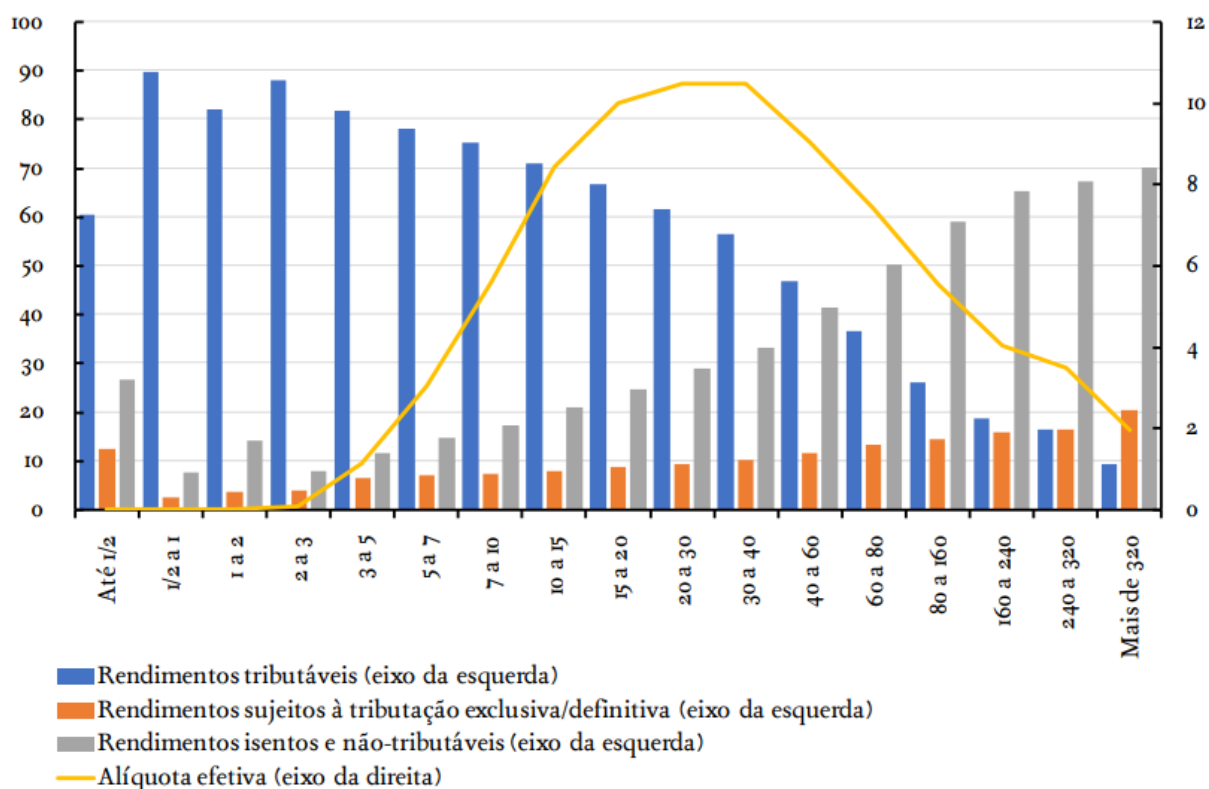


Figura 7 - Média percentual dos rendimentos dos declarantes por faixas de salários-mínimos e respectiva alíquota efetiva do IRPF – 2017

Fonte: Conceição; Avila, 2020, p. 142

Por meio da análise dos dados disponibilizados pelos Grandes Números das Declarações do IRPF (DIRPF), Gobetti e Orair (2016) destacam que o IRPF brasileiro, como podemos observar na figura 8, embora possua limitações em relação a sua abrangência, como a não tributação de lucros e dividendos, ainda assim, tem um nítido impacto na redistribuição da renda, expandindo as participações nos rendimentos de 95% da população, em detrimento dos 5% mais ricos. Os autores afirmam que o imposto proporciona uma redução do Índice Gini de 0,601 para 0,584, o que representa uma queda de 2,8%. Porém, esta redução é inferior à registrada em outros países da América Latina, como Chile, Argentina, Uruguai e México, variando de 2,9% a 4,8%. Assim como é excepcionalmente menor em relação à média da OCDE, uma redução de 6% do Índice Gini.

É claro que os países mais desenvolvidos partem de maior renda média e menor desigualdade, que conferem bases mais amplas para atuação do imposto. No caso da economia brasileira, de renda média e alta desigualdade, o IRPF acaba se concentrando sobre uma parcela ínfima da população, quase restrita ao décimo mais rico, e isso limita seu potencial redistributivo. Ainda que não se deva negligenciar o papel dos benefícios tributários conferidos aos rendimentos do capital. (Gobetti, Orair, 2016, p. 23)

Distribuição dos rendimentos e alíquotas de imposto (2013)

(Em %)

Décimos, centésimos e milésimos	Participação no total dos rendimentos pré-IRPF			Participação no total dos rendimentos pós-IRPF			Alíquota média do imposto		
	Trabalho	Capital	Total	Trabalho	Capital	Total	Trabalho	Capital	Total
Até 10	0,9	0,0	0,9	1,0	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0
De 10 a 20	2,8	0,0	2,8	2,9	0,0	2,9	0,0	0,0	0,0
De 20 a 30	3,3	0,0	3,3	3,5	0,0	3,5	0,0	0,0	0,0
De 30 a 40	3,4	0,0	3,5	3,6	0,0	3,6	0,0	0,0	0,0
De 40 a 50	4,1	0,0	4,2	4,3	0,0	4,4	0,0	0,0	0,0
De 50 a 60	5,0	0,1	5,1	5,2	0,1	5,3	0,0	0,0	0,0
De 60 a 70	6,2	0,1	6,3	6,5	0,1	6,6	0,0	0,0	0,0
De 70 a 80	7,8	0,3	8,1	8,1	0,3	8,5	0,0	0,0	0,0
De 80 a 90	10,8	0,9	11,7	11,2	0,9	12,2	0,3	0,8	0,3
De 90 a 95	9,1	1,0	10,2	9,3	1,0	10,3	3,1	3,6	3,1
De 95 a 97	6,3	1,0	7,4	6,2	1,1	7,2	6,8	3,4	6,4
De 97 a 98	3,8	0,8	4,6	3,6	0,8	4,4	10,2	3,3	9,0
De 98 a 99	5,9	1,6	7,5	5,3	1,7	7,0	13,0	3,1	10,8
De 99 a 99,5	4,3	1,5	5,8	3,8	1,5	5,3	15,3	3,0	12,1
De 99,5 a 99,9	4,5	3,3	7,8	4,0	3,3	7,3	16,8	2,8	11,0
De 99,9 a 99,95	0,9	1,2	2,1	0,8	1,2	2,0	16,3	2,7	8,6
De 99,95 a 100	2,4	6,4	8,8	2,1	6,4	8,5	14,8	4,1	7,0
Total	81,6	18,4	100,0	81,4	18,6	100,0	4,7	3,2	4,4
Índice de Gini	-	-	0,6011	-	-	0,5844	-	-	-

Figura 8 - Distribuição dos rendimentos e alíquotas do IRPF (2013)

Fonte: GOBETTI; ORAIR, p. 23, 2016

Ainda que o IRPF brasileiro apresente uma pequena progressividade, tal dado deve ser problematizado e ponderado, uma vez que as alíquotas médias, como observado na tabela 6, decrescem ao atingirem o ápice de 12,1% perante a primeira metade do centésimo mais rico, tendo a alíquota retroagindo para 7% sobre o meio milésimo mais rico, o qual abrange 71 mil indivíduos, que por sua vez, detém 8,5% de toda renda brasileira (Gobetti, Orair, 2016).

Gobetti e Orair (2016) demonstram por meio da decomposição da progressividade do IRPF, indicador de *Kakwani*²⁹, entre os declarantes que se enquadram no décimo mais rico, umas das consequências da completa isenção de lucros e dividendos na progressividade do tributo. Os pesquisadores do IPEA evidenciam a diferença considerável da progressividade entre os rendimentos oriundos da esfera do trabalho e do capital, como podemos observar na figura 9.

Medida de progressividade entre os declarantes do último décimo da distribuição (2007-2013)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Medida de progressividade	0,273	0,254	0,271	0,253	0,244	0,244	0,238
Contribuição dos rendimentos do trabalho	0,218	0,200	0,221	0,202	0,184	0,194	0,198
Efeito alíquota	0,314	0,303	0,319	0,305	0,292	0,298	0,299
Efeito base	-0,097	-0,104	-0,098	-0,103	-0,107	-0,105	-0,101
Contribuição dos rendimentos do capital	0,056	0,054	0,049	0,051	0,060	0,051	0,039
Efeito alíquota	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Efeito base	0,056	0,054	0,049	0,051	0,060	0,051	0,039

Figura 9 - Medida de progressividade dos declarantes entre os 10% mais ricos (2007-2013)

Fonte: GOBETTI; ORAIR, p. 24, 2016

Como visto na figura 9, a progressividade do IRPF, entre os declarantes do décimo mais rico, no período analisado decresceu, porém, em sua totalidade a progressividade se origina nos rendimentos do trabalho, o que expressa a isenção da principal fonte de renda dos segmentos mais ricos, lucros e dividendos, o qual são isentos. Segundo Gobetti e Orair (2016), as deduções e isenções na esfera da renda do trabalho contribuem para aumentar a desigualdade, uma vez que o

²⁹ O Indicador de *Kakwani* é utilizado para medir a progressividade de um sistema tributário. O modelo analisa a relação entre as distribuições da população, da renda e do pagamento de tributos.

efeito base foi negativo³⁰. Além disso, os autores reiteram que o efeito base próximo a zero perante os rendimentos do capital, reforça a correlação entre a baixa progressividade e os privilégios tributários aos rendimentos do capital.

Isto posto, a atual estrutura do IRPF brasileiro reverbera para que o imposto seja pouco progressivo e viole os princípios básicos da isonomia e da capacidade contributiva, pois sua incidência, como sabemos, gradua-se de acordo do tipo e a quantia de rendimento de um determinado indivíduo, o qual para aqueles mais ricos tende majoritariamente ser advindo da esfera do capital, predominantemente lucros e dividendos, que são isentos e não tributados.

Nesse sentido, segundo Gobetti e Orair (2016), afirmam que a estrutura do Imposto de Renda brasileiro viola os princípios de equidade horizontal e vertical, ou seja, justiça no tratamento de indivíduos com rendimentos similares e justiça no tratamento tributário de indivíduos com patamares diferentes de renda, respectivamente, pois a alíquota média é menor para os que recebem lucros e dividendos quando comparado com indivíduos com níveis de renda semelhante, além de na perspectiva vertical, o percentual crescer até determinada faixa de rendimento, retroagindo perante os segmentos mais ricos, na forma de uma parábola.

Os resultados indicam que ambos os princípios são violados na atual estrutura do IRPF. Tanto do ponto de vista horizontal, porque os recebedores de dividendos possuem alíquotas médias mais baixas, quanto numa perspectiva vertical, na medida em que as alíquotas decrescem no topo da distribuição. (Gobetti, Orair, 2016, p. 22)

Segundo Paulo Gil Hölck Introíni, *et al.* (2018) a atual estrutura do IRPF é um reflexo das mudanças implementadas a partir da década de 80, inicialmente com Sarney na redução do número de faixas de tributação e alíquota máxima, mas que se completou com a total isenção de lucros e dividendos em 1995, o qual corrobora para constituição de distorções e privilégios.

A ausência de isonomia no tratamento das rendas oriundas do capital em relação às do trabalho resulta em alíquotas efetivas distintas entre contribuintes que possuem equivalente capacidade contributiva. Mais do que isto, na média, as alíquotas efetivas

³⁰O índice de Kakwani varia entre -1 e 1. O resultado positivo expressa uma estrutura tributária progressiva, isto é, que respeite o princípio da capacidade contributiva, por outro lado, um resultado negativo traduz um sistema tributário regressivo, ou seja, que penaliza proporcionalmente os mais pobres. O indicador zero corresponde a um sistema tributário proporcional. UGÁ, Domínguez (2005).

médias relativas aos contribuintes que recebem rendas maiores são inferiores às incidentes sobre aqueles que recebem rendimentos menores. Desta forma, o IRPF é progressivo apenas até a faixa de 30 a 40 SM mensais, tornando-se regressivo a partir deste ponto. (INTROÍNI, *et al.* 2018, p. 271).

4.4 PEJOTIZAÇÃO

O fenômeno conhecido como “pejotização” é um mecanismo o qual indivíduos, Pessoas Físicas, geralmente profissionais liberais, constituem uma empresa, Pessoa Jurídica, cujo único membro e sócio é a própria pessoa, com a finalidade de redução da carga tributária perante seu rendimento, isto é, pagar menos impostos, uma vez que ao se tornar PJ, o imposto que irá incidir sobre a renda do mesmo não mais será o IRPF, mas sim, o IRPJ, de menor tributação. Essa prática também é utilizada por muitas empresas, o qual exige que seus funcionários se tornem PJ, uma vez que há uma redução considerável dos custos trabalhistas, como o não recolhimento para Previdência Social, contribuição patronal, FGTS e demais encargos. Podemos observar na tabela 11, segundo dados extraídos de relatório da Receita Federal (2016), uma projeção da incidência dos impostos sobre um rendimento total anual de R\$ 360.000 mil reais a partir da tributação sobre a Pessoa Física, uma empresa convencional, com equipamentos e funcionários, tributada sobre o regime de lucro presumido e uma empresa “pejotizada”, também no lucro presumido.

Tabela 11 - Simulação e comparação da tributação: PF x PJ x Empresa Pejotizada, 2016

	Pessoa Física	Empresa (PJ)	Empresa Pejotizada
IRPF/IRPJ	19,7%	4,8%	4,8%
CSLL	0%	2,8%	2,8%
PIS	0%	0,65%	0,65%
COFINS	0%	3%	3%
ISS	0%	5%	5%
Previdência	3,8%	5,6%	1%
Total	23,6%	21,97%	17,34%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal (2016)

Como observado na tabela 11, a simulação realizada pela Receita Federal (2016) considera a incidência dos impostos sobre a renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica, além de uma empresa “pejotizada”, isto é, empresa com apenas um membro. Nesse sentido, constatamos que a tributação na esfera da Pessoa Física, na circunstância de um empregado regulamentado pela CLT, ficou próxima de uma empresa convencional, PJ, com equipamentos e funcionários, como uma padaria e oficina, o qual os impostos representaram 23,6% e 21,97%, respectivamente, da renda auferida no período. No entanto, em relação à empresa “pejotizada”, também na posição de prestadora de um determinado serviço, o percentual da renda correspondente aos tributos representou apenas 17,6%, isto é, uma diminuição de 6,26% em relação à pessoa física.

Como visto, a Pejotização ocorre em decorrência de alguns elementos, como pela redução considerável de custos obrigatórios em relação a um trabalhador regulamentado pela CLT. No entanto, a principal razão da disseminação das empresas “pejotizadas” é a vantagem tributária em relação à Pessoa Jurídica, o qual tende a possuir uma carga tributária menor. Nesse sentido, a pejotização corrobora para a precarização das relações do trabalho, além, e principalmente, de reduzir a abrangência e efetividade do sistema tributário, sobretudo, em relação à tributação da renda dos indivíduos. Além disso, segundo Paulo Gil Hölck Introíni, a isenção de lucros e dividendos possui influência na disseminação da Pejotização.

A isenção dos lucros tem sido o principal estímulo ao fenômeno da “pejotização”, mediante o qual trabalhadores e profissionais liberais passam a constituir uma pessoa jurídica para fugir da tributação prevista para a renda do trabalho e, com isto, perdem boa parte de seus direitos trabalhistas. (INTROÍNI, et al. 2018, p. 297)

O fenômeno da pejotização se constitui como mais um elemento limitador da efetividade da tributação da renda na esfera da pessoa física, uma vez que a renda do indivíduo é mascarada pela constituição da empresa, PJ, dessa forma, o imposto que irá incidir perante a renda será o IRPJ invés do IRPF. Nesse sentido, cabe ressaltar que a transformação em PJ é muito comum entre profissionais liberais, como médicos e advogados, os quais simultaneamente são trabalhadores de maior nível de renda (Receita Federal, 2016).

5. PERSPECTIVAS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO MAIS JUSTO

Gobetti e Orair (2016) demonstram por meio de estudos e estimativas o ganho potencial em receita arrecadatória e a diminuição da desigualdade na distribuição de renda em consequência da implementação e adoção de alterações na estrutura do sistema tributário brasileiro, como no retorno da tributação de lucros e dividendos distribuídos a acionistas, bem como na diminuição do peso colocado aos tributos indiretos, sobretudo aqueles que incidem sobre o consumo, na carga tributária brasileira. Essas medidas são justificadas e amparadas, principalmente, como iremos observar posteriormente, sobre estimativas e estudos que demonstram a redução do Índice Gini.

5.1 ALTERAÇÃO NA ESTRUTURA DO IRPF

Como visto anteriormente, o país em 1995 isentou em sua totalidade lucros e dividendos distribuídos a acionistas por meio da legislação federal 9.249/95, interrompendo a tributação, o qual se perpetua até os dias de hoje. Vale destacar que somente o Brasil e a Estônia, pequeno país do leste europeu, ainda praticam tal medida tributária. A restituição da tributação sobre lucros e dividendos, isto é, a revogação do artigo 9º da lei supracitada, torna-se extremamente necessária, uma vez que a imunidade tributária concedida aos dividendos se configura como uma das grandes, se não a maior distorção presente no sistema tributário brasileiro, pois viola os princípios da equidade horizontal e vertical, além da capacidade contributiva. Embora o principal argumento para o retorno da tributação perante esse rendimento seja o da justiça fiscal, deve-se destacar a receita tributária decorrente, o qual pode ser utilizada para ampliação e fortalecimento das redes de proteção social, como os programas de transferência de renda.

Além disso, como visto na tabela 8, o Brasil possui, em relação aos membros da OCDE, a terceira menor alíquota máxima, de 27,5%, bem como é inferior à praticada na Argentina, 35% ou México, 40%, países com renda semelhante ao Brasil. Nesse sentido, podemos compreender a baixa alíquota marginal como um dos entraves para o comprimento efetivo do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o percentual máximo do IRPF brasileiro incide sobre um rendimento relativamente baixo e excepcionalmente inferior quando comparado com os países que compõem a OCDE. Isto significa dizer que segmentos com rendimentos distintos, como uma classe

média e os super ricos, são taxados com alíquotas análogas, embora estejam em patamares de renda profundamente diferentes. Dessa forma, é necessária adoção de uma nova alíquota máxima que permita captar indivíduos com maiores níveis de renda.

Nesse sentido, Gobetti e Orair (2016) esboçam 4 cenários distintos de possíveis modificações na estrutura do IRPF brasileiro; 1 - Adoção de nova alíquota máxima de 35% e tributação sobre lucros e dividendos por alíquotas progressivas (0% a 35%); 2 - Tributação sobre lucros e dividendos por alíquotas progressivas existentes (0% a 27,5%); 3 - Tributação sobre lucros e dividendos por alíquota linear (15%); e 4 - Adoção de três novas alíquotas (35%, 40% e 45%) e manutenção da isenção sobre lucros e dividendos.

Tabela 12 - Simulação do efeito de alterações na estrutura do IRPF brasileiro

	Receita Total (R\$ Bilhões)	Contribuintes Impactados	Índice Gini		
			Pré-IRPF	Pós-IRPF	Taxa
Alíquota de 35% e tributação de lucros e dividendos pelas alíquotas progressivas	221,4	De 1.164.000 a 1.280.000	0,601	0,575	-4,31%
Tributação sobre Lucros e Dividendos com Alíquotas Progressivas (0% a 27,5%)	208,4	1.164.000	0,601	0,576	-4,03%
Tributação sobre Lucros e Dividendos com Com Alíquota Linear (15%)	192,8	2.101.000	0,601	0,579	-3,68%
Alíquotas adicionais (35%, 40% e 45%), mantendo isenção de lucros e dividendos	192,8	3.815.000	0,601	0,579	-3,63%
Atual Estrutura do IRPF	149,7	-	0,601	0,584	-2,78%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Gobetti; Orair (2016)

Aprofundando-se na tabela 12, podemos observar que o primeiro cenário estimado, isto é, a adoção de nova alíquota máxima de 35% para rendas elevadas, acima de R\$ 325 mil, e o retorno da tributação sobre lucros e dividendos sobre alíquotas progressivas (0% a 35%) resultaria no maior impacto, seja do ponto de vista da arrecadação, seja da redução da desigualdade. O incremento na arrecadação com o IRPF posterior implementação dessas medidas seria na ordem de R\$ 71,7 bilhões anualmente, valor aproximadamente 4 vezes superior ao orçamento do Ministério da Saúde

no ano de 2020, o qual foi de apenas R\$ 18,6 bilhões. Para além do aumento das receitas tributárias, destaca-se a redução da desigualdade em 4,31% e a redução do Índice Gini para 0,575.

O segundo cenário estimado é o retorno da tributação sobre lucros e dividendos perante as atuais alíquotas progressivas (0% a 27,5%) do IRPF brasileiro, o qual atingiria mais de 1 milhão de indivíduos e resultaria em uma redução de 4,03% no índice Gini, além de um aumento na receita tributária de 39,2% ou aproximadamente R\$ 60 bilhões anualmente, em valores de 2013. Para fins de comparação, essa cifra bilionária equivale a duas vezes o orçamento do Bolsa Família, programa federal de transferência de renda destinado a famílias em extrema pobreza, em 2018, o qual custou para União R\$ 30 bilhões de reais, que por sua vez atendeu por volta de 14 milhões de famílias carentes com benefício médio mensal de R\$ 180,00 reais. Desse modo, o retorno da tributação sobre lucros e dividendos poderia financiar um aumento no valor do benefício mensal pago ou no incremento considerável de famílias atendidas pelo programa.

Por outro lado, adoção de alíquota linear, independente do montante recebido, de 15% sobre a tributação sobre lucros e dividendos resultaria em um incremento de 28,7% na receita tributária decorrente do IRPF, isto é, R\$ 43,1 bilhões de reais anualmente. Além disso, a desigualdade seria reduzida em 3,68% e o Índice Gini cairia para 0,579. Essa medida produziria uma redução da concentração de renda apropriada pelo 0,1% mais rico, que saltaria de 10,6% para 10% (Gobetti; Orair, 2016), como podemos observar na tabela 11.

Ainda de acordo com a tabela 12, o quarto cenário estimula adoção de três novas alíquotas, todas superiores às praticadas na atualidade, de 35%, 40% e 45%, o qual iriam incidir a partir de patamares de renda nórdicos, respectivamente, de R\$ 60 mil, R\$ 70 mil e R\$ 80 mil (Gobetti e Orair (2016)). Este cenário por outro lado contempla a manutenção da isenção sobre lucros e dividendos, porém, objetiva produzir efeito semelhante, perante arrecadação e redução da desigualdade, presentes nos demais cenários analisados. Dessa forma, a criação de novas alíquotas no IRPF resultaria em uma arrecadação total do IRPF na ordem de R\$ 192,8 bilhões de reais, um incremento análogo à tributação dos dividendos sobre alíquota linear de 15%, mas sem modificação nas alíquotas do IRPF. Destaca-se que a redução da desigualdade, de 3,63%, é a menor dos cenários estimulados e ligeiramente inferior à produzida pela taxa de dividendos sobre alíquota

uniforme, mas difere-se no contingente de indivíduos impactados, uma vez que o quarto cenário atingiria 3,8 milhões de pessoas.

Além disso, segundo Gobetti e Orair (2016), a opção pela manutenção da imunidade tributária concedida a dividendos e a criação de novas alíquotas para produção de efeito semelhante dos demais cenários, ampliaria a desigualdade nos segmentos intermediários, uma vez os mais ricos ainda teriam sua renda majoritariamente isenta pelo IRPF, como podemos observar na tabela 13, diferentemente do meio da pirâmide social, como os assalariados, que proporcionalmente a renda, seriam os mais onerados pelas novas alíquotas.

Tabela 13 - Renda apropriada pelos mais ricos perante alterações no IRPF

	5% Mais Rico		0,1% Mais Rico	
	Antes	Depois	Antes	Depois
Adoção de novas alíquotas e manutenção da isenção sobre Lucros e Dividendos	31,2%	30,5%	10,6%	10,6%
Tributação sobre Lucros e Dividendos sobre alíquota uniforme de 15%	31,2%	30,5%	10,6%	10%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Gobetti; Orair (2016)

Aprofundando-se na tabela 13, podemos constatar que a concentração de renda no segmento 0,1% mais rico da sociedade brasileira, que possui um décimo da renda do país, não muda perante a instituição de três novas alíquotas do IRPF, diferentemente do retorno da tributação sobre lucros e dividendos mediante alíquota uniforme de 15%. Isto posto, Gobetti e Orair (2016) afirmam que a manutenção da imunidade tributária a dividendos e criação de novas alíquotas embora alcance uma diminuição da desigualdade e aumento na arrecadação, tal efeito é produzido, sobretudo, por assalariados da classe média e não pelos mais ricos.

Esses resultados indicam que medidas voltadas para a progressividade do IRPF seriam potencializadas se os dividendos voltassem a ser tributados. Alternativas que se restrinjam

a mexer na tabela do IRPF, sem ampliar a base tributável, podem lograr alguma melhoria na distribuição de renda, mais associada, porém, à transferência de renda dos assalariados de classe média alta do que da renda dos capitalistas e grandes executivos. (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 27)

Entretanto, em todos os cenários analisados podemos constatar uma redução da desigualdade superior à produzida pela atual estrutura do IRPF brasileiro, de 2,8%, aproximando, segundo Gobetti e Orair (2016), a diminuição percentual do Índice Gini e do potencial distributivo do IRPF aos patamares presentes no México e Uruguai, 4,8% e 4%, respectivamente. Isto posto, fica evidenciado a necessidade de alterações na estrutura do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas, a fim de corrigir distorções latentes que ocasionam no aumento da desigualdade socioeconômica, bem como na violação do princípio da justiça e equidade fiscal.

5.2 FIM DO JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

Além do retorno da tributação sobre lucros e dividendos, o fim dos Juros sobre Capital Próprio, o qual também tem sua origem na lei 9.249/95, é imprescindível para construção de um sistema tributário mais justo, pois o JCP se configura como uma distorção tributária, em razão de se constituir, na prática, como um mecanismo para redução dos impostos pagos pelas empresas. Nesse sentido, vale destacar que quanto maior a parcela de lucros repassados aos sócios via JCP, menor será o montante que entrará no cálculo do Imposto de Renda. Dessa forma, o fim do mecanismo é necessário, pois ocasiona distorções, sobretudo, na redução da abrangência do IR e consequentemente na arrecadação.

Segundo Gobetti e Orair (2016), o fim do JCP resultaria em um montante arrecadado na ordem de R\$ 8,1 bilhões de reais. Embora a receita gerada seja menor em relação à decorrente da tributação sobre lucros e dividendos, não é desprezível, pelo contrário, representa uma fonte de financiamento importante, principalmente em momentos de crises fiscais. Para fins de comparação, esse montante é superior ao orçamento anual de 2020 de quase todos os ministérios federais, com exceção das pastas da Saúde, Educação, Economia e Defesa.

5.3 REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA

Se por um lado é imprescindível alterações na tributação da renda, sobretudo no retorno da taxaço sobre lucros e dividendos, também é necessária uma reduço da elevada carga tributária indireta, como os tributos sobre bens e serviços. Tal afirmativa se baseia na constataço que aproximadamente metade da arrecadaço total do país é alicerçada sobre tributos indiretos, o que por sua vez tende penalizar os mais pobres, uma vez que proporcionalmente a renda, os tributos indiretos tendem pesar mais sobre a renda dos mais desfavorecidos, Nesse sentido, Gobetti e Orair (2016) destacam que PIS e COFINS são os tributos prioritários numa perspectiva de reduço da carga tributária indireta, pois ambos são tributos complexos e ineficientes. Os autores reiteram que PIS e COFINS possuem dois regimes, cumulativo e não cumulativo, de alíquotas de 3,65% e 9,25%, respectivamente. Porém, os setores da indústria adotam o regime não cumulativo e o setor de serviços o regime cumulativo, pois como essa modalidade incide sobre todas as etapas de produço e comercializaço de um item, podemos relacionar com o fato de a cadeia produtiva do setor de serviços ser pequena, diferente da indústria. Com a finalidade de reduço da complexidade tributária e da carga tributária indireta, os autores propõem uma alíquota de PIS e COFINS uniforme de 6%, o que acarretaria uma reduço da arrecadaço em R\$ 51 bilhões, em valores de 2013. Essa medida poderia ser custeada com os recursos decorrentes do retorno da tributação sobre lucros e dividendos.

6. CONCLUSÃO

Com base no que foi abordado, podemos afirmar que o sistema tributário brasileiro é extremamente regressivo e injusto, uma vez que é fortemente alicerçado na tributação indireta, sobretudo no consumo, o qual penaliza os mais pobres. Vale salientar que segundo dados de 2014, mais da metade da arrecadação nacional foi custeada por brasileiros com até 3 salários-mínimos naquele ano. Tal circunstância corrobora para que STN seja regressivo, já que o ônus tributário, proporcionalmente a renda, é maior sobre os segmentos populacionais mais pobres, diferentemente dos grupos mais ricos, em que o percentual da renda absorvido pelos tributos é menor. Nesse sentido, podemos constatar uma relação inversa entre o ônus tributário e o patamar de renda, isto é, quanto menor for a renda de um brasileiro, maior será o impacto da carga tributária e consequente, quanto maior for a renda de um cidadão, menor será o impacto do ônus tributário.

Ademais, a regressividade tributária presente no sistema tributário brasileiro é ainda maior em comparação a outros países e se diferencia da tendência apontada por Piketty, o qual afirma que a maioria dos países possui uma relativa progressividade tributária até a classe média, no entanto, ao alcançar as camadas com maior renda, como o décimo e o centésimo mais rico, torna-se regressivo em razão da maior participação da renda do capital e destas escaparem dos tributos e dos cálculos de progressividade. Vale ressaltar, como observado no presente trabalho, que a regressividade tributária no Brasil é ainda mais acentuada, dado que o sistema tributário brasileiro é amplamente regressivo e não apenas no topo das rendas.

O cenário citado anteriormente pode ser explicado pelo alto peso da tributação indireta na carga tributária, bem como pela limitação dos tributos sobre a renda e patrimônio, os quais representam uma fração pequena em relação ao total da arrecadação. Nesse sentido, é importante destacar que o principal tributo direto e que ao mesmo tempo detém o maior potencial de promoção da progressividade tributária, IRPF, possui características que inibem a progressividade do tributo, como a completa isenção de lucros e dividendos distribuídos a acionistas, principal rendimento dos mais ricos. É importante destacar que tal medida, adotada na esteira da cartilha neoliberal de desoneração tributária dos mais ricos, somada a outras características do tributo, corroboram para

limitação do IRPF, uma vez que a alíquota efetiva do imposto alcança ápice sobre segmento de renda intermediário, retroagindo perante os grupos mais ricos, na forma de uma parábola.

Ademais, é importante destacar que a atual estrutura do modelo de tributação do país viola os princípios constitucionais que regem e orientam o funcionamento do STN, os quais determinam e instituem a noção da capacidade contributiva, da progressividade tributária e da isonomia. Nesse sentido, o sistema tributário não só descumpra com os preceitos citados, como caminha na direção oposta, sobretudo pela forte tributação indireta e as distorções na tributação sobre a renda.

Diante do exposto, podemos constatar que o sistema tributário brasileiro embora não seja o originador da concentração de renda e da desigualdade na distribuição de renda, tão pouco é eficiente para a mitigação dessas mazelas. Na realidade, dada sua característica regressiva, bem como da limitação na tributação dos indivíduos com maior renda e, sobretudo, pelo ônus tributário recair com maior ênfase perante a renda dos mais pobres, o sistema tributário nacional atua favoravelmente para conservação, e até mesmo, ampliação da concentração de renda e da desigualdade na distribuição de renda no país.

Após exposição da estrutura, bem como das características sistêmicas a respeito do sistema tributário brasileiro, é evidente o grau de injustiça e iniquidade na forma de tributação praticada no Brasil, o qual tende penalizar os mais pobres em concomitância com a existência de mecanismos, como a completa isenção de dividendos, que resultam na desoneração dos rendimentos dos mais favorecidos, os quais pertencem ao topo da pirâmide social e, dessa forma, atua na acentuação das desigualdades socioeconômicas brasileiras. Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro se figura como um *Robin Hood* às avessas, pois diferente do místico herói inglês, que roubava dos mais abastardados para partilha com os mais necessitados, o sistema tributário brasileiro exige da classe trabalhadora uma contribuição que não é condizente com seu patamar de renda, ao mesmo tempo que desonera os rendimentos dos mais ricos, o que só é possível, diga-se de passagem, pela arrecadação resultada da tributação sobre os mais pobres.

Desse modo, torna-se imprescindível alterações e mudanças consideráveis na legislação tributária com a finalidade de amenizar o caráter injusto e regressivo do sistema tributário nacional, o qual perpassa, sobretudo, pela restituição da tributação sobre lucros e dividendos, da extinção do Juros sobre Capital Próprio (JCP), da criação de novas alíquotas e faixas no Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas (IRPF) e da redução gradual da carga tributária indireta, isto é, da tributação sobre o consumo.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CASTRO, Fábio Avila de. Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição. 2014. xvii, 115 f. il. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CONCEIÇÃO, João Santos; AVILA, Róber Iturriet. Tributação e desigualdade de rendimentos e de patrimônio no Brasil. Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política, 2020.

FEDERAL, Senado. Instituição Fiscal Independente [IFI] (2018). Relatório de Acompanhamento Fiscal - Junho, 2018.

FEDERAL, Receita. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2020). Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributo e Bases de Incidência. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

FEDERAL, Receita. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2020). Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2018, Exercício 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>. Acesso em: 27 de abril de 2021.

FEDERAL, Senado et al. Constituição da república federativa do Brasil, 1988. 1998.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade Tributária: Agenda Negligenciada. Texto para Discussão, IPEA, Brasília, n. 2190, abril, 2016. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/6633>. Acesso em: 16 de maio de 2021.

GOBETTI, S. W. Tributação do capital no Brasil e no mundo. Texto para Discussão, IPEA, Brasília, n. 2380, abril, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8354>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck et al. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO, 2018.

MEDEIROS, Marcelo.; SOUZA, Pedro H. G. F. de.; CASTRO, A. F. O topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). DADOS, Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, vol. 58, n. 1, 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/DFDmPCrcnfCrrn7rkTlWX63f/?lang=pt>. Acesso em: 24 de maio de 2021.

OXFAM BRASIL. A distância que nos une: Um retrato das desigualdades brasileiras. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>. Acesso em: 05 de maio de 2021.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Editora Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas et al. World Inequality Report 2022, World Inequality Lab. Disponível em: <https://wir2022.wid.world/>. Acesso em: 28 de dezembro de 2021.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. Pesquisa e planejamento econômico, v. 40, n. 2, 2010. Disponível em: https://docs.ufpr.br/~jrgarcia/macroeconomia_ecologica/Tributacao/Analise%20da%20progressividade%20da%20carga%20tributaria%20sobre%20a%20populacao.pdf. Acesso em: 23 de junho de 2021.

PNUD, ONU. Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento. Relatório do Desenvolvimento Humano, 2019.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos. 2008. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado) - Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2008.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Justiça fiscal no Brasil: Que caminhos trilhar?. A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO, 2018.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e para futuras reformas. 1996. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1839>. Acessado em 10 de novembro de 2021.